

00761

5
29.

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO

**PROYECTO DE PROGRAMA Y CONTENIDO TEMÁTICO
PARA UN PRIMER CURSO DE DERECHO FISCAL A
IMPARTIRSE EN LA FACULTAD DE DERECHO DE LA
UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DEL ESTADO DE MORELOS**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
MAESTRÍA EN DERECHO PRESENTA:**

JUAN MANUEL ORTEGA MALDONADO

T U T O R

DR. RIGOBERTO SALGADO BELTRÁN

CIUDAD UNIVERSITARIA, MÉXICO, DICIEMBRE DE 1998.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

269163



Universidad Nacional
Autónoma de México



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.

PREFACIO

La Sociedad Mexicana y en especial el Estado de Morelos, que es el centro donde mayoritariamente ejercen la profesión los egresados de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma del Estado de Morelos, exige que quienes estudien allí, sean profesionistas propositivos y provean de una mejor calidad en sus servicios a la comunidad.¹ Este reclamo es, y debe seguir siendo, el objetivo fundamental de nuestra Facultad. Precisamente, este hecho se constata con la creación de la propia Facultad muy recientemente en el año de 1992. Han sido pasos lentos pero seguros.

Como he mencionado, corresponde a la Facultad de Derecho de la Universidad de Morelos, el formar especialistas en la ciencia jurídica de un altísimo nivel, que sean poseedores de los conocimientos y de la formación integral que les permita desarrollar armónicamente sus capacidades con un sentido ético y social hacia la comunidad que integran.

Tomando en cuenta esta perspectiva, estoy proponiendo un proyecto de Programa y Contenido Temático de la materia de Derecho Fiscal I, a impartirse en la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma del Estado de Morelos, considerando las características de la materia, las necesidades sociales actuales, y especialmente, los requerimientos en la formación de abogados con conocimientos en el área jurídica-fiscal.

Los estudios de Maestría que he realizado en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México me han permitido poseer los conocimientos básicos necesarios para emprender con mayores instrumentos la difícil tarea de enseñar. He aprendido que cuando existe un verdadero cariño por la docencia, no puede uno menos que inclinarse por investigar y preparar sus clases diarias.² Esta tesis que ahora presento ha sido el esfuerzo de dos años de práctica

¹Por desgracia nuestra Universidad no forma parte del exclusivo número de Universidades que tienen una gran aceptación como instituciones de prestigio entre la población del país. Osborn ha señalado que estas instituciones sólo son tres: El Instituto de Estudios Superiores de Monterrey, la Universidad Iberoamericana y la Universidad Nacional Autónoma de México. (OSBORN II, Thomas N.; *La Educación Superior en México*; Fondo de Cultura Económica, México, 1987, pp. 73-80).

²Datos alarmantes proporcionados por Coombs nos muestran que "...En 1988, de un total nacional de 100,000 maestros de educación superior, sólo alrededor de 6,000 efectuaban algún tipo de investigación y la mayoría estaba aislado de la docencia..." (COOMBS, Philip H.; *Estrategias para mejorar la calidad de la educación superior en México*; Informe para el Secretario de Educación Pública realizado por el Consejo Internacional para el Desarrollo de la Educación; SEP, México, 1978, p. 62).

en el ejercicio de la docencia en la Facultad de Derecho de la Universidad de Morelos de donde egresé. Deseo devolver a ésta una pequeñísima porción de todo cuanto me brindó. Vaya pues, este proyecto como una muestra de gratitud a la Universidad que me vio nacer profesionalmente y por supuesto, a esta Magna Universidad Nacional Autónoma de México que me preparó en el campo del derecho fiscal, de la docencia y de la investigación jurídica.

Este trabajo tiene como propósito fundamental constituirse en un instrumento útil y necesario para el análisis y aprendizaje de la materia de Derecho Fiscal I; que se imparte en la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma del Estado de Morelos, pues creo que comprende los puntos más destacables en materia de las contribuciones. Estoy convencido de que esta materia es indispensable conocerla por parte del estudiante, por cuanto éste debe saber qué contribuciones se deben pagar, quién las debe pagar, cómo las debe pagar, bajo qué condiciones y en qué momento se deben pagar. A través de este curso se conocerá al órgano legitimado para cobrar y recibir las contribuciones, en qué momento se colma la hipótesis para que se cobre la contribución, así como el marco constitucional que delimita el campo de la autoridad tributaria frente a los particulares.

Debemos convenir, junto al maestro Acosta Romero, que la enseñanza del derecho fiscal, hoy día tiene cinco obstáculos difíciles de superar: una sobreproducción de normas jurídicas; el fenómeno de la descodificación; la masificación de la enseñanza; la falta de actualización de los estudios y, las dificultades metodológicas en la enseñanza del derecho.⁴³

Por otra parte, los temas sujetos a revisión en esta tesis, y que por supuesto son parte del curso que imparto en la materia correspondiente, son esencialmente los siguientes: el derecho fiscal y su ubicación en el campo financiero y jurídico, sus relaciones con otras disciplinas, sus fuentes, la interpretación de normas tributarias, los ámbitos de aplicación de éstas, los principios constitucionales en materia fiscal, los ingresos públicos y concretamente las contribuciones: impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y aportaciones de seguridad social; la obligación tributaria, los sujetos pasivos y activos y la concurrencia tributaria nacional e internacional.

Debo reconocer que esta tarea fue relativamente fácil cuando se tiene la fortuna, que yo he tenido, de contar a mi alrededor con gente de calidad inigualable, como la de los doctores Rigoberto Salgado Beltrán y Ramón Reyes Vera, quienes con sus valiosísimas sugerencias y precisiones metodológicas y por suministrarme diversa bibliografía, que me fue de decisiva utilidad en la elaboración de este trabajo, hicieron de él un esfuerzo compartido.

³ ACOSTA ROMERO, Miguel; "Nuevos Sistemas de Enseñanza Jurídica" en *Revista de la Facultad de Derecho de México*; Tomo XXXVII, Núms. 154-155-156, julio-diciembre, 1987, pp. 28-34.

TÍTULO PRIMERO

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La importancia en el estudio del derecho fiscal se ha acentuado en los últimos años merced a dos factores indisolubles: La creciente necesidad del Estado para allegarse mayores recursos económicos, vía las contribuciones que inciden sobre los particulares; y por otra, la necesidad de éstos de no verse afectados ilegal e injustamente con estos gravámenes.

Ciertamente, en declaraciones recientes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público,⁴ ésta hizo saber que durante 1996 la recaudación tributaria había aumentado notablemente con relación a 1995, en 392 mil 944 millones de pesos, que en términos reales significa un crecimiento del 4.4% en dicha recaudación. Entre los factores que influyeron para lograr esta cifra destacan, la favorable evolución que tuvo el mercado petrolero mundial, el incremento del 50% en la tasa del Impuesto al Valor Agregado y las campañas de fiscalización.

Como se ve, tanto el aumento en la tasa del IVA, como las aludidas campañas de fiscalización, fueron durante el año pasado, los instrumentos utilizados por la Secretaría de Hacienda para aumentar sus ingresos, pero paralelamente constituyeron puntos de fricción con ciertos grupos sociales que se opusieron a su implementación. Ante tales circunstancias, todo indica que la ciudadanía se ha percatado realmente de su obligación de "contribuir a los gastos públicos" y también de sus derechos de contribuir en forma "proporcional y equitativa". Para asegurar que se contribuye en tal forma, el estudio del derecho fiscal nos da la pauta.

Concatenado a lo anterior, resulta una pena el saber que la literatura sobre aspectos genéricos y específicos en la materia de derecho fiscal es escasa. Son sólo algunos cuantos autores nacionales que se dedican en forma sistemática y profunda a proyectar sus ideas. Los tratados generales son un puñado y los artículos existentes no comprenden la vastedad de la materia. Si esto es un asunto difícil a nivel federal, la situación se agrava con mayor agudeza cuando nos

⁴ *El Financiero*. Diario, México, febrero 16 de 1997, p. 3.

A esta gratitud añado la que debo a nuestra gran Universidad, por adoptarme y cobijarme en su manto de nobleza y espíritu académico. Agradecimiento que también dispenso a la Universidad Autónoma de Morelos, quien fuera mi formadora profesional y que ahora me recibe como uno de sus modestos profesores.

Me es preciso también demostrar, aquí y ahora, un inconmensurable agradecimiento, a mi madre, por su cariño sin límites, por señalarme el preciado camino del enriquecimiento cultural, y por mostrarme que no existe edad para seguir aprendiendo; a mis hermanas: Martha, Norma, Nancy, Silvia y Mayra, por su ejemplo de tenacidad, integridad moral, y superación constante, porque para ellas no existe límite alguno en sus metas. A mi cuñado Donato, por su amistad, y por hacer de mi hermana Martha, una feliz mujer; a Andrés, mi sobrino, por recordarme que aún permanece vivo en mí, el joven que todos deseamos seguir siendo. A mi suegra, por esa ayuda diaria y bondad infinita, y a mi cuñada Beatriz, por la muestra de perseverancia continua.

He querido agradecer en líneas aparte a mi esposa Verónica, mujer de una clara inteligencia, de inquebrantable honestidad, y gran sensibilidad. Esposa a quien admiro y amo por su ternura. Compañera a quien respeto, por las palabras de aliento y empuje que siempre tuve de ella. Profesional a quien acudo a disipar mis notables ignorancias del derecho, y amiga, que cobija todos mis fracasos y aplaude mis aciertos.

Finalmente, en el mes de diciembre, toda la familia espera con gran entusiasmo un nuevo miembro que se integra. El pequeño hijo de Norma, mi hermana. Sirva este esfuerzo de bienvenida a ese pequeñito ser, lleno de luz y esperanza.

referimos a la literatura sobre el derecho fiscal estatal y municipal. Basten dos ejemplos para demostrar lo anterior: desde que fue publicado el nuevo Código Fiscal del Estado de Morelos en diciembre de 1995,⁵ no ha existido autor en el Estado que haya abordado su análisis, (el suscrito acusa también de esta culpa, pues únicamente he publicado dos artículos en una Revista Jurídica Estatal sobre dos aspectos del Código, mas no un estudio sistemático al respecto, siendo que son muy ricos y novedosos algunos de sus postulados). Por otro lado, recientemente también apareció publicado un nuevo Convenio de Colaboración Fiscal entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Morelos,⁶ primero en su género en el país y del cual tampoco nadie en el Estado se atrevió a escribir. Mejor otros autores ajenos al Estado de Morelos intentaron su análisis.⁷

A ello habría que adicionar la difusión deficiente de las obras. Por ejemplo, nuestra biblioteca de la Universidad Autónoma del Estado de Morelos, según pude constatar en una breve investigación,⁸ cuenta aproximadamente con 10 obras sobre derecho fiscal: "Derecho Fiscal" de Margain Manautou, 4ta. edición, 1976, editado por la Universidad Autónoma de San Luis Potosí. (De este libro ni siquiera se tienen ediciones recientes que publica la Editorial Porrúa). Existe la obra "Derecho Fiscal" del maestro Raúl Rodríguez Lobato; también se cuenta con la obra "Derecho Financiero Mexicano" del profesor Sergio Francisco de la Garza; el libro "Finanzas Públicas Mexicanas", del maestro Flores Zavala, edición 1991; y la obra "Derecho Fiscal Mexicano", Parte General, edición 1980, del profesor Gregorio Sánchez León. De la doctrina extranjera existen menos obras: "Instituciones de Derecho Financiero" de Mario Pugliese; únicamente dos de los tres tomos de la obra de Antonio Berliri: "Principios de Derecho Tributario"; y la obra "Principios Constitucionales Tributarios", que editó la Universidad Autónoma del Estado de Sinaloa, en coordinación con la Universidad de Salamanca (incluso de esta obra solamente existe un tomo). Los artículos especializados en la materia son prácticamente inexistentes y los pocos que hay fueron elaborados pensando en los estudiantes de la Facultad de Contaduría y Administración. Desconozco si sólo se trata de una forma de archivar la bibliografía en la biblioteca, pero los libros y obras a los que me he referido con anterioridad se encuentran en la sección de Contaduría y no en la sección de Derecho.

Asimismo, nos hemos percatado que el costo de las obras existentes en librerías de la ciudad de Cuernavaca, son significativamente altas para el estudiante universitario promedio, pues el precio de venta de un libro de derecho fiscal oscila

⁵ Órgano Oficial del Gobierno del Estado de Morelos, *Periódico Oficial "Tierra y Libertad"*; Cuernavaca, 27 de diciembre de 1995.

⁶ *Diario Oficial de la Federación*, México, D.F., 19 de Noviembre de 1996.

⁷ *Revista BITACORA PAF*, Núm. 56; Año III; Editorial GASCA, México, segunda quincena de diciembre de 1996.

⁸ Investigación efectuada durante el mes de septiembre de 1996 en las bibliotecas de la Universidad Autónoma del Estado de Morelos.

entre los \$200 y \$250, convirtiéndose en inaccesibles para ellos, lo que redundó en el desconocimiento de la materia.

Tal vez una de las razones más fuertes que me movió a formular este proyecto de programa, fue el hecho de que en nuestra Facultad de Derecho, desde que fue aprobado el Plan de Estudios en 1985 por el Consejo Universitario, sorprendentemente no se aprobaron los programas temáticos de ninguna materia, lo que origina pérdida de tiempo, esfuerzo, derroche de recursos económicos e incertidumbre tanto al alumnado como a los catedráticos, pues estos imparten lo que consideran es lo mejor para el curso y aquellos creen recibir lo que conviene a la materia, sin que el proceso enseñanza-aprendizaje tenga un punto de referencia.⁹ También por ese motivo no pude tomar como punto de arranque de mi investigación el programa de la materia en planes de estudio anteriores, por la sencilla razón de que nunca han existido.¹⁰ Este trabajo no trata pues, de "actualizar" o "modificar" el programa, porque no existía programa; estamos proponiendo uno nuevo.¹¹

La propia dinámica del derecho fiscal ha hecho que los estudios generales que existen no comprendan todos los nuevos temas que deben analizarse. Así, hay autores cuyas obras, si bien han sido reeditadas año con año, no han sido actualizadas, al grado de que algunos de los temas propuestos son obsoletos hoy día. Responsabilidad de la que no estamos exentos, pues las modificaciones legislativas son continuas, no así la investigación al respecto, por lo que de antemano rogamos una disculpa si al momento de llegarse a aprobar esta tesis se han presentado cambios en las leyes de las que abordemos su estudio en el desarrollo de la misma. Por supuesto, esto no nos excusa para hacer saber a los alumnos de dichos cambios en el salón de clase.

⁹ Coombs señala: "La mejor manera de resolver el problema (relativo a los planes y programas de estudios obsoletos), es preparar para cada universidad un calendario específico que se extienda por 4 o 5 años a fin de revisar los sectores más importantes del currículum general..." (COOMBS Philip H., ob. cit., p. 78). En el mismo sentido se ha pronunciado ANUIES (Asociación Nacional de Universidades e Institutos de Educación Superior) al decir: "Objetivo: realizar los trabajos necesarios para promover las modificaciones pertinentes a la curricula de las carreras existentes en las Universidades e Institutos de Educación Superior, haciéndolos más adecuados a las necesidades del país, según las concepciones institucionales" (ANUIES; *La planeación de la educación superior en México*; Puebla, 1978, p. 87). La UNAM ha seguido la propuesta, para ello puede consultarse la Ponencia del Rector Jorge Carpizo al Consejo Universitario de fechas 11 y 12 de septiembre de 1986, que cita Mario Ruiz Massieu en su libro *El cambio en la Universidad*; México, 1987, cuando refiere que aquél propuso "revisar y actualizar los planes y programas de estudios de diversas carreras universitarias".

¹⁰ "Gran parte del tiempo, de la energía humana y de los recursos económicos que se emplean en la enseñanza y el aprendizaje, se desperdician cuando el plan de estudios de una universidad o cualquiera de sus sectores no es moderno, o resulta demasiado especializado y rígido y no responde a las necesidades nacionales y locales reflejadas en el mercado de trabajo. La situación empeora si la docencia además de basarse en un currículum obsoleto, es deficiente". (COOMBS, Philip H., ; ob. cit., p. 77).

¹¹ Héctor Vega nos refiere que fue el 5 de abril de 1954 cuando se impartió la primera clase de derecho civil en la nascente escuela de derecho de la UAEM, y que desde ese entonces no se contaba con plan de estudios ni programas de las materias. (VEGA FLORES, Héctor; *Historia de la UAEM*; Vol. II; UAEM, Cuernavaca, 1980, p. 68).

Ante esta escalada de modificaciones, la mayoría de los tratadistas nacionales han optado por escribir artículos especializados y han dejado de lado la actualización de sus obras o tratados generales. De esta manera, se ha dejado en manos de quienes escriben temas especializados, el estudio de estos nuevos tópicos, con la dispersión de la información que esto implica.

Estas razones me han movido a dejar, por el momento, el análisis de temas concretos del derecho fiscal, para dar paso a un estudio general de la materia, ante la problemática existente antes citada, con la promesa de mantener actualizado en lo posible este trabajo y el de abordar estudios específicos en lo sucesivo, especialmente relacionados con el derecho tributario del Estado de Morelos.

Estoy convencido de que en nuestra Facultad de Derecho del Estado de Morelos urgen más los estudios generales que los específicos, de ahí mi intención de proponer un Proyecto de Programa y Contenido Temático para un Primer Curso de Derecho Fiscal a impartirse en la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma del Estado de Morelos.

CAPÍTULO II

METODOLOGÍA EMPLEADA

El programa y contenido temático que proponemos, indudablemente que se inserta dentro de la denominada educación jurídica, la cual, según Rojas Roldán, tiene como características, entre otras: el enseñar a los hombres a ser responsables de sus actos; hace consciente al pueblo de sus derechos y de sus deberes; dignifica al hombre, haciéndolo mas estimable en su calidad persona, al darle a conocer sus posibilidades lícitas; capacita al hombre para realizar actos rectos y justos; capacita para una convivencia organizada y ordenada dentro de la sociedad.; implica conocer lo que debe y no debe hacerse en nuestras relaciones mutuas; etcétera.¹²

Se hace pues necesario "planear el programa". Planeación que es instrumento indispensable en la educación jurídica. Lo dice el maestro Witker en estos términos: *"La planeación curricular en el ámbito de la facultad o escuela, no lograría su objetivo si se dejara al arbitrio el trabajo de los docentes en el ámbito de la sala de clase... En consecuencia, la planeación didáctica de los cursos constituye una etapa lógica y un complemento necesario para llevar a la realidad una planificación curricular... El docente que va a impartir una asignatura debe observar las siguientes etapas, previas al desarrollo de la materia o asignatura: a) Diseñar un objetivo general del curso; b) Elaborar objetivos conductuales específicos a lograr por los estudiantes; c) Enumerar el contenido informativo del curso; d) Seleccionar los métodos de enseñanza; e) Seleccionar actividades y experiencias complementarias; f) Fijar las pautas de evaluación y plazos aproximados; y, g) Confeccionar una bibliografía general y especial".*¹³

Para reforzar lo anterior, es definitiva la conclusión que obtiene el doctor Ramón Reyes Vera cuando acierta a decir: *"El método pedagógico procede del método científico, en consecuencia no puede evitarse que la enseñanza participe del fundamento científico".* Más adelante agrega: *"En la relación maestro/alumno debe eliminarse todo tipo de discriminación, para que el enseñante se transforme en un guía".*¹⁴ Por esa razón se impone seguir un método científico en el diseño de un

¹² ROJAS ROLDÁN, Abelardo; "Educación Jurídica" en *Revista de la Facultad de Derecho de México*; Tomo XLIII; Núms. 189-190; mayo-agosto, 1993; p. 194.

¹³ WITKER V., Jorge; *Metodología de la Enseñanza del Derecho*; 3ª edición, Facultad de Derecho, Universidad Autónoma del Estado de México, Toluca, 1982, pp. 91-92.

¹⁴ REYES VERA, Ramón; "La enseñanza del derecho fiscal en los estudios de posgrado", en Memoria del VII

programa de estudios para un curso de derecho fiscal.

Asimismo, para la creación de este Proyecto de Programa he tomado muy en cuenta el Plan de Estudios y el Programa de la materia de Derecho Fiscal I, que aprobó el Consejo Técnico de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, en sesiones de fechas 30 de marzo, 14, 15 y 19 de abril, 9 y 21 de junio de 1993. Plan también aprobado por la Comisión de Trabajo Académico del H. Consejo Universitario en sus sesiones del 15 y 29 de junio de 1993 y finalmente aprobado por el Pleno del Consejo Universitario en su sesión del 2 de septiembre de 1993.

Adicionamos al mismo temas distintos, o bien damos realce a otros que consideramos apropiados. De esta manera las diferencias entre el proyecto que propongo y el programa de la materia de Derecho Fiscal I de la UNAM, son los siguientes:

El programa de estudios para la materia de derecho fiscal en la Facultad de Derecho de la UNAM, se imparte en un lapso de 45 horas por semestre a razón de tres horas por semana. Considero que la unidad 4, denominada "Elementos instrumentales para el cumplimiento de las contribuciones" aborda la parte procesal del derecho fiscal, lo que implica invadir el área del siguiente curso. Se analizan los delitos fiscales. Estimo escueto el estudio que se hace sobre las garantías individuales en materia fiscal. No se contempla el tema de la concurrencia tributaria ni tampoco se aborda el tema de la interpretación de las normas fiscales.¹⁵

Por su parte, el programa que propongo para la Facultad de Derecho de la UAEM comprende un lapso de 90 horas al semestre, a razón de 5 horas semanales. Se hace una distinción entre el procedimiento y la materia sustantiva fiscal. No se estudian en este curso los delitos fiscales porque son analizados en la materia de derecho penal III, que se imparte en la Facultad. Se otorga un amplio estudio de las garantías individuales en materia fiscal. Se da especial énfasis en los temas de la interpretación de normas fiscales y el de la concurrencia tributaria.¹⁶

Por otro lado, no podemos dejar de señalar que la materia de derecho fiscal forma parte de las materias formativas, dentro del plan de estudios. A ese respecto conviene referirnos a la clasificación que nos muestra el profesor Fix Zamudio: En principio, nos dice el maestro, los planes de estudio comprenden tres ciclos: el ciclo formativo, en donde los alumnos obtienen las herramientas metodológicas de la y los elementos básicos de la cultura jurídica; la etapa informativa, en la cual se deben cursar las materias indispensables para el ejercicio profesional; y, las áreas de

Congreso Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal, Primer Número Extraordinario, *Revista de la Facultad de Derecho*, Universidad Autónoma del Estado de México, Toluca, 1982, p. 158.

¹⁵ Ver anexo N° 1

¹⁶ Ver anexo N° 2.

opción, que otorgan flexibilidad a los planes, para que los alumnos puedan profundizar algunas áreas que les interesan particularmente.¹⁷

Tomando como modelo el Programa existente en la UNAM, deseamos superar la propuesta, aunque reconocemos sus limitaciones en cuanto a estructura y tiempo invertido, porque el Plan de Estudios de la UNAM contempla tres cursos obligatorios de derecho fiscal: Derecho Fiscal I, Derecho Fiscal II y Procesos y Procedimientos Fiscales; cada uno de ellos de 3 horas por semana y 45 horas por semestre. En cambio en la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma del Estado de Morelos, únicamente existen dos cursos de derecho fiscal: Derecho Fiscal I, que es el Programa que se propone y que se imparte en el séptimo semestre y Derecho Fiscal II, que se imparte en el octavo semestre, y que abarca el derecho procesal y procedimental fiscal. Incluso, el propio Programa de Estudios de la Facultad de Derecho de la UNAM contiene dentro de sus materias optativas en el área de derecho fiscal a impartirse en décimo semestre, cuatro materias más: Instituciones de Derecho Financiero, La Empresa y las Contribuciones, Impuesto Personal sobre la Renta y Derecho Aduanero, con el mismo tiempo de horas.¹⁸

Es indudable que el estudio de una materia por asignaturas, como el Programa de la UNAM permite un mayor conocimiento que el análisis por áreas, como existe en la Facultad de Derecho de la UAEM, pero esto es un asunto que escapa a mis posibilidades por el momento. Yo sólo me concreto a llenar un vacío existente. La ausencia de planes de estudio en las universidades, es un problema que se enmarca dentro del contexto nacional, como bien lo hace notar Ursúa-Cocke¹⁹, aunque ello no nos exime de que dicho plan general de estudios sea objeto de un gran esfuerzo que en fechas posteriores deberemos emprender en la UAEM.

También es importante tomar en cuenta que en la formación de los abogados y juristas, como lo dice Witker, el modelo tradicional ha fincado profundas raíces; acoplado a una concepción normativista estrecha del fenómeno jurídico, formando abogados y juristas funcionales a esquemas de dominación política, pero alejados de todo rigor científico académico.²⁰ A ese efecto establece que en la enseñanza del derecho universal es posible identificar sucesivamente tres modelos de docencia: 1. tradicional, cuyos rasgos distintivos son el verticalismo, el verbalismo, el autoritarismo y el intelectualismo; 2. La docencia tecnocrática, que concibe la tarea docente como una actividad neutral que adiestra a los estudiantes con base en estímulos premio-castigo descontextualizando los contenidos histórico-sociales de las disciplinas científicas; y, 3. Docencia crítica, que concibe la educación como la

¹⁷ FIX-ZAMUDIO, Héctor; *Metodología, docencia e investigación jurídicas*; Porrúa, México, 1995; p. 400

¹⁸ Ver anexo N° 3.

¹⁹ URSÚA-COCKE, Eugenio; "Tres comentarios sobre la enseñanza superior y jurídica en México" en *Revista de la Facultad de Derecho de México*; Tomo XXXVI, Núms. 145-146-147; enero-junio, 1986; p. 268.

²⁰ WITKER, Jorge; "Docencia crítica y formación jurídica" en *Revista de la Facultad de Derecho de México*; Tomo XLV, Núms. 199-200, enero-abril, 1995, p. 274.

disciplina que aborda el proceso de enseñanza-aprendizaje, para analizar y desentrañar los aspectos contextuales que inciden en él.²¹ En otro lado afirma: *"Lógica consecuencia de la opción privalista y codificadora que han tomado las facultades, es el carácter profesionalizante de los estudios jurídicos en la región. Los currícula, en un 70% miran a formar al abogado practicante, litigante, que se hace en el ejercicio del derecho. Su norte es el despacho privado y el cliente pasa a ser el centro de preocupación"*.²²

Desde el punto de vista pedagógico los programas, según Lara Saenz, *"implican la organización significativa de las experiencias de aprendizaje y deben satisfacer, según él, los siguientes requisitos: a) Referirse siempre al tipo de educandos específicos al que están dirigidos y procurar el señalamiento de las diferencias individuales de recepción; b) Mantener una relación directa con los objetivos específicos de la carrera, en la especie, la de derecho, y con las orientaciones y estructura del plan de estudios; c) Ser funcionales y operativos para la formación; d) Ser establecidos en razón de los recursos de la institución educativa que los realiza y con respecto al medio en que ésta se encuentra ubicada, y; e) Procurar y afianzar en el estudiante formas y conductas de autoaprendizaje"*. Más adelante sostiene que: *"En cuanto a los contenidos se distinguen frecuentemente los tipos informativos y los formativos. Los primeros, como su nombre lo indica, se encargan de transmitir información; los segundos, en cambio, proporcionan conocimientos de metodología del derecho, técnicas de su creación, interpretación y aplicación, sobre los elementos que permiten aislar e interaccionar el fenómeno del derecho con otros fenómenos sociales y con los valores de justicia y seguridad"*.⁴⁴

Con mi propuesta pretendo privilegiar la educación formativa del estudiante sobre la información que pueda recibir del curso. Busco una real participación activa del estudiante.²⁴ Asimismo, no podemos soslayar lo que nos sugiere Luis Marco del Pont, en el sentido de que debemos incluir dentro del programa el análisis histórico, social y político de las instituciones fundamentales de los diversos países. Sin conocer el desarrollo histórico, continúa diciendo, no se puede comprender el presente y no se pueden adecuar los proyectos para el futuro. Mas adelante puntualiza que nuestra sociedad está en permanente cambio, y plantea situaciones

²¹ WITKER; Jorge; "Docencia crítica y formación jurídica"; en *Antología de estudios sobre enseñanza del derecho*; UNAM, México, 1995, pp. 222-224.

²² WITKER, Jorge; "Los contenidos informativos de la enseñanza del derecho" en *Antología de...; ob. cit., p. 106.*

⁴⁴LARA SAENZ, Leoncio; "Evaluación de los planes y programas de formación" en *Revista de la Facultad de Derecho de México*; Tomo XXXIII; Núms. 130-131-132; julio-diciembre, 1983; pp. 204-205.

²⁴ David Garvin ha expresado: *"El tradicional modelo está basado en la idea de que enseñar es hablar. La meta principal es transferir información de un experto (el maestro) al novato (el estudiante), con el experto controlando los elementos críticos del proceso. En la práctica esto generalmente significa que el experto lee y el novato recuerda y absorbe. Los intercambios entre maestro y alumno se limitan a breves preguntas y respuestas y puede o no haber interacción entre estudiantes"*. (GARVIN, David; "Education for Judgment"; traducción personal; *Harvard Business School Press*, Boston, Massachusetts, 1991, p. 3)

de conflicto y crisis que el derecho debe analizar profundamente. Los planes de enseñanza deben tener referencias a nuestras realidades nacionales.²⁵ Esto lo considero de gran relevancia y por esa razón estimo debe invertirse mayor tiempo en el estudio de los principios constitucionales en materia fiscal, y de la interpretación de las normas tributarias, así como la evolución que estas instituciones han tenido en el tiempo. Durante el desarrollo de cada uno de los temas remito al estudiante a los artículos tanto del Código Fiscal de la Federación como del Código Fiscal del Estado de Morelos, para que pueda tenerse una perspectiva localista del derecho fiscal.

El tipo de enseñanza jurídica que pretendo poner en práctica con este programa, tiene mucho que ver con la propuesta que hace Flores García, al decirnos que ésta debería reunir las siguientes características: 1.- Preparación científica y didáctica; 2.- Ordenada y progresiva; 3.- Clara, accesible al destinatario de la enseñanza; 4.- Interesante (interés, motivación, atención, psicológicamente provocadas); y, 5.- Activa. Para eso se podrán emplear múltiples recursos: diálogo, discusión, método de problemas y casos (clínica procesal), formulación de trabajos de investigación individuales y colectivos, preseminario y seminario, estudio dirigido, simulacro de juicios, lecturas selectas, métodos audiovisuales (cine, teatro, televisión), libros de instrucción programada, tutoría académica, mesas redondas, simposios, cursos colectivos, etcétera.²⁶

Estimé conveniente referir las citas y notas al pie de página, máxime si consideramos que las notas que propongo no sólo se refieren a citas bibliográficas, sino que algunas veces contienen comentarios amplios o puntos de vistas de algunos autores, que permitirían ilustrar mejor a quien lee. Sirven también para sugerir nueva bibliografía si alguno esta interesado en ampliar el tema.

Por otro lado, en el inicio de cada capítulo señalo los objetivos generales y específicos de éste, así como las sugerencias bibliográficas y didácticas que me parecen, complementarían el programa.

El maestro Arrijo Vizcaino nos comenta que un curso de derecho fiscal, en su fase inicial, debe ser enseñado con apego a sus mas importantes raíces, con objeto de proporcionar al estudiante una base sólida que le sirva de punto de apoyo para ir formando un criterio jurídico adecuado, pero que también debe ponerse especial énfasis en los aspectos prácticos de la materia. En las etapas posteriores, continua diciendo el maestro, la enseñanza debe ser enfocada al análisis de la correspondiente legislación positiva.²⁷ Así pues, siguiendo estas sugerencias, he

²⁵ DEL PONT, Luis Marco; "Estrategias para actualizar planes de estudios en derecho" en *Revista de la Facultad de Derecho de México*; Tomo XXXVII, Núms. 154-155-156, julio-diciembre, 1987, p. 110.

²⁶ FLORES GARCÍA, Fernando; "Evaluación de los planes y programas de formación en las escuelas y facultades de derecho" en *Revista de la Facultad de Derecho de México*; Tomo XXXIII, Núms. 127-128-129, enero-junio, 1983, pp. 178-179.

²⁷ ARRIJO VIZCAINO, Adolfo; "La Enseñanza del derecho fiscal en las universidades mexicanas" en *Obra*

creído conveniente subdividir el curso en cinco grandes títulos, compuestos de varios capítulos, pues ello redundará en una mejor comprensión de los temas separándolos de otros diversos, pero sin obviar la secuencia o continuidad que deben guardar. Considero que esta clasificación tiene un orden coherente, en cuanto guía al alumno desde los aspectos introductorios del derecho fiscal, hasta los más elaborados, desde la perspectiva genérica hasta la específica.

Siguiendo con esta postura, el Título Primero, denominado Introducción, está integrado por dos capítulos: En el I me refiero al planteamiento del problema y en el II, a la metodología empleada.

El Título Segundo, denominado Concepto de Derecho Fiscal, comprende los capítulos: I, sobre la ubicación del derecho fiscal en el campo financiero y jurídico y el capítulo II, relativo al derecho fiscal y sus relaciones con otras disciplinas.

El Título Tercero, llamado La Norma Jurídica Tributaria, lo subdividí en cuatro capítulos: El capítulo I corresponde a las fuentes del derecho y las obligaciones fiscales; el capítulo II, a la interpretación e integración de las normas tributarias; el capítulo III, al ámbito de aplicación de las normas fiscales; y el capítulo IV, a los principios constitucionales en materia fiscal.

El Título Cuarto, denominado Los Ingresos Públicos, y que es el más extenso, lo separé en cinco capítulos, correspondiendo el I a generalidades; el II, a los impuestos; el III, a los derechos; el IV, a la contribución de mejoras, y las aportaciones de seguridad social se abordan en el capítulo V.

El Título Quinto comprende la relación jurídica-fiscal, y está compuesto por sólo tres capítulos: la obligación tributaria; los sujetos pasivos y; los sujetos activos, respectivamente.

Finalmente, en el Título Sexto abordé el problema de la concurrencia tributaria y está integrado por dos capítulos: el de la doble imposición tributaria nacional y el de la doble imposición internacional.

En cuanto a la descripción de las etapas a las que nos referíamos al iniciar el método de planeación del curso, empezaremos con el objetivo general del curso, que *"resume el proyecto intencionado de contenidos, que hace recomendable su inclusión en el currículum de materias jurídicas. Está generalmente dirigido a señalar la importancia que la facultad o escuela le asigna a la materia en cuestión"*.²⁸

I.- OBJETIVO GENERAL DEL CURSO.

conmemorativa a los 45 años del Tribunal Fiscal de la Federación; Tomo I, T.F.F.; México, 1982. p. 489-490.

²⁸ WITKER, Jorge; *Metodología de la Enseñanza...* ob. cit., p. 92.

Al finalizar el curso considero que el alumno estará en posibilidad de explicar y relacionar los conceptos fundamentales y principios que informan el sistema tributario nacional y estatal, así como las consecuencias y alcances de las disposiciones fiscales que se establecen en el sistema jurídico mexicano; además señalará las relaciones entre el derecho fiscal nacional e internacional. En este sentido resulta atinado el comentario que nos hace González A. Carrancá al decir: *“La enseñanza, comprende aspectos substanciales (contenido) y aspectos formales o instrumentales (método pedagógico). En cuanto a los primeros, se impone la necesidad de revisar cuidadosamente el plan de estudios en general y el contenido de cada asignatura en particular, con el fin de determinar el grado en que la formación impartida a los alumnos corresponde a las necesidades reales del medio en que habrá de trabajar”*.²⁹

Por su parte el enunciado de los *“objetivos específicos de un programa de enseñanza debe señalar los atributos mensurables que se pueden observar en un graduado del programa; de lo contrario, sería imposible determinar si el programa logra o no sus objetivos”*.³⁰ El maestro Witker nos dice: *“La especificación de objetivos implica desglosar los contenidos relevantes de la asignatura con relación a niveles conductuales concretos”*.³¹

II.- OBJETIVOS ESPECÍFICOS DE CADA CAPÍTULO.

Ahora bien, los objetivos genéricos y específicos de los capítulos vienen referidos en cada uno de ellos, debido a que son muchos y muy variados, lo que sería una labor innecesaria reiterarlos en este momento.

III.- CONTENIDOS.

“En esta instancia deben enumerarse las materias que integran el contenido a desarrollar. Aquí también es recomendable sistematizar el contenido a través de unidades didácticas. Es decir, eslabones informativos que tengan coherencia y lógica interna. Para el derecho, es esencial separar instituciones a fin de no mezclar principios que lleven a la confusión”.³²

Por esa razón he creído que los contenidos más importantes a desarrollar dentro de un curso genérico del derecho fiscal, sería el responder a las siguientes interrogantes:

²⁹ GONZALEZ A. CARRANCÁ; Juan Luis; “Comentarios sobre la evolución de la enseñanza del derecho en México”; en *Revista de la Facultad de Jurisprudencia*; Año II, Núm. 7, Universidad Autónoma del Estado de México, Toluca, julio-agosto 1981, pp.52-53.

³⁰ MAGER, Robert; citado por WITKER, Jorge; ob. cit. p. 93.

³¹ *Ibidem*.

³² *Ibidem*.

- 1.- ¿Cuál es la ubicación del derecho fiscal en el campo financiero y jurídico?
- 2.- ¿Cómo se relaciona el derecho fiscal con otras disciplinas jurídicas y científicas?
- 3.- ¿Cuáles son las disposiciones que confiere la normatividad fiscal positiva?
- 4.- ¿Cómo deben interpretarse las normas tributarias?
- 5.- ¿Cuál es el ámbito de aplicación de las normas fiscales?
- 6.- ¿Cuáles son los principios constitucionales en materia fiscal?
- 7.- ¿Cuáles son las contribuciones?
- 8.- ¿Qué son los impuestos?
- 9.- ¿Qué son los derechos?
- 10.- ¿Qué son las contribuciones de mejoras?
- 11.- ¿Qué son las aportaciones de seguridad social?
- 12.- ¿Qué otros ingresos existen?
- 13.- ¿Cuáles son los accesorios de las contribuciones?
- 14.- ¿Cómo nacen y extinguen las obligaciones tributarias?
- 15.- ¿Cuál es la clasificación de los sujetos pasivos?
- 16.- ¿Cómo se presenta el poder tributario y la competencia tributaria en nuestro país?
- 17.- ¿Han sido de utilidad los convenios de coordinación fiscal entre los Estados de la República y la Federación?
- 18.- ¿Han sido de utilidad los convenios en materia fiscal entre México y otras naciones?

IV.- SELECCIÓN DE LOS MÉTODOS DE ENSEÑANZA Y DE LAS ACTIVIDADES Y EXPERIENCIAS.

Dado que existe una gran cantidad de técnicas de enseñanza, así como una basta gama de experiencias que pueden utilizarse en el proceso enseñanza-aprendizaje de un curso de derecho fiscal, me pareció preferible señalar los mismos en cada capítulo, pues habrá algunas técnicas más apropiadas a cada capítulo. En ellos no descuido que resulta esencial que la materia debe ser abordada en su aspecto teórico y práctico, pues *“el derecho es ciencia que regula relaciones sociales y el estudiante no puede quedarse sólo con la imagen conceptual de los fenómenos jurídicos”*.³³

En este sentido cabría perfectamente especificar el problema reduciéndolo a una pregunta, como lo anota Eisemann: ¿qué está más acorde con la naturaleza de esta enseñanza: resolver únicamente alrededor del estudio práctico del derecho o aspirar a su estudio teórico?⁴⁵ La respuesta parece no ser unívoca, pues lo cierto es

³³ *Ídem*; p. 94

⁴⁵ EISEMANN, Charles; “Los objetivos y la naturaleza de la enseñanza del derecho”; en *Antología de...*; ob. cit., p. 53.

que tanto, la enseñanza práctica como la teórica tiene diversas ventajas y desventajas, o como lo hace saber Fix Zamudio: "Consideramos que a pesar de las apariencias, esta antigua contradicción en realidad no existe, ya que se presentan como opuestos dos aspectos de la enseñanza que son inseparables y deben utilizarse de manera equilibrada, ya que tanto la inclinación excesiva por la enseñanza teórica, como ha ocurrido tradicionalmente en nuestras facultades de derecho, como la opuesta preferencia por la práctica, en detrimento de la primera, como se ha pretendido en época reciente, resultan perjudiciales para la formación armónica de los estudiantes de derecho, si se toma en cuenta que la teoría sin la práctica se transforma en una simple especulación,...pero la práctica desvinculada de la doctrina se traduce en una serie de datos pragmáticos carentes de sistematización, que impiden a los alumnos una formación sólida que les permita una actitud crítica hacia los ordenamientos establecidos y, por lo tanto, de la posibilidad de evolución y de cambio".⁴⁶

Por otro lado, en el proceso enseñanza-aprendizaje, es indudable que el alumno debe jugar un papel más activo, crítico y participativo, por lo que nos debe interesar responder a la pregunta: ¿Qué debe hacer el alumno para aprender derecho fiscal? Hay algunas sugerencias que nos proporciona Acedo Quezada: 1. La automotivación, desterrar algunos vicios muy arraigados, aprovechar la lección verbal, organizar el tiempo, fijar el lugar de estudios, las lecturas que se seleccionan y algunas otras recomendaciones.⁴⁷

Es pertinente, por último, considerar la propuesta que nos hace Estrella Gutiérrez, respecto a la "cátedra magistral", cuyos objetivos son: clase magistral adaptada, clases prácticas, estudio de casos, utilización de bibliografía, investigación, clases especiales a cargo de profesores de otras cátedras, incorporación paulatina a las jornadas, congresos y conferencias para abogados y la aplicación de técnicas grupales.⁴⁸

V.- EVALUACIÓN DEL CURSO.

Considero que mi propuesta de proyecto de programa para una materia quedaría trunca si no hiciera referencia a la evaluación del curso y a su relación con los objetivos del mismo. Evaluar significa "tener conciencia de la aplicación del educando en los estudios, en relación con sus propias posibilidades y en el grupo al que pertenecen".³⁸ Es importante aclarar que la evaluación es todo un proceso, que

⁴⁶FIX-ZAMUDIO, Héctor; "Algunas reflexiones sobre la enseñanza del derecho en México y Latinoamérica"; en *Antología de estudios...*; ob. cit., p. 81.

⁴⁷ACEDO QUEZADA, Octavio; "Estrategias prácticas para el aprendizaje del derecho"; en *Revista de la Facultad de Derecho de México*; Tomo XLVII, Núms. 211-212, enero-abril, 1997, pp. 162-184.

⁴⁸MESINA DE ESTRELLA GUTIÉRREZ, Graciela; "Nuevo sistema de enseñanza jurídica"; en *Revista de la Facultad de Derecho de México*; Tomo XXXVII, Núms. 154-155-156, julio-diciembre, 1987, pp. 244-248.

³⁸NÍRICI, Imideo G., *Metodología de la Enseñanza*; 4ª edición; Kapeluz Mexicana, México, 1990, p. 115.

implica dos fases: la verificación y la evaluación propiamente hablando. La primera implica comprobación y recolección; y la segunda, significa un juicio de valor sobre los datos. Para tener cabal cuenta de que la verificación se está llevando a cabo en forma precisa, es necesario que ésta sea válida como lo sostiene Gonda Rae.³⁹

Mi opinión, y en general los pedagogos coinciden en este punto, es que los exámenes orales finales son un atentado contra el proceso evaluatorio, porque sólo miden el conocimiento e información adquiridos y retenidos y no la habilidad de razonamiento jurídico que es esencial para el abogado.⁴⁰ Es por ello que se acentúa la necesidad de que el método evaluatorio en esta materia, y en general en materia de enseñanza jurídica, mantenga una relación estrecha con los objetivos propuestos.⁴¹ Por eso, *"es importante que el maestro establezca un sistema de evaluación lo suficientemente objetivo que permita evitar todo tipo de subjetivismo"*.⁴²

Basados en la investigación realizada por la Dra. Luz Leticia Elizondo Sotomayor,⁴³ adoptamos como método de evaluación el de "aprendizaje mediante solución de problemas", del cual intentaremos aplicar por vez primera a partir del semestre 1999-I en la Facultad de Derecho de la UAEM, y por ello nuestro énfasis en la participación del alumno en la solución práctica de casos reales, como sugerencias pedagógicas en cada capítulo. Este método consiste, como su nombre lo indica, en exponer casos concretos y prácticos a los estudiantes para que ellos, con asistencia del profesor, puedan aplicar los conocimientos obtenidos en cada capítulo y dar una solución al mismo. Por supuesto, se sugiere que cada caso esté vinculado con el tema tratado en clase y que su complejidad aumente conforme se analicen los diferentes tópicos. Al final de mi curso pretendo realizar una encuesta a mis alumnos para determinar la efectividad de su aprendizaje y su relación directa con el método de evaluación que ahora pretendo aplicar. El inconveniente que

³⁹ *"...Nuestro primer principio debe constituirlo, por tanto, el que cualquier procedimiento evaluatorio ha de ser válido, es decir, debe evaluar de hecho si tales metas han sido o no alcanzadas"*. (GONDA RAE, W.N. Mephillimy, *El aprendizaje en la escuela. Un enfoque sistemático*; Editorial Santillana, México, 1992, p. 158

⁴⁰ *"El jurista, a diferencia del leguleyo, no puede darse por satisfecho con lo que en la ley está escrito, sino que debe además investigar su fundamento intrínseco"*. (DEL VECCHIO; Giorgio; *Principios Generales del Derecho*; 3ª. edición; Editorial Bosch, Barcelona, 1971, pp. 138 y 139).

⁴¹ *"...Los métodos de evaluación influyen substancialmente el proceso educativo, de tal manera que el método de evaluación elegido debe guardar congruencia con los objetivos del proceso enseñanza-aprendizaje seleccionado"*. (ELIZONDO SOTOMAYOR, Luz Leticia; "El proceso de evaluación en el sistema de aprendizaje basado en la solución de problemas: determinación del instrumento de evaluación más adecuado"; en *Memorias de la X Reunión de Intercambio de Experiencia en Estudios sobre Educación*; ITESM, Monterrey; agosto de 1992, p. 9.

⁴² WITKER, Jorge; ob. cit. p. 94.

⁴³ Esta profesora propone el sistema de evaluación denominado "Aprendizaje basado en la solución de problemas", por el que se asigna al estudiante un verdadero rol activo en su enseñanza. ob. cit., pág. 10. Propuesta que pudo corroborar posteriormente con una encuesta realizada a los propios alumnos, a los cuales se aplicó por vez primera este método, como lo señala en una ponencia distinta, denominada: "Opinión de los alumnos sobre el instrumento de evaluación: problema de manejo secuencial", XI Reunión de intercambio y experiencia en estudios de educación", Monterrey, 1993, ITESM, pp. 18 a 20.

presenta este método, como la misma doctora nos lo hace saber, es que requiere del tiempo necesario para preparar las preguntas y el planteamiento del caso, pero creo que la experiencia me irá dando los elementos necesarios para ello. También procuraremos comprender la totalidad de los temas analizados durante las clases, pues muchas veces acontece que algunos puntos no son materia de evaluación.⁴⁴

VI.- BIBLIOGRAFÍA.

"Complemento indispensable de todo planeamiento didáctico, será una selecta y bien preparada bibliografía general a la asignatura. Ella debe incluir no sólo los tradicionales manuales o apuntes. . . Un planeador didáctico debe incorporar artículos de revistas especializadas como fuentes de renovación y progreso".⁴⁵
Nosotros creímos necesario remitir al estudiante a la propia bibliografía que citamos al pie de página, por ser justamente la bibliografía especializada.

⁴⁴ ". . .no es extraño, por ejemplo, encontrarse con exámenes en el ámbito universitario que permiten en los examinados, no contestar a ninguna de las preguntas, sobre un tema que, en términos del número de horas lectivas que se consagraron, es evidente que fue considerada extremadamente importante por los profesores del curso. Con una evaluación de este tipo no hay forma de saber qué nivel de dominio se ha alcanzado, si es que se ha alcanzado alguno, en este sector de la materia." Gonda Rae, ob. cit., pág. 103.

⁴⁵ WITKER, Jorge; *Metodología de la Enseñanza...*; ob. cit., p. 995.

ANEXO N° 1

*PROGRAMA DE ESTUDIOS PARA LA MATERIA DE
DERECHO FISCAL I, EN LA FACULTAD DE DERECHO
DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO*

		<i>TIEMPO ESTIMADO</i>
UNIDAD I	HACIENDA PÚBLICA Y CONTRIBUCIONES	5 HORAS
UNIDAD II	PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES	14 HORAS
UNIDAD III	ELEMENTOS SUSTANCIALES DE LAS CONTRIBUCIONES.	10 HORAS
UNIDAD IV	ELEMENTOS INSTRUMENTALES PARA EL CUMPLIMIENTO DE LAS CONTRIBUCIONES	8 HORAS
UNIDAD V	INCUMPLIMIENTO DE LAS CONTRIBUCIONES	8 HORAS
		TOTAL 45 HORAS

*PROGRAMA DE ESTUDIOS PARA LA MATERIA DE
DERECHO FISCAL II, EN LA FACULTAD DE DERECHO
DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO*

		<i>TIEMPO ESTIMADO</i>
UNIDAD I	SISTEMA NACIONAL DE CONTRIBUCIONES	8 HORAS
UNIDAD II	CONTRIBUCIONES FEDERALES	25 HORAS
UNIDAD III	CONTRIBUCIONES ESTATALES Y MUNICIPALES	12 HORAS
		TOTAL 45 HORAS

ANEXO N° 2**CARGA CURRICULAR EN EL PROGRAMA DE DERECHO FISCAL I,
PARA LA FACULTAD DE DERECHO DE LA UAEM**

TITULO SEGUNDO	CONCEPTO DE DERECHO FISCAL	TIEMPO ESTIMADO
CAPÍTULO I	UBICACIÓN DEL DERECHO FISCAL EN EL CAMPO FINANCIERO Y JURIDICO	4 HORAS
CAPÍTULO II	EL DERECHO FISCAL Y SUS RELACIONES CON OTRAS DISCIPLINAS	2 HORAS
TITULO TERCERO	LA NORMA JURÍDICA TRIBUTARIA	
CAPÍTULO I	LAS FUENTES DEL DERECHO Y LAS OBLIGACIONES FISCALES	7 HORAS
CAPÍTULO II	LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS	3 HORAS
CAPÍTULO III	ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES	2 HORAS
CAPÍTULO IV	PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA FISCAL	10 HORAS
TITULO CUARTO	LOS INGRESOS PÚBLICOS	
CAPÍTULO I	GENERALIDADES	2 HORAS
CAPÍTULO II	LOS IMPUESTOS	6 HORAS
CAPÍTULO III	LOS DERECHOS	2 HORAS
CAPÍTULO IV	LA CONTRIBUCIÓN DE MEJORAS	2 HORAS
CAPÍTULO V	LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL	4 HORAS
CAPÍTULO VI	LOS ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES	3 HORAS
TITULO QUINTO	LA RELACIÓN JURÍDICA-FISCAL	
CAPÍTULO I	LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	3 HORAS
CAPÍTULO II	LOS SUJETOS PASIVOS	6 HORAS
CAPÍTULO III	LOS SUJETOS ACTIVOS	6 HORAS
TITULO SEXTO	LA CONCURRENCIA TRIBUTARIA	
CAPÍTULO I	LA DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA NACIONAL	4 HORAS
CAPÍTULO II	LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL	4 HORAS
	TOTAL	70 HORAS

ANEXO N° 3

*CUADRO COMPARATIVO
ENTRE LOS PROGRAMAS DEL ÁREA DE DERECHO FISCAL
DE LA FACULTAD DE DERECHO DE LA UNAM
Y EL DE LA FACULTAD DE DERECHO DE LA UAEM*

CARGA CURRICULAR EN EL ÁREA DE
DERECHO FISCAL, EN LA FACULTAD DE
DERECHO DE LA UNAM.

DERECHO FISCAL I
45 HORAS

DERECHO FISCAL II
45 HORAS

PROCESOS Y PROCEDIMIENTOS FISCALES
45 HORAS

*MATERIAS OPTATIVAS DEL AREA DE
DERECHO FISCAL A IMPARTIRSE EN EL
DÉCIMO SEMESTRE DE LA LICENCIATURA.*

INSTITUCIONES DE DERECHO FINANCIERO
45 HORAS

LA EMPRESA Y LAS CONTRIBUCIONES
45 HORAS

IMPUESTO PERSONAL SOBRE LA RENTA
45 HORAS

DERECHO ADUANERO.
45 HORAS

CARGA CURRICULAR EN EL ÁREA DE
DERECHO FISCAL, EN LA FACULTAD DE
DERECHO DE LA UAEM.

DERECHO FISCAL I
70 HORAS

DERECHO FISCAL II
70 HORAS

NO EXISTE

NO EXISTEN MATERIAS OPTATIVAS EN EL
ÁREA FISCAL

NO EXISTE

NO EXISTE

NO EXISTE

NO EXISTE

ABREVIATURAS

A.D.	Amparo Directo.
A.R.	Amparo en Revisión.
CAPUFE	Caminos y Puentes Federales.
CETES	Certificados de la Tesorería.
C.F.	Código Fiscal.
C.F.E.	Comisión Federal de Electricidad.
C.F.F.	Código Fiscal de la Federación.
Coag.	Coagraviados.
CONASUPO	Comisión Nacional de Subsistencias Populares.
C.P.	Contador Público.
D.D.F.	Departamento del Distrito Federal.
D.F.	Distrito Federal.
D.O.F.	Diario Oficial de la Federación.
DR.	Doctor.
E.U.	Estados Unidos.
INFONAVIT	Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores
IMSS	Instituto Mexicano del Seguro Social.
INPC	Índice Nacional de Precios al Consumidor.
I.S.R.	Impuesto Sobre la Renta.
ISSSTE	Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado.
IVA	Impuesto al Valor Agregado.
L.F.T.	Ley Federal del Trabajo.
L.G.H.E.M.	Ley General de Hacienda del Estado de Morelos.
L.I.S.R.	Ley del Impuesto Sobre la Renta.
L.O.T.F.F.	Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.
MEX.	México.
PEMEX	Petróleos Mexicanos.
P.O.E.M.	Periódico Oficial del Estado de Morelos.
R.F.C.	Registro Federal de Contribuyentes.
R.T.F.F.	Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.
S.H.C.P.	Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
S.C.J.N.	Suprema Corte de Justicia de la Nación.
S.E.P.	Secretaría de Educación Pública.
S.J.F.	Semanario Judicial de la Federación.
T.C.A.	Tribunal de lo Contencioso Administrativo.
T.F.F.	Tribunal Fiscal de la Federación.
U.A.E.M.	Universidad Autónoma del Estado de Morelos.
UNAM	Universidad Nacional Autónoma de México.

TÍTULO SEGUNDO

CONCEPTO DE DERECHO FISCAL.

CAPÍTULO I

UBICACIÓN DEL DERECHO FISCAL EN EL CAMPO FINANCIERO Y JURÍDICO.

I.- OBJETIVO GENERAL: Al concluir esta parte del curso, el alumno:

- 1.- Ubicará el derecho fiscal en el ámbito financiero y jurídico.
- 2.- Precizará los vínculos entre el derecho fiscal y otras disciplinas.

II.- OBJETIVOS ESPECÍFICOS PARA EL ALUMNO:

- 1.- Distinguir los elementos de la hacienda pública.
- 2.- Intentar definir al derecho financiero.

III.- OBJETIVOS ESPECÍFICOS PARA EL MAESTRO:

- 1.- Plantear al alumno la problemática teórico-práctica que encierra el concepto de "materia fiscal" en los ámbitos de la legislación (federal, estatal y municipal), los tribunales (Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tribunal Fiscal de la Federación y Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de Morelos) y la doctrina (varios autores nacionales)
- 2.- Conceder una opinión con relación al concepto de "materia fiscal".
- 3.- Delimitar la idea del derecho fiscal.
- 4.- Encuadrar los elementos constitutivos del derecho tributario.

IV.- TIEMPO ESTIMADO: 4 HORAS.

V.- BIBLIOGRAFÍA BÁSICA Y COMPLEMENTARIA: La sugerida en las citas que aparecen en este capítulo.

VI.- SUGERENCIAS DIDÁCTICAS:

- 1.- Exposición del maestro
- 2.- Proyección de láminas y acetatos.
- 3.- Discusión de casos reales en grupo.
- 4.- Solución de casos prácticos por los alumnos.

TÍTULO SEGUNDO

CONCEPTO DE DERECHO FISCAL.

CAPÍTULO I

UBICACIÓN DEL DERECHO FISCAL

EN EL CAMPO FINANCIERO Y JURÍDICO

La materia fiscal es objeto de estudio tanto de la economía, a través de las finanzas públicas y de la hacienda pública, como del derecho, por conducto del derecho financiero y fiscal. Desde el ángulo de la Hacienda Pública, la materia fiscal es sólo una parte de esta. Veamos:

I.- HACIENDA PUBLICA.

*“La Hacienda Pública es el conjunto de bienes que una entidad pública (Federación, Estados, Municipios) posee en un momento dado para la realización de sus atribuciones, así como de las deudas que son a su cargo por el mismo motivo”.*⁴⁶
La hacienda pública se integra:

1.- Por los bienes públicos y privados propiedad del Estado, que es estudiada por el derecho patrimonial del Estado y regulada por la Ley General de Bienes Nacionales, a nivel federal, y por la Ley General de Bienes, a nivel local.

2.- Por todos los ingresos que obtiene el Estado. Esta parte la estudia el derecho fiscal y se regula por todas las leyes de este carácter, como la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del impuesto Predial, Ley del Impuesto sobre la Renta, etcétera.

3.- Por el gasto público, cuyo estudio lo abarca el derecho presupuestario y lo regula la Ley de Presupuesto y Gasto Público.

Para nosotros la Hacienda Pública es el patrimonio (como conjunto de bienes, derechos y obligaciones), con que cuenta una entidad pública (Federación, Estado o Municipio) para realizar sus atribuciones.

II.- DERECHO FINANCIERO.

La Hacienda Pública es analizada jurídicamente por el derecho financiero. Éste puede definirse como *“el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: En el establecimiento de*

⁴⁶ FLORES ZAVALA, Ernesto; *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, México, Porrúa, 1991, p. 20.

tributos y obtención de diversas clases de recursos; en la gestación o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas en el ejercicio de dicha actividad que se establecen entre los diversos órganos del Estado y entre los mismos ciudadanos, que derivan de la aplicación de esas normas".⁴⁷

Para Pugliese el derecho financiero es *"la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y los entes públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado, y entre los mismos ciudadanos, que derivan de la aplicación de esas normas"*.⁴⁸

Fernando Sainz de Bujanda afirma por su parte que *"es la rama del derecho público interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales, y realiza los procedimientos de percepción de los ingresos y ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines"*.⁴⁹

El establecimiento de los tributos y obtención de diversas clases de recursos es el objeto del derecho fiscal; el objeto de nuestro curso.

III.- FINANZAS PÚBLICAS.

Un tema relacionado directamente con el anterior, es el relativo a las finanzas públicas, que tiene por objeto *"investigar las diversas maneras por cuyo medio el Estado o cualquier otro poder público se procura las riquezas materiales necesarias para su vida y su funcionamiento y también la forma en que estas riquezas serán utilizadas"*.⁵⁰ La definición anterior, comprende dos partes: una que se refiere a las reglas que norman la percepción de los ingresos del Estado, y otra, que se refiere a la aplicación por parte de los poderes públicos, de sus ingresos.

En realidad las finanzas públicas es un concepto económico más que jurídico, lo que corrobora Arriaga Conchas al decirnos: *"Las finanzas públicas constituyen una herramienta importante en la consecución de los objetivos de la política económica, pero si no se encuentra debidamente coordinada con los demás instrumentos (como el área monetaria, crediticia, desempleo, de precios y tarifas, agropecuaria, industrial y salarial), no podrá participar en forma adecuada"*.⁵¹

⁴⁷ DE LA GARZA, Sergio Francisco; *Derecho Financiero Mexicano*; México, Porrúa, 1990, p. 17.

⁴⁸ PUGLIESE, Mario; *Instituciones del Derecho Financiero*; 2ª edición; México, Porrúa, 1976, p. 154.

⁴⁹ SAINZ DE BUJANDA, Fernando; *Sistema de Derecho Financiero*; Tomo I, Vol. II; Editorial de Derecho Financiero y Tributario, Madrid, 1978, p. 15.

⁵⁰ FLORES ZAVALA, Ernesto; ob. cit., p. 10.

⁵¹ ARRIAGA CONCHAS, Enrique; *Finanzas Públicas de México*; Instituto Politécnico Nacional, México, 1992, p. 5.

IV.- DERECHO FISCAL.

Antes de definir al derecho fiscal conviene delimitar el ámbito de lo fiscal, pues como lo ha dicho A.D. Giannini, *"la definición de una disciplina jurídica ha de hacerse por su objeto, es decir, por las relaciones que regula"*.⁵²

Hemos dicho que el renglón de los ingresos que obtiene el Estado es el objeto del derecho fiscal y así planteado el asunto no parece tener mayor problema, es decir, el objeto de estudio del derecho fiscal o de la "materia fiscal" son todos y cualquier tipo de ingresos que perciba el Estado. En este sentido podría abordarse la definición del derecho fiscal y por eso coincidimos con el maestro Margain cuando afirma: *"Provenza de la fuente que sea, precisamente por el destino que el Estado da a todos sus ingresos, que es el de la satisfacción de su presupuesto de egresos, que contiene el plan o programa de trabajo que él se ha trazado, ellos se denominan fiscales"*.⁵³ Sin embargo, el concepto no tiene dentro de la legislación, la jurisprudencia y la doctrina, idéntico significado, por lo que en muchas ocasiones conviene adoptar un criterio casuístico al analizar el término.

V.- LA MATERIA FISCAL.

A.- EN LA LEGISLACIÓN FEDERAL.

Existe una imprecisión en la terminología empleada, obstaculizando la salida del marasmo conceptual en que se halla el concepto. El Código Fiscal de la Federación por ejemplo, establece en su artículo 4º:

"Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena".

Por su parte el artículo 23 de la Ley Orgánica del T.F.F. expresa que las Salas Regionales conocerán de los juicios que se inicien contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación:

⁵²GIANNINI, Antonio Donato; *Instituciones de Derecho Tributario*; (tr. Fernando Sainz de Bujanda); Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, p. 8.

⁵³MARGAIN MANAUTOU, Emilio; *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*; 4ª edición; Universidad Autónoma de San Luis Potosí, San Luis Potosí, 1977, p. 15.

"I.- Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación. . . IV.- Las que causen un agravio en materia fiscal, distinto al que refieren las fracciones anteriores".

El artículo 1º de la Ley Federal de Procedimientos Administrativos establece:

" . . . El presente ordenamiento no será aplicable a las materias de carácter fiscal . . . Para los efectos de esta ley, sólo queda excluida la materia fiscal tratándose de las contribuciones y los accesorios que deriven directamente de aquellas. . ."

El artículo 267 de la Ley del Seguro Social indica que los pagos de las cuotas, los recargos y los capitales constitutivos, tienen el carácter de fiscal. Por su parte el artículo 30 de la Ley del Infonavit señala que las obligaciones de efectuar las aportaciones y enterar los descuentos. . . así como su cobro, tienen el carácter de fiscales. El artículo 135 de la Ley de Amparo señala que el Juez de Distrito puede conceder la suspensión contra el cobro de "contribuciones". Por ejemplo, si nos atenemos a la literalidad del precepto, no podría otorgarse contra el cobro de una multa que no proviniese directamente de alguna contribución.

B.- EN LA LEGISLACIÓN LOCAL.

Aquí sucede otro tanto, pues por ejemplo el Código Fiscal del Estado de Morelos en el artículo 3º enumera cuáles son las leyes fiscales, pero al incluir dentro de éstas a leyes meramente administrativas, como la de fraccionamientos, crea una confusión sobre el concepto de lo fiscal.

Los artículos 1º y 36 de la Ley de Justicia Administrativa del Estado de Morelos habilitan al Tribunal de lo Contencioso Administrativo para conocer de juicios en contra de resoluciones fiscales emitidas por autoridades locales del Estado, sin definir esta materia; e incluso, sancionan con el sobreseimiento si algún particular no agota los recursos ordinarios antes de acudir al tribunal, en asuntos "fiscales".

C.- EN LA INTERPRETACIÓN DE LOS TRIBUNALES.

Los tribunales no han tenido un criterio tampoco muy preciso. Así, la Suprema Corte de Justicia había establecido hasta fechas recientes que la materia fiscal era *"todo lo relativo a impuestos o sanciones aplicadas con motivo de la infracción a las leyes que determinan dichos impuestos"*,⁵⁴ jurisprudencia que ya no aparece en el

⁵⁴Jurisprudencia 1143 que aparece en el *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1988*, 2ª. parte, p. 1842.

apéndice 1917-1995, y por otro lado ha indicado que los capitales constitutivos son simples créditos fiscales asimilables para efectos del cobro.⁵⁵

Para el Tribunal Fiscal de la Federación en un principio, los créditos fiscales fueron *“cualquier adeudo a favor del erario federal, sin que importe la índole o situación jurídica del deudor, ni la fuente de la obligación, lo que puede derivar de una norma tributaria o de una actividad de Estado en su carácter de persona privada”*, según lo sostuvo en una tesis de jurisprudencia.⁵⁶ Posteriormente cambió su criterio para señalar en una tesis:

*“MATERIA FISCAL. SU CONCEPTO.- Conforme a lo dispuesto en los artículos 2º, 3º y 4º del Código Fiscal de la Federación, debe entenderse por materia fiscal, lo relativo a las facultades de comprobación, liquidación, pago, devolución, exención, prescripción o el control de los créditos fiscales que tengan o no un origen tributario, puesto que dentro de estas últimas quedan comprendidos los provenientes de la aplicación de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos y de las multas impuestas por violación a las normas administrativas de carácter federal, dado que los mismos se clasifican como aprovechamientos, los cuales a su vez son considerados como créditos fiscales en términos de los preceptos anteriormente invocados”.*⁵⁷

El Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de Morelos ha titubeado también para considerar fiscales las multas impuestas por autoridades administrativas.

D.- EN LA DOCTRINA.

La doctrina nacional ha cavilado al respecto sin llegar a ningún acuerdo. Así, Rodríguez Lobato señala que por materia fiscal debemos entender *“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”*.⁵⁸

Por su parte, el licenciado Margain Manautou, haciendo suya la afirmación de Bielsa, nos dice que es *“el conjunto de disposiciones legales y de principios de derecho público que regulan la actividad jurídica del fisco”*.⁵⁹

⁵⁵Tomo LXXII, Montepío Luis Saviñón, p. 4567,

⁵⁶Tesis de jurisprudencia formada por contradicción entre la 8710/37 y 8708/37, resuelta el 16 de noviembre de 1937 y que aparece publicada en la Revista del Tribunal Fiscal 1937-1948, p. 48.

⁵⁷Juicio Núm. 1442/92.- 17 de agosto de 1993, unanimidad de votos.- Magistrado instructor: Sergio Martínez Rosaslanda; R.T.F.F., 3ª época, Año VII, enero 1995, p. 23.

⁵⁸RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl; *Derecho Fiscal*; Harla, México, 1990, p. 11.

⁵⁹MARGAIN MANAUTOU, Emilio; *Introducción al Estudio...*; ob. cit., p. 22.

Para De la Garza, "es la que se refiere a todos los ingresos del Estado".⁶⁰ El maestro Flores Zavala define la materia fiscal como "toda cuestión que se refiere a la Hacienda Pública".⁶¹ Para Gregorio Sánchez León es "la relación jurídica entre el Estado por una parte, con la facultad de exigir coactivamente el pago de las prestaciones denominadas impuestos y derechos, así como los recargos, rezagos, sanciones y accesorios legales de los mismos que se originen con motivo de su cobro, y de la otra parte, los causantes con la obligación de pagarlos".⁶²

El planteamiento del problema así descrito, nos orilla forzosamente a definir qué debe entenderse por materia fiscal, pues de otra suerte corremos el riesgo de mezclar actos fiscales con otros de naturaleza distinta. La confusión esencial, a nuestro juicio, radica en asimilar la "materia fiscal", es decir, el objeto de estudio del derecho fiscal, con lo que la ley denomina "créditos fiscales". Confundir el todo con una de sus partes. En efecto, de acuerdo a lo hasta aquí analizado, *por materia fiscal debemos entender todo ingreso que percibe el Estado por cualquier medio.*

VI.- EL CRÉDITO FISCAL.

Como ya adelantamos, no es lo mismo la materia fiscal que el crédito fiscal. En puridad jurídica, "crédito fiscal" significa "todo adeudo a favor del Estado". De esta manera, si alguien dona un predio al Estado, ello será objeto de estudio del derecho fiscal por constituir éste un "aprovechamiento"; pero no puede considerarse que se trate de un adeudo a favor del Estado y que por lo mismo se le califique de crédito fiscal. La materia fiscal es el género y el crédito fiscal, la especie. Nadie podrá confundir entre el delito y la responsabilidad penal; entre un acto civil y la responsabilidad civil. Una consecuencia básica de la importancia de precisar el concepto "crédito fiscal" está en determinar si las multas impuestas por autoridades no fiscales, son en realidad multas fiscales, pues de serlo, el Secretario de Hacienda debiera refrendar las leyes que prevén esas multas.⁶³

Por eso, cuando se emplean los términos materia fiscal o crédito fiscal en forma indistinta, debemos analizar si se está refiriendo a "todo ingreso que percibe el Estado" o únicamente se alude al "adeudo que se tiene con el Estado". Pero aún hay más. Resulta que el propio concepto de "crédito fiscal" tampoco es unívoco en la vida jurídica, sino que tiene dos sentidos:

1.- Uno amplio por virtud del cual se comprende a "todo crédito a favor del Estado, bien sea ingreso público o derivado de sus relaciones de orden privado".

⁶⁰DE LA GARZA, Sergio Francisco; ob. cit. p. 451.

⁶¹FLORES ZAVALA, Ernesto; ob. cit. p. 20.

⁶²SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio; *Derecho Fiscal Mexicano. Parte General*; 5ª ed; Cárdenas Editores, México, 1980 p. 49.

⁶³MARGAIN MANATOU, Emilio; "Multas por violación a las normas administrativas no fiscales", en la *Obra Conmemorativa de los 50 años del T.F.F.*; 1ª ed; Tomo VI, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1988, p. 756.

Dentro de esta acepción, el concepto "crédito fiscal" comprende entonces toda deuda que tenga a su favor el Estado. Esta acepción del término es empleada entratándose de la materia financiera, más que de la fiscal.

2.- Otro restringido que se concreta a aquellos adeudos sobre los que puede habilitarse el procedimiento administrativo de ejecución, que comprende a las contribuciones, sus accesorios y multas por infracción a ordenamientos jurídicos en general. Es pues, esta última acepción la que más se utiliza en el léxico jurídico-fiscal, con la advertencia de que no es la que prevalece por consenso en nuestro derecho nacional. Este sentido es el que se establece en los artículos 65 y 145 del C.F.F. No hay propiamente una rama jurídica que se encargue de estudiar exclusivamente al crédito fiscal, ni podría existir, pero es importante tener en cuenta lo anterior para evitar incurrir en la misma confusión.

Diferenciados los conceptos de crédito fiscal y materia fiscal estamos ya en condiciones de intentar una definición de derecho fiscal, entendiéndolo como *el sistema normativo que regula el establecimiento de los ingresos públicos, vigila y norma su causación y entero respectivo a la Hacienda Pública a cargo de los obligados, así como las atribuciones de las autoridades administrativas relacionadas con estos fines.*

VII.- DERECHO TRIBUTARIO.

Hemos ya definido al derecho fiscal, aunque resulta necesario advertir que en últimas fechas la doctrina, en virtud a la gran relevancia que han alcanzado las contribuciones (impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y aportaciones de seguridad social), ha acotado la definición de derecho fiscal, o más propiamente dicho, se le ha confundido con el "derecho tributario".

Precisamente, es tal la importancia que han adquirido las contribuciones que la propia doctrina habla ya de un derecho tributario autónomo, separándolo del fiscal.⁶⁴ Giannini, por ejemplo, nos dice: *"Precisamente por la diversa naturaleza de las materias que componen la vasta trama del derecho financiero, parece más conforme con un exacto criterio sistemático adoptar como objeto de una disciplina jurídica diferenciada tan sólo aquella parte del derecho financiero que se refiere a la imposición y a la recaudación de los tributos, cuyas normas son, en efecto, susceptibles de coordinarse en un sistema científico, por ser las que regulan de un modo orgánico una materia bien definida, la relación jurídica-tributaria desde su origen hasta su realización".*⁶⁵

⁶⁴En ese sentido pueden consultarse las obras y autores que nos muestran Pérez de Ayala y Eusebio González, después de referirse a la doctrina que propugna una verdadera autonomía del derecho tributario. (GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio y PÉREZ DE AYALA, José Luis; *Curso de Derecho Tributario*; Tomo I, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1986, pp. 16-27).

⁶⁵GIANNINI, Antonio Donnato; ob. cit. p. 7.

Sainz de Bujanda afirma por su parte: *"En rigor, el tributo ha de ser el eje de esta disciplina como lo es el proceso para el derecho procesal, la infracción criminal para el penal . . . En el derecho tributario ha sido el impuesto, especie de tributo, lo que ha permitido que la nueva ciencia se ponga en marcha, sin renunciar por este hecho a nuevas conquistas"*.⁶⁶ Eusebio González y Pérez de Ayala nos dicen: *".. . creemos que es correcto afirmar que ha sido a lo largo de los años que corren del presente siglo cuando el derecho tributario ha adquirido rango de disciplina autónoma, gracias al esfuerzo y valía de los hombres que acometieron tal empresa"*.⁶⁷

En nuestro país incluso las Facultades de Derecho contemplan dentro de su programa temático al derecho fiscal, pero en realidad concretan su estudio al derecho tributario, *".. . todos los distintos tratadistas que hablan sobre esta materia y niegan la autonomía, titulan en sus obras; "Principios de Finanzas Públicas", "Derecho Financiero", etc. ¿Y de qué tratan en sus obras?. Exclusivamente de la materia tributaria. Sin embargo, hay que reconocer que casi la totalidad de los tratadistas se inclinan por hablar de un derecho financiero, del que se desprende el derecho tributario o fiscal"*.⁶⁸

Nosotros consideramos que el derecho tributario es el conjunto de instituciones jurídicas relacionadas con el establecimiento de las contribuciones, su cumplimiento y control de los deberes a cargo de los sujetos obligados por ese motivo. Por esa razón coincidimos con Rodríguez Lobato y Manautou,⁶⁹ en el sentido de que, para efectos didácticos, pueden utilizarse como sinónimos, derecho fiscal (que ha utilizado la doctrina francesa), derecho tributario (que utiliza la doctrina italiana), o derecho impositivo (que es la denominación en la teoría alemana), con tal de que tenga presente el exacto sentido jurídico del concepto y sus diferencias.

⁶⁶SAINZ DE BUJANDA, Fernando; ob. cit. p. 24.

⁶⁷PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio; ob. cit., p. 4.

⁶⁸MARGAIN MANAUTOU, Emilio; *Introducción al estudio...*; ob. cit. p. 21. Cfr. también JIMENEZ GONZÁLEZ, Antonio; *Lecciones de Derecho Tributario*; Editorial ECASA, México, 1991, p. 33 y ss.

⁶⁹RODRÍGUEZ LOBATO; ob. cit. p. 15 y MARGAIN MANAUTOU, Emilio; *Introducción al estudio...*; ob. cit. p. 22.

RESUMEN

1.- La materia fiscal es parte de la Hacienda Pública y es estudiada, desde la perspectiva económica, por las finanzas públicas, y desde la óptica jurídica, por el derecho financiero y especialmente por el derecho fiscal.

2.- El derecho financiero es la rama jurídica que regula la actividad financiera del Estado en sus tres momentos: la percepción de ingresos, el manejo de sus bienes patrimoniales y la erogación de los recursos para los gastos públicos.

3.- El concepto finanzas públicas es eminentemente económico, y es una ciencia que tiene por objeto investigar las diversas maneras por cuyo medio el Estado o cualquier otro poder público se procura las riquezas materiales necesarias para su vida y su funcionamiento y también la forma en que estas riquezas serán utilizadas

4.- Antes de intentar definir al derecho fiscal debe precisarse el contenido de la materia fiscal, lo que resulta complejo dado que ni la legislación, la doctrina, ni la jurisprudencia han emitido algún concepto unívoco al respecto.

5.- Los conceptos de materia fiscal y crédito fiscal son distintos. La materia fiscal comprende todo ingreso a favor del Estado, y el segundo, ha tenido en la práctica dos sentidos: uno amplio que pretende significar todo adeudo a favor del Estado, sea de carácter público o privado; y otro restringido, relativo a aquél adeudo sobre el que puede habilitarse el procedimiento administrativo de ejecución.

6.- El derecho fiscal es el sistema normativo que regula el establecimiento de los ingresos públicos, vigila y norma su causación y entero respectivo a la Hacienda Pública a cargo de los obligados, así como las atribuciones de las autoridades administrativas relacionadas con estos fines.

7.- El derecho tributario es el conjunto de instituciones jurídicas relacionadas con el establecimiento de las contribuciones, su pago y control de los deberes a cargo de los sujetos obligados por ese motivo.

CAPÍTULO II

EL DERECHO FISCAL Y SU RELACIÓN CON OTRAS DISCIPLINAS.

I.- OBJETIVO GENERAL: Al concluir esta parte del curso, el alumno precisará la necesidad que tiene el derecho fiscal para relacionarse con otras materias y resaltarán aquellas que resultan más trascendentes.

II.- OBJETIVOS ESPECÍFICOS PARA EL ALUMNO:

1.- Establecer las razones por las que el derecho fiscal requiere relacionarse con otras disciplinas.

III.- OBJETIVOS ESPECÍFICOS PARA EL MAESTRO:

1.- Señalar los puntos de contacto entre el derecho fiscal y el derecho administrativo, civil, penal, procesal, presupuestario, económico, constitucional, mercantil, laboral, así como con la economía, la política y la contabilidad.

2.- Mostrar la importancia práctica de las relaciones entre el derecho fiscal y otras disciplinas.

IV.- TIEMPO ESTIMADO: 2 horas.

V.- BIBLIOGRAFÍA BÁSICA Y COMPLEMENTARIA: La sugerida en las citas que aparecen en este capítulo.

VI.- SUGERENCIAS DIDÁCTICAS

- 1.- Exposición del maestro.
- 2.- Proyección de láminas y acetatos.

CAPÍTULO II
EL DERECHO FISCAL
Y SU RELACIÓN CON OTRAS DISCIPLINAS

I.- NECESIDAD DE RELACIONAR AL DERECHO FISCAL CON OTRAS DISCIPLINAS.

El estudio del derecho fiscal es uno de los más complejos por la diversidad de conceptos que lo integran. Muchos de éstos no son propios de la materia, sino que han sido traídos de otras ramas y adoptados, y no en pocas ocasiones, distorsionados y forzados sus contornos. En esas condiciones, el derecho fiscal necesita relacionarse con otras materias:

1.- *Para evitar que por el uso de las formas legales, sujetos pasivos obligados puedan eludir el pago del impuesto.* De tal suerte que un concepto cuyo significado en materia mercantil está suficientemente claro, el derecho fiscal lo amplía o restringe para evitar que los contribuyentes utilicen las "vías legales" para eludir el impuesto, tal sucede con el concepto de "arrendamiento financiero", pues para el derecho mercantil es uno y para el derecho fiscal es otro, similares pero no idénticos, con el propósito antes descrito.

2.- *Para la mejor determinación del hecho imponible se apela a diversas áreas del conocimiento.* Por ejemplo, en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, se hace referencia a "grados Gay Lussac", que es un parámetro en química para determinar la base del vino sujeto a impuesto.

3.- *Para la verificación exacta en el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes o terceros.* De esta manera se requiere de las estructuras básicas de otras ramas del derecho y de la contabilidad.

4.- *"Por su inmadurez para regular directamente las relaciones fundamentales del derecho, recibe de éste, conceptos jurídicos esenciales",* afirma Pugliese. Más adelante señala que las ramas del derecho dan frecuentemente los elementos y los datos necesarios para la interpretación, la elaboración y la aplicación de las normas financieras; bien sea porque la misma ley financiera se refiera expresamente a normas de derecho internacional, penal, comercial, procesal; bien porque toque al intérprete aplicar esas normas.⁷⁰

Constituiría una labor exhaustiva y pretenciosa el enumerar todas las relaciones que se presentan entre las otras disciplinas y el derecho fiscal, por lo cual bástenos citar algunas de ellas para efectos meramente didácticos.

⁷⁰PUGLIESE, Mario; ob. cit. pp. 157-158.

II.- CON EL DERECHO CONSTITUCIONAL.

Nos dice Eusebio González: "*La influencia de la Constitución. . . es, si cabe, todavía más estrecha respecto al derecho tributario porque esta rama del derecho público no sólo encuentra en la Constitución la distribución y coordinación de las competencias tributarias entre los distintos poderes, sino también la regulación básica de los principios generales (igualdad, legalidad y seguridad jurídica) y específicos (capacidad contributiva, progresividad y no confiscatoriedad), que presiden la función tributaria del Estado tanto en su esfera normativa como en la aplicativa*".⁷¹

III.- CON EL DERECHO CIVIL.

Sobre el punto nos parece correcta la deducción obtenida por Blumeinstein, citado por Vanoni, quien afirma que los institutos del derecho tributario se ven influidos por el derecho privado desde tres ángulos: 1.- Cuando la ley tributaria alude a tales institutos para determinar el objeto de la imposición; 2.- Cuando esas instituciones privatísticas se aplican por analogía al derecho fiscal; y, 3.- Cuando las instituciones civiles se transforman y convierten al derecho tributario.⁷²

José María Abascal Zamora señala que el derecho civil y el fiscal coinciden en cuanto a sus fines, formas y sobre los conceptos jurídicos fundamentales, e incluso se rigen por los mismos principios de la técnica jurídica.⁷³

Vanoni nos sigue diciendo: "*Los Institutos así elaborados por los dos campos del derecho, no obstante llevar el mismo nombre y basarse sobre el mismo hecho no son conceptualmente idénticos*". Hensel, citado por Vanoni, afirma: ". . . en lugar de univocidad de los conceptos en los varios campos del derecho, debe hablarse de conceptos funcionales, es decir, de conceptos cuyo contenido se encuentran influenciados (sic) por las funciones que los mismos deben realizar en las diversas ramas del derecho. . ." Vanoni continúa: "*Por el simple hecho de que el instituto de derecho privado se incorpore al derecho tributario desprovee al citado instituto de toda característica de derecho privado para transformarlo en un instituto de derecho tributario*". Finalmente señala: "*Es misión del intérprete determinar si la ley tributaria en los casos en que utiliza expresiones que ya son conocidas por el derecho privado, ha pretendido construir un concepto propio del derecho tributario o, por el contrario, no ha hecho más que servirse de institutos privatísticos ya consolidados para basar sobre ellos determinados institutos financieros*".⁷⁴

⁷¹GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio; Prólogo a la obra *Principios Tributarios Constitucionales*; Coedición UNAM, T.F.F., Universidad de Salamanca e Instituto Cultural Domecq, México, 1989, p. 1.

⁷²VANONI, Ezio; *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*; tr. Juan Martín Queralt; Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, Madrid, 1973, pp. 201-207.

⁷³ABASCAL ZAMORA, José María; "Derecho Privado y Derecho Fiscal", en la *Obra Conmemorativa de los 45 años del T.F.F.*; Tomo I, México, T.F.F., p. 236.

⁷⁴VANONI, Ezio; ob. cit., pp. 203-207.

Nosotros consideramos que esta relación está estrechamente vinculada con lo que dispone el artículo 1º del Código Civil del Estado de Morelos al decir:

"Las disposiciones de este código regirán los asuntos del orden civil en el Estado de Morelos. Además se aplicarán con carácter supletorio, a toda relación jurídica o situación de derecho no prevista o reglamentada de modo incompleto por otras disposiciones de jurisdicción local".

Con esta redacción podemos deducir que las normas sustantivas fiscales se alimentan continuamente del derecho civil. En una posición más extrema, podemos afirmar que el derecho fiscal empieza a ser motivo para la modificación del estatus social y familiar de las personas, como sucedió con el caso que nos relatan Roberto Casas y Federico Quintero, que fue publicado en la Revista "Times" del mes de Agosto de 1980, en el sentido de que una pareja norteamericana se había casado y divorciado entre sí hasta cuatro veces, tan sólo para evitar la excesiva carga tributaria.⁷⁵

Para concretizar podemos decir que el derecho fiscal se ve influenciado por el derecho civil en dos aspectos fundamentales: 1.- Éste último proporciona al primero los conceptos jurídicos fundamentales, y, 2.- Le permite suplir sus deficiencias de las instituciones jurídicas que posee.

IV.- CON EL DERECHO PENAL.

Como regla general, los principios del derecho penal son aplicables íntegramente a los delitos fiscales, y aunque debe reconocerse cierta particularidad de estos, aún no puede hablarse de una autonomía del derecho penal fiscal.

En segundo término, cuando los principios del derecho penal se pretenden aplicar a las sanciones fiscales, como las multas, la situación ha sido diversa, pues los tribunales federales han sido inconstantes en ese sentido, aunque poco a poco se ha reconocido su importancia, como en la tesis que se cita:

"MULTAS Y OTRAS SANCIONES ADMINISTRATIVAS. NON BIS IN IDEM.- La garantía constitucional contenida en el artículo 23, que prohíbe enjuiciar dos veces por la misma infracción, es aplicable a las penas que se impongan por infracciones administrativas, como el caso de las multas".⁷⁶

⁷⁵CASAS, Roberto y QUINTANA, Federico; "Influencia de otras ramas del derecho en materia fiscal"; en la *Obra Conmemorativa de los 45 años del T.F.F.*; 1ª ed; Tomo I, 1982, p. 271,

⁷⁶Vol. 31, sexta parte, Primer Circuito, Primer Colegiado Administrativo; Barrera Ramírez de Arellano, 6/Jul/71. Unanimidad de votos, p. 41.

En otra tesis la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia señaló:

*"INFRACCIONES FISCALES, BENIGNIDAD QUE DEBE USARSE EN EL CASTIGO DE. Si bien corresponde al derecho penal el principio general relativo a que cuando existen dos leyes punitivas, se aplicará la que determine una sanción menor, o la que beneficie al penado, aunque haya sido expedida con posterioridad a la comisión de la infracción, debe resolverse que dicho principio es procedente, tratándose de infracciones fiscales, y que aun cuando se aplique la ley retroactivamente, no se viola la garantía constitucional del artículo 14, en virtud de que no se ocasionan perjuicios al particular infractor".*⁷⁷

El Tribunal Fiscal de la Federación por su parte ha dictado dos tesis contradictorias: La primera afirmando que los principios que rigen en el derecho penal en general, son aplicables a las multas, y la segunda, sosteniendo lo contrario. Lo raro de estas tesis es que fueron emitidas en fechas muy cercanas:

*"PENAS ADMINISTRATIVAS.- Por serles aplicable la doctrina general penal, rige sobre el particular el principio general de que "no hay pena sin ley" y de que no pueden aplicarse por analogía ni por mayoría de razón".*⁷⁸

*"PRESCRIPCIONES DE PENAS FISCALES.- No es aplicable retroactivamente para el computo del término fijado para la misma, la nueva ley que establezca un plazo menor para el efecto, puesto que el principio que al respecto consigna el derecho penal no puede extenderse a la materia fiscal".*⁷⁹

Hoy día el procedimiento fiscal prácticamente califica a los contribuyentes como presuntos infractores, por lo que urge se trasladen esas garantías penales al ámbito fiscal para compensar la desigual que de hecho existe entre administración y ciudadano.

V.- CON EL DERECHO PROCESAL.

Nuevamente debemos diferenciar entre las relaciones de supletoriedad que se establecen entre el derecho procesal con el derecho fiscal, conforme lo establece el artículo 197 del Código Fiscal de la Federación y la influencia que recibe el derecho fiscal por efecto de las figuras e instituciones procesales, *"en el momento*

⁷⁷ Quinta época, Segunda Sala, Tomo LXII, p. 160

⁷⁸ C.S. entre 3374/37 y 23446/37. Resuelta el 16 de mayo de 1938. Mayoría de votos.

⁷⁹ C.S. entre 613/38 y 7930/37. 20 de febrero de 1939. 6 votos contra 5. R.T.F. 1937-48, pp. 151-152.

*en que el legislador hecho (sic) mano de ideas, conceptos y figuras jurídicas propias del primero, para crear medios de defensa en favor de los particulares en contra de las resoluciones fiscales”.*⁸⁰

De cualquier forma, el derecho fiscal ha creado instituciones procesales propias, como el de garantizar el crédito fiscal para litigar contra el fisco, que no sucede en otras ramas jurídicas; el recurso de revisión que tiene la S.H.C.P. ante los Tribunales Colegiados de Circuito contra las sentencias dictadas por las Salas Regionales del T.F.F., privilegio que no tiene ninguna otra autoridad, etc.

VI.- CON EL DERECHO PRESUPUESTARIO.

Aquí los puntos de contacto entre ambas materias se dan inicialmente en el cálculo de ingresos probables que ha de tener el Estado en determinado año y posteriormente, se encuentran en la aplicación directa e inmediata que se otorga a los recursos que se allega la Hacienda conforme al derecho fiscal. Es decir, mientras el derecho fiscal es la causa, el derecho presupuestario, es la consecuencia.

VII.- CON EL DERECHO ECONÓMICO.

Hay dos niveles de influencia: la primera es que el derecho fiscal es instrumento de planeación económica al servicio del derecho económico. Esto se deriva de los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Federal que otorgan al Estado la facultad de erigirse como rector de la planeación y desarrollo económico. Esto, que constituye la materia del derecho económico, se realiza sólo a través de los mecanismos necesarios. El derecho fiscal es uno de ellos. El otro nivel de influencia es que el derecho fiscal funciona como instrumento de regulación económica. Esto se deriva tanto del artículo 39 del C.F.F. por virtud del cual se faculta al Ejecutivo a condonar impuestos *“cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de alguna región de la República, o de alguna rama de las actividades económicas”*, como del artículo 131 constitucional, entratándose de las cuotas de importación o exportación que puede modificar el Ejecutivo discrecionalmente.

VIII.- CON EL DERECHO ADMINISTRATIVO.

Proporciona muchas instituciones, figuras y principios jurídicos que utiliza la administración pública hacendística en sus relaciones con otras dependencias y con los particulares. En otro giro, los actos emitidos por los organismos fiscales son materialmente tributarios y formalmente administrativos. Luqui señala como principios administrativos inmersos en el derecho tributario los siguientes: La presunción de legitimidad del acto, la ejecutoriedad del mismo, la presunción de solvencia del Estado, la mora automática, ciertas prerrogativas del fisco, etc.⁸¹

⁸⁰ CASAS, Roberto y QUINTANA, Federico; ob. cit. pp. 269-270.

⁸¹ LUQUI, Juan Carlos; “Consideraciones Sumarias de la Obligación Tributaria” en *Revista de Derecho*

IX.- CON EL DERECHO MERCANTIL.

Las relaciones que se establecen son similares a las que se presentan con el derecho civil, es decir, el derecho mercantil es supletorio del fiscal y además proporciona conceptos tradicionales que se han incorporado al derecho fiscal, si bien modificados a conveniencia de esta materia. Por ejemplo, sociedad mercantil, empresa, título de crédito, arrendamiento financiero, comerciante, libros de contabilidad, etcétera. Así como conceptos nuevos como el de "instrumentos financieros derivados",⁸² que comprende a las opciones, coberturas, swaps, futuros, etcétera.

X.- CON EL DERECHO LABORAL.

Esta influencia "la encontramos en materia fiscal federal, cuando en la Ley del I.S.R. vemos que el legislador prevé la deducción de gastos del patrón por concepto de sueldos y salarios, previsión social; al prohibir expresamente la deducción de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, al exigir la existencia del contrato de trabajo como requisito para permitir la deducción de viáticos del personal de una empresa. . . cuando el legislador utiliza conceptos como "salario mínimo" para señalar el régimen fiscal de quienes lo perciben hasta llegar a cierto límite".⁸³

Pero en nuestra opinión, esa influencia va más allá de sólo proporcionar conceptos que se incorporan o reconocen en el derecho fiscal. Al prever el derecho laboral las prestaciones mínimas de los trabajadores, se erige en un límite al poder tributario, de manera que el Estado no podrá crear contribuciones que incidan sobre tales prestaciones.

XI.- CON LA ECONOMÍA.

El derecho fiscal se constituye en instrumento de la política económica, cuando a través de él, se pretende regular y distribuir el ingreso público, incentivar o desalentar diversas áreas de la vida económica. Por otro lado, la inflación, como fenómeno económico, influye en la creación de instrumentos fiscales que pretenden disminuir sus efectos. De esa manera se entiende la creación de la actualización de las contribuciones prevista en los artículos 17-A, 20 bis y 21 del C.F.F.

Comercial y de las Obligaciones; Año II, Núm. 64; Buenos Aires, agosto 1978, pp. 964-965.

⁸²TRUEBA FANO, José Manuel; "Instrumentos Financieros Derivados" en *Revista PAF*; Núm. 111; Año VI, Grupo Gasca, México, segunda quincena de mayo de 1994, p. 22.

⁸³OROPEZA GARCÍA, José Raúl; "El papel del derecho en nuestra sociedad. El derecho fiscal como palanca de cambio"; en *Obra Conmemorativa de los 50 años T.F.F.*; 1ª edición; Tomo V; T.F.F., México, 1988, pp. 498-501.

XII.- CON LA POLÍTICA.

Maurice Lauré, citado por Manautou, nos señala que son tres las disciplinas que deben conjugarse para contemplar la creación de un impuesto: *política presupuestaria*; *política fiscal* y *técnica fiscal*. Respecto a la primera, la define como el arte de decidir sobre la ejecución de los gastos públicos y de escoger si deben ser cubiertos por el impuesto, por el empréstito o por anticipos de tesorería. Con relación a la segunda, consiste en determinar las características generales del impuesto en función de los datos económicos y psicológicos. Finalmente, la técnica fiscal consiste en fijar las modalidades de la base del impuesto, de su control y de su recaudación.⁸⁴

Por su parte el propio maestro Manautou, nos señala que la política fiscal debe ser eminentemente recaudadora y secundariamente puede tener como objetivos: 1.- La no captación de recursos; 2.- Promover el desarrollo económico del país; 3.- Dirigir el gasto de los particulares; y 4.- Combatir la recesión económica.⁸⁵

Por otro lado es cierto, como lo dice Eduardo Resendez, que la autoridad política depende de los recursos de que dispone. Así, el presupuesto de un Estado liberal o gendarme tuvo solamente por objeto la satisfacción de las necesidades de la administración pública, policía y diplomacia; no así, el del Estado actual, llamado Estado de servicio, porque planifica e interviene procurando una mayor producción, el progreso económico y la lucha constante por lograr la distribución de la riqueza.

Sostiene también que los hechos políticos, como los procesos electorales, dan a los partidos políticos la oportunidad de hacer de las finanzas públicas la bandera política más importante, recogiendo de este modo el sentimiento hostil que hacia los impuestos tienen los contribuyentes. El grupo social que detenta el poder político ejerce la competencia financiera para alcanzar sus fines e intereses, lo que no contradice la realización de la justicia fiscal invocada, ya sea a través de un sistema basado netamente en los impuestos indirectos, en los directos, o bien en un sistema mixto.

El impuesto es también un arma política en materia internacional, pues con él los países industrializados gravan fuertemente a los productos de aquellos países cuya ideología no comparten. En los países en desarrollo, como el nuestro, el Ejecutivo es quien da la voluntad política para preservar ciertos intereses. La ausencia de un verdadero contrapeso de los otros poderes favorece una fiscalidad generalmente benigna para los detentadores de altos ingresos, o lo que es lo mismo, hace descansar en la masa no organizada políticamente o alineada bajo un partido único, la imposición indirecta al consumo. Igualmente, existe el interés de gravar fuertemente a la clase media a través de su carácter cautivo y difuso políticamente;

⁸⁴MARGAIN MANAUTOU, Emilio; *Nociones de Política Fiscal*; Porrúa, México, 1994, pp. 2-4.

⁸⁵*Ídem*, pp. 8-9.

en contrapartida, y a manera de favorecer al otro lado del sostén político, se beneficia a las clases rurales, quienes se encuentran exentas de carga fiscal.⁸⁶

Para Martín Oviedo la "política de la opinión pública" es ya uno de los ejes de la moderna política democrática. Piensa que esta misión de la política de la opinión pública tiene un valor altamente significativo por cuanto se refiere a la actividad fiscal. Si una adecuada política de información, que comience en la adolescencia misma, no logra romper ese malentendido del "Estado-ladrón" y ese supuesto enfrentamiento entre el contribuyente y la Hacienda, sería inútil cuanto se haga en pro de la mayor justicia y flexibilidad del sistema tributario.⁸⁷

XIII.- CON LA SOCIOLOGÍA.

Las contribuciones cumplen una función social porque logran distribuir la riqueza, establecen la obligación de todos para contribuir a los gastos públicos y porque la sociedad es la beneficiaria de dicha recaudación. Cuando el Estado no respeta estos principios, la sociedad se rebela y pugna por su modificación, bien sea mediante mecanismos jurídicos o extralegales, dependiendo el grado de violación.

Uresti Robledo nos dice que las contribuciones tienen diversas manifestaciones de tipo sociológico. En principio, representan signo de cohesión social, pues en determinadas circunstancias extraordinarias, como una guerra o catástrofe natural, la sociedad estaría dispuesta a contribuir con cuotas mayores. En segundo lugar, también constituyen un signo de control o poder político, de esa manera pueden entenderse los convenios de coordinación fiscal que tienen pactados los Estados con la Federación. En tercer lugar, debe analizarse el fin que tendrán esas contribuciones. Si éste es racional, la sociedad tendrá una buena impresión del gobierno. De lo anterior dependerá en mucho los niveles de evasión o pago de los mismos, aunque respecto a este aspecto debe decirse que la sociedad en su conjunto también considera el tipo de relación que se tenga con los servidores públicos. Nos sigue diciendo este autor que la sociología debe ser tomada muy en cuenta por el fisco, pues éste debe investigar qué ha pasado con las disposiciones fiscales y cuál ha sido su eficacia; se trata de fundamentar en los hechos sociales (antes y después del régimen jurídico), el fenómeno impositivo.⁸⁸

Un enfoque distinto nos lo aporta Martín Oviedo al decir que otra de las aportaciones de la sociología ha consistido en poner al descubierto la intrincada mecánica que precede y da origen a la aprobación de las leyes fiscales, pues si éstas tienen carácter económico, son el fruto de un compromiso, la fuerza resultante

⁸⁶RESENDEZ, Eduardo; *Política e Impuestos*; Porrúa, México, 1989, pp. 12-25.

⁸⁷MARTÍN OVIEDO, José María; "Psicología, Sociología y Política ante el Fenómeno Tributario"; en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*; N° 61, Tomo XVI, enero-febrero 1966, p. 33

⁸⁸URESTI ROBLEDO, Horacio; "Sociología del Impuesto"; en *Obra Conmemorativa de los 50 Años del Tribunal Fiscal de la Federación*; 1ª edición, Tomo V; T.F.F., México, 1988, pp. 600-618.

de la conjunción en la materia y en el tiempo, de una serie de intereses en ella implicados.⁸⁹

XIV.- CON LA PSICOLOGÍA.

Dice Schmolders, citado por Uresti Robledo, que en el siglo XIX, cuando imperaban las ideas liberales económicas, se cifraba en un 10% el límite a la imposición; pero que hoy día los americanos piensan que el 50% representa el punto psicológico crítico, a partir del cual el contribuyente tiene la impresión de estar trabajando no para sí mismo, sino para la Hacienda.⁹⁰

Desde otra perspectiva Rodríguez Parada sostiene que las bases de la política fiscal se asientan sobre hechos psicológicos tan concretos como los hechos económicos; que algunos de ellos ofrecen obstáculos que es preciso vencer, y otros límites que más vale no franquear. A ello además agrega, que los impuestos se pueden clasificar como irritantes y anestésicos. Los primeros son aquellos que son difíciles de soportar, porque "se ven", es decir, se pagan directamente; y los impuestos "anestésicos" son aquellos que permiten pensar entre lo que se paga y los servicios que presta el Estado.⁹¹

Resulta importante mencionar, como lo dice Martín Oviedo,⁹² que el derecho fiscal se ve influenciado por la psicología en la medida en que esta ciencia ha logrado introducir distintos conceptos, tales como "rendimiento", "utilidad", "móviles", "incentivos", etcétera. Se capacita psicológicamente a los funcionarios del fisco para la mejor atención de los contribuyentes.

Un estudio muy interesante sobre la influencia de la psicología sobre el derecho fiscal nos lo muestra Elliot Danzing, quien sostiene que en el cumplimiento de las obligaciones fiscales deben tenerse presentes los instrumentos en los cambios de conducta que la psicología utiliza, como el refuerzo selectivo, es decir, la recompensa y castigo; la participación en la toma de decisiones, esto es, que si los contribuyentes logran discutir públicamente los impuestos que deberán pagar y los motivos de ellos, habrá una relativa mayor colaboración. Se debe educar al contribuyente con el ejemplo de las propias autoridades. Otro es la expectativa que se tiene sobre el cumplimiento o no de los impuestos.⁹³

Finalmente, queremos referirnos a las expresiones "moral fiscal", "resistencia fiscal" y "mentalidad fiscal", difundidas por Günter Schmolders. La primera es una

⁸⁹MARTÍN OVIEDO, José María; ob. cit., pp. 26-27.

⁹⁰URESTI ROBLEDO, Horacio; ob. cit., p. 599.

⁹¹RODRÍGUEZ PARADA, Gerardo; "La Política Fiscal y la Psicología del Causante"; en *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México*; N° 5, Año II, Toluca, septiembre-diciembre, 1978, pp. 23-25.

⁹²MARTÍN OVIEDO, José María; ob. cit., pp. 23-24.

⁹³DANZING, Elliot; "Cumplimiento voluntario del contribuyente ¿mito o realidad?"; en *Investigación Fiscal*; 2ª época, Núm. 10; Instituto Nacional de Capacitación Fiscal, marzo-abril, 1984, pp. 73-88.

expresión para designar la actitud psíquica que marca el límite óptimo de la imposición.⁹⁴

XV.- CON LA CONTABILIDAD.

La influencia existe desde dos perspectivas: porque recibe una gran cantidad de conceptos como "amortización", "depreciación", "dictamen financiero" etc.; y de otra, porque tales conceptos son utilizados para la determinación exacta de las obligaciones fiscales.⁹⁵ En opinión de Gertz Manero, la contabilidad es el "instrumento más socorrido para precisar los créditos fiscales y la satisfacción de los mismos en beneficio del erario".⁹⁶

La contabilidad tiene como finalidad diseñar el sistema y los registros para que se pueda ofrecer la información que cada cual requiera, incluyendo al fisco. La contabilidad de los impuestos es la aplicación en pesos del hecho imponible, señalado por la ley y registrado en cuenta para obtener una sucesión de cargos y abonos que se reflejarán en los estados financieros.⁹⁷

XVI.- CON LA INFORMÁTICA.

Esta rama ha impactado tan fuertemente en los últimos años al derecho, y con mayor peso en el fiscal, que podríamos ya referirnos a una incipiente materia: la informática jurídica. Concretamente la informática permite una mejor fiscalización y control de los contribuyentes, pero simultáneamente ello toca un aspecto importante de los particulares: la libertad informática.

Por otro lado, los Sistemas Expertos Legales, con las limitantes propias de un sistema electrónico, carente de imaginación y sensibilidad, han empezado a transformar nuestra visión del derecho. Sus funciones son primordialmente tres: análisis jurídico, planificación jurídica y recuperación de información.⁹⁸

La informática jurídica incide por supuesto también en el conocimiento de la propia norma jurídica. En la medida en que crezca la posibilidad cierta de conocer el derecho por cada ciudadano, se hará posible la "socialización del conocimiento".⁹⁹

⁹⁴SCHMÖLDERS, Günter; *Teoría General del Impuesto*; tr. Marín Merino; Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1962, pp. 96-103.

⁹⁵CASAS, Roberto y QUINTANA, Federico; ob. cit. p. 271.

⁹⁶GERTZ MANERO, Federico; *Derecho Contable Mexicano*; 2ª ed; Porrúa, México, 1993, p. 28.

⁹⁷REYES MORA, Oswaldo G.; *El estudio contable de los impuestos y la interpretación de la contabilidad fiscal*; en la *Obra Conmemorativa de los 50 años del T.F.F.*; Tomo V; T.F.F., México, 1988, pp. 511-519.

⁹⁸PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique; *Ensayos de Informática Jurídica*; 1ª ed; Distribuciones Fontamara, México, 1996, pp. 122-123.

⁹⁹HERNÁNDEZ GIL, Antonio; "Informática Jurídica"; en *Obras Completas, Saber Jurídico y Lenguaje*; Tomo VI; Espasa Calpe, Madrid, 1989, p. 659.

XVII.- CON LA LINGÜÍSTICA.

El derecho fiscal, al igual que todo el sistema, se manifiesta a través del lenguaje, de ahí que se deba tener un buen lenguaje. Si esto es así, debemos responder a la siguiente pregunta: ¿A quién habla el legislador fiscal al redactar las leyes, al pueblo o al jurista?. La única respuesta posible es que a los dos.

Hoy día se hace más necesario un lenguaje correcto, por eso consideramos que la Suprema Corte debiera reconocer que una ley defectuosamente redactada es inconstitucional, pues hace ininteligible su comprensión, lo que redundaría en la inseguridad jurídica. Yañez Franco nos dice que *“en la determinación del alcance de la hipótesis normativa, en la individualización de los objetos y en la precisión de la medida de los deberes y derechos, el intérprete debe superar los defectos y excesos gramaticales, así como las incompatibilidades lógicas de la norma. Entre los primeros están las anfibologías, los equívocos y los conceptos indeterminados; entre las segundas, la incompletitud, la redundancia y las oposiciones”*.¹⁰⁰

¹⁰⁰YÁÑEZ FRANCO, Carlos; “Breves Comentarios sobre la Hermenéutica de las Leyes Fiscales” en *Obra Conmemorativa de los 50 años del Tribunal Fiscal de la Federación*; T.F.F., México, 1988, pp. 666-672.

RESUMEN

1.- El derecho fiscal se ve forzado a utilizar conceptos de otras disciplinas por cuatro razones fundamentales: a) Para evitar que por el uso de las formas legales, sujetos pasivos obligados puedan eludir el pago de las contribuciones. b) Para determinar mejor el hecho imponible. c) Para la verificación exacta en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. d) Por la inmadurez de esta materia para regular directamente las relaciones fundamentales del derecho.

2.- La relación entre el derecho fiscal y el derecho constitucional se observa porque esta última proporciona la distribución y coordinación de las competencias tributarias entre los distintos poderes, así como la regulación básica de los principios generales y específicos que presiden la función tributaria del Estado.

3.- Con el derecho civil.- Los institutos del derecho tributario se ven influidos por el derecho privado desde tres ángulos: a) Cuando la ley tributaria alude a tales institutos para determinar el objeto de la imposición. b) Cuando esas instituciones privatísticas se aplican por analogía al derecho fiscal. c) Cuando las instituciones civiles se transforman y convierten al derecho tributario.

4.- Su relación con el derecho penal.- En principio y como regla general, los principios del derecho penal son aplicables íntegramente a los delitos fiscales; sin embargo, no todos estos principios son extensivos a otras sanciones fiscales como las multas.

5.- El derecho procesal fiscal suple sus deficiencias del Código Federal de Procedimientos Civiles, pero además ha creado sus propios institutos y figuras jurídicas.

6.- La relación con el derecho presupuestario es que el derecho fiscal establece los ingresos y el presupuestario señala el destino que han de dársele para el gasto público.

7.- Su relación con el derecho económico se da en dos niveles: primero, que el derecho fiscal es instrumento de planeación económica al servicio del derecho económico, y segundo, que el derecho fiscal es un instrumento de regulación económica.

8.- Con el derecho administrativo.- Los actos emitidos por los organismos fiscales son materialmente tributarios y formalmente administrativos, así que le son aplicables en su integridad los principios que operan en aquél derecho.

9.- Con el derecho mercantil.- Éste es supletorio del fiscal y además proporciona conceptos tradicionales que se han incorporado al derecho fiscal, si bien modificados a conveniencia de esta materia.

10.- Con el derecho laboral.- Independientemente de los conceptos que aporta, debe destacarse que al prever el derecho laboral las prestaciones mínimas de los trabajadores, estos se erigen en un límite al poder tributario, de manera que el Estado no podrá crear contribuciones que incidan sobre tales prestaciones.

11.- Con la economía.- El derecho fiscal se constituye en instrumento de la política económica cuando a través de él, se pretende regular y distribuir el ingreso público, incentivar o desalentar diversas áreas de la vida económica.

12.- Con la política.- Para crear un impuesto deben conjugarse la política presupuestaria, fiscal y la técnica fiscal. La autoridad política depende de los recursos de que dispone. El objetivo de la política fiscal debe ser recaudatorio, pero no necesariamente siempre. El impuesto es un arma política internacional. La política de la opinión pública influye en lo fiscal, y éste en los procesos electorales.

13.- Con la sociología.- Las contribuciones cumplen una función social porque logran distribuir la riqueza, establecen la obligación de todos para contribuir a los gastos públicos y porque la sociedad es la beneficiaria de dicha recaudación. La contribución es signo de cohesión social, de control o poder político. Del fin que se dé a las contribuciones depende la impresión que la sociedad se forme del Estado. La sociología permite descubrir qué grupos se encuentran tras la creación o supresión de determinadas contribuciones.

14.- Con la psicología.- La política se asienta sobre hechos psicológicos. Introduce diversos conceptos como moral fiscal y resistencia fiscal. En el cumplimiento de las obligaciones fiscales deben tenerse presentes los instrumentos en los cambios de conducta que la psicología utiliza.

15.- Con la contabilidad.- Ésta aporta gran cantidad de conceptos para la determinación de las obligaciones fiscales.

16.- Con la informática.- Permite una mayor fiscalización y control, pero simultáneamente invade la libertad informática. Los SEL empiezan a tener un peso específico en el derecho fiscal. Además permite la socialización del conocimiento.

17.- Con la lingüística.- Es necesaria para contar con leyes fiscales comprensibles.

TÍTULO TERCERO

LA NORMA JURÍDICA TRIBUTARIA

CAPÍTULO I

LAS FUENTES DEL DERECHO Y LAS OBLIGACIONES FISCALES

I.- OBJETIVO GENERAL: Al concluir esta parte del curso, el alumno estará capacitado para identificar las fuentes de donde emanan las diferentes disposiciones que prevén normas fiscales.

II.- OBJETIVOS ESPECÍFICOS PARA EL MAESTRO:

- 1.- Enumerar los diferentes tipos de normas jurídicas en las que está regulado el derecho fiscal.
- 2.- Demostrar que la Constitución Federal es base del ordenamiento jurídico tributario.
- 3.- Indicar las razones por las que la ley constituye la fuente del derecho fiscal por excelencia.
- 4.- Describir el proceso de creación de la ley fiscal conforme a la regulación federal.
- 5.- Describir el proceso de creación de la ley fiscal conforme a la regulación estatal.
- 6.- Precisar los alcances y elementos del principio de reserva de ley en la doctrina y legislación extranjera; en la doctrina y legislación federal y en la legislación estatal.
- 7.- Evidenciar que el decreto-ley y decreto-delegado constituyen excepciones al principio de reserva de ley.
- 8.- Diferenciar entre la facultad reglamentaria, el reglamento y las cláusulas habilitantes.
- 9.- Enunciar los elementos que integran la definición del reglamento formal.
- 10.- Enumerar las diferencias entre ley y reglamento.
- 11.- Resaltar la importancia de los reglamentos formales
- 12.- Explicar los requisitos de validez de los reglamentos (límites formales y substanciales).
- 13.- Apuntar las relaciones entre la ley y el reglamento.
- 14.- Delinear los contornos de las ordenes interpretativas.
- 15.- Ponderar la importancia de las consultas que los particulares formulan a la administración hacendaria.
- 16.- Aquilatar a los principios generales del derecho como fuente de los ordenamientos fiscales.
- 17.- Reconocer que las autorizaciones son medidas tomadas en casos excepcionales.

18.- Destacar que los tratados internacionales en materia fiscal celebrados por México implican la limitación del derecho interno.

19.- Colocar a la jurisprudencia como una de las fuentes de donde emanan principios jurídicos fiscales.

20.- Ejemplificar los distintos tipos de tesis jurisprudenciales que existen.

21.- Proponer que los convenios que la administración fiscal celebra con otros organismos públicos o con los particulares crean normas jurídicas especiales.

22.- Reconocer que las reglas generales emitidas por la Secretaría de Hacienda formulan nuevas disposiciones para que los contribuyentes cumplan sus obligaciones fiscales.

23.- Marcar a los principios de contabilidad generalmente aceptados como fuentes de obligaciones tributarias.

24.- Apuntar la importancia de la doctrina como "fuente inspiradora" para la creación de normas fiscales.

III.- OBJETIVOS ESPECÍFICOS PARA EL ALUMNO:

1.- Revisar las diferentes fuentes del derecho fiscal y de las obligaciones fiscales.

2.- Percibir que las fuentes del derecho fiscal son distintas a otras fuentes del derecho en general.

IV.- TIEMPO ESTIMADO: 7 horas.

V.- BIBLIOGRAFÍA BÁSICA Y COMPLEMENTARIA. La señalada expresamente en las notas del presente capítulo

VI.- SUGERENCIAS DIDÁCTICAS.

- 1.- Exposición del maestro.
- 2.- Conferencia por profesores invitados.
- 3.- Exposición audiovisual
- 4.- Trabajos de Investigación.
- 5.- Discusión de casos reales en grupo.

TÍTULO TERCERO

LA NORMA JURÍDICA TRIBUTARIA

CAPÍTULO I

LAS FUENTES DEL DERECHO Y DE LAS OBLIGACIONES FISCALES

Creemos que las fuentes del derecho fiscal siguen las mismas pautas que las fuentes en toda la rama del derecho, es decir, la teoría de las fuentes del derecho es aplicable en su integridad a nuestra materia. Consideramos que por fuente del derecho fiscal debe entenderse los actos, hechos o principios jurídicos que dan origen y forman las normas tributarias. Aunque simultáneamente sería parcial sólo estudiar las fuentes del derecho fiscal; de ahí que pretendamos analizar a las fuentes de las obligaciones fiscales en general también.

En cuanto a las obligaciones fiscales, su fuente es la misma que las del derecho fiscal, por lo que en este sentido creemos que las fuentes del derecho y de las obligaciones fiscales son:

- 1) La Constitución.
- 2) La ley.
- 3) Decreto-ley
- 4) Decreto-delegado.
- 5) Los tratados internacionales
- 6) La jurisprudencia.
- 7) Los principios generales del derecho
- 8) Los convenios de coordinación fiscal.
- 9) La facultad reglamentaria.
- 10) Las autorizaciones fiscales.
- 11) Las reglas generales emitidas por las entidades fiscales.
- 12) Las órdenes administrativas o circulares.
- 13) La consulta.
- 14) Los convenios de pago entre el fisco y los contribuyentes.
- 15) Los principios de contabilidad generalmente aceptados.

I.- LA CONSTITUCION.

Es fuente del derecho y de las obligaciones fiscales por cuanto señala: 1.- La distribución de los poderes y competencias tributarias. 2.- Los principios generales del derecho tributario. (igualdad, seguridad jurídica, legalidad, irretroactividad, previa audiencia, etc.). 3.- Los principios específicos del derecho tributario. (proporcionalidad, equidad, no confiscatoriedad, no exención, mínimo vital exento y vinculación con el gasto público).

II.- LA LEY.

Constituye sin reserva alguna la fuente de peso preponderante dentro del derecho y las obligaciones fiscales. Parte de la doctrina nacional sostiene que la ley es la única fuente del derecho fiscal, pero como acertadamente nos dice el maestro Francisco de la Garza: *"La confusión estriba en pensar que la ley es el único medio para establecer los elementos esenciales de un gravamen, y que por lo tanto sólo ésta puede tener el alcance primigenio y único dentro de las fuentes formales del derecho fiscal, olvidándose que en la práctica tributaria existe gran cantidad de ordenamientos que los contribuyentes deben observar para el cumplimiento de sus obligaciones"*.¹⁰¹

Cuando nos referimos a la ley queremos significar aquél acto emanado del poder legislativo (aspecto formal) que crea situaciones jurídicas generales e impersonales (aspecto material). La ley como fuente del derecho fiscal ocupa un primerísimo lugar debido a razones históricas y constitucionales. Como razón histórica, permítasenos transcribir literalmente lo que sobre el punto nos refiere Dino Jarach, uno de los mejores exponentes en esta materia: *"¿Por qué nace el derecho tributario?. Nace en virtud de un proceso histórico-constitucional; el ejercicio del poder fiscal, o sea, del poder de imperio en lo que se refiere a la imposición de los tributos, puede ejercerse únicamente a través de la ley. Me basta citar dos grandes acontecimientos históricos: La "Magna Charta Libertatum" inglesa de Juan Sin Tierra es, justamente, donde se sancionó por primera vez el principio de que los tributos sólo podrán ser establecidos por un acto de consentimiento de los representantes de los contribuyentes que en aquel tiempo eran los barones. En ese acto de consentimiento estaba toda la base de las libertades políticas que invocaban los barones frente al rey absoluto inglés. Y la emancipación americana iniciada por la rebelión de las colonias inglesas nació de un fenómeno análogo, o sea, la pretensión de los colonos británicos de Norteamérica de consentir sus propios tributos como lo hacían los ciudadanos de la madre patria. En el proceso de formación de la revolución francesa, siguiendo la de Norteamérica, también se afirmaron los mismos principios, por un lado, los representantes populares tenían que consentir los tributos, por el otro, debían aprobar el presupuesto de gastos. Y aquí me permito hacer una breve dispersión: por ese principio, el carácter de la imposición se transforma en una especie de voluntariedad; y en lugar del término "impuesto", que recuerda la fuerza o poder de imperio en todas las constituciones francesas a partir de la de 1791, y en la nuestra, se habla de contribuciones, precisamente por la razón histórica de que ya no existía la imposición como poder de imperio estatal sobre los ciudadanos, sino un poder consensual y esto no lo han dicho los constitucionalistas políticos de aquella época, -sino que lo decimos nosotros estudiosos dogmáticos- que se ejerce a través de un instrumento que es la ley, o sea, de un acto del Poder Legislativo..."*¹⁰²

¹⁰¹DE LA GARZA, Sergio Francisco; ob. cit. pp. 39-40

¹⁰²JARACH, Dino; citado por DE LA GARZA, Sergio Francisco; ob. cit., p. 26.

Decíamos que la segunda razón para establecer los impuestos en ley era de corte constitucional. En efecto, el artículo 31 de nuestra Carta Fundamental establece en su fracción IV lo siguiente:

“ART. 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”.

Aunque la Constitución Federal utiliza indistintamente el vocablo "leyes" como sinónimo de ordenamiento jurídico, por virtud de la función jurisprudencial, este precepto se ha interpretado en el sentido de que sólo por una ley emanada del Congreso, los ciudadanos están obligados a contribuir a los gastos públicos.

Los artículos 15 y 127 de nuestra Constitución Local y 2º del Código Fiscal del Estado de Morelos también establecen esta obligación al decir que son obligaciones del ciudadano morelense las establecidas en los artículos 31 y 36 de la Constitución Federal y que toda riqueza debe contribuir de forma proporcional según la ley.

A.- PROCESO DE CREACIÓN DE LA LEY FISCAL.

Por otro lado, es imprescindible estudiar el proceso de formación de la ley fiscal, tanto en el ámbito federal como estatal. Se dijo anteriormente que la ley es un acto eminentemente legislativo, como se desprende del artículo 72, inciso h, de la Constitución Federal, aunque la propia Constitución otorga al Ejecutivo la facultad de participar en el procedimiento de elaboración de las mismas a través del derecho de iniciativa, de veto, de promulgación y publicación, como enseguida veremos.

1) En la legislación federal.

En materia fiscal federal, la Ley Fundamental establece normas específicas que le otorgan a las leyes fiscales ciertas características, a decir de Compañ G.¹⁰³ Nosotros consideramos que esta gestación puede entenderse de la siguiente manera:

1.- Conforme a los artículos 89, fracción II y 90, fracción II del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, corresponde a la Dirección de Legislación, dependiente de la Subprocuraduría Fiscal Federal de Legislación y Consulta de la Secretaría de Hacienda, realizar estudios y formular los anteproyectos de iniciativas de leyes o decretos, reglamentos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República.

¹⁰³COMPANÑ G., María del Carmen, *et. al.*; *Derecho Fiscal*; UNAM, México, 1991. p. 9.

2.- Una vez formulado el anteproyecto o primer borrador, compete a la Dirección General de Política de Ingresos y Asuntos Fiscales Internacionales proponer los proyectos de iniciativas de ley y proyectos de reglamentos en materia fiscal de la Federación y fiscal del Departamento del Distrito Federal, debiendo hacerlo el 1º de febrero o el 15 de agosto para presentar las iniciativas en el siguiente período de sesiones del H. Congreso de la Unión, según lo establece el artículo 45, fracción XIV, del mismo Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda.

3.- Este segundo borrador se pasa al Secretario de Hacienda, quien con las facultades que le otorga el artículo 1º, fracciones I y IV, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y 6º, fracción V, del Reglamento Interior de la Secretaría, lo propone al Presidente de la República. En teoría constituye el tercer borrador, aunque en la práctica el Secretario rara vez modifica estos proyectos, ni tampoco lo hace el Presidente de la República.

4.- Ahora bien, una vez que el titular del Poder Ejecutivo lo acepta, lo turna a la Cámara de Diputados como iniciativa de ley, según se desprende de los artículos 71, fracción I y 74, fracción IV de la Constitución Federal.

Esto se presenta así en virtud a lo que también señala el artículo 72, inciso h de la propia Constitución al decirnos que *"la formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos cámaras con excepción de los proyectos que versen sobre empréstitos, contribuciones o impuestos o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados"*.

Johnson Okuysen nos dice: *"El que sea el poder legislativo el único que tenga el poder tributario, no considero que sea el producto del simple capricho de nuestra Constitución, ni que sea basado en una etapa directa y diferente a la que vivimos, sino que es producto de la evolución histórica que ha dado nacimiento al llamado Estado de Derecho, basándose en el proceso de control de la Constitución de las leyes"*.¹⁰⁴

Ignacio L. Vallarta ya había advertido sobre el particular, aunque desde otra perspectiva: *"En ningún sistema de gobierno los intereses propios están más garantizados que en el representativo que nosotros tenemos. Si el poder que ha de decretar el impuesto no emana del pueblo, cuando aquél abuse, éste no puede buscar el remedio de sus males más que en la rebelión. . . Si el diputado no ha de dar más recursos al gobierno de los que sus comitentes quieran o permitan, es seguro que el pueblo no tendrá que lamentar los abusos legislativos en materia de*

¹⁰⁴JOHNSON OKUYSEN, Eduardo; *Equilibrio entre Presión Fiscal y Justicia Fiscal*; Editorial Libros de México, México, 1984, p. 18.

*impuestos. Pero todo esto, como se ve, esta sapientísimamente calculado bajo la base de que exista de verdad el sistema representativo, de que el pueblo nombre sus diputados, de que estos, sobre toda consideración atiendan a los intereses cuya guardia se les ha confiado".*¹⁰⁵

Es indudable que en este sentido nuestra legislación, así como la de todas las legislaciones latinoamericanas, siguieron el modelo norteamericano, de ahí la importancia de conocer aquél.¹⁰⁶

Esta iniciativa deberá presentarse a más tardar el 15 de noviembre de cada año, o el 15 de diciembre cuando inicie su encargo el Presidente ese año, debiendo comparecer el Secretario del Despacho correspondiente a dar cuenta de la iniciativa y del proyecto, según lo establece el artículo 74 constitucional en su segundo párrafo. El mismo artículo 74 constitucional en su sexto párrafo prevé que los plazos mencionados se pueden ampliar a solicitud expresa del Ejecutivo, suficientemente justificada a juicio de la Cámara o de la Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el Secretario del Despacho correspondiente a informar de las razones que lo motiven. En la práctica, lo que acontece es que el Presidente de la República envía a la Cámara de Diputados un "paquete fiscal", es decir, un proyecto de iniciativa de ley que contiene las distintas leyes fiscales que se propone modificar (que en el léxico jurídico-contable se le conoce como "miscelánea fiscal") y que se integra de la forma siguiente: 1.- Ley de Ingresos de la Federación y 2.- Ley que Establece, Modifica, Adiciona y Deroga diversas disposiciones Fiscales.

¹⁰⁵VALLARTA, Ignacio; citado por JOHNSON OKUYSEN; ob. cit., p. 25.

¹⁰⁶El profesor Ephraim P. Smith nos enseña respecto al proceso de formación de las leyes fiscales norteamericanas lo siguiente: "La cuenta pública en este país no ha seguido un camino uniforme. Normalmente la legislación fiscal más importante se origina con un proyecto que el Presidente envía al Congreso. Una alternativa podría ser la iniciativa que sobre la cuenta pública realice el Congreso. La Constitución requiere que la legislación de ingresos se origine en la Casa de los Representantes. Por eso, el primer paso son las audiencias ante el Comité de Presupuestos. Mucha gente presenta recomendaciones a este Comité -El Secretario del Tesoro, La oficina de Administración y Presupuesto, etc.- después de algunas reuniones con diversos órganos, el Comité se reúne en sesión ejecutiva y transmite una cuenta de gravámenes por medio de un reporte de Comité a la Casa de Representantes. La Casa de Representantes debate sobre la cuenta bajo un proceso de "reglas estrictas" que permite introducir enmiendas sólo si son aprobadas por el Comité de Presupuestos. Si la cuenta es rechazada se envía al Comité; si pasa, se envía al Senado, donde primeramente es discutida en el Comité de Finanzas del Senado. Las audiencias sostenidas en el Comité de Finanzas del Senado pueden resultar en enmiendas a la cuenta que envió la Casa de Representantes. Las enmiendas pueden ser insignificantes o modificarla totalmente. La cuenta entonces, es transmitida al pleno del Senado. Una diferencia importante entre la Cámara de Representantes y el Senado es que, en el Senado cualquier senador puede proponer enmiendas, después de aprobarse, sino no hay ninguna diferencia entre la versión de la cuenta del Senado y la de la Cámara, se envía a una junta del Comité de Consulta, compuesta de prominentes miembros del Comité de Presupuesto (siete miembros) y del Comité de Finanzas (cinco miembros) para su resolución. Raramente los integrantes no alcanzan un acuerdo. La cuenta entonces regresa a la Cámara de Representantes y al Senado y generalmente es aprobada. La cuenta luego es enviada al Presidente para su aprobación o veto. Si es vetada, tanto la Cámara como el Senado deberán aprobar la propuesta por mayoría de las tres cuartas partes para revertir el veto presidencial". (SMITH, E.P; *CCH Federal Taxation: Basic Principles*; tr. personal; CCH Incorporated, Chicago, 1995, p. 11.

5.- Por otro lado, ya presentes las iniciativas de leyes fiscales ante la Cámara de Diputados, estos proceden resumidamente en la forma siguiente: Comparece el Secretario de Hacienda ante la Cámara de Diputados para explicar las iniciativas. La Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados analiza las iniciativas y formula su dictamen correspondiente que presenta ante el Pleno. La Cámara de Diputados examina y discute el proyecto, existiendo la posibilidad de modificaciones en tribuna. Se vota el dictamen, se aprueba y se envía a la Cámara de Senadores o se reenvía a la Comisión de Hacienda para su reformulación.

6.- Una vez aprobada la ley por ambas Cámaras, el texto es enviado al Presidente de la República, quien en cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 72 constitucional, cuenta con un plazo de diez días para ejercer su derecho de veto, resultando interesante determinar qué sucederá en el caso de que el Presidente ejerza esta facultad, situación que estuvo a punto de presentarse para el ejercicio fiscal de 1998.

7.- El Presidente promulga la ley con su firma y la del Secretario de Hacienda y la envía a publicación en el *Diario Oficial de la Federación*. Generalmente en la propia ley se prevé la fecha de entrada en vigor que es el primero de enero de cada año.

La profesora Compañ nos resume: *"En los artículos constitucionales nacionales se señalan las reglas que rigen en materia de leyes fiscales de acuerdo con lo siguiente: a) La iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos corresponde al Ejecutivo Federal. b) La presentación de la iniciativa se hace anualmente. c) El plazo para presentar la iniciativa y el proyecto concluye el 15 de noviembre o el 15 de diciembre, en el caso del primer año de gobierno. d) Excepcionalmente el Ejecutivo puede solicitar la ampliación del plazo citado. e) La iniciativa de Ley de Ingresos y de contribuciones e impuestos deben discutirse primero por la Cámara de Diputados y después por la de Senadores".*¹⁰⁷

Margain Manautou sostiene que la *"consecuencia de que la Cámara de Diputados sea cámara de origen en materia tributaria, es de que los miembros del Senado están impedidos para presentar iniciativas de leyes o decretos de carácter fiscal, en virtud de que ellos sólo pueden presentar sus iniciativas ante su propia Cámara"*.¹⁰⁸ Por su parte, Carlos Luqui nos muestra la razón histórica sobre el porqué de que la cámara de origen en materia tributaria siempre sea la de Diputados o Representantes del Pueblo: *"El origen de este sistema es inglés. . . La razón que explica esa preferencia es puramente política, aparte de tener el origen histórico que todos conocemos. Se trata del órgano legislativo que se presume en contacto más*

¹⁰⁷ COMPAÑ G., María del Carmen. ob. cit. pp. 10-11.

¹⁰⁸ MARGAIN MANAUTOU, Emilio; *Introducción al Estudio...*; ob. cit. p. 49.

directo y permanente con el pueblo; por eso las leyes que en mayor medida afectan la libertad o la propiedad del individuo (contribuciones de sangre y tributos), deben iniciarse en la Cámara de Representantes del pueblo. . . Desde los romanos, tres son las instituciones que marchan paralelas: el tributo, el sufragio y la defensa armada. Por eso, porque históricamente los pueblos occidentales son romanos, es que los tributos están unidos al cuerpo político del Estado, como también el sufragio y la contribución de sangre".¹⁰⁹

2) En la legislación estatal.

En la legislación del Estado de Morelos se establece un procedimiento parecido, con la salvedad, claro está, que no existe Cámara de Senadores. La base constitucional la establecen los artículos 40, fracciones V, XIII y XXIX; 42, fracción I; 43, 44, 47, 48, 70, fracciones I, XVII y XVIII y 76 de la Constitución del Estado de Morelos.

1.- La Ley Orgánica de la Administración Pública para el Estado establece en sus artículos 23, fracciones XI y XLIII que los anteproyectos de leyes y normas fiscales se presentará por la Secretaría de Hacienda. A su vez el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda del Estado establece en sus artículos 15, fracción III, que compete a la Dirección General de Política de Ingresos, la formación de anteproyecto de leyes, reglamentos, etc., en materia fiscal, que deberá enviarse a la Procuraduría General de Justicia del Estado, la que a través de la Subprocuraduría de Asuntos Jurídicos y Legislativos efectúa el proyecto final.

2.- Una vez elaborado el proyecto, se turna por conducto de la Secretaría General de Gobierno al Gobernador, quien a su vez lo remite a la Cámara de Diputados a más tardar el 15 de noviembre, según lo dicho por el artículo 32, tercer párrafo de la Constitución Local. Aprobado el proyecto, se regresa al Ejecutivo para su publicación en el Periódico Oficial del Estado.

3.- A diferencia de lo que acontece en el ámbito federal, en nuestro Estado no es necesario presentar todo un paquete fiscal, pues las demás leyes fiscales pueden ser presentadas para su aprobación en cualquiera de los dos períodos ordinarios de sesiones o en alguno extraordinario.

B.- EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.

En el tema anterior vimos el proceso de creación de la ley fiscal, pero cabe preguntarse: ¿Debe la ley fiscal prever y regular todas las relaciones tributarias?. Ciertamente que no. Existe un área de exclusiva regulación de la ley, es decir, un campo de la materia tributaria que únicamente puede ser regulado por una ley en sentido formal. El problema en la doctrina extranjera y nacional es precisamente

¹⁰⁹LUQUI, Juan Carlos; ob. cit. p. 972.

delimitar qué campo debe ser éste. El Principio de Reserva de Ley a eso se refiere, pues través de este principio se pretende precisar cuáles son los elementos de las contribuciones que necesariamente deben venir establecidas en ley.

1) En el extranjero.

La doctrina ha sido prolija en este punto. Así, Micheli afirma que *"la ley creadora del tributo debe contener los elementos necesarios para establecer el contenido de la prestación"* y éste mismo autor nos enseña que la Suprema Corte Italiana ha dicho que *"la ley debe contener los elementos básicos del tributo y los criterios de determinación de los demás"*.¹¹⁰

Berliri por su parte, establece que: *"la ley especifique todos los elementos esenciales de la obligación. . . que la ley contenga los elementos que permitan individualizar la prestación"*.¹¹¹ Pérez de Ayala, en España, afirma: *"... es evidente que entre los elementos fundamentales de la relación tributaria deben incluirse el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho imponible, (hoy también expresamente y no sólo a sensu contrario los supuestos de exención -art. 133.3 de la Constitución-), ya que son estos elementos los que fijan el contenido del tributo en cuestión y en último término sirvan para identificarlo"*.¹¹²

Falcao, en Brasil, ha dicho que *"por efecto del principio de legalidad, existe la necesidad de que en ley formal estén determinados cuando menos los siguientes elementos: el hecho generador del tributo, su alícuota, la correspondiente base de cálculo y los sujetos pasivos directos e indirectos de la obligación"*.¹¹³

Dino Jarach dice: *"... sólo la ley puede establecer las obligaciones tributarias y, por lo tanto, sólo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria. Y al decir elementos y supuestos, quiero significar que es la ley la que debe definir los hechos imposables, la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. Debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe volverse la materia imponible para aplicar luego el impuesto en un monto determinado, y es también la ley la que debe definir este monto. Finalmente, es la ley la que debe establecer cuál es el criterio con el que se delimita la esfera jurisdiccional del sujeto activo, cuál es la esfera en que se ejerce el poder fiscal para dar origen a un crédito fiscal de ese Estado. . ."*¹¹⁴

¹¹⁰MICHELLI, Gian Antonio; *Curso de Derecho Tributario*; tr. Julio Banacloche; Editoriales de Derecho Reunidos, Madrid, 1975, pp. 88-91.

¹¹¹BERLIRI, Antonio; *Principios de Derecho Tributario*; Tomo II; Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971, p. 89.

¹¹²PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio; ob. cit., p. 168.

¹¹³DE ARAUJO FALCAO, Amílcar; *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*; Editorial De Palma, Buenos Aires, 1964, p. 13.

¹¹⁴JARACH, Dino; ob. cit., p. 10.

Uno de los mejores exponentes del tema a nuestro juicio es Luqui, pues ha esquematizado el problema de la siguiente manera: *"...Pero la ley, para constituir la fuente de la obligación tributaria debe contener además del tipo del tributo, otros elementos, sin los cuales el principio de legalidad no quedaría satisfecho. En efecto, de nada valdría, constitucionalmente, que la ley por ejemplo, se concretara a decir: "Se establece un impuesto sobre los inmuebles de propiedad particular. El Poder Ejecutivo determinará los métodos o sistemas tendientes a establecer el monto de dicho impuesto, los obligados a su pago y las exenciones y penalidades correspondientes". Tal norma no sería constitucional. Aquí la norma es tan amplia, tan indeterminada en cuanto a sus elementos esenciales, que prácticamente el creador del tributo sería el Poder Ejecutivo y no el Congreso. Ese discrecionalismo no es republicano. Para que el principio de legalidad quede satisfecho es necesario que la ley contenga los elementos esenciales para crear de manera cierta la obligación, es decir: a) El hecho imponible, definido de manera cierta; b) Los presupuestos de hecho a los cuales se atribuirá la producción del hecho imponible; c) Los sujetos obligados al pago; d) El método o sistema para determinar la base imponible, en sus lineamientos esenciales; e) Las alícuotas que se aplicarán para fijar el monto del tributo; f) Los casos de exenciones; g) Los supuestos de infracciones; h) Las sanciones correspondientes; i) El órgano administrativo con competencia para exigir y recibir el pago; y, j) El tiempo por el cual se paga el tributo. Se trata en suma, de la vieja regla de la "certeza" que Adam Smith propuso hace dos siglos..."¹¹⁵*

2) En México.

El problema ha sido poco analizado por los administrativistas e incluso por los propios tributaristas. Y aún cuando si bien es cierto que no es este curso el medio para ahondar en el asunto; también lo es, que no podemos soslayar la importancia del mismo en la materia tributaria. Las acotaciones que se han dado al principio de reserva de ley en nuestro país vienen precisadas en interpretaciones jurisprudenciales.

La materia reservada a la ley en materia fiscal en México comprende: *"los elementos esenciales del mismo como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago"*.¹¹⁶ Se ha dicho también que: *"...los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley..."*¹¹⁷

Se estableció asimismo que: *"La determinación del monto de los impuestos debe ser hecha en la misma ley que los establece o, cuando menos, ésta debe fijar*

¹¹⁵ LUQUI, Juan Carlos; ob. cit., p. 974.

¹¹⁶ Jurisprudencia 80 del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1988, Primera Parte, Pleno, p. 146.

¹¹⁷ Jurisprudencia 86, Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1988, pp. 158-159.

las bases generales necesarias para que las autoridades encargadas de su aplicación puedan hacer la fijación del monto del impuesto..."¹¹⁸

Ahora bien, como se ve de las tesis, no se exige en México, como sí en Argentina, que las autoridades que aplican los impuestos vengan determinadas en ley. Es este un asunto respecto al cual el Poder Judicial Federal ha titubeado al sostener inicialmente en una magistral tesis (Farmacia Cuautla) que las autoridades sólo podrían ser creadas por ley, pero posteriormente modifica radicalmente este criterio y sostiene que las autoridades sí pueden crearse por órdenes del poder ejecutivo. Se dijo en la primera tesis lo siguiente:

*"...Esta función de crear órganos secundarios en el Poder Ejecutivo Federal (es decir los órganos no creados por la Constitución) debe estimarse conferida al Congreso de la Unión, que es el único con facultades legislativas para crear órganos secundarios de gobierno dentro del Poder Ejecutivo, y dotarlos de facultades para actuar como autoridades, dentro de la esfera de las leyes secundarias, derivadas de la Constitución Federal..."*¹¹⁹

Posteriormente, en otra tesis se argumentó lo que se cita a continuación:

*"...el Poder Ejecutivo, obedeciendo a condiciones y circunstancias especiales y sin desbordar la facultad de que está investido, puede expedir normas especiales a fin de crear los órganos que sean necesarios para la realización de funciones previstas en la ley y las cuales deben cumplirse en el ejercicio de la actividad administrativa..."*¹²⁰

No sólo eso, sino que incluso en otra tesis se dijo que la competencia de las autoridades administrativas puede establecerse también en un acuerdo delegatorio de facultades, es decir, que los propios Secretarios de Estado pueden crear las autoridades que afectarán al particular.¹²¹

Ahora bien, nosotros consideramos que el criterio que debe prevalecer es el primeramente transcrito, precisamente porque en regímenes democráticos y republicanos, debe ser la representación popular la que determine, no sólo qué contribuciones deben imponerse a los ciudadanos para cubrir los gastos públicos, sino también qué autoridades estarán investidas de las facultades necesarias para

¹¹⁸Jurisprudencia 79, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1988*, p. 144.

¹¹⁹Vols. 139-144, 6ª parte, Primer Tribunal Colegiado del Primer Circuito. A.D. 1121/79, Farmacia Cuautla, S.A.; 10 de septiembre de 1980, mayoría de votos, p. 39.

¹²⁰Vols. 187-192, Tercera Parte de la Séptima Época; A.R. 480/84. Compañía Minera de Río Colorado S.A. Unanimidad de 4 votos. En el mismo sentido, Jurisprudencia 87, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1988*, 2ª parte, Vol I.

¹²¹*Semanario Judicial de la Federación*, Octava época, Tomo I, segunda parte-1, p. 144.

aplicarlos, de tal suerte que las garantías individuales queden lo suficientemente salvaguardadas. Esta idea está plasmada en la fracción XI del artículo 73 constitucional al establecer que es facultad del Congreso crear y suprimir empleos públicos de la federación.¹²² En suma, en México, el principio de reserva de ley no se extiende al grado de que las autoridades que aplican las contribuciones, deban crearse a través de una ley en sentido formal.

Finalmente, deseamos manifestar que aún cuando las tesis que exigen que sea en ley en donde se establezcan los elementos esenciales del "impuesto", esta expresión no puede interpretarse en sentido literal, es decir, el mismo criterio debe forzosamente operar para otro tipo de contribuciones, significando entonces que las tesis deben hacerse extensivas a los derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones especiales.

3) En el Estado de Morelos.

No cabe duda respecto a cuáles han de ser los elementos esenciales que deben estar determinados en ley, pues el artículo 5º del Código Fiscal del Estado expresamente indica:

"Sólo la ley puede crear, modificar o suprimir contribuciones; establecer las situaciones jurídicas o de hecho que las generen o las extingan; definir el objeto del gravamen; establecer cargas a los particulares; fijar la tasa, cuota o tarifa de la contribución, la base para su cálculo e indicar el obligado o los obligados a pagarla, otorgar exenciones, tipificar infracciones y establecer las respectivas sanciones y finalmente, establecer procedimientos jurisdiccionales o administrativos".

Tampoco podría presentarse en la legislación morelense el problema sobre la autoridad competente para aplicar, administrar o recaudar las contribuciones, en atención a lo dispuesto por el artículo 125 de nuestra Constitución Local. En efecto, tal artículo establece:

"Sólo se reconocerá y obedecerá como autoridad a la que se instituya por la Constitución y leyes federales, por esta Constitución y

¹²²Ver a LERDO DE TEJADA, Francisco; "La Ley de la Selva en Materia Tributaria"; en la *Obra Conmemorativa de los 45 años del T.F.F.*; Tomo II; T.F.F., México, 1982, pp. 539-541 y al mismo autor en "Atribuciones de las Autoridades Fiscales"; en la *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México*, Toluca, mayo-agosto 1978, p. 42, al decir: "De ninguna manera se pueden crear dependencias oficiales ni autoridades, ni conferir atribuciones por medio de reglamentos, circulares, acuerdos, instructivos, ni mediante convenios de coordinación fiscal o acuerdos delegatorios de facultades". Finalmente puede consultarse en el mismo sentido a DE LA TEJERA HERNÁNDEZ, Verónica; "Competencia y Atribuciones de las Autoridades Fiscales"; en *Primera Revista del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de Morelos*; Cuernavaca, noviembre de 1994, pp. 79-92.

las leyes que de ella emanen. Quien usurpe esa autoridad será consignado a los tribunales”.

Como se puede apreciar, el precepto es tajante al respecto. No se da margen alguno para interpretaciones, e incluso, en el artículo 128 del mismo ordenamiento, posteriormente se indica lo siguiente:

“Toda autoridad que no emane de la Constitución y leyes federales, de la Constitución y leyes del Estado, no podrá ejercer en el mando ni jurisdicción”.

Por si fuera poco, la fracción IV del artículo 40 de nuestra Constitución Local estatuye que corresponde al Congreso, con lo cual se excluye al Ejecutivo sin que sea necesario expresarlo, *“crear o suprimir comisiones empleo o cargos públicos en el Estado y señalar dotaciones”*. Es natural pensar, y la misma interpretación debe hacerse del artículo 73 fracción XI de la Constitución Federal, que cuando se alude a empleos o cargos públicos, no se refiere a nombrar a los funcionarios (cuya función corresponde al Ejecutivo, según facultad exclusiva que le otorga el artículo 89, fracción II de la Constitución Federal y 70, fracción IV de la Constitución Estatal), sino a la creación de las autoridades, las cuales afectarán la esfera de derechos de los particulares.

Como se desprende de lo anterior, las contribuciones sólo pueden ser creados a través de la ley, en su sentido formal. Sin embargo, la propia Constitución establece dos excepciones al respecto, que la doctrina ha calificado como Decreto-Ley o Legislativo¹²³ y Decreto-Delegado, los cuales serán analizados a continuación.

III.- DECRETO-LEY.

Este supuesto se configura cuando la propia Constitución autoriza al poder ejecutivo para crear disposiciones con fuerza de ley. En materia tributaria hallamos esta regla en el artículo 131, párrafo segundo de la Constitución. Este precepto establece:

“El ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso y, para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito, en beneficio del país. El propio ejecutivo, al

¹²³QUERALT, Juan Martín y LOZANO SERRANO, Carmelo; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*; Ed. Tecnos, Madrid, 1990, p. 209.

enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida”.

Justamente la Ley de Ingresos de la Federación, en su artículo tercero transitorio aprueba esta facultad concedida en los términos siguientes:

“Se aprueban las modificaciones a las tarifas de los impuestos generales a la exportación y a la importación efectuados por el ejecutivo federal durante el año de 1994, a los que se refiere el informe que en cumplimiento de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131 constitucional, ha rendido el propio Ejecutivo al H. Congreso de la Unión”.

Es de suponerse, porque así lo indica el artículo antes transcrito cuando dice que el Ejecutivo “podrá”, que la facultad concedida se aplica esporádicamente. Sin embargo, resulta una práctica frecuente el uso de esta facultad. Esto es así debido a los grandes intercambios económicos entre México y otras naciones. Las mercancías negociadas requieren de una estrecha vigilancia en cuanto a su valor y procedencia, con el propósito de que no se vulnere la economía nacional con prácticas desleales de comercio. Por eso es necesario que se permita al Presidente de la República aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de importación o exportación, o para crear otras, equilibrando de este modo, la salud económica nacional. Con motivo de los Acuerdos Internacionales celebrados por México con otros países, se crearon cláusulas tendientes a proteger las economías de los países suscribientes de mercancías cuyos precios al mercado fueran inferiores al del costo (dumping), o que hubiesen sido subvencionados con prerrogativas inequitativas (subsidios).

Esta facultad rompe con el principio de que solo el Congreso de la Unión pueda establecer los impuestos o sus elementos esenciales. Esto no constituye una violación constitucional, pues precisamente es la propia Carta Magna la que establece la excepción.

IV.- DECRETO-DELEGADO.

Consiste en medidas con fuerza de ley, adoptadas por el Presidente de la República y aprobadas por el Congreso de la Unión, con el propósito de hacer frente a situaciones de peligro social. Esta posibilidad la establece el artículo 29 constitucional. Representa también una excepción a la regla de que solo en ley pueden crearse las contribuciones, pues en estos casos puede el Ejecutivo crearlos. No se ha presentado en materia impositiva esta facultad en México, ni aun durante la Segunda Guerra Mundial, cuando el Presidente Avila Camacho decretó la suspensión de garantías. En otros países si se dio en esta forma, como por ejemplo en Europa, en donde la tarifa del Impuesto sobre la Renta, en virtud de resoluciones gubernativas, ascendió hasta el 90 %.

V.- LOS TRATADOS INTERNACIONALES.

Los tratados son hoy fuente del derecho fiscal a diferencia de hace apenas algunos años. Se "*convierten en fuente del derecho interno cuando se hacen ejecutivos en el Estado*", como lo afirma Giannini,¹²⁴ y su importancia se deja sentir debido a que estos acuerdos "*regulan el régimen tributario de quienes reciben o poseen bienes o desarrollan su actividad en el territorio de varios Estados con el designio de impedir la doble imposición*", como lo sostiene Cañal García.¹²⁵

La finalidad de esos tratados es: 1.- Impedir la doble imposición; 2.- Evitar la evasión tributaria; 3.- Procurar la armonización tributaria para reducir los costos de los insumos y mercancías; 4.- "*Decidir cuál país tendrá jurisdicción para sujetar determinados ingresos a sus leyes nacionales y bajo qué condiciones y con qué limitaciones pueda hacerlo*";¹²⁶ y, 5.- Estandarizar los conceptos.

Esto último quiere decir homologar, uniformar las diversas legislaciones para hacer aplicable el tratado; darles el mismo sentido a las normas jurídicas, unificar los términos. Por ejemplo, en el modelo de convenio para evitar la doble tributación que propone la OECD (a la que recientemente ingresó México), se dice; "It has long been recognized among the member countries of OECD that it is desirable to clarify, standardize and guarantee the fiscal situation of tax payer. . . This is the main purpose of the Model Tax Convention." Sobre este punto pueden verse los comentarios que realiza el Dr. Rodríguez Mejía respecto a las reglamentaciones uniformes que deberán llevarse a cabo por efecto del T.L.C.¹²⁷

Hasta enero de 1997, México ha suscrito convenios en materia fiscal para evitar la doble imposición sobre el I.S.R. y evitar la evasión con los siguientes países, según nos consta: Canadá, Suecia, Francia, Estados Unidos de Norteamérica, Alemania, Reino de los Países Bajos, Reino Unido de Inglaterra, Irlanda del Norte, Corea, Suiza, Japón, Singapur, Noruega, Bélgica y Ecuador.

En este sentido es indudable que los Tratados significan una fuente del derecho fiscal y son norma suprema de la Unión, siempre que estén de acuerdo con la propia Constitución, en atención a lo dispuesto por el artículo 133 constitucional. Realizando un análisis de estos convenios, Fernández Sagardi llega a la conclusión de que los celebrados por México atentan contra la Constitución Federal.

¹²⁴GIANNINI, Antonio Donato; ob. cit., p. 26.

¹²⁵CAÑAL GARCÍA, José Francisco; "Armonización Fiscal Europea", en *Revista PAF*, Núm. 118, Año VII; ECASA, México, primera quincena de septiembre, 1994, pp. 74-79.

¹²⁶CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz; "La Doble Imposición Internacional y las Medidas para Evitarla"; en *Revista de Investigación Fiscal de la S.H.C.P.*; Núm. 13; México, enero 1967, p. 25.

¹²⁷RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio. *Aspectos Fiscales del Tratado de Libre Comercio de América del Norte y del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea*; Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1994, p. 63.

FUNCIONES DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES.

1) Función derogatoria.

Una de las funciones de los tratados es constituirse en normas derogatorias y limitativas del derecho interno como lo sostiene Falcón y Tella.¹²⁸ Esto me parece de suma importancia, pues significa en otras palabras, que un tratado internacional puede dejar sin efectos cualquier ley ordinaria federal que se le oponga, por más que la doctrina no acepte esta postura; e incluso lo más grave del asunto no es sólo eso, sino que los países suscriptores de ciertos tratados pueden solicitar la “revisión de simples proyectos legislativos”, si los mismos pudieran afectar dicho tratado. Una prueba fehaciente de lo que digo se contiene en el artículo 2006 del T.L.C., celebrado con Estados Unidos y Canadá. Dice este artículo lo siguiente:

“1.- Cualquiera de las partes podrá solicitar por escrito a las otras la realización de consultas respecto de cualquier medida adoptada o en proyecto, o respecto de cualquier otro asunto que considere pudiere afectar el funcionamiento de este Tratado”.

Más adelante, el artículo 2007.4.c), señala que la Comisión encargada de resolver estos asuntos puede “formular recomendaciones”. Y si esto no fuera suficiente, se designará un panel que finalmente decidirá la controversia.

Detengámonos un poco para reflexionar el asunto. Siempre se nos dijo que México era soberano en la emisión de sus leyes, pero resulta que con la entrada en vigor del T.L.C. las cosas han variado un poco. Supongamos que E.U. y Canadá están inconformes con un proyecto legislativo que el Presidente de México envió al Congreso, conforme al artículo transcrito, cualquiera de esos países o los dos, pueden inconformarse y solicitar al Comité formule a nuestro país una “recomendación” de que tal proyecto de ser aprobado por el Congreso de México, pugna contra determinado artículo del T.L.C. Si México acepta la “recomendación” el caso quedará concluido y con esto se demuestra que el T.L.C. puede constituirse en una limitante al orden interno. Pero sigamos suponiendo que México no acata esa “recomendación”, aduciendo su “derecho soberano a expedir la ley” y finalmente es aprobada en el Congreso y entra en vigor. Entonces, E.U. o Canadá pueden solicitar que se forme un panel que resuelva esa controversia, el cual puede emitir otra “recomendación”, en el sentido de que la ley (ya aprobada y publicada), es contraria al T.L.C. Si esto sucede y aún México no acepta, E.U. y Canadá pueden “denunciar el tratado”, que no es otra cosa que dejarlo sin vigor. En un sensato sentido, ¿creen que nuestro país se opondría a la “recomendación”? ¿puede hablarse de plena soberanía en el sentido tradicional?, ¿aun así podemos seguir manteniendo que los tratados nunca pueden derogar la ley nacional?.

¹²⁸FALCON Y TELLA, Ramón; *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*; Civitas, Madrid, 1988; pp. 55-65.

Concretamente en materia tributaria, el T.L.C. dice en su artículo 2103.1. que ninguna disposición del tratado se aplicará en materia tributaria, salvo este artículo, pero más adelante aclara que prevalecerá el tratado si la norma tributaria adoptada por una de las partes no es equitativa o menoscaba los derechos derivados del tratado, lo que significa exactamente lo mismo que venimos señalando, pues es evidente que se combatirá la ley mexicana, siempre que E.U. o Canadá consideren les afecta. Con esto demostramos pues que el tratado permite a E.U. y Canadá meterse hasta la cocina en lo más íntimo de nuestra soberanía, por lo que tal vez habría que reformular el concepto.

Obviamente también podemos hacer uso de ese derecho de impugnación en contra de algún proyecto legislativo o de normas jurídicas que nuestros vecinos emitan y que afecten los derechos nacionales adquiridos del T.L.C.

2) Función modificativa.

Modificar la legislación interna para adaptarla a los tratados es otra de las funciones de los tratados. Por ejemplo, nuestro país tuvo que modificar, por efecto del artículo 511 del T.L.C., diversas disposiciones federales. Por ejemplo, en el D.O.F. de fecha 22 de diciembre de 1993 en donde aparecen una serie de modificaciones a diversas leyes fiscales con motivo del T.L.C.

VI.- LA JURISPRUDENCIA.

Los tratadistas nacionales son unánimes en considerar que la jurisprudencia no es fuente formal del derecho, y en especial del derecho fiscal, pues su cometido es sólo interpretar la ley, es decir, fijar sus límites, desentrañar su sentido o propósito, pero no el crear normas jurídicas. Postura que ha sostenido invariablemente el T.F.F. en la siguiente tesis:

*“Las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, no están capacitadas para enfocarla contra texto expreso de la ley, ya que la ley tiene, como fuente de derecho, un lugar preponderante respecto de la jurisprudencia”.*¹²⁹

Los autores nacionales opinan que la jurisprudencia no obstante, si puede llegar a modificar la ley, pues si una norma jurídica ha sido declarada inconstitucional, el Poder Legislativo, a propuesta del Ejecutivo, algunas veces modifica esas disposiciones para adecuarlas a las resoluciones jurisprudenciales.

¹²⁹C.S. entre 1503/40 y 2744/40. Resuelta el 19 de noviembre de 1940, por 10 contra 1.- R.T.F. 1937-48, p. 228.

Diferimos de esta opinión. Estamos de acuerdo en que la jurisprudencia tiene una finalidad meramente interpretativa de la ley y en esa medida no es fuente de ésta. Es ya tradicional la jurisprudencia que establece lo siguiente: "...*La jurisprudencia no constituye legislación nueva ni diferente, sino sólo es la interpretación correcta de la ley que la S.C.J.N. efectúa en determinado sentido y que se hace obligatoria por ordenarlo así disposiciones legales expresas, de suerte que su aplicación no es sino la misma ley vigente...*"¹³⁰, pero cuando algunas jurisprudencias obligatorias, no sólo interpretan la ley sino que crean principios jurídicos fiscales, en ese instante se convierten a nuestro juicio en auténticas fuentes creadoras de normas jurídicas.

Queralt y Lozano Serrano opinan en igual sentido cuando dicen: "*Pese a no ser fuente del derecho en sentido estricto, sería necio desconocer la trascendencia real de los pronunciamientos que constituyen jurisprudencia, que en muchos casos va más allá de esa función de complemento del ordenamiento jurídico, al punto de innovar aquél substancialmente*".¹³¹

Burgoa Orihuela, en México, ha dicho respecto a la jurisprudencia que emiten los Tribunales que "*no sólo interpretan la norma jurídica objetiva con el auxilio imprescindible de la ciencia del derecho y demás disciplinas culturales, sino que integran el orden jurídico positivo mediante la elaboración de reglas generales abstractas e impersonales...*"¹³² Alfonso Noriega Cantú sostiene similar opinión al denominar a estas tesis como "jurisprudencias creadoras".¹³³

Esto acontece por ejemplo, con la jurisprudencia número 162 del apéndice al S.J.F. 1917-1995,¹³⁴ que fue citada en páginas anteriores y que si bien sostiene estar "interpretando el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal", en realidad creó el principio jurídico fiscal de que los elementos esenciales del tributo deben venir consignados sólo en una ley en sentido formal. Lo mismo sucede entratándose de la jurisprudencia que expresa que en materia tributaria no opera la garantía de audiencia para el cobro de los créditos fiscales en los términos del artículo 14 constitucional,¹³⁵ o en aquella otra que expresa que la facultad económica-coactiva si está apoyada constitucionalmente en el artículo 31, fracción IV y que no pugna con el 14 y el 22 constitucionales.¹³⁶

¹³⁰ Jurisprudencia 1062 del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1988, segunda parte, Vol. II, p. 1695.

¹³¹ QUERALT, Juan Martín y LOZANO SERRANO, Carmelo; ob. cit., p. 225.

¹³² BURGOA ORIHUELA, Ignacio; *El Juicio de Amparo*; 11ª ed; Porrúa, México, 1990, p. 808.

¹³³ NORIEGA CANTÚ, Alfonso; *Lecciones de Amparo*; Porrúa, México, 1994, p. 1000.

¹³⁴ Jurisprudencia Núm. 162 del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995; Tomo I, materia constitucional, p. 165.

¹³⁵ Jurisprudencia 79, Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995; Tomo I, materia constitucional, p. 93.

¹³⁶ Jurisprudencia 448, Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo III, materia administrativa, p. 327.

En suma, la jurisprudencia si es fuente del derecho fiscal cuando el órgano encargado de crearla extralimita los fines interpretativos y crea verdaderas normas o principios jurídicos como los antes descritos.

Por otro lado, no obstante que la jurisprudencia es una herramienta indispensable para el abogado, es poco conocida y manejada por éste, lo que provoca un detrimento de la aplicación del derecho, a pesar de que la cita correcta de éstas es obligación de las partes, conforme al artículo 196 de la Ley de Amparo, so pena de que los tribunales se encuentren impedidos para determinar si se han violado o no garantías individuales. Estos problemas cotidianos considero se presentan por dos razones: Primero, porque no existe la difusión necesaria de los criterios diversos que emiten los órganos competentes; y segundo, porque es complicado determinar cuál es la tesis vigente y aplicable a determinado asunto. Esto último a su vez, tiene varios motivos derivados de la redacción poco clara del artículo 192 y 193, de la Ley de Amparo y de los artículos 259 a 261 del C.F.F. Esto origina que los órganos encargados de su creación formulen una considerable cantidad de tesis que en algunas ocasiones desbordan los propósitos legislativos, situación que ha ido mejorando con las reformas a la Ley de Amparo y un acuerdo del Pleno de la Corte, que explica y detalla cómo ha de elaborarse una tesis.

VII.- LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO.

Los principios generales del derecho son verdaderas fuentes del derecho y de las obligaciones fiscales, tanto para su integración como para su interpretación.¹³⁷ La base legal de que los principios generales del derecho sean fuente del derecho fiscal está en el artículo 14 constitucional, que establece que en los juicios del orden civil (dentro de los que caben los fiscales), el asunto deberá resolverse conforme a la letra de la ley, a su interpretación jurídica o a los principios generales del derecho.

Orlando Santofimio nos señala: *"...tradicionalmente, se han distinguido tres claras tendencias filosóficas-jurídicas explicativas de la naturaleza de los principios generales del derecho: La iusnaturalista, la positivista y la ecléctica. De acuerdo con la primera de ellas, los mentados principios constituyen las verdades jurídicas universales emanadas de la recta razón, aquellos principios inspiradores desde un marco de referencia superior... Para los positivistas... se deducen de la abstracción o generalización que se debe hacer a partir de preceptos concretos del ordenamiento... La teoría intermedia acepta ambas... sin embargo, no admite la posibilidad que puedan entrar en conflicto con las normas legales..."*¹³⁸

¹³⁷ SANTOFIMIO G., Jaime Orlando; *Acto Administrativo, Procedimiento, Eficacia y Validez*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1988, p. 135.

¹³⁸ Idem, p. 134.

La corriente iusnaturalista está representada, entre otros, por De Castro, al decir que los principios generales del derecho son *"todo el conjunto normativo no regulado, o sea, aquel impuesto por la comunidad que no se manifiesta en forma de ley o de costumbre"*.¹³⁹ Esta corriente filosófica-jurídica parece también prevalecer en la tesis emitida por el T.F.F. que cita el maestro De la Garza que afirma: *"Esta facultado (el T.F.F.) para resolver los casos concretos sometidos a su consideración, no previstos expresamente en la ley, usando los medios de interpretación que autorizan los mismos ordenamientos legales, y así el artículo 14 constitucional prescribe 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 interpretación le ofrece (interpretación histórica, lógica y sistemática) y si agotados éstos, le revela que el caso sometido a su decisión no está previsto, el tribunal tiene obligación de colmar la laguna fundando su sentencia en los principios generales del derecho"*.¹⁴⁰

La corriente positivista la adoptó la S.C.J.N. en su tesis que dice que por los principios generales del derecho debe entenderse *"no la tradición de los tribunales que, en último análisis no son más que prácticas o costumbres que evidentemente no tienen fuerza de ley, ni las doctrinas o reglas inventadas por los autores cuya opinión tenga fuerza legal, ni tampoco la que haya acogido la inventiva de la conciencia privada de un juez, por ser esto contrario a la índole de las instituciones que nos rigen, sino los principios consignados en algunas de nuestras leyes, teniendo por tales no sólo las mexicanas que se hayan expedido después del Código Fundamental del país, sino también las anteriores"*.

Los principios generales del derecho tienen a juicio de Martín Queralt y Carmelo Lozano Serrano tres funciones principales.¹⁴¹ 1.- Son fundamento del orden jurídico; caso en el cual se constituyen en obstáculos a la arbitrariedad, entratándose de los reglamentos; 2.- Orientan la labor interpretativa; c.- Son fuente del derecho fiscal en caso de insuficiencia, que es el aspecto que analizamos en este apartado.

Para la Suprema Corte, las funciones de dichos principios son las que se describen en la siguiente tesis:

"PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO. SU FUNCIÓN EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO.- Tradicionalmente se ha considerado en el sistema jurídico mexicano que los jueces, para la decisión de los asuntos sometidos a su conocimiento, están sujetos a la observancia no sólo del derecho positivo-legal, sino también de los dogmas generales que conforman y dan coherencia a todo el ordenamiento jurídico que se conocen como principios generales del

¹³⁹DE CASTRO citado por SANTOFIMIO G., Jaime Orlando; ob. cit., p. 133.

¹⁴⁰DE LA GARZA, Sergio Francisco; ob. cit. p. 52.

¹⁴¹QUERALT, Martín y LOZANO, Carmelo; ob. cit. p. 224

derecho, según la expresión recogida por el constituyente en el artículo 14 de la Carta Fundamental. La operancia de estos principios en toda su extensión -para algunos como fuente de la cual abrevia todas las prescripciones legales, para otros como su orientación o fin- no se ha entendido restringida a los asuntos de orden civil tal y como podría desprenderse de una interpretación estricta del artículo constitucional invocado, sino que aún sin positivación para otros órdenes de negocios, es frecuentemente admitida en la medida en que se les estima como la formulación más general de los valores ínsitos en la concepción actual del derecho. Su función desde luego, no se agota en la integración de los vacíos legales; alcanza sobre todo a la labor de interpretación de la ley y aplicación del derecho, de allí que los tribunales estén facultados y, en muchos casos, obligados a dictar sus determinaciones, teniendo presente, además de la expresión de la ley, siempre limitada por su propia generalidad y abstracción, los postulados de los principios generales del derecho, pues estos son la manifestación auténtica, prístina, de las aspiraciones de la justicia de una comunidad.¹⁴²

Autores como Miguel Villoro Toranzo han hecho un esfuerzo por sistematizar algunos principios generales del derecho fiscal, al afirmar que podemos considerar como tales al principio de comodidad que cita Adam Smith, el principio de equidad de los impuestos reseñado por la Suprema Corte, el de impuesto progresivo, el de la finalidad presupuestaria, el de economía, el de la afectación no específica, el de aplicación estricta del impuesto, etc.¹⁴³

Asimismo, el Dr. Barrera Ríos enumera algunos principios derivados de la ontología formal del derecho que bien pueden ser aplicados a la materia fiscal como son el de contradicción, el de tercero excluido, el de inclusión y el de identidad.¹⁴⁴

VIII.- LOS CONVENIOS DE COORDINACIÓN FISCAL.

Con estos se alude a aquellos convenios que tienen celebrados distintos entes públicos entre sí, con la finalidad de crear, modificar, suprimir o transformar obligaciones tributarias. En nuestro país, el gobierno federal ha celebrado este tipo de convenios con todas las Entidades Federativas. Sus antecedentes se remontan a 1925, 1933 y 1947. Se trata de tres tipos de convenios: Los Convenios de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal; los de Colaboración Administrativa, y; los de Coordinación en Derechos.

¹⁴² Octava época, Tomo III, Segunda parte-2, ponente: Genaro David Góngora Pimentel, p. 573.

¹⁴³ VILLORO TORANZO, Miguel; "Los Principios Filosóficos y el Derecho Fiscal", en la *Obra Conmemorativa de los 45 Años del T.F.F.*; Tomo I, T.F.F., México, ob. cit., p. 129.

¹⁴⁴ BARRERA RÍOS, José; *Teoría Normativa de la Forma Constitucional del Federalismo Fiscal Mexicano*; Salinas Editores, México, 1990, pp. 34-35.

También los gobiernos estatales han celebrado similares convenios con los gobiernos municipales. Todos ellos los estudiaremos en su oportunidad. Aquí los analizamos como verdaderas fuentes del derecho y de las obligaciones fiscales, pues crean normas jurídicas tributarias que es necesario observar para el cumplimiento y observancia de estas últimas.

IX.- LA FACULTAD REGLAMENTARIA.

La facultad reglamentaria "*...tiene por objeto desarrollar y detallar los principios generales contenidos en la ley para hacer posible y práctica la aplicación de ésta*".¹⁴⁵ Debemos diferenciar entre la facultad reglamentaria y el reglamento en sentido estricto. La primera es el género y el segundo la especie. La facultad reglamentaria incluye al reglamento, los decretos, acuerdos, circulares, resoluciones, consultas, autorizaciones, reglas generales y convenios con los particulares. El reglamento en sentido estricto sólo lo puede emitir el Presidente de la República, los demás actos los pueden emitir funcionarios fiscales de alto nivel que sean competentes.

El fundamento de la facultad reglamentaria se encuentra en el artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal, que otorga expresa facultad al Presidente de la República para proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes. Como se ve, únicamente la facultad está reservada a este funcionario; sin embargo, desbordando esta facultad, la "costumbre constitucional" y legal han autorizado para que diversos funcionarios subalternos al Presidente, como los Secretarios, Subsecretarios y Directores Generales, puedan emitir diversas disposiciones con nombres distintos, con los cuales tienden a detallar y desarrollar los principios generales contenidos en las leyes fiscales, para hacer posible y práctica su aplicación.

Actualmente la Suprema Corte ha bautizado a las disposiciones legales que permiten a las autoridades administrativas y fiscales el crear reglas de derecho, como "cláusulas habilitantes", y en una magistral tesis dijo:

"CLÁUSULAS HABILITANTES.- En términos del artículo 89, fracción I de la Constitución, los Secretarios de Estado no participan de la facultad reglamentaria. Sin embargo el gran desarrollo de la actividad administrativa en los últimos años, ha provocado una transformación de este estado de cosas debido a la inserción en algunos cuerpos legales de cláusulas delegatorias de facultades normativas generales en favor de quienes hasta entonces no estaban dotados de ellas, en particular, de los Secretarios de Estado. Se está en presencia de una cláusula de este género cuando a través de una norma formalmente

¹⁴⁵FRAGA, Gabino; *Derecho Administrativo*; 12ª ed; Porrúa, México, 1968, p.104.

legislativa o reglamentaria, el Congreso de la Unión o el Presidente de la República respectivamente, habilitan a un órgano de la Administración para regular una materia concreta y específica, sea que ésta haya sido objeto de regulación con anterioridad, o que no lo haya sido, de acuerdo con los principios y lineamientos contenidos en la propia norma habilitante. Sin prejuzgar sobre la constitucionalidad de tales cláusulas habilitantes . . . parece claro que su adopción por parte del legislador ordinario tiene por objeto esencial y primario un fenómeno de ampliación de las atribuciones conferidas a la Administración en sus relaciones con los gobernados, al permitirle actuar en materias que antes le estaban vedadas, con el consecuente quebrantamiento del principio clásico de división de poderes. Por este motivo adquiere especial relevancia el control jurisdiccional sobre las normas producidas en ejecución de dichas autorizaciones, control que puede realizarse atendiendo a los límites formales (competencia, procedimiento y jerarquía) o materiales (principios generales de derechos, reserva de ley y garantías individuales) de la propia habilitación".¹⁴⁶

Esta fuente del derecho fiscal es de un primerísimo orden e importancia en la vida diaria. Es tal la facultad reglamentaria del poder ejecutivo en el ámbito tributario, que podemos decir que en esta área se da una "motorización legislativa". Consideramos que aún cuando el tema de la facultad reglamentaria es propia del derecho administrativo, no deja de tener una importancia capital dentro del derecho fiscal en la práctica.

A.- IMPORTANCIA DE LA FACULTAD REGLAMENTARIA.

La importancia de los reglamentos hoy en día, puede enfrentarse desde dos perspectivas: averiguar las causas políticas y sociales, y después, los fundamentos jurídicos. Respecto a lo primero, la solemnidad, lentitud, intermitencia del funcionamiento de los Congresos Legislativos, se opone a la habitualidad, rapidez y continuidad de la producción reglamentaria. La complejidad técnica de muchos de estos productos normativos tampoco haría posible atribuir su aprobación a un Congreso de composición política, sin hábitos, sin conocimientos, experiencia y capacidad técnica. En cuanto a lo segundo, la única justificación jurídica de la facultad reglamentaria se encierra en las Carta Fundamental, concretamente en los artículos 89, fracción I de la Constitución Federal y 70, fracción XVII de la Constitución Local.

¹⁴⁶Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer. Circuito; Séptima Época, Vol 205-216, Sexta Parte, p. 464.

B.- EL REGLAMENTO EN SENTIDO ESTRICTO.

Nosotros creemos que por reglamento debemos entender el conjunto de normas jurídicas expedidas por el titular del Poder Ejecutivo con el propósito de concretar los principios de una ley para su exacto cumplimiento.

Respecto a los requisitos de validez de los reglamentos, hablaremos de límites formales y substanciales para crear reglamentos.

1) Límites formales.- Los límites formales de los reglamentos entendemos que se presentan en tres formas:

a) Facultad del Presidente de la República para emitirlos a nivel federal.- En cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 89, fracción I, de la Constitución. También lo pueden hacer los Gobernadores de los Estados, (art. 70, fracc. XVII de la Constitución Morelense). Sin embargo, como ya dijimos, la costumbre constitucional y un apoyo de la Suprema Corte de Justicia han permitido que funcionarios subalternos a éste, como los Secretarios, Subsecretarios o Directores Generales, emitan distintas disposiciones administrativas y fiscales, como las circulares y las reglas generales que crea la Secretaría de Hacienda, sobre las cuales volveremos posteriormente, que no tiene sustento constitucional, aunque sí sustento en la Ley Orgánica de la Administración Pública y las distintas Leyes Orgánicas de las distintas Secretarías de Estado, en donde se faculta a tales funcionarios para emitir ordenamientos administrativos que tienden a detallar la ley.

b) Respeto al principio de jerarquía normativa.- No podrán oponerse ni a la ley que les da vida, ni mucho menos a la Constitución. La Suprema Corte de Justicia ha explicado el asunto de inmejorable manera al decir:

"REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS. SUS LIMITES.- ...De ahí que siendo competencia exclusiva de la ley la determinación del qué, quién, dónde y cuándo de una situación jurídica general, hipotética y abstracta, al reglamento de ejecución competará, por consecuencia el cómo de esos mismos supuestos; por tal virtud, si el reglamento sólo encuentra operatividad en el renglón del cómo, sus disposiciones sólo podrán referirse a las otras preguntas (qué, quién, dónde y cuándo), siempre que éstas ya estén contestadas por la ley, es decir, el reglamento desenvuelve su obligatoriedad a partir de un principio definido por la ley y por lo tanto, no puede ir mas allá de ella, ni extenderla a supuestos distintos, ni mucho menos, contradecirla; luego entonces, la facultad reglamentaria no puede ser utilizada como instrumento para llenar lagunas de la ley, ni para reformarla o, tampoco, para remediar el olvido o la omisión; por tal motivo, si el reglamento debe contraerse a indicar los medios para

cumplir la ley, no estará entonces permitido que a través de dicha facultad, una disposición de tal naturaleza otorgue mayores alcances o imponga diversas limitantes que la propia norma que busca reglamentar, por ejemplo, creando y obligando a particulares a agotar un recurso administrativo, cuando la ley que reglamenta nada previene a ese respecto".¹⁴⁷

Los reglamentos en materia fiscal, en consecuencia, no pueden en modo alguno, crear ninguno de los elementos esenciales de las contribuciones, como lo ha mencionado la misma Suprema Corte en la Jurisprudencia No. 29,¹⁴⁸ así como también les está vedado repetir lo señalado en la ley, fijar la posible interpretación de ésta, adicionarla o autorizar lo que omite.

Para efectos prácticos también debe dejarse anotado que entre el reglamento que emite el Presidente y los ordenamientos que emiten otros funcionarios, no necesariamente debe existir una jerarquía en donde el reglamento ocupe un lugar preponderante. Lo que sucede es que las propias leyes fiscales muchas veces son detalladas directamente por "reglas generales" que emiten esos funcionarios y otras veces por el "reglamento" de la ley respectiva.

c) Observancia del procedimiento establecido para su formación.- De tal suerte que deben estar refrendados por el Secretario del ramo al que pertenecen y ser publicados. El fundamento de esta facultad esta prevista en los artículos 92 y 74 de la Constitución Federal, así como en el artículo 76 de la Constitución Local y 9 de la Ley Orgánica de la Administración Pública del Estado de Morelos.

Es importante destacar que inicialmente en la jurisprudencia número 101, del Apéndice 1988, relativo al Pleno, la Suprema Corte había sostenido el criterio de que para otorgar validez a una ley era necesario el refrendo del Secretario del ramo a que se refería el acto, como lo dice la Constitución. Sin embargo, posteriormente, en 1988 varía esa postura al afirmar que corresponde sólo al Secretario de Gobernación el refrendo de los decretos promulgatorios de leyes que expida el Congreso, sin que deban firmarlos los demás Secretarios porque la publicación es un acto distinto a la aprobación de la ley, como lo dejó sentado en las jurisprudencias 3/88 y 4/88, emitidas por el Pleno.

El que los Secretarios sólo refrenden un reglamento y no puedan expedirlo ellos mismos, tiene una justificación política. El Secretario es un jefe administrativo, sin supremacía sobre el pueblo, a diferencia del Presidente, de ahí que estos Secretarios sí puedan crear circulares y otras disposiciones generales para sus inferiores o para los administrados, pero que no formulen normas que impongan obligaciones para estos.

¹⁴⁷Jurisprudencia Núm. 25, Gaceta Núm. 37, enero 1991, Cuarta Parte, Colegiados, 8a. Época, p. 87.

¹⁴⁸Jurisprudencia Núm. 29, Gaceta Núm. 42, junio 1991, primera parte, pleno, S.C.J.N. Octava Época, p. 456.

Gutiérrez y González asegura que si un reglamento no es refrendado, la consecuencia es que no debe ser obedecido, pues le haría falta un elemento de eficacia al acto. Para arribar a esa conclusión parte de la idea de que a los actos administrativos se les aplican las mismas reglas de los actos jurídicos en general en cuanto a elementos de existencia, validez y eficacia. Por tanto, para que un reglamento, decreto u orden del Presidente tenga existencia jurídica se requiere: 1.- La voluntad; 2.- Un Objeto; 3.- La capacidad (competencia y forma escrita). Para que tenga validez, se requiere: 1.- Que la voluntad sea libre; y 2.- Que el objeto motivo o fin sean lícitos. Finalmente, para que tenga eficacia es indispensable: 1.- La firma del Secretario del ramo correspondiente. Afirma, por otro lado, que el artículo 13 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal es inconstitucional debido a que este precepto establece una resolución superior al artículo 92 constitucional, al decir que cuando el Presidente emita un decreto promulgatorio de leyes emanadas del Congreso sólo se requerirá el refrendo del titular de la Secretaría de Gobernación. Más adelante, este autor, establece que si el Presidente promulga la ley es porque está conforme con ella y por lo mismo no hace uso del derecho de veto. Con el refrendo, el Presidente está pidiendo una firma de adhesión y corresponsabilidad a su opinión.¹⁴⁹

La sanción y promulgación de las leyes tiene, a nuestro juicio, un claro antecedente en el "principio monárquico". Se afirma que correspondía a la representación popular "fijar el contenido de la ley" y al monarca, la orden de cumplimiento, se le confería "la eficacia externa" que lo hace vinculante. El mantener esa idea es un acto simbólico como algunos otros, sólo que trasladado a un sistema republicano. Prueba de ello es que el refrendo, en mi opinión, no podría ser negado por el Secretario de Estado, pues el artículo 92 expresa tajantemente "deberá".

Nuestra Constitución local establece en su artículo 76:

"Todos los decretos, reglamentos y acuerdos del Gobernador del Estado deberán ser suscritos por el Secretario del Despacho encargado del ramo a que el asunto corresponda. Las leyes y decretos legislativos deberán ser firmados además por el Secretario de Gobierno."

Aquí ya no se establece alguna sanción por la falta del refrendo, (aunque si en el artículo 9º de la Ley Orgánica de la Administración Pública Estatal, en donde se exige el refrendo "para que sean obligatorias". Creemos, que de darse el caso, estaremos frente a un acto ineficaz) pero se habla de responsabilidad de los mismos funcionarios si las disposiciones que autoricen son contrarias a la Constitución, leyes federales y locales (artículo 77 Constitucional).

¹⁴⁹GUTIERREZ Y GONZÁLEZ, Ernesto; *Derecho Administrativo y Derecho Administrativo al Estilo Mexicano*; Porrúa, México, 1992, pp. 225-259.

2) Límites substanciales. Respecto a los límites substanciales podemos decir que pueden desglosarse en dos grandes cuadros:

a) Respeto a los principios generales del derecho y evitar la arbitrariedad.- Esto significa para la materia tributaria, que los reglamentos que emita el Ejecutivo, así como los actos que en ejecución de ellos se realicen, deben respetar los principios generales del derecho. Este punto surge del derecho francés, por cuanto su Constitución acotó la materia reservada a la ley y por lo mismo, algunos reglamentos que emitía el gobierno ya no requerían derivarse de éstas. Aparentemente no existían ya límites a la facultad reglamentaria. Sin embargo, el Tribunal Constitucional Francés dijo que a falta de ley que limitara la facultad reglamentaria, existían los principios generales del derecho, que también se erigen como obstáculo a la arbitrariedad. Por tanto, se dijo, serán inválidos los reglamentos o actos emanados de ellos que impongan medidas desproporcionadas o incongruentes con la finalidad que persigan; que se aboquen a resultados manifiestamente injustos, de inequidad manifiesta o contrarios a la buena fe, así se exigió también que la similitud de circunstancia obliga a una igualdad en la resolución.

Por ejemplo, en España durante el año de 1977, la Administración de Circulación (lo que nosotros conocemos como la Policía de Tránsito), emitió una disposición reglamentaria en la que se permitía suplir la ausencia de pago de una multa con la suspensión del permiso de conducir. El Tribunal Constitucional Español dijo que *"...no se estaba infraccionando la ley como tal, sino un principio general de derecho consistente en que las medidas de ejecución forzosa deben estar en línea directa de ejecución del acto, sin innovarlo ni sustituirlo, ya que no transforma el contenido del acto ni añade obligación nueva, especialmente si se imponen medidas limitadoras de los derechos personales, y ello porque en ningún caso es jurídicamente admisible la desnaturalización de una figura con la inserción de otra de distinta naturaleza, lo que supondría admitir en la administración poderes suficientes para adoptar medidas sobre las personas para cubrir sus deudas. . . La suspensión del permiso para conducir exige la concurrencia de peligro en el hecho imputado, lo que no sucede de un mero impago de una multa. . ."*

Estas ideas muy recientemente han sido reconocidas en nuestra legislación nacional e incluso la doctrina y los propios tribunales poco han explorado los alcances que tienen. El artículo 238 del C.F.F. en su fracción V, estatuye que se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando dictada en ejercicio de facultades discrecionales, no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades, dejando fuera a otros motivos para declarar la nulidad del acto, como los que se establecen en nuevas disposiciones administrativas. Por ejemplo, el artículo 3º del Código Federal de Procedimientos Administrativos en su fracción III, exige que los actos administrativos no tengan otro fin que el público; en su fracción IX, que no medie dolo o violencia en su emisión y el artículo 37 fracción IV de la Ley

de Justicia Administrativa del Estado de Morelos indica que serán causa de nulidad de los actos impugnados, la arbitrariedad, desproporción, desigualdad o injusticia manifiesta. Hasta ahora no he visto resolución alguna en la cual se haya declarado la nulidad de un acto, fundado en estos motivos; generalmente se hacen por vicios de procedimiento o incompetencia de la autoridad.

b) Materia exclusiva de regulación: la reserva reglamentaria.- Con esto queremos significar que existe un área reservada en exclusiva a ser regulada por un reglamento, y que es el ámbito interno de la administración, referidos al aspecto organizativo; pues cuando se trata de cuestiones que aun siendo administrativas implican para los gobernados obligaciones o deberes, limitación de sus libertades previas o deberes, entonces el reglamento sólo es complementario de la ley que debe regular este campo.

C.- DIFERENCIAS ENTRE LEY Y REGLAMENTO.

Siguiendo a Enterría podemos decir que *"creemos necesario desterrar algunas ideas tradicionales mantenidas por la doctrina: Se ha dicho que el reglamento es una ley en sentido material, pero esto no es acertado porque la esencia de la ley es su carácter soberano en la creación del derecho y esa soberanía no puede reconocerse a una norma inferior. La ley tiene legitimación en la voluntad comunitaria, el reglamento no porque la administración no representa a esta, sino que es una organización al servicio de ella. El reglamento no se expresa en una hipotética voluntad general, sino que es una simple regla técnica. Lo único de común entre ambas es que son escritas. Lo que lo separa de la ley es que es una norma secundaria, subalterna, inferior y complementaria. Su sumisión a la ley es absoluta en varios sentidos: No se produce más que en los ámbitos que la ley le deja, no puede intentar dejar sin efectos los preceptos legales, contradecirlos; no puede suplir a la ley, allí donde esto es necesario para producir un determinado efecto o regular un cierto contenido".*¹⁵⁰

Existe una sentencia dictada en la Corte Constitucional Española de fecha 14 de junio de 1984 que señala: *"La distancia clásica entre ley y reglamento recibe su sentido de la necesidad de diferenciar, en razón de sus fuentes, las normas procedentes de un poder ilimitado (dentro de la Constitución) y las dictadas por otro que, por el contrario, es radicalmente limitado y, salvo muy contadas excepciones, sólo puede actuar cuando el primero lo habilita".*¹⁵¹

¹⁵⁰GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás Ramón; *Curso de Derecho Administrativo I*; Civitas, Madrid, 1987, pp. 183-184.

¹⁵¹Citada por GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNANDEZ, Tomás Ramón; ob. cit., p. 192.

D.- RELACIONES ENTRE LA LEY Y EL REGLAMENTO.

Finalmente, nos corresponde señalar las relaciones que guarda el reglamento con relación a la ley. Creemos que esta relación se da a tres niveles: 1.- El reglamento no debe regular materia reservada en exclusiva a la ley. (principio de reserva legal); 2.- El reglamento no debe contrariar a la ley (principio de jerarquía normativa); y, 3.- El reglamento no puede nunca derogar a la ley (principio de congelamiento de rango).

X.- LAS AUTORIZACIONES FISCALES.

Es también una fuente del derecho tributario y lo son, en tanto otorgan de forma general determinados derechos o privilegios que pueden servir de fundamento para los beneficiados. Las podemos definir como *los actos administrativos de carácter general que emite el titular del Poder Ejecutivo con la finalidad de otorgar determinados privilegios fiscales por motivos especiales precisados en la propia ley.*

El fundamento constitucional para adoptar estas medidas por parte del Presidente de la República se ubica en los artículos 25, 26 y especialmente en el 28, párrafos décimo y último, en el que se estatuye: *"Se podrán otorgar subsidios a actividades prioritarias, cuando sean generales, de carácter temporal y no afecten substancialmente las finanzas de la Nación. El Estado vigilará su aplicación y evaluará los resultados de esta"*. El artículo 127 de la Constitución Estatal autoriza a *"dar facilidades a todos los que ejerciten sus actividades y hagan inversiones dentro de su territorio"*, de lo que puede desprenderse las autorizaciones fiscales a las que venimos refiriéndonos.

Herrera Molina dice que los beneficios fiscales *"son medidas de apoyo o estímulo instrumental a través de un mecanismo desgravatorio del tributo"*; al mismo tiempo define la subvención como *"una atribución patrimonial a fondo perdido"*.¹⁵²

ALCANCES DE LAS AUTORIZACIONES FISCALES.

Conforme al artículo 39 del C.F.F. y 38 del C.F. del Estado de Morelos los alcances de estas autorizaciones pueden consistir en:

1) Condonación. Esta condonación puede ser total o parcial, del pago de contribuciones y sus accesorios, así como 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, plagas o epidemias.

¹⁵²HERRERA MOLINA, Pedro Manuel; *La Exención Tributaria*; Colex Editorial, Madrid, 1990, p. 52.

2) Emisión de las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimiento señalados en las leyes fiscales. Esto, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

3) Concesión de subsidios o estímulos fiscales. Galindo Ruiz dice que éstos están enfocados a lo siguiente: 1.- Sustituir importaciones; 2.- Apoyar el crecimiento de determinada actividad, 3.- En determinados casos, abatir la inflación.¹⁵³

El Tribunal Fiscal de la Federación ha definido a los estímulos fiscales como *"beneficios de carácter económico concedidos por la ley fiscal al sujeto pasivo de un impuesto con el objeto de obtener ciertos fines de interés social, requiriéndose para que se den los siguiente elementos: a) La existencia de un tributo o contribución a cargo del beneficiario del estímulo, el cual se necesita, ya que el estímulo fiscal sólo se origina y concreta en torno a las cargas tributarias que pesan sobre el contribuyente; b) Una situación especial del contribuyente establecida en abstracto por la disposición legal que otorga el estímulo y que, al concretarse, da origen al derecho del contribuyente para exigirlo"*.¹⁵⁴

A pesar de ello, consideramos que algunas medidas que en la práctica se toman por la Secretaría de Hacienda de las enumeradas en la fracción a y b no resisten un ligero análisis constitucional a la luz de las garantías individuales debido a que desbordan esta intención legislativa.

XI.- LAS REGLAS GENERALES EMITIDAS POR LA SECRETARÍA DE HACIENDA (RESOLUCIÓN MISCELÁNEA, SUS ANEXOS Y REFORMAS).

El artículo 33, fracción I, inciso g, y III del C.F.F., así como el artículo 74, fracción V del C.F. del Estado de Morelos, estatuyen que las autoridades fiscales deberán publicar las resoluciones que establezcan disposiciones de carácter general. En base a esta disposición, la S.H.C.P. emite normalmente en el mes de marzo de cada año, un conjunto de reglas de aplicación general en las que da a conocer la forma como los contribuyentes deben cumplir algunas de sus obligaciones fiscales. En el léxico tributario-contable se le denomina como "Resolución Miscelánea", porque regulan y modifican algunas obligaciones de los contribuyentes establecidas en las leyes impositivas. Además de estas reglas, la Secretaría de Hacienda suele efectuar "modificaciones" a esas reglas, de tal suerte

¹⁵³GALINDO RUIZ, Luciano; "Nuevos Estímulos Fiscales" en la *Obra Conmemorativa de los 45 años del T.F.F.*; tomo II; T.F.F., México, 1982, p. 835

¹⁵⁴Juicio de competencia atrayente 65/89 resuelto en sesión de 20 de septiembre de 1990. Unanimidad de 7 votos. R.T.F.F., 3ª. Época, Año III, Nº 33, septiembre, 1990, p. 14.

que se verá lo complicado que resulta para el contribuyente, tener que informarse continuamente sobre la legislación vigente para cumplir sus obligaciones fiscales.

Es cierto que estas reglas rompen con el principio de legalidad de las contribuciones porque muchas veces crean o modifican alguno de los elementos esenciales de las contribuciones, pero ha sido una práctica tan reiterada por las autoridades fiscales que sería un desacierto no poner en antecedente al estudiante respecto a su existencia y a la necesidad de los contribuyentes de cumplirlas, so pena de hallarse frente a un problema, aunque paralelamente no dejamos de elevar nuestro más alto repudio a algunas de estas reglas por lo abiertamente inconstitucionales que resultan.

XII.- ÓRDENES INTERPRETATIVAS O CIRCULARES.

Preferimos llamar a estos actos administrativos como órdenes interpretativas, aunque reconocemos que algunas legislaciones aún continúan utilizando el nombre de circulares, como el Código fiscal del Estado de Morelos en su artículo 10º. Nosotros entendemos que es una disposición de carácter general emitida por funcionarios públicos competentes, que tiende a regular el funcionamiento interno de la dependencia o interpretar para los contribuyentes ciertas normas. Su fundamento se hace radicar en el artículo 76 del Código Fiscal del Estado de Morelos y 35 del C. F. F.

Para el profesor Vizcaino las circulares y las ordenes generales que emite la S.H.C.P., son lo mismo, no obstante que para nosotros existe una clara diferenciación entre la primera, que tiene su fundamento en el artículo 35 del C.F.F., y las segundas, que se basan en el artículo 39 del mismo ordenamiento. Por esa razón las analizamos en dos apartados distintos. A las primeras las denominamos "órdenes administrativas" a las segundas "reglas generales que emite la S.H.C.P."¹⁵⁵

A pesar del diverso fundamento, el propio T.F.F. asimiló ambas figuras en una tesis cuando dijo que existían dos tipos de circulares:

"las que consignan instrucciones de los superiores jerárquicos en la esfera administrativa a los inferiores acerca del régimen interior de las oficinas, de su funcionamiento con relación al público, o de aclaraciones para la debida inteligencia de las disposiciones legales existentes. . . y en otro término quedan incluidas las que tienen el carácter de disposiciones de observancia general, siendo verdaderas normas reglamentarias de las leyes".¹⁵⁶

¹⁵⁵ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo: *Derecho Fiscal*; 10ª ed; Colección Textos Universitarios; Themis, México, 1995, pp. 52-55.

¹⁵⁶C.S. 4126/37 y 4547/37. Resuelta el 8 de febrero de 1938. unanimidad. R.T.F. 1937-48. p. 85

El licenciado De la Garza es quien, a mi juicio, ha sistematizado mejor las características de estas órdenes (circulares) en nuestro país, al enunciarlas de la forma siguiente:¹⁵⁷

"a) Son actos formalmente administrativos; tienen la estructura de un reglamento, pues contienen disposiciones generales, abstractas e impersonales.

b) En materia financiera son expedidas por Secretarios de Estado, Subsecretarios y Directores.

c) Su finalidad ha sido expresada en las siguientes formas: tienden a cumplimentar la ley, pues contienen exclusivamente explicaciones enderezadas a orientar a los funcionarios de la administración, tratándose de instructivos u opiniones de los superiores jerárquicos administrativos; son disposiciones superiores que sólo obligan a las autoridades inferiores y que tienen el carácter de disposiciones de aplicación interna y limitada, en que se contienen instrucciones de los superiores jerárquicos en la esfera administrativa a sus inferiores, así como del régimen interno de sus oficinas o de aclaraciones para la debida inteligencia de las disposiciones legales ya existentes, teniendo por objeto aclarar dichas disposiciones.

d) Están regidas por los principios de reserva y preferencia de ley.

e) Pueden crear derechos a favor de los particulares mas nunca obligaciones para ellos, salvo que se publiquen en el D.O.F. (art. 35 del C.F.F.). Esto es de suma importancia en la práctica, pues los contribuyentes pueden apoyar sus demandas o peticiones en los derechos que se hallan (sic) originado en las circulares, pero al mismo tiempo, las autoridades nunca podrán fundar sus actos de afectación en dichas resoluciones".

Existe a nuestro juicio un aspecto que nos parece importante entratándose de estas órdenes interpretativas y es el relativo a que pueden retrotraerse al momento en que entraron en vigor las normas que interpretan.

Por otro lado es indudable que las órdenes administrativas, cuando rebasan su finalidad de interpretar para los funcionarios inferiores las leyes fiscales, son inconstitucionales *"porque implican el ejercicio. . . de facultades legislativas y reglamentarias"*, como lo dice el maestro Arrijo Vizcaino.¹⁵⁸

XIII.- LA CONSULTA.

Consiste en las solicitudes que sobre un caso determinado realizan los contribuyentes a la administración fiscal. Generalmente sobre la interpretación de preceptos jurídicos. Esta fuente del derecho fiscal está regulada por los artículos 33-A, 34 y 36 del C.F.F.; 30 de la Ley Aduanera y 75 del C.F. del Estado de Morelos. En nuestra opinión constituye una fuente del derecho fiscal pues a la petición del particular deberá recaer una contestación, que en muchas ocasiones interpreta

¹⁵⁷DE LA GARZA, Sergio Francisco; ob. cit., pp. 47-48.

¹⁵⁸ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo; *Derecho Fiscal*; ob. cit., p. 54.

normas tributarias. Interpretación que la mayor parte de las veces no viene contenida expresamente en disposición jurídica. Digamos que es una norma jurídica individualizada.

La doctrina no estima a la consulta como fuente de las obligaciones fiscales, siendo que en la práctica algunos juicios de nulidad que se presentan ante el T.F.F. o el Tribunal de lo Contencioso Administrativo se dan a partir de la resolución recaída a las consultas que en forma real y concreta les formulan los interesados.

XIV.- LOS CONVENIOS FISCALES CELEBRADOS ENTRE LA ADMINISTRACIÓN FISCAL Y LOS CONTRIBUYENTES.

El artículo 66 del C.F.F. establece que los contribuyentes pueden "convenir" con la S.H.C.P. el pago de las contribuciones fiscales en parcialidades, adicionadas con los recargos correspondientes. Acuerdo que no podrá exceder de 48 mensualidades. Es también importante observar que la Ley del Seguro Social hace referencia a convenios con los particulares respecto al cumplimiento del pago e sus cuotas.¹⁵⁹ También el artículo 10 del C.F. del Estado autoriza a convenir con ciertos contribuyentes de escasos recursos económicos, el diferimiento de sus obligaciones tributarias.

En mi opinión estos convenios son fuente del derecho fiscal porque crean normas jurídicas, o sea, reglas de conducta obligatorias en esa materia. Podría argumentarse que es la ley la que en realidad "autoriza" tales convenios, pero este argumento no es tan sólido, pues si así fuera, entonces tendríamos que aceptar que la ley es la única fuente, dado que a través de ella se crean los reglamentos, las circulares, etc. Los convenios a los que nos referimos son fuente del derecho fiscal en la medida en que crean un conjunto de normas jurídicas tributarias especiales.

También es verdad que estos convenios no pueden establecer cláusulas abiertas respecto al monto del crédito como acontece con los llamados "concordatos"¹⁶⁰ en legislaciones extranjeras, porque el Estado no podría, por ejemplo, conceder pagar un crédito fiscal en más de 48 mensualidades o en cantidades menores. Pero el mismo argumento podría establecerse para todos los convenios que celebra la administración pública. Incluso, en los contratos de derecho privado, las cláusulas no pueden contravenir las normas de orden público, o las buenas costumbres. En el peor de los casos estaremos frente a lo que Gutiérrez

¹⁵⁹En este sentido y en general sobre los convenios que puede celebrar el IMSS, véase a VERGARA PERALTA, Yolanda; "Interpretación de los Convenios Celebrados por el Instituto Mexicano del Seguro Social"; en *El Juicio de Nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación* (conclusión de la Primera Reunión Nacional de Magistrados del T.F.F); T.F.F., México, 27 de agosto de 1992.

¹⁶⁰Dice Pugliese: "El concordato asume técnicamente la forma de una declaración escrita, en la que se hace constar el acuerdo efectuado entre el contribuyente y la administración sobre la determinación de la cantidad imponible sobre el impuesto aplicable y sobre la fecha en que éste se causó..." (PUGLIESE, Mario; ob. cit., p. 289).

y González denomina "Guiones Administrativos"¹⁶¹ o lo que la doctrina conoce como "Contratos de Adhesión".¹⁶² Como sea, los convenios que celebra la Administración Hacendaria con los particulares para el pago en parcialidades de las contribuciones, son fuente de las obligaciones fiscales.

XV.- LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.

Estos también constituyen fuentes del derecho fiscal porque a través de ellos se da valor a bienes o actos, o bien se cumplen ciertas obligaciones tributarias formales. Lo primero sucede explícitamente en las hipótesis previstas en los artículos 64, 64-A, 65, 67-E, 119-G y 121 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; artículo 32 del Reglamento del ISR y 60 del C.F.F., e implícitamente, en los artículos 7-B, 15 y 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en las cuales es necesario aplicar estos principios, según nos dice Rivera Jiménez.¹⁶³ El problema no termina ahí, sino que ante lagunas que pudieran existir en estos principios, supletoriamente se aplican las normas internacionales de contabilidad, o los principios que se tienen en Canadá y E.U. con la entrada en vigor del T.L.C.

Los principios de contabilidad también son base para cumplir obligaciones tributarias, como por ejemplo, el artículo 32-A del C.F.F. establece la obligación de ciertas personas para dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado (art. 52, fracción II). Estos dictámenes se presumen ciertos si se formulan conforme al Reglamento del Código. Éste, por su parte, señala que para tal efecto el contador público debe, entre otras cosas, emitir su opinión conforme a las normas de auditoría reconocidas y aceptadas por la agrupación a la que pertenece este profesionista, que no es más que una organización civil privada. Como se ve, el contribuyente obligado a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, debe observar estos principios.

En otras palabras, la obligación fiscal de dictaminar estados financieros, sólo se cumple cabalmente cuando el contador público del contribuyente respeta, al emitir su dictamen, los principios de contabilidad generalmente aceptados, creados por el Colegio de Contadores Públicos A.C. u otro organismo similar. Estos principios no sólo deben ser forzosamente observados al dictaminar estados financieros, sino en algunos otros supuestos que las leyes fiscales establecen, como por ejemplo, el contenido en el artículo 15 de la L.I.S.R. al referirse al "método de participación". Estos principios no son en absoluto reglas auxiliares como pudiera pensarse, similares a las reglas que deben observar los peritos dentro de un juicio o aquellas que sirven para el cálculo del Índice Nacional de Precios al Consumidor. Éstas no son fuente del derecho fiscal. Las opiniones del perito no se incorporan al

¹⁶¹GUTIERREZ Y GONZÁLEZ, Ernesto; ob. cit., p. 728.

¹⁶²FRAGA, Gabino; ob. cit., p. 254.

¹⁶³RIVERA JIMÉNEZ, Alberto; "Influencia de los Principios de Contabilidad en la Ley del ISR"; en *Revista PAF*; Núm. 106; ECASA, México, primera quincena de marzo de 1994, pp. 48-49.

ordenamiento, están sujetas a la apreciación del magistrado y son de carácter procesal. El cálculo del INPC es sólo un elemento que sirve para expresar la realidad económica. Es la inflación y no el INPC la que modifica la base del ISR. Pero los principios de contabilidad son verdaderas fuentes de las obligaciones fiscales, pues de no observarse, se entenderán incumplidas estas.

Debe tomarse en cuenta que tanto en las reglas generales emitidas por la Secretaría de Hacienda como en los principios de contabilidad, no se está frente a una fuente que crea de hecho obligaciones fiscales, sino a fuentes que están reconocidas por las propias leyes, aun cuando su inconstitucionalidad sea manifiesta.

XVI.- LA DOCTRINA.

No es propiamente fuente del derecho ni de las obligaciones fiscales, por ello deliberadamente no la incluimos dentro de la enumeración inicial de las fuentes. Sin embargo, no podríamos restar importancia a los discursos jurídicos pronunciados por los tratadistas que los tribunales suelen hacer suyos al momento de resolver los casos particulares. La doctrina es pues una "fuente inspiradora", por ejemplo, la tesis que lleva por rubro: "SUPLETORIEDAD DE LAS LEYES. CUANDO SE APLICA",¹⁶⁴ en realidad hace suyo el concepto y explicación que nos brinda el Dr. Manuel González Oropeza.¹⁶⁵ Es loable que nuestros tribunales se apoyen en estos razonamientos doctrinarios, aunque insistimos en el sentido de que la doctrina no es fuente de las obligaciones fiscales. La Suprema Corte ha establecido:

"DOCTRINA. NO ES DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA. Las opiniones doctrinarias que se citen en una demanda de garantías, si bien pueden revestir interés académico, no son de observancia obligatoria para los tribunales de control constitucional, ni para ningún otro. En efecto, para emitir una sentencia de amparo sólo es obligatorio acatar la Constitución, las leyes que de ésta emanen, la jurisprudencia y, cuando aquélla lo prevé, los principios generales del derecho; de modo que, mientras la aplicación de la ley no sea violatoria de garantías, o contraria a la jurisprudencia o en su caso, a los citados principios, carecen de eficacia jurídica esas doctrinas, pues el valor de éstas estriba en que den contenido a una norma de carácter legal".¹⁶⁶

¹⁶⁴Emitida por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito Judicial, cuyo ponente lo fue el licenciado Genaro Góngora Pimentel el 3 de abril de 1991.

¹⁶⁵GONZÁLEZ OROPEZA, Manuel. *Diccionario Jurídico Mexicano*; coedición UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas y Porrúa, México, 1992. pp. 1979-1981.

¹⁶⁶Octava época. Tomo III, 2ª parte-1, p. 295.

RESUMEN

1.- El derecho constitucional es fuente del derecho fiscal por cuanto señala:
a) La distribución de poderes y competencias tributarias; b) Los principios generales del derecho tributario; y, c) Los principios específicos del derecho tributario.

2.- La ley es fuente del derecho fiscal por razones históricas y constitucionales. Lo primero porque desde la *Carta Magna de Juan Sin Tierra* en el siglo XII, se exigió que sólo los representantes del pueblo aprobarían los impuestos ha pagar; y lo segundo, porque así lo establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que reza: "*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*".

3.- El proceso de la ley federal fiscal puede resumirse en 7 pasos: a) La Dirección de Legislación de la S.H.C.P. realiza el primer proyecto; b) La Dirección General de Política de Ingresos y Asuntos Internacionales, revisa el anterior y lo mejora o adiciona; c) Pasa al Secretario de Hacienda y de ahí al Presidente de la República; d) Éste lo remite a la Cámara de Diputados como proyecto de ley, a más tardar el 15 de noviembre; e) La Cámara de Diputados lo revisa inicialmente a través de la Comisión de Hacienda, de ahí pasa al Pleno, donde comparece el Secretario de Hacienda para explicar el proyecto, y después se somete a votación; f) Aprobado se envía al Presidente, quien puede ejercer su derecho al veto; y, g) Si no lo ejerce, se ordena publicar en el D.O.F.

4.- En la legislación estatal, el proceso de creación de la ley fiscal puede resumirse en 4 pasos: a) El anteproyecto corre a cargo de la Dirección General de Política de Ingresos de la Secretaría de Hacienda; b) Ésta lo turna, por conducto del Secretario de Hacienda, al Secretario General de Gobierno, quien a su vez lo turna al Gobernador. c) Éste lo remite como iniciativa al Congreso a más tardar el 15 de noviembre; d) Aprobado, se devuelve al Gobernador para su publicación en el P.O.E.M.

5.- Únicamente por ley pueden ser creados los elementos esenciales de las contribuciones, que son: objeto, hecho imponible, sujeto, base, tasa, época y forma de pago, exenciones, infracciones, sanciones, procedimientos y autoridades que exigen y reciben el pago.

6.- En el Estado de Morelos, conforme al artículo 5º del C.F. del Estado y la Constitución, se reconocen a todos los elementos esenciales de las contribuciones.

7.- A nivel federal, solamente por interpretaciones jurisprudenciales, se reconoce que los elementos antes descritos, deben ser creados por ley, excepto la autoridad que exige y recibe el pago, que puede ser creado por reglamento.

8.- El decreto-ley en materia fiscal es una excepción a la regla de que sólo el Congreso puede crear los elementos esenciales de las contribuciones. Está previsto en el artículo 131 constitucional, por virtud del cual se permite al Presidente, crear, modificar o suprimir las cuotas de las tarifas de importación o exportación.

9.- El decreto-delegado tiene su apoyo en el artículo 29 constitucional. Es también otra excepción a la regla de que sólo el Congreso, a través de la ley, puede crear contribuciones. En los casos y con las formalidades previstas en este artículo constitucional, el Presidente también puede hacerlo.

10.- Los tratados internacionales tienen como finalidad: a) Impedir la doble tributación; b) Evitar la evasión tributaria; c) Procurar la armonización tributaria para reducir costos de insumos y mercancías; d) Decidir el país que tendrá jurisdicción para cobrar contribuciones; y, e) Estandarizar los conceptos.

11.- Los convenios internacionales pueden tener la función de: a) Derogar y limitar el derecho interno; y, b) Modificar la legislación interna para hacerla compatible al tratado.

12.- La jurisprudencia es fuente del derecho fiscal cuando el órgano encargado de crearla extralimita la función de sólo interpretar la ley y crea verdaderas normas o principios jurídicos fiscales.

13.- Los principios generales del derecho tienen su fundamento en el último párrafo del artículo 14 constitucional. Son importantes en la integración e interpretación de las leyes fiscales.

14.- Los convenios de coordinación fiscal son de tres tipos: a) Los de adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal; b) Los de colaboración administrativa; y, c) Los de coordinación en derechos.

15.- La facultad reglamentaria está prevista en el artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal. En principio sólo es atribuible al Presidente, pero la costumbre jurídica la ha extendido a otros funcionarios subalternos. La facultad reglamentaria comprende el reglamento en sentido estricto, los decretos, acuerdos, circulares, resoluciones, consultas, autorizaciones, reglas generales, y los convenios con los particulares.

16.- La facultad reglamentaria es importante porque permite con rapidez desarrollar la ley fiscal para hacer frente a las contingencias diarias.

17.- El reglamento en sentido estricto es el conjunto de normas jurídicas expedidas por el titular del poder ejecutivo, con el propósito de concretar los principios de una ley para su exacto cumplimiento.

18.- Los reglamentos en sentido estricto tienen límites formales y substanciales: Lo primero porque sólo el presidente puede emitirlos, deben respetar la jerarquía normativa y deben cumplir con el procedimiento de creación; lo segundo, porque deben respetar los principios generales del derecho y evitar la arbitrariedad, y porque también tienen un área de exclusiva regulación: la "reserva reglamentaria".

19.- Los reglamentos en sentido genérico y estricto, son diferentes a la ley por las siguientes razones: a) La esencia de ésta es su carácter soberano en la creación del derecho y esta soberanía no puede reconocerse en el reglamento; b) La ley tiene legitimación en la comunidad, el reglamento no, porque la administración no representa a ésta, sino que solo está a su servicio; c) El reglamento no se expresa en la voluntad general, sino en una regla técnica; d) El reglamento es una norma secundaria, subalterna, inferior y complementaria.

20.- Los principios de reserva legal, jerarquía normativa y congelamiento de rango, presiden las relaciones entre la ley y los reglamentos.

21.- Las autorizaciones fiscales tienen su fundamento en los artículos 25, 26 y 28 constitucionales y 39 del C.F.F. Son actos administrativos de carácter general que emite el titular del poder ejecutivo con la finalidad de otorgar determinados privilegios fiscales por motivos especiales precisados en la propia ley a los contribuyentes.

22.- Las reglas generales emitidas por la S.H.C.P. y otras entidades fiscales como el IMSS, el INFONAVIT y ahora la CONSAR, son disposiciones que pretenden dar a conocer a los contribuyentes, la forma cómo estos deben cumplir con sus obligaciones fiscales. La S.H.C.P. las emite en marzo, pero durante todo el año se presentan "modificaciones" a dichas reglas. También se les conoce como "resolución miscelánea".

23.- Las circulares son disposiciones generales emitidas por funcionarios competentes, que tienden a regular el funcionamiento de la dependencia administrativa o a interpretar para los contribuyentes ciertos artículos. Su fundamento es el artículo 35 del C.F.F. y 76 del C.F. del Estado de Morelos.

24.- La consulta es la contestación a una solicitud que sobre un caso determinado y particular realizan los contribuyentes a la administración tributaria. Está regulado por los artículos 33-A, 34 y 36 del C.F.F. y 30 de la Ley Aduanera y 75 del C.F. del Estado.

25.- Los principios de contabilidad generalmente aceptados son también fundamento del derecho y de las obligaciones fiscales, pues a través de ellos se da valor a bienes y actos, o bien, se cumplen ciertas obligaciones tributarias formales.

26.- La doctrina no es fuente formal del derecho fiscal, pero sí es importante tomarla en cuenta porque los tribunales suelen hacer suyos los discursos jurídicos de los tratadistas, al resolver los asuntos tributarios.

CAPÍTULO II

LA INTERPRETACIÓN E INTEGRACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

I.- OBJETIVO GENERAL: Al concluir esta parte del curso, el alumno podrá conocer y manejar los métodos de interpretación de las normas fiscales.

II.- OBJETIVOS ESPECÍFICOS PARA EL MAESTRO:

- 1.- Determinar la naturaleza de las normas tributarias.
- 2.- Asimilar el concepto de interpretación y las doctrinas sobre el punto.
- 3.- Explicar las diversas fuentes de interpretación de normas tributarias.
- 4.- Ejemplificar cada uno de los métodos de interpretación.
- 5.- Clarificar la importancia de interpretar las normas tributarias.
- 6.- Nombrar los distintos órganos de interpretación tributaria.
- 7.- Diferenciar entre interpretación e integración de las normas fiscales.
- 8.- Dividir la supletoriedad de leyes tributarias en general y la supletoriedad del Código fiscal.
- 9.- Puntualizar los requisitos para hacer factible la supletoriedad en el derecho fiscal

III.- OBJETIVOS ESPECÍFICOS PARA EL ALUMNO:

- 1.- Reconocer los diferentes métodos de interpretación de normas tributarias.
- 2.- Describir la naturaleza de las normas tributarias.
- 3.- Señalar las similitudes y diferencias entre integración e interpretación.

IV.- TIEMPO ESTIMADO: 3 horas.

V.- BIBLIOGRAFÍA BÁSICA Y COMPLEMENTARIA: La que aparece en las notas del presente capítulo.

VI.- SUGERENCIAS DIDÁCTICAS.

- 1.- Exposición del maestro.
- 2.- Discusión de casos reales en grupo.
- 3.- Solución de casos prácticos por los alumnos.
- 4.- Proyección de láminas y acetatos.

CAPÍTULO II

LA INTERPRETACIÓN E INTEGRACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

I.- LA NATURALEZA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.

Para iniciar el tema de la interpretación de las leyes fiscales conviene determinar la naturaleza jurídica de estas, es decir, señalar si tienen iguales características a las demás normas de otras ramas del derecho y si por lo tanto, deben interpretarse en forma similar o con métodos distintos.

La mayoría de los autores coincide en señalar que las normas tributarias no difieren de las de otros ordenamientos normativos. Por ejemplo, Amorós Rica nos dice: *"las normas tributarias tienen la misma naturaleza que cualquier otra de las que constituyen el ordenamiento positivo... por lo tanto, los problemas de la interpretación de las normas tributarias son análogos a los de las otras normas"*.¹⁶⁷ Vanoni establece que *"...las leyes tributarias no se distinguen en nada de las otras leyes"*.¹⁶⁸ Falcao nos dice que en la interpretación de normas tributarias existe *"una óptica, una visión o un punto de vista diferentes"*.¹⁶⁹ Finalmente, Yañez Franco, citando a Ferreiro, nos dice: *"Debe acabarse con la creencia de que el derecho tributario tiene especiales normas interpretativas, como la de que las exenciones deben interpretarse restrictivamente y otras similares"*.¹⁷⁰

Así podemos concluir que entre éstas y aquéllas se comparten similares cualidades y que utilizan, consecuentemente, iguales sistemas de interpretación, debiendo descartarse entonces la interpretación profisco o contra fisco, que prevalecía en épocas pasadas. Yañez Franco, establece: *"...las razones que se han invocado para propugnar interpretaciones en contra o en favor del fisco se apoyan en consideraciones políticas o filosóficas sobre la naturaleza y justificación de los tributos frente al sentimiento de propiedad individual..."* Este mismo autor abunda sobre el punto y nos dice: *"...ninguna de las razones señaladas para inclinarse a favor del fisco, o al revés, se apoya en características substanciales de las leyes tributarias que no tengan las demás leyes..."*¹⁷¹

¹⁶⁷ AMORÓS RICA, Narciso; "La Interpretación Tributaria"; en *Revista de Derecho Privado*, Madrid, enero de 1963, pp. 5-6

¹⁶⁸ VANONI, Ezio; ob. cit., p. 156.

¹⁶⁹ ARAUJO FALCAO, Amílcar; ob. cit., p. 45.

¹⁷⁰ YAÑEZ FRANCO, Carlos; ob. cit., p. 675.

¹⁷¹ *Idem*; pp. 672-676.

II.- LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.

*"Interpretar una ley es atribuir al precepto jurídico el valor que le es propio en la regulación de las relaciones de la vida social que constituyen su objeto".*¹⁷² Sobre interpretación jurídica en general, la doctrina ha formulado cuatro tesis bastante claras sobre el punto:

1.- La que sostiene que sólo los hechos deben interpretarse. Interpretar los hechos significa *"...básicamente, establecer la extensión de la categoría legal en juego... Por ejemplo: observo por mi ventana que nieva, y que el vecino sale a buscar leña, con la que le veo encender el fuego en su chimenea. Pareciera fácil comprender lo que el vecino hace: calentar su casa porque siente frío... Mi comprensión es rutinaria, por ser rutinaria la pauta de comportamiento puesta en juego. Pero cuando ciertos hechos o comportamientos son insólitos, nuestra sorpresa, nuestra falta de comprensión no proviene de que sea falible nuestra percepción de lo acaecido, sino de que no acertamos de inmediato a ordenar los hechos conforme a una máxima de comportamiento que nos sea familiar..."*¹⁷³ Carlos Cossío también sigue esta corriente, como nos lo hace saber Recaséns Siches al citarlo: *"La pregunta ¿cómo ha de interpretarse la ley?, es una cuestión mal planteada y que, por lo tanto, en sus términos literales es imposible de contestar, porque no es la ley lo que se interpreta, sino la conducta humana mediante la ley".*¹⁷⁴

2.- La que argumenta que deben ser sólo las normas las que deben interpretarse, como lo sostiene Amorós Rica y la mayoría de la doctrina.¹⁷⁵

3.- Una tercera postura ecléctica que demanda la interpretación tanto de los hechos como de la ley, como lo dice Vernengo.¹⁷⁶

4.- La que sostiene el Dr. Carpizo de que las normas constitucionales (entre ellas las fiscales), deben interpretarse en forma distinta a las ordinarias. Este autor señala que los elementos de distinción de las normas constitucionales con las normas ordinarias se presenta desde tres perspectivas: 1.- Lógico-normativo; 2.- De su contenido; y, 3.- En cuanto a su origen.¹⁷⁷

Nosotros adoptamos la postura ecléctica de que deben interpretarse tanto los hechos como las leyes y la tesis del maestro Carpizo, pues por un lado sucede, que la ley puede ser clara en sí, pero lo que plantea problemas de interpretación es

¹⁷²JARACH, Dino; ob. cit., pp. 263-264.

¹⁷³VERNENGO, R. J.; *La Interpretación Jurídica*; Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1977, p. 17.

¹⁷⁴RECASÉNS SICHES, Luis; *Nueva Filosofía de la Interpretación del Derecho*; 2ª ed; Porrúa, México, 1973, p. 114.

¹⁷⁵AMORÓS RICA, Narciso; ob. cit., pp. 6-7.

¹⁷⁶VERNENGO, R.J., ob. cit., pp. 15-17.

¹⁷⁷CARPIZO MAC-GREGOR, Jorge; *La Interpretación Constitucional*; UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1975, p. 16.

cómo los hechos encuadran en determinada norma jurídica; y por otro, es evidente que las normas constitucionales tienen caracteres propios distintos a las leyes ordinarias. Conviene aclarar que la interpretación de las normas tributarias a las que nos referimos en este capítulo, sólo se refiere a las sustantivas, y no a las del procedimiento a que alude el artículo 197 del C.F.F.

III.- FUENTES DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS FISCALES.

Por otro lado, existen diferentes fuentes de interpretación, es decir, distintas formas de interpretar la ley y los hechos según quién lo haga. Así, la interpretación puede ser:

A.- AUTÉNTICA.

Según algunos autores, es aquella que realiza el propio legislador. Ejemplo de esto son las definiciones que se indican en los artículos 8, 9, 10, 14, 14-A, 15, 15-A, 16, 16-A y 17 del Código Fiscal, que nos precisan qué debe entenderse por México, residentes en territorio nacional, domicilio fiscal, enajenación de bienes, arrendamiento financiero, escisión de sociedades, actividades empresariales y operaciones financieras, respectivamente.

Nosotros compartimos el criterio del maestro Trinidad García, citado por De la Garza,¹⁷⁸ de negar la existencia de la interpretación auténtica. Este autor indica: *"no es en realidad interpretación jurídica. El legislador puede imponer un sentido determinado de la ley por medio de una ley posterior, pero lo que así hace, es sólo expedir una nueva ley, que complementará, aclarará o reformará la primeramente dictada, mas no constituirá por esencia la determinación del significado intrínseco de esta última, para aplicarla a un caso concreto. El Poder Legislativo no está facultado legalmente para fijar el sentido del precepto legal a fin de resolver particulares controversias de derecho, porque tal cosa es contraria al sistema de separación de poderes (art. 49 de la Constitución) y significará invasión de las facultades del Poder Judicial"*.

Norberto Godoy señala: *"...Puede afirmarse que de lo que verdaderamente se trata en estos casos, es simplemente de la creación de disposiciones jurídicas, que por aclarar el sentido de otras anteriores, se unen sistemáticamente con las normas jurídicas interpretadas, haciendo más explícita la formulación del orden jurídico..."*¹⁷⁹

B.- ADMINISTRATIVA.

Ésta es la que realiza la administración fiscal al interpretar determinados preceptos. Esta interpretación puede originarse en los supuestos previstos por los

¹⁷⁸DE LA GARZA, Sergio Francisco; ob. cit., p. 67.

¹⁷⁹GODOY, Norberto; *Teoría General del Derecho Tributario, Aspectos Esenciales*; Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1985, pp. 152-153.

artículos 33, fracción I, inciso a; 34 y 35 del C.F.F. y 30 de la Ley Aduanera. Sobre el particular el T.F.F. ha emitido la siguiente tesis:

“Siendo principio general en materia jurídica, que no se refiere únicamente al derecho fiscal sino que abarca todo el campo del derecho, consistente en que el funcionario al cual esta encomendada la aplicación de la norma, lo primero que debe hacer para cumplir con su función, es captar el fin que persiguió el legislador en el momento en que dictó su decisión a efecto de hacerla concreta, para ello tiene que recurrir según lo requiera el caso, a las normas o reglas de interpretación que existen sobre el particular, a pesar de que la disposición por aplicar sea de una aparente claridad, de una diáfandad indudable, y si, en un caso determinado, la autoridad administrativa ha externado dos opiniones acerca de la aplicación de un precepto, esta circunstancia evidencia que el mismo no es claro y que debe interpretarse”¹⁸⁰

Son de esta clase de interpretación las reglas complementarias para la aplicación e interpretación de la tarifa del impuesto general de importación, que emite la S.H.C.P.

C.- JUDICIAL.

Esta la realizan los tribunales que resuelven asuntos fiscales tanto estatales como federales, así como la Suprema Corte de Justicia. Ya analizamos las distintas tesis que emiten los tribunales y a ellas nos remitimos, aunque deseamos transcribir una tesis, que a nuestro juicio, constituye una verdadera interpretación jurídica. Se trata del asunto promovido por Armando Antonio Sánchez Chávez, contra el artículo 124 de la Ley General de Hacienda de nuestro Estado relativo a los derechos por alumbrado público y sobre la naturaleza jurídica de esta figura, dice así la tesis:

“...no hay duda alguna de que se trata de una contribución especial aunque la ley la identifique impropriamente como derecho, pues del contenido mismo del precepto 124. . .se desprende que la causa de esa exacción no es la prestación del servicio público de alumbrado, sino la circunstancia de que el Municipio lleve a cabo ciertas actividades encaminadas a satisfacer con mayor eficacia aquél servicio...”

D.- DOCTRINAL.

Es la realizada por los tratadistas en sus obras de derecho fiscal, y aunque carecen de valor jurídico sus opiniones en nuestro sistema, no por ello dejan de

¹⁸⁰Tesis que aparece en la R.T.F.F. 1937-1948, p. 379.

constituir criterios que son tomados en cuenta al momento de aplicar otras fuentes.

IV.- MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN.

En realidad se trata de técnicas distintas para establecer el verdadero sentido y alcance de una norma tributaria. Son tan variados los métodos de interpretación que resulta aplicable el atinado comentario de Recaséns Siches, cuando afirma: *"...nos hallaríamos en la situación de la muchacha que aspira a encontrar un novio formal, un futuro marido, y ha tenido que contentarse, en cambio, con varios pretendientes, ninguno de los cuales se decide a proponerle matrimonio, ni le satisface a ella..."*¹⁸¹

Podemos considerar que las principales posturas de interpretación jurídica son las siguientes: 1.- La escuela de la exégesis, en la cual se atribuye máxima importancia a los trabajos preparatorios y anteproyectos legislativos, a las exposiciones de motivos, a las disposiciones parlamentarias, así como a la situación prevaleciente cuando fue decretada la ley; 2.- La escuela del derecho libre y de investigación científica, en las cuales el juez pasa de ser un buscador de lo contenido en la ley, a un creador del derecho; 3.- La escuela histórico-evolutiva, que afirma que la ley se separa del legislador una vez formulada y tiene vida propia, autónoma, en cuanto a voluntad estatal objetivada en el precepto legal; y, 4.- La escuela prevaleciente hoy en día no se inclina por ninguna de las posturas anteriores sino que trata de armonizar a la ley con un sano criterio del intérprete.

El fundamento para la aplicación de los métodos de interpretación lo establece el artículo 5º del C.F.F. que establece:

"Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica".

A.- MÉTODO DECLARATIVO O ESTRICTO.

A éste se refiere el primer párrafo del artículo 6º del Código Fiscal del Estado y 5º del C.F.F., cuando señalan que las disposiciones que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto,

¹⁸¹ RECASÉNS SICHES, Luis; *Introducción al Estudio del Derecho*; Porrúa, México, 1986, p. 214.

base, tasa o tarifa y época de pago. *"Consiste este método en entender las palabras de la ley sin extender ni restringir su sentido"*.¹⁸²

Blanca Alicia Mendoza, analizando el artículo 11 del C.F.F. de 1967, señala que la interpretación estricta abarca no sólo la obligación principal, sino también las de hacer, no hacer y tolerar.¹⁸³ El T.F.F. ha establecido la siguiente jurisprudencia:

*"La aplicación estricta de las leyes fiscales no debe entenderse que deriva de su propia naturaleza, sino que procede únicamente cuando establecen cargas a los particulares o excepciones a las mismas..."*¹⁸⁴

Por otra parte, es claro que esta interpretación estricta, como lo dice la jurisprudencia citada, no puede llevarse a extremos absurdos como lo dice Hart, citado por el Franco Yañez, al ponernos el ejemplo de la prohibición a la entrada de vehículos a un parque: *"Como en todas las normas generales, esa prohibición tiene un núcleo de clara aplicación para los casos paradigmáticos: un automóvil, un ómnibus, una motocicleta. A medida que se pasa del núcleo a la periferia de la hipótesis general, comienzan a presentarse casos dudosos en que la regla no parece tener razón de ser y en los que habrá que decidir si es o no aplicable. Seguramente la prohibición fue formulada para evitar molestias y peligros para los paseantes: es un parque. Como todas las normas, la prohibición tiene un propósito, no ha sido dictada porque sí. Por lo tanto, ¿quedará comprendida en la prohibición el triciclo de un niño?, ¿la carreola que una señora utiliza para pasear a su bebe por el jardín?, ¿la silla de ruedas de un inválido?. Hay dos maneras de entender la cuestión: o se considera que la norma es tan clara que no requiere interpretación y que basta aplicarla mecánicamente, negando la entrada al parque a cualquier objeto que conforme al diccionario pueda ser considerado vehículo; o se considera que, además de la significación gramatical, la prohibición tiene un sentido que se determina por la relación entre propósito normativo y cada situación concreta en la que pueda o no ser aplicable"*. Con tal criterio, nos dice Yañez, *"si hubiera sido el caso, el triciclo, la carreola y la silla de ruedas habrían quedado fuera del parque... la ineficacia del criterio gramatical aparece tan luego como se trata de aplicar con rigor: vehículo también significa "lo que sirve para transmitir", así que tampoco podrían entrar al parque las mangueras que transmiten el agua para regar los jardines, los cables eléctricos que hacen posible iluminarlo por las noches y un absurdo más, etc"*.¹⁸⁵ La Suprema Corte ha sostenido este método en las siguientes tesis:

". . .no pueden equipararse las sandalias de plástico a los huaraches, para el efecto de que los ingresos percibidos por la venta

¹⁸²Jurisprudencia Núm. 264 del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1985*, Tercera Parte, Segunda Sala, p. 450.

¹⁸³MENDOZA, Blanca Alicia; *La Jurisprudencia del Tribunal Fiscal y el Recurso de Queja*; T.F.F., México, 1985, pp. 185-186.

¹⁸⁴Jurisprudencia 143, octubre. 1982, Revista. 34, Segunda Época, p. 171.

¹⁸⁵YÁÑEZ FRANCO, Carlos; ob. cit., pp. 662-663.

de las primeras gocen de la exención prevista para los ingresos provenientes de la venta de los segundos, ya que por un lado, de acuerdo con su significado, la sandalia es una especie de calzado que se sujeta al pie por medio de cintas o correas, y el huarache es una especie de sandalia tosca de cuero usado por los campesinos mexicanos, lo que quiere decir que si el huarache es una especie del género sandalia y la exención se refiere a la especie, dicha exención no puede comprender todo lo que incluye el género...¹⁸⁶

“LEGUMBRES, EXENCIÓN DE IMPUESTOS POR VENTA DE. El artículo 9º, fracción I, de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles establecía que: “No causarán el impuesto los ingresos que procedan de las ventas que se efectúen en... expendios exclusivos de... legumbres, frutas...”; pero la exención que consagra dicho dispositivo legal... no se refiere exclusivamente a las ventas efectuadas al menudeo o para consumo directo, sino que incluye todas las ventas al menudeo y las efectuadas al mayoreo, el juzgador no está obligado a establecer distinción alguna, de acuerdo con el principio general de derecho que establece que donde la ley no distingue no debe distinguirse”.¹⁸⁷

Arroja Vizcaino nos refiere dos casos interesantes y ejemplificativos: En cierta ocasión, -dice este autor- una ley hacendaria estableció un impuesto sobre la compraventa de ganado; impuesto que la autoridad fiscal competente pretendió hacer extensivo a transacciones que tan sólo implicaban permuta de ganado... el caso fue sometido a los tribunales... los que resolvieron que de acuerdo con sus respectivos significados, tanto gramaticales como lógico-conceptuales, “compraventa” y “permuta”, constituyen dos operaciones por completo diferentes... si el legislador utilizó exclusivamente la palabra “compraventa”, el impuesto respectivo no puede aplicarse a los casos de “permuta”. El segundo ejemplo es respecto al artículo 18 fracción XVIII de la derogada Ley de Ingresos Mercantiles. Este precepto establecía que estaban exentos del pago de este impuesto los ingresos que percibían los constructores de inmuebles para obra pública, pero que no lo estaban quienes sólo suministraban bienes muebles. Una compañía se encargó de introducir elevadores en un hospital del IMSS. La S.H.C.P. dijo que sí debería pagar el impuesto porque los elevadores son bienes muebles. En aplicación del método estricto, la Suprema Corte señaló que los elevadores son en realidad bienes inmuebles por destino, conforme al Código Civil.¹⁸⁸

El T.F.F. también empleó este método de interpretación al decir:

¹⁸⁶ Jurisprudencia Núm. 117, febrero 1982, Revista Núm. 26, T.F.F., 2ª Época, p. 110.

¹⁸⁷ Jurisprudencia emitida por la Segunda Sala, Quinta época, Tomo CXXIII, p. 1250.

¹⁸⁸ ARRIJOA VIZCAINO, Adolfo; ob. cit., pp. 306 -308.

“De conformidad con la fracción XIX del artículo 18 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, se encuentran exentos los ingresos percibidos por centros de enseñanza educativa reconocidas por las autoridades competentes. Al referirse en forma genérica a “ingresos percibidos” sin determinar qué tipo de ellos, debe considerarse que las percepciones derivadas del transporte de alumnos que obtengan dichas instituciones gozan de la franquicia establecida por el mencionado precepto, pues donde la Ley no distingue no se debe distinguir, máxime que dicho servicio es conexo del de enseñanza que presentan dichos establecimientos”.

B.- MÉTODO SISTEMÁTICO.

Con él se busca que una norma fiscal se entienda de modo armónico con las demás leyes en donde está inserta, procurando que no se contradiga. La S.C.J.N. lo utilizó en las siguientes tesis:

“...Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a la materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal...”¹⁸⁹

“Del análisis concatenado de lo dispuesto por los artículos 22 fracción IX y 10 de la Ley del ISR (1983), así como los numerales 19, 20, 21, 171 y 181 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, se llega a la conclusión de que... existen dividendos que repartir, cuando son resultado de un ejercicio fiscal completo... la distribución de otras cantidades... puede conceptuarse como meros anticipos”.¹⁹⁰

“...interrelacionar las normas de manera sistemática no viola el principio de interpretación y aplicación estricta que rige la materia fiscal, ni el principio de legalidad que prevalece en dicha materia...”¹⁹¹

El T.F.F. ha emitido tesis parecidas al decir:

“INTERPRETACIÓN DE LEYES.- Las normas que las integran deben entenderse en forma armónica, o sea relacionándolas unas con otras, a fin de no dar a un precepto aislado un alcance indebido, por la sola circunstancia de que dicho precepto haya empleado determinada palabra sin hacer distinción”.¹⁹²

¹⁸⁹Jurisprudencia Núm. 11, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-65*, Primera Parte, Pleno, p. 42.

¹⁹⁰Jurisprudencia Núm. 15, Gaceta Núm. 48, Diciembre 1991, 1a. Parte, 2ª. Sala, S.C.J.N., 8ª Época, p. 28.

¹⁹¹C.S. entre 5105/39 y 2031/39. 17 de marzo de 1941, por 7 votos contra 4, R.T.F. 1937-1948, p. 271.

¹⁹²Jurisprudencia Núm. 18, Gaceta Núm. 40, Abril 1991, 1a Parte, 3ª. Sala, S.C.J.N., 8ª Época, p. 15.

C.- MÉTODO ECONÓMICO.

A través de él, se procura entender a las leyes fiscales atendiendo a la razón económica que les dio origen, o en otras palabras, "al fenómeno económico subyacente". Este tipo de interpretación no puede orillarnos a pensar que renunciamos a una interpretación jurídica, sino que para hacerlo se toman en consideración aspectos económicos, pues debe admitirse que las leyes tributarias tienen cierta naturaleza económica, que debe tomarse en cuenta al fijar su alcance y límites. Sin embargo, es indudable que una interpretación de carácter económico atenta contra la seguridad jurídica.

Yañez Franco nos dice: *"Por ejemplo, si alguien quiere vender una computadora en cinco millones de pesos y está dispuesto a conceder al comprador un plazo de cinco años para que le pague el precio, tiene a su disposición varias formas jurídicas para enajenar: venta en abonos, venta con reserva de dominio, fideicomiso, etc. Pero si con el único propósito de evitar un impuesto a las ventas, utiliza la forma de arrendamiento, que no es la apropiada para enajenar, sin que esta forma derive de las exigencias del negocio, apoyándose en el principio de la autonomía de la voluntad de derecho privado, la interpretación económica permitirá al fisco ignorar la forma de contrato adoptada y penetrar directamente en la substancia del negocio realizado. Hay que aclarar que no se trata de un simple cambio de nombre en el contrato. Si se dijera: contrato de arrendamiento por el que el arrendador se obliga a transmitir la propiedad de la computadora y el arrendatario a pagar por ella cinco millones de pesos, en el plazo de cinco años", el contrato sería de compraventa, sin que el nombre tenga importancia... Si por el contrario, no se pone ninguna cláusula traslativa de dominio, sino que el arrendador se obliga a permitir el uso o goce temporal de la computadora, por un plazo forzoso para ambas partes de cinco años, con rentas anuales de un millón de pesos y únicamente concede una opción al término del contrato -que no se sabe si será ejercida- condicionada a que el arrendatario esté al corriente en el pago de las rentas -es decir, si ya pagó el precio- de adquirir la computadora en un peso, para el derecho privado será un arrendamiento, aunque en el fondo sea una forma de enajenar. En este caso, para el fisco no se trata de un acto sino de un hecho jurídico en sentido estricto. Sólo el abuso de las formas jurídicas da lugar a la interpretación económica. Así, el padre que en vez de comprar una casa para regalársela a su hijo, para evitar un doble impuesto de traslación, mejor le da el dinero para que el hijo la compre, realiza una conducta lícita. Por el contrario, el accionista que constituye una sociedad mercantil con interpósita persona para cobrar un dividendo evadiendo el ISR, realiza una simulación e incurre en defraudación fiscal y la simulación da lugar a la interpretación económica"*.

Amílcar Falcao nos dice: *"La llamada interpretación de la ley tributaria, consiste en último análisis, en dar a la ley, en su aplicación a las hipótesis concretas, una inteligencia tal que no permita al contribuyente manipular la forma jurídica para lograr, en atención al resultado económico previsto, un menor pago del tributo o no*

pagarlo." Este mismo autor, más adelante agrega: ". . .La interpretación económica sólo está permitida, en cada caso, cuando exista una anomalía de la forma jurídica para realizar la intención práctica tenida en mira, y así lograr la evasión del impuesto".¹⁹³

Por su parte Vanoni afirma: "...en los casos en que se produzca discordancia entre reglamentación jurídica del derecho privado y acontecimiento económico, la imposición debe abandonar el instituto iusprivatista, para valorar en su justa medida el real desarrollo de la relación de la vida social. De esta forma, no se puede considerar como sujeto a tributación a quien se le han robado determinados objetos o valores, a pesar de que conserve la titularidad jurídica de propietario..."¹⁹⁴

Por ejemplo: una sociedad que, según sus estatutos, tiene que hacer de sus beneficios una determinada y obligada distribución y que, sin embargo, de hecho realiza otra. Esto sería en una consideración económica, la válida y trascendente. En una valoración jurídica, la distribución estatutiva sería la exigible y a tener en cuenta. Otro ejemplo sería el que un contrato civilmente nulo, por su ilicitud, pero real, tendría en la consideración económica, plena efectividad, mientras en una interpretación jurídica sería un contrato inexistente.

La Suprema Corte también ha hecho uso de este método de interpretación:

*" . . . Saber las leyes no consiste en conocer el sentido de las palabras, sino en profundizar su espíritu y su intención, por tanto, el intérprete debe buscar un equilibrio entre los intereses de los particulares y del Estado, utilizando para ello diversos métodos de interpretación, atendiendo incluso a la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por dichas normas. . . "*¹⁹⁵

Es pertinente advertir que el derecho fiscal no requiere promover un juicio civil de simulación para determinar el fraude a la ley, como claramente se desprende de lo dispuesto por el artículo 7º del Código Fiscal del Estado, en cuanto afirma que "la obligación fiscal no se verá afectada por circunstancias relativas a la validez de los actos o contratos que la ley toma como supuestos del origen de la misma".

Nos pronunciamos en contra de la interpretación económica de las normas tributarias, en atención a la incertidumbre que ello originaría para los particulares.

D.- MÉTODO FINALISTA.

Busca encontrar el sentido de las normas fiscales por la finalidad para la cual fueron creadas. Margain Manautou nos refiere que la S.C.J.N. estableció que la

¹⁹³ DE ARAUJO FALCAO, Amílcar; ob. cit., pp 24, 25 y 50.

¹⁹⁴ VANONI, Ezio; ob. cit., p. 202.

¹⁹⁵ Octava época, Tomo VII-Mayo, p. 294.

exención de impuestos para la enajenación de pan era aplicable también a las galletas, pues la ley hablaba de productos derivados de la harina, y que la finalidad del legislador era exentar de impuestos productos de consumo necesario y popular, debiendo incluirse a las galletas. Ejemplo claro de la utilización de este método es la contradicción de tesis que se cita a continuación:

*“CRÉDITOS FISCALES CONEXOS.- ...Lo anterior deriva de que el espíritu del legislador al crear la figura de la conexidad fue lograr que los créditos vinculados entres sí, se resuelvan conjuntamente en la misma vía”.*¹⁹⁶

E.- OTROS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN.

Independientemente a los anteriores métodos de interpretación tributaria, existen otras reglas sobre cómo interpretar estas leyes. Entre los que existen podemos citar el procedimiento analógico y la interpretación en sentido contrario.

1) El procedimiento analógico.

El primero consiste en hacer extensiva la solución dada en un caso, para otro que tiene similares supuestos fácticos, o bien, podemos entenderlo como *“la operación realizada por el intérprete para aplicar a un caso no previsto por el orden jurídico, las disposiciones jurídicas destinadas a regir casos similares”*.¹⁹⁷

Falcao, citando a Carnelutti enseña: *“...la diferencia entre analogía e interpretación se dibuja con claridad: ésta sirve para conocer lo que el legislador ha pensado; aquella para conocer lo que habría pensado...”*¹⁹⁸

2) La interpretación en sentido contrario.

La interpretación en sentido contrario se presenta cuando a un supuesto no regulado expresamente en la ley, se aplican las consecuencias contrarias que se tendrían de aplicarlas al caso previsto. Por ejemplo, cuando se dice: *“una correcta interpretación del artículo 84 de la Ley del Seguro Social, conforme al principio general de derecho que reza que nadie está obligado a cumplir con lo que es materialmente imposible, permite concluir a contrario sensu, que el patrón queda liberado de la obligación de cubrir el capital constitutivo, cuando por causa no imputable a él, se encuentra imposibilitado para presentar el aviso de alta del trabajador antes de la fecha en que ocurra el siniestro”*.¹⁹⁹

¹⁹⁶Contradicción de tesis 5/82 que aparece en la R.T.F.F., Año VI, Núm. 56, Agosto de 1984, p. 51.

¹⁹⁷TAMAYO Y SALMORÁN, Rolando; *“Diccionario Jurídico Mexicano; 5ª ed; Tomo I; coedición Porrúa, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1992, p. 161.*

¹⁹⁸DE ARAUJO FALCAO, Amílcar; ob. cit., pp. 28-29.

¹⁹⁹Tomo VII-Mayo, octava época, Primer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, p. 294.

3) La importancia del lenguaje en la interpretación jurídica-fiscal.

Al respecto nos parecen sumamente ilustrativas las palabras del doctor Yañez Franco cuando afirma: *"en la determinación del alcance de la hipótesis normativa, en la individualización de los objetos y en la precisión de la medida de los deberes y derechos, el intérprete debe superar los defectos y excesos gramaticales, así como las incompatibilidades lógicas de la norma. Entre los primeros están las anfibologías, los equívocos y los conceptos indeterminados; entre las segundas la incompletividad, la redundancia y las oposiciones. La anfibología es una expresión con doble significación, por lo que el intérprete, más que una labor de conocimiento, debe tomar una decisión, que implica un acto de voluntad para escoger alguno de los posibles significados. En la expresión "el padre ama a su hijo porque es bueno", el intérprete tendrá que decidir si el bueno es el hijo o el padre. Otro ejemplo sería: "La instigación de un delito que ha tenido lugar en el extranjero es punible". La expresión permite sostener, con iguales argumentos, que el complemento indirecto "que ha tenido lugar en el extranjero" se refiere al delito, o bien a la instigación. La decisión queda al arbitrio del intérprete. En la interpretación constitucional en materia fiscal se presentó una cuestión similar, en relación con el segundo párrafo del artículo 22 que dispone "No se considerará como confiscación de bienes la adjudicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos". La Suprema Corte interpretó que la autoridad debe intervenir en la aplicación de bienes para el pago de la responsabilidad civil por un delito, pero no para el pago de impuestos o multas. El texto, sin embargo, tiene ambas significaciones. La interpretación en sentido estricto -primera etapa de la hermenéutica- únicamente revela la anfibología; hasta la fase de reconstrucción racional se puede seleccionar, entre las diversas significaciones posibles la que corresponde al sentido normativo. Respecto a los conceptos jurídicos indeterminados, dejan amplia discrecionalidad al órgano de aplicación para decidir cuándo y cómo debe actuar. Esto sucede, por ejemplo, con lo dispuesto en el artículo 165 del Código Fiscal de la Federación. Los conceptos normativos son aquellos que necesitan una valoración por parte del intérprete para poderlos definir, como ocurre con "la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público" (artículo 52 C.F.F.) y "notoria buena conducta" (artículo 40 Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación). La cláusula indefinida se presenta cada vez que el legislador emplea expresiones vagas en las que pueden caber hipótesis ilimitadas. La incompletividad lógica se produce cuando la norma que establece una hipótesis presupone erróneamente que otra fijará la consecuencia. La redundancia se presenta cuando dos o más normas regulan situaciones similares o iguales, por ejemplo, entre lo dispuesto por el artículo 115 y 102 del C.F.F. La oposición se presenta cuando dos o más normas contienen disposiciones incongruentes u opuestas, por ejemplo, entre el artículo 89 fracción X y los artículos 76 fracción I y 133 de la Constitución Federal. o entre el artículo 115 y 117 fracción VIII".²⁰⁰*

²⁰⁰ YAÑEZ FRANCO, Carlos; ob. cit., pp. 666-672.

Berliri nos muestra otro ejemplo al proponernos el siguiente problema: *"...las langostas y los cetáceos deben clasificarse respectivamente, según la zoología, entre los crustáceos y los mamíferos, y no ya entre los peces, mientras que en el uso corriente (o gramatical, diríamos nosotros) ambos se consideran como verdaderos y propios peces; en tales casos, ¿qué significado debe atribuirse a la palabra usada por la ley: el corriente o el técnico?. Es necesario distinguir: si el significado técnico es propio de una ciencia distinta de la jurídica, debe considerarse que el significado con el que la palabra en cuestión es usada por el legislador es el corriente, y por lo tanto, un impuesto o una exención relativa a los peces comprenderá también las langostas y los cetáceos, mientras que un impuesto o exención referente a las flores no abarca a las alcachofas aunque según la botánica éstas sean flores. Todo ello, bien entendido, siempre que el legislador no adopte expresamente una definición que no coincida ni con la ciencia ni con la corriente... En cambio, si el significado técnico es el jurídico, deberá considerarse, salvo prueba en contrario, que el legislador ha utilizado aquella expresión con este significado y no con el vulgar..."*²⁰¹

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dicho:

*"...el legislador al utilizar indistintamente en el C.F.F. los términos "modificación" y "revocación", pretendió darles un significado común..."*²⁰²

V.- IMPORTANCIA DE LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES.

Después de analizar las fuentes y métodos de interpretación que existen, es dable preguntarse: ¿Cuál es el método de interpretación que debe utilizarse?

Para responder vale hacer dos precisiones: Primero, si estamos frente a normas fiscales que establecen cargas a los particulares, el único método de interpretación que puede utilizarse es el estricto, según quedó establecido; y segundo, si se trata de otro tipo de norma, entonces el método a utilizar será aquél que dé el sentido más recto a la norma interpretada. Sobre el tema, existe una tesis que señala:

"LEYES, INTERPRETACIÓN DE LAS.- Basado nuestro sistema en la ley escrita, exige más que cualquier otro, un especial cuidado en la interpretación de los textos legales y entre los diversos y principales elementos de interpretación de una ley que la ciencia jurídica establece, en los que se cuentan: I.- El análisis gramatical del texto que se trata de interpretar; II.- El estudio de las circunstancias de

²⁰¹BERLIRI, Antonio; citado por DE LA GARZA, Sergio Francisco; ob. cit., p. 63.

²⁰²Jurisprudencia Núm. 11, Gaceta Núm. 57, Septiembre 1992, Tercera Parte, Colegiados, S.C.J.N., 8ª Época, p. 77.

*organización existentes en la fecha en que fue expedida la ley; y, III.- El estudio de los antecedentes históricos”.*²⁰³

Por ejemplo, si existe una norma en cuyos motivos de expedición se establezca taxativamente los supuestos para los cuales se creó, es posible aplicarlos; en otros casos puede revisarse si la respuesta se encuentra dentro del mismo ordenamiento, supuesto que debe haber una lógica en la propia ley y en general en todo el orden jurídico y así sucesivamente. En suma pues, compete a quien trata de interpretar una ley, el método que habrá de utilizar, procurando que al hacerlo, se otorgue a la norma el verdadero y sensato propósito que tiene.

VI.- INTEGRACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.

En este apartado analizaremos el problema que comúnmente se presenta ante la ausencia de norma jurídica expresa que regule ciertas situaciones no previstas por el legislador. El fundamento para la integración de normas tributarias se halla en el segundo párrafo del artículo 5º del C.F.F. que señala:

“A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal”.

La diferencia entre interpretación e integración radica en que, mientras la primera busca desentrañar el sentido de una ley, la segunda busca colmar las lagunas que la propia ley tiene. *La interpretación supone que la ley existe, la integración supone que no existe una parte de la ley.* Falcao señala: *“En esencia, la integración es la operación mediante la cual se busca una proposición jurídica, para completar una voluntad insuficientemente formada o manifestada... es la terminación de un acto insuficiente en cuanto al elemento voluntad...”*²⁰⁴

El término integración, es muchas veces utilizado como sinónimo del de supletoriedad y analogía, aunque creo existe una diferencia entre estos conceptos. Suplir una ley es colmar las deficiencias por falta de una redacción adecuada. Integrarla es importar toda una institución distinta a las que prevalecen en el derecho fiscal para que regule una situación no contemplada expresamente. Al respecto resulta más que ilustrativo lo que ha señalado la siguiente jurisprudencia:

*“La supletoriedad de las normas opera cuando, existiendo una figura jurídica en un ordenamiento legal, ésta no se encuentra regulada en forma clara o precisa, sino que es necesario acudir a otro cuerpo de leyes para determinar sus particularidades”.*²⁰⁵

²⁰³ Quinta Época, Tomo XL, p. 1392.

²⁰⁴ DE ARAUJO FALCAO, Amílcar; ob. cit., pp. 28-29.

²⁰⁵ Jurisprudencia Núm. 28, que aparece en la Gaceta Núm. 60, diciembre 1992, Tercera Parte, Colegiados, S.C.J.N., 8ª época, p. 45.

Aunque no se trata de una tesis en materia fiscal, sino en materia administrativa, el T.F.F. ha señalado:

*"Aun cuando en el procedimiento administrativo es aplicable supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles, no puede integrarse el Código Sanitario trasladándose conceptos legales ajenos a él. Por este motivo es inadmisibile que la caducidad de la acción, regulada en el procedimiento judicial federal, pueda incorporarse al Código Sanitario, en ausencia, en éste, de esa institución jurídica. Si así se hiciere, no se estaría supliendo, sino integrándolo, al introducirle una institución jurídica no prevista en su estructura normativa..."*²⁰⁶

Autores como Amorós Rica afirman que, si bien no está permitida la integración en materia tributaria, existe una *"interpretación extensiva o integrativa que más que añadir algo a la norma o extenderla a casos no contemplados, lo que hace es dar relieve a aquellos datos que la norma contenía ya virtualmente..."*²⁰⁷ De esta manera, podemos entender el artículo 70, fracción XXIII, de la Ley General de Hacienda del Estado de Morelos o el artículo 56 de la Ley Aduanera. En el primer caso, se indica que constituye infracción: faltar en "cualquier otra forma" no prevista en las fracciones anteriores al cumplimiento de la obligaciones que les imponen esta ley. En la segunda se indica que el valor de transacción para la imposición del impuesto a la importación, es el de mercancías "similares". A estos supuestos, Amílcar Falcao, los denomina "enunciaciones ejemplificativas",²⁰⁸ Pérez de Ayala y Eusebio González afirman que entre la interpretación extensiva y procedimiento analógico, no existe una diferencia esencial, sino de grado. Nosotros pensamos que debe diferenciarse entre la supletoriedad de las normas tributarias en general y la supletoriedad del Código Fiscal.

A.- LA SUPLETORIEDAD E INTEGRACIÓN DE LAS LEYES TRIBUTARIAS DISTINTAS AL CÓDIGO FISCAL.

La supletoriedad de tales normas la concede el propio Código Fiscal y tiene su apoyo en el artículo 1º del C.F.F. Es decir, si la Ley del Impuesto al Valor Agregado no señala qué debe entenderse por residente en México, entonces se aplicarán las reglas contenidas en el artículo 9º del Código Fiscal de la Federación, e incluso, de ser insuficientes estas reglas, puede válidamente acudirse a las normas del derecho común de cada entidad federativa. Por ejemplo, en la siguiente tesis se dijo: *"Del estudio de los artículos 9o., fracción II, de la Ley del Impuesto al*

²⁰⁶Jurisprudencia 253, junio 1986, Revista 78, T.F.F., 2ª Época, p. 1158.

²⁰⁷AMORÓS RICA, Narciso; "La Interpretación Tributaria"; en *Revista de Derecho Privado*; Madrid, mayo 1966, p. 448.

²⁰⁸DE ARAUJO FALCAO, Amílcar; ob. cit. p. 31

Valor Agregado y 124 y 125 del Código Civil para el Estado de Sonora; se desprende...²⁰⁹

Asimismo, es aceptable el ejemplo que nos pone el licenciado Luis Raúl Díaz González cuando señala que la Ley del ISR, al referirse a los donativos deducibles, expresa que no lo son aquellos considerados onerosos o remunerativos, y la interrogante es: ¿Cuáles son estos?. Para solucionar dicha pregunta, se debe consultar el Código Civil para el D.F. y en el artículo 2336 encontraremos la respuesta.²¹⁰

En Morelos también el Código Fiscal del Estado es supletorio de otras leyes fiscales, conforme al artículo 2º. Por ejemplo, la Ley General de Hacienda del Estado no establece qué debe entenderse por actividad empresarial, en este caso, debe aplicarse supletoriamente lo que al efecto establece el artículo 22 del Código Fiscal del Estado.

Esta regla es sencilla de entender si convenimos que los Códigos Fiscales a los que nos hemos referido establecen los principios generales del derecho tributario. Incluso el propio Tribunal Fiscal ha dicho que la aplicación del C.F.F. con respecto a las leyes especiales no sólo es supletoria sino también complementaria.

B.- LA SUPLETORIEDAD DEL CÓDIGO FISCAL (FEDERAL O ESTATAL).

Sucede muchas veces que los Códigos Fiscales tampoco son lo suficientemente explícitos y por lo mismo, requieren ser suplidos en sus deficiencias. Cuando esto acontece, el derecho común viene en auxilio de tales códigos. El fundamento de esta integración se ubica en el segundo párrafo del artículo 5º del C.F.F. que establece:

“A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal del fuero común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal”.

En términos similares están redactados los artículos 6º y 16 del C.F. del Estado y artículo 1º del propio Código Civil del Estado. Significa entonces, que si estos Códigos Fiscales no están suficientemente regulados, pueden aplicarse supletoriamente las normas del derecho común, como el Código Civil o mercantil.

Porras y López nos dice: *“...entre las leyes federales tienen supremacía las fiscales, por el interés público que les sirve de fundamento: allegar al Estado fondos para su subsistencia y atender a las necesidades de la Nación. Por eso el artículo 11 del C.F.F. establece que el derecho común no será aplicado en materia fiscal, sino*

²⁰⁹Tesis que parece publicada en el Tomo III, Segunda Parte-2, p. 864.

²¹⁰DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl, “Interpretación Jurídica de la Norma Tributaria”; en la *Revista PAF*. Núm. 58, ECASA, México, primera quincena de marzo de 1992, p. 54.

*cuando las leyes fiscales así lo dispongan expresamente y la aplicación supletoria no contraríe la naturaleza del derecho fiscal definido en esas leyes...*²¹¹

Un caso que ya hemos mencionado, aunque relacionado con la interpretación estricta de las leyes fiscales, es el relativo a lo que debe entenderse por "inmueble". Ni las leyes tributarias especiales ni el Código Fiscal definen qué debe entenderse por tal, por lo que cuando se establece un impuesto sobre alguno que posee inmuebles, debemos remitirnos a lo que estatuye el derecho civil, a falta de norma fiscal que lo indique.

La supletoriedad en la legislación es un asunto de aplicación con el ánimo de dar coherencia a todo el sistema jurídico, ya que resultaría absurdo el que cada ordenamiento fiscal poseyera sus propios principios rectores, haciendo abstracción de que cualquier ley tributaria pertenece a un sistema dentro del cual está incluida y a cuyos lineamientos generales no puede sustraerse sin romper la lógica del todo. Existe una tesis emitida por el Tercer Tribunal Colegiado del Primer Circuito que reza:

*"...El carácter supletorio de la ley resulta, en consecuencia, una integración, y reenvío de una ley especializada a otros textos legislativos generales que fijen los principios aplicables a la regulación de la ley suplida; implica un principio de economía e integración legislativas, para evitar la reiteración de tales principios por una parte, así como la posibilidad de consagración de los preceptos especiales en la ley suplida".*²¹²

La supletoriedad sería aplicable, en todo caso, mientras no esté prohibida, según lo ha dicho la S.C.J.N. al decir:

*"Para determinar el contenido y alcance de un precepto es necesario acudir a otros que estén relacionados sin que para ello sea necesaria remisión expresa. Es decir, mientras no exista un precepto específico que prohíba la remisión a otros preceptos del mismo o de otros ordenamientos, dicha remisión puede hacerse".*²¹³

A pesar de esto, el Tercer Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito ha señalado que el Código Fiscal de la Federación no es aplicable supletoriamente a la Ley del Seguro social, pues esta Ley "no contempla en ninguno de sus preceptos que aquél sea supletorio en cuestiones que aquella legislación no prevea, y si bien, en los términos del artículo 268 de la Ley del Seguro Social, el Instituto es un

²¹¹PORRAS Y LÓPEZ, Armando; *Derecho Fiscal*; Ed. Textos Universitarios, México, 1972, p.183.

²¹²A.D. 173/91, 3 abril 1991, Tomo VII-Mayo, 8ª Época, p. 305.

²¹³Jurisprudencia 19; Gaceta Núm. 40, abril 1991, 1ª parte, Tercera Sala, S.C.J.N. 8ª. Época, p. 15.

*organismo fiscal autónomo, ello no significa que deba regir supletoriamente el Código Fiscal, pues se requiere el precepto que expresamente así lo determine...*²¹⁴

Mi opinión es que la supletoriedad en el derecho fiscal opera cuando se cumplen los siguientes requisitos: 1.- Que una institución o figura jurídica-fiscal exista, pero esté deficientemente regulada en la ley; 2.- Que esa deficiencia no pueda colmarse tácitamente con las otras disposiciones que se encuentran en el mismo ordenamiento, es decir, que la respuesta no se halle en forma implícita en los principios generales del derecho fiscal que se encuentran en esa ley, en la analogía que puede hacerse con las otras normas o en la aplicación sistemática con otras disposiciones comunes; 3.- Que la falta de norma fiscal se supla únicamente del derecho común, o sea, del derecho privado; 4.- Que esa aplicación no sea contraria a la naturaleza de las normas tributarias. Por ejemplo, el derecho privado se rige por el principio de voluntad de las partes o que lo que no está prohibido está permitido. Si se pretendieran aplicar estos principios para suplir al derecho fiscal, se estaría desnaturalizando su esencia; 5.- Que la supletoriedad no se haga sobre normas que establezcan cargas a los particulares.

²¹⁴A.R. 22/91. María Luisa Leal Cavazos. 27 febrero 1991. 8ª. Época, Tomo VIII, noviembre, p. 169.

RESUMEN

1.- Las normas tributarias no tienen naturaleza distinta a las otras normas jurídicas, por lo que utilizan iguales métodos de interpretación, de ahí que no puede sostenerse la interpretación pro-fisco o contra-fisco de otras épocas.

2.- La doctrina ha formulado cuatro tesis sobre interpretación: a) Que sólo los hechos pueden interpretarse; b) Que sólo las normas jurídicas son objeto de interpretación; c) Que pueden interpretarse tanto los hechos como las normas; y, d) Que las normas constitucionales deben interpretarse en forma diferente a las normas ordinarias.

3.- Se denomina fuente de interpretación a aquellas formas de interpretar la ley, según quien lo hace, y son cuatro: a) Si la hace el propio legislador adopta el nombre de interpretación auténtica; b) Si la hace el funcionario fiscal, se denomina administrativa; c) Si la hacen los jueces, se llama judicial; y, d) Si la hacen los juristas, se denomina doctrinal.

4.- Los métodos de interpretación en materia fiscal pueden ser definidos como las técnicas para establecer el verdadero sentido y alcance de una norma tributaria. Su fundamento es el artículo 5º del C.F.F. Los principales métodos son: a) El declarativo o estricto, que consiste en entender las palabras de la ley sin extender ni restringir su sentido. Se utiliza para interpretar los elementos esenciales del impuesto; b) El sistemático, con el se busca que una norma fiscal se entienda en modo armónico con las demás leyes en donde está inserta, procurando que no se contradigan; c) El económico, a través de él se procura entender a las leyes fiscales atendiendo a la razón económica que le dio origen; d) El finalista, busca encontrar el sentido de las normas por la finalidad para la cual fueron creadas; y, e) También deben tomarse en cuenta el procedimiento analógico y el sentido contrario y superar los defectos o excesos gramaticales, así como las incompatibilidades lógicas de la norma.

5.- La interpretación difiere de la integración en que, mientras la primera busca desentrañar el sentido de la ley, la segunda busca colmar las lagunas que la propia ley tiene.

6.- La supletoriedad de las normas tributarias en general, la ofrece el C.F.F., y las lagunas que este Código tiene están suplidas por las normas del derecho federal común.

CAPÍTULO III

ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES

I.- OBJETIVO GENERAL: Al concluir esta parte del curso, el alumno podrá determinar el ámbito de aplicación de las normas tributarias.

II.- OBJETIVOS ESPECÍFICOS PARA EL MAESTRO:

- 1.- Relacionar algunas disposiciones fiscales con la iniciación de su vigencia.
- 2.- Detallar los supuestos de terminación de las normas tributarias (caducidad y derogación)
- 3.- Desglosar las hipótesis de eficacia de las leyes tributarias en el espacio.

III.- OBJETIVOS ESPECÍFICOS PARA EL ALUMNO:

- 1.- Destacar la importancia en la iniciación y terminación de vigencia de las normas tributarias.
- 2.- Precisar la trascendencia del ámbito espacial de las normas tributarias.

IV.- TIEMPO ESTIMADO: 2 horas.

V.- BIBLIOGRAFÍA BÁSICA Y COMPLEMENTARIA: La existente en las citas que aparecen en el capítulo relativo.

VI.- SUGERENCIAS DIDÁCTICAS:

- 1.- Exposición del maestro.
- 2.- Discusión de casos reales en grupo.

CAPÍTULO III

ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES

I.- LA EFICACIA DE LAS LEYES TRIBUTARIAS EN EL TIEMPO.

A.- INICIACIÓN DE VIGENCIA.

El sistema fiscal federal adopta como regla general de iniciación de normas tributarias el sistema simultáneo como lo prevé el artículo 7º del C.F.F. al decir que entrarán en vigor el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación. Lo mismo dice nuestro Código Fiscal del Estado en su artículo 8º. Debe señalarse que la materia fiscal se aparta un poco del sistema que rige en el derecho común respecto a la entrada en vigor de las leyes. En ese sentido se ha pronunciado la Suprema Corte al establecer:

"No puede desconocerse que el legislador ordinario que expidió el Código Civil para el D.F., en materia común, y para toda la República, en materia federal, pretendió establecer en los artículos 3º y 4º, un sistema general sobre obligatoriedad de las leyes, reglamentos y demás disposiciones de carácter general; pero no puede suscitar duda alguna el principio de que el mismo legislador ordinario pudo apartarse de ese sistema general, ya que solamente está obligado a ajustarse a las prescripciones constitucionales. Ahora bien, en materia fiscal, la legislación se ha apartado de las reglas contenidas en el derecho común, de tal manera que en ningún caso son aplicables, pues cuando la ley fiscal es omisa respecto a la fecha de su vigencia, la laguna queda suplida con el artículo 7 del Código Fiscal, que contiene normas distintas a la consignada en el artículo 3º del citado Código".²¹⁵

Existen dos excepciones a este principio: Primero, que si la propia ley señala la fecha de su entrada en vigor, a ésta deberá estarse. Segundo, existen ciertos acuerdos que si bien entran a regir al día siguiente de ser publicados, sus efectos se retrotraen a fecha anteriores. Por ejemplo, el 28 de abril de 1995, se publicó en el D.O.F. una serie de disposiciones generales emitidas por la S.C.H.P. que otorgaba facilidades a los agricultores y cuya aplicación se hizo retroactiva porque les concedía calcular sus pagos en forma simplificada a partir de enero de ese mismo año.

El maestro Margain nos plantea el asunto de la publicación de las Fe de Erratas que modifican substancialmente el contenido de una ley. Entonces, dice el

²¹⁵Tomo LXXV, Quinta Época, p. 761.

maestro, toda la ley debe entrar en vigor desde que se publicó dicha fe de erratas.²¹⁶ Porras y López cita dos tesis muy interesantes relacionadas al tema. La primera de ellas dice:

"FE DE ERRATAS.- Hasta el día de su publicación detiene la entrada en vigor de un decreto reformativo que adolece de un error de impresión".

"LEYES. TEXTO AUTÉNTICO DE LAS.- La ley debe aplicarse conforme a su texto auténtico, aun cuando la publicación de la misma altere sustancialmente la versión aprobada por el legislador".²¹⁷

Por otro lado, respecto a los convenios de coordinación fiscal que celebra la Federación con los Estados, consideramos que estos debieran entrar a regir desde el día siguiente al en que son publicados en último lugar entre el D.O.F. y el P.O.E.M., conforme al artículo 10 y 10-B de la Ley de Coordinación Fiscal en relación directa con el artículo 120 de la Constitución Federal y 70 fracciones XVI y XVII de la Constitución Local, en los que el Gobernador del Estado se obliga a publicar las leyes federales. Esto es así, virtud a que el Estado de Morelos renuncia a aplicar contribuciones sobre áreas de competencia exclusiva. Además, teóricamente resultaría interesante resolver lo relativo a la posibilidad de que el Gobernador de un Estado no publicase una Ley Fiscal Federal, conforme a lo establecido por el artículo 120 de la Constitución Federal y 70 de la Constitución Estatal. Al respecto la Suprema Corte ha emitido la tesis siguiente:

"LEYES, PROMULGACIÓN DE LAS.- Conforme al artículo 120 de la Constitución, los gobernadores de los Estados están obligados a publicar y hacer cumplir las leyes federales, y es evidente que la obligación que la Constitución impone a los Gobernadores de publicar las leyes, es para que puedan llegar al conocimiento de los habitantes de los Estados y obligarlos".²¹⁸

Consideramos que sí puede válidamente constituir una excepción el supuesto previsto en el artículo 13 de la Ley de Coordinación Fiscal, pues en este caso (convenios de colaboración administrativa), el Estado acepta realizar funciones administrativas exclusivamente de contribuciones fiscales federales y por lo mismo, nada tienen de relación respecto a contribuciones estatales, en donde tiene competencia.

²¹⁶MARGAIN MANAUTOU, Emilio; *Introducción al Estudio. . .*, ob. cit., p. 59.

²¹⁷PÓRRAS Y LÓPEZ, Armando; ob. cit. p. 189.

²¹⁸Tomo XXXL, S.J.F. tesis citada por PORRAS LÓPEZ, Armando; ob. cit., p. 183.

B.- TERMINACIÓN DE LA VIGENCIA.

Al respecto debe manifestarse que la vigencia de las normas fiscales puede terminar de dos formas, por caducidad y por derogación. El maestro Margain afirma que si es la Constitución la que señala el plazo, como en el caso de las Leyes de Ingresos y Egresos, estamos en presencia de una vigencia constitucional y que en otro supuesto, estamos frente a vigencia ordinaria.²¹⁹

C.- CADUCIDAD.

Las leyes que caducan una vez que cumplen su cometido podemos calificarlas como "leyes kamikaze", como aquellos pilotos japoneses que durante la Segunda Guerra Mundial se lanzaban en picada contra los barcos americanos en su desesperación por contenerlos. De esta clase de leyes tenemos algunos artículos transitorios de las leyes tributarias, las que una vez que cumplen con la finalidad para que fueron promulgadas, quedan sin efectos. Las leyes cuya fecha de caducidad está anunciada desde un principio, podemos calificarlas como "leyes condenadas a la horca" pues tienen ya señalada una fecha para su "muerte". Ejemplo de esta ley es la de Ingresos, que año con año debe expedirse. Su vigencia es anual, o aquellas otras normas que se expiden entratándose de los subsidios fiscales, cuya duración es anual conforme al artículo 36 del C.F.F.

En la doctrina se ha discutido mucho respecto a la terminación de vigencia de las Leyes de Ingreso que se emiten anualmente en el Congreso de la Unión y creo que en la totalidad de los Estados. El problema estriba en determinar si las Leyes de Ingresos otorgan o no vigencia a las contribuciones que ahí se enumeran, y que, si por lo mismo, en caso de que en determinado año no aparezca un impuesto en particular, debe estimarse que no debe pagarse porque el legislador "no quiso que se cobrara". Esto es lo que se conoce en la doctrina como el principio de anualidad de las contribuciones.

Esta discusión ha quedado aparentemente salvada con la aparición de la jurisprudencia con el rubro:

"LEYES DE INGRESOS.- "Aun cuando las Leyes de Ingresos tanto de la Federación... como de los Estados y Municipios, deben ser aprobadas anualmente por el Congreso de la Unión o por las Legislaturas Locales correspondientes, esto no significa que las contribuciones establecidas en las leyes fiscales tengan vigencia anual, ya que las Leyes de Ingresos no constituyen sino un catálogo de gravámenes tributarios que condicionan la aplicación de las referidas disposiciones impositivas de carácter especial, pero que no renuevan la vigencia de estas últimas, que deben estimarse en vigor"

²¹⁹MARGAIN MANAUTOU, Emilio; *Introducción al Estudio...*; ob. cit., pp. 52 y 55.

desde su promulgación, en forma ininterrumpida, hasta que son derogadas".²²⁰

Ahora ya no existe, pero en 1995 nuestra legislación estatal parecía huir de este problema, pues en el artículo 9º de la derogada L.G.H.E.M. indicaba que para que entrara en vigor un nuevo gravamen no era necesario que se incluyera en la Ley de Ingresos. No obstante la claridad del precepto, nosotros creemos que atenta contra un razonamiento lógico como lo evidencía Servando J. Garza, al decir: *"...El ritmo de la actividad financiera determinado por la constante creación anual del Presupuesto de Egresos marca una solución de continuidad en las leyes tributarias, puesto que éstas se renuevan para servir al presupuesto anual. Si bien esta solución de continuidad no es perceptible en la práctica con claridad, si lo es en cambio, en cuanto a sus efectos jurídicos... pues cuando ha sido expedida una ley fiscal viciada de inconstitucionalidad y ha sido consentida por el particular, éste puede, a pesar de su consentimiento de la ley en un período, reclamarla oportunamente en el período siguiente, ya que las leyes tributarias son distintas y autónomas en cada ejercicio y sólo se explica su aparente continuidad por la renovada vigencia que les impone la Ley de Ingresos de la Federación..."*²²¹

Sin embargo, la Segunda Sala de la Corte, emitió la jurisprudencia que lleva por rubro y contenido:

"IMPUESTOS. CONSENTIMIENTO DE LA LEY QUE LOS CREA. Si el quejoso ha estado pagando contribuciones de acuerdo con determinada ley, y reclama en amparo contra los cobros nuevos, estos no pueden ser considerados sino como consecuencia de la aplicación de la ley que motivó los primeros cobros, y si no fue reclamada en su oportunidad, el acto que constituye el nuevo cobro debe reputarse derivado de otro ya consentido, pues no se trata de actos de tracto sucesivo".²²²

Este argumento es plenamente apoyado por una jurisprudencia de la S.C.J.N. al decir que no existe consentimiento de normas que contemplan situaciones jurídicas iguales a las previstas en un ordenamiento anterior consentido.

²²⁰Jurisprudencia Núm. 127 del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985*, primera parte; p. 231.

²²¹GARZA, Servando; *Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*; Ed. Cultura, México, 1949, pp. 18-19. Es de igual postura la licenciada María Villalobos aunque con una variante, pues para ella, el hecho de que no se encuentre listado algún impuesto en determinado año en la Ley de Ingresos, sólo implica la imposibilidad de recaudar el impuesto, más no la pérdida de la vigencia formal de la ley que creó el impuesto. (VILLALOBOS ORTIZ, María del Consuelo; "El Principio de Legalidad en Materia Tributaria a la luz del Derecho Constitucional Mexicano"; en la Obra *Principios Tributarios Constitucionales*; ob. cit. pp. 499-502),

²²²Jurisprudencia 960 que aparece en el volumen II, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1988*, p. 1562..

Además, en todas las liquidaciones que emite la S.H.C.P. siempre se expresa el año de vigencia de la ley que sirve de fundamento, lo que demuestra que las leyes fiscales tienen vigencia anual, pues si así no fuese, es decir, si la Hacienda Pública se concreta a decir "me debes \$100 con fundamento en el artículo X de la Ley del IVA", sin precisar el año en que estuvo vigente esa Ley, se dejaría en indefensión al particular, pues cada año dicha ley sufre reformas, lo que origina que deba suponerse que se trata de una ley diferente y por lo mismo, debe indicarse si el fundamento para que deba pagar es el de la ley del IVA que estuvo en vigor en 1992, 1994 o 1995. Ahora bien, si el texto de un artículo que sirve de base para fundar una resolución que nos obliga a pagar el IVA, no se ha modificado desde que fue promulgada la ley, o sea, desde 1981, entonces no puede sostenerse violación alguna. Nada impide, por otro lado, que las leyes fiscales puedan expedirse o reformarse durante cualquier época del año. La jurisprudencia 14 establece:

"Si bien es cierto que la Ley de Ingresos tiene vigencia anual... no existe prohibición para presentar o para estudiar respectivamente, antes de transcurrido el año, alguna iniciativa de ley fiscal".²²³

D.- DEROGACIÓN DE LAS LEYES FISCALES.

Es otra forma en que termina la vigencia de éstas. Bien puede entenderse a estas leyes si se les califica como "leyes infartadas". Este "infarto" puede ser parcial o total. En este último caso, adopta el nombre de abrogación. Asimismo, la derogación (infarto) puede ser expresa, cuando así se indica en la ley, o tácita cuando contiene disposiciones que se oponen a ésta.

En relación a la derogación, en nuestra opinión, resulta un atentado al principio de seguridad jurídica el que las autoridades creadoras de normas tributarias no señalen qué normas en realidad quedarán sin efectos al aparecer unas nuevas, pues origina el problema de averiguar en qué medida tal o cuál disposición contradice lo dispuesto en otra. Por eso me parece más adecuado la forma como la legislación española resuelve este problema al obligar a señalar qué leyes e incluso qué artículos dejarán de tener efectos jurídicos con la aparición de nuevas disposiciones ("*textos refundidos*"). Es lo mismo que sucede con aquellas personas que sufren un infarto y el médico no les indica cuáles son las medidas que de ahí en adelante deben tomar para evitar otro infarto.

Por otro lado, tenemos el asunto relativo a la supervivencia de las leyes fiscales no obstante encontrarse formalmente derogadas, pues siguen rigiendo la vida de determinados hechos imponible hasta en tanto no prescriba la obligación de ellas derivada. Es el caso de quienes se les ha implantado un corazón artificial después de sufrir un infarto.

²²³Jurisprudencia 14 que aparece en la Gaceta Núm. 52, abril de 1992, primera parte, Pleno, S.C.J.N., 8ª época, p. 10.

E.- SUSPENSIÓN DE LA VIGENCIA DE LAS LEYES FISCALES.

Consideramos constituye en realidad la ausencia de un elemento de eficacia de las mismas como lo dice Gutiérrez y González y que analizamos entratándose del reglamento en hojas anteriores. Estos casos se presentan cuando la Federación y los Estados convienen en "suspender la aplicación de determinadas contribuciones" con el propósito de adherirse a los Convenios de Coordinación Fiscal. La calificación que podemos realizar a estas leyes es el de "leyes en estado de coma o en estado de shock", pues están aún vivas jurídicamente, pero no se aplican, por lo que es como estar en estado vegetativo.

En nuestro Estado de Morelos tuvimos conocimiento de una consulta que diversas Cámaras de Comercio elevaron a las autoridades hacendarias del propio Estado. El asunto estaba planteado en la forma siguiente: Por virtud al Convenio de Coordinación en Derechos celebrado entre el Estado y la Federación, el primero tuvo que dejar de cobrar los derechos por el otorgamiento de licencias y refrendos por la venta de bebidas alcohólicas. Para ello, el legislador morelense emitió un Decreto en el que señaló que tales cobros quedaban "derogados". Cuando en 1996 se reforma la Ley de Coordinación Fiscal y permite entonces cobrar estos derechos, la legislatura morelense en la Ley de Ingresos para ese año, en un artículo transitorio, simplemente dijo que "quedaba sin efectos el Decreto que las había derogado". La pregunta que surge es la siguiente: ¿No acaso la "derogación" de una norma jurídica implica su "muerte" absoluta?. Si el legislador del Estado utilizó el término "derogar", era obvio que pretendió aniquilar cualquier efecto del cobro por esos derechos, pues si su intención hubiese sido "suspender" su vigencia, así lo habría indicado. Ahora bien, si los artículos que preveían los derechos por las licencias en la venta de bebidas alcohólicas estaban "muertos jurídicamente", la única posibilidad para cobrar nuevamente esos derechos era iniciar un nuevo proceso legislativo que los creara, mas no declarar que el Decreto que los "mató" quedaba sin efectos, como si una declaración de esta naturaleza pudiera volver a la vida jurídica a estos derechos. El legislador, en nuestra opinión no es omnipotente; debe respetar un mínimo de coherencia legislativa.

II.- EFICACIA DE LAS LEYES TRIBUTARIAS EN EL ESPACIO.

El problema de la eficacia de las leyes tributarias en el espacio tiene dos vertientes claramente definidas: 1.- El de la determinación espacial, propiamente dicha, en el cual la ley debe surtir efectos; y, 2.- El relativo a la determinación de los hechos que la ley de un Estado puede regular en exclusividad dentro de su territorio.

El primero no parece tener mayor cuidado dado los términos del artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, sus similares de la Constitución Local y los artículos 1º, tanto del C.F.F. como del Código Fiscal del Estado. De esta forma, en nuestro país tendremos leyes fiscales federales, emitidas por el Congreso de la Unión que vinculan a todos los habitantes del país; leyes estatales tributarias

CAPÍTULO IV

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA FISCAL

I.- OBJETIVO GENERAL: Al finalizar esta parte del curso, el alumno habrá sistematizado e identificado las garantías individuales que presiden el derecho fiscal.

II.- OBJETIVOS ESPECÍFICOS PARA EL MAESTRO:

- 1.- Afirmar la necesidad del análisis de las garantías individuales en materia fiscal.
- 2.- Mostrar las facetas del principio de legalidad en el ámbito tributario.
- 3.- Justificar los enfoques del principio de seguridad jurídica en materia fiscal.
- 4.- Apuntar los campos de operatividad del principio de igualdad o equidad en materia fiscal.
- 5.- Narrar la evolución del principio de irretroactividad en materia fiscal.
- 6.- Separar las formas de aplicación del principio de previa audiencia en el campo de las contribuciones.
- 7.- Divisar las etapas jurisprudenciales en el análisis del concepto de capacidad contributiva por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- 8.- Ordenar las funciones del principio de capacidad contributiva en la realidad.
- 9.- Discernir respecto al principio de no confiscatoriedad.
- 10.- Examinar el principio de vinculación del cobro de las contribuciones con el Gasto Público.
- 11.- Admitir la existencia del principio del mínimo exento en nuestras disposiciones constitucionales.
- 12.- Subrayar el carácter excepcional del principio de no exención impositiva.
- 13.- Recalcar la influencia de otras garantías individuales en el campo tributario.

III.- OBJETIVOS ESPECÍFICOS PARA EL ALUMNO:

- 1.- Recalcar la importancia de los derechos públicos subjetivos en la materia fiscal en relación con otras ramas jurídicas.
- 2.- Identificar las principales garantías individuales en materia fiscal.
- 3.- Señalar la expansión de las garantías individuales de otras áreas hacia el derecho fiscal.

IV.- TIEMPO ESTIMADO: 10 horas.

V.- BIBLIOGRAFÍA BÁSICA Y COMPLEMENTARIA: La que se indica en las propias citas y notas del presente capítulo.

VI.- SUGERENCIAS DIDÁCTICAS:

- 1.- Exposición del maestro.
- 2.- Ejercicios dentro de clase.
- 3.- Lecturas obligatorias
- 4.- Proyección de láminas y acetatos
- 5.- Conferencias por profesores invitados.
- 6.- Exposición audiovisual.
- 7.- Trabajos de investigación.
- 8.- Discusión de casos reales en grupo.
- 9.- Solución de casos prácticos por los alumnos.

CAPÍTULO IV

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA FISCAL

I.- INTRODUCCIÓN.

Nos parecen acertadas las palabras enunciadas por el licenciado Servando J. Garza cuando afirma: *"Si el propósito primario o fundamental de toda Constitución escrita es imponer limitaciones (garantías individuales) al poder del gobernante, su cumplimiento sólo es posible mediante un conocimiento penetrante e integral de tales limitaciones. En el proceso de creación y desenvolvimiento de las garantías individuales se advierte a menudo su proyección original a la protección de la vida y de la libertad del individuo y su ampliación posterior a los derechos patrimoniales, muy tardíamente llegan a comprender la protección del particular en sus relaciones administrativas con el gobernante"*.²²⁴

Por otro lado, es evidente que las garantías individuales que en materia fiscal revisaremos en este apartado, no pueden entenderse y aplicarse en forma rígida, sino atendiendo a criterios vanguardistas y de protección a ámbitos no contemplados e incluso no previstos por el Constituyente de 1917, so pena de anquilosar el derecho fiscal. Es de esta tesitura el criterio siguiente:

"GARANTÍAS INDIVIDUALES, ALCANCES DE LAS.- Las garantías constitucionales no deben tomarse como un catálogo rígido, invariante y limitativo de derechos concedidos a los gobernados, que deban interpretarse por los tribunales de amparo en forma rigorista, porque ello desvirtuaría la esencia misma de dichas garantías. Más bien debe estimarse que se trata de principios o lineamientos vivos y sujetos a la evolución de las necesidades sociales, dentro del espíritu que animó al constituyente al establecerlos. De lo contrario se desvirtuaría la función esencial de las garantías constitucionales y del juicio de amparo, al entenderlas y aplicarlas en forma que hiciera sentir opresión a los gobernados, y limitación en la defensa de sus derechos, en vez de hacer sentir el ambiente de derecho y libertad que con dichas garantías se pretendió establecer en el país. No sería posible aplicar en la actual complejidad política, económica y social de un medio cambiante, rigorismos literales de normas, que contienen principios e ideas generales, pero que no pudieron siempre prever necesariamente las consecuencias de dichos principios".²²⁵

²²⁴GARZA, Servando; ob. cit., p. 14.

²²⁵Juicio 597/73, promovido por CANACINTRA, resolución de 11 de febrero de 1974, Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito; Vol. 62, sexta parte, p. 39.

También resultan por demás interesantes las conclusiones a las que ha llegado el Tribunal Constitucional Español, cuando en 1985, decretó: *“Los derechos fundamentales no incluyen solamente derechos subjetivos en defensa de los individuos de tal Estado, y garantías institucionales, sino también derechos positivos por parte de éste... de la obligación del sometimiento de todos los poderes a la Constitución, no solamente se deduce la obligación negativa del Estado de no lesionar la esfera individual o institucional protegida por los derechos fundamentales, sino también la obligación positiva de contribuir a la efectividad de tales derechos, y los valores que representan, aun cuando no exista pretensión subjetiva por parte del ciudadano...”*²²⁶

El estudio lo abordaremos a partir de los principios tributarios genéricos (legalidad, seguridad jurídica, retroactividad, igualdad y previa audiencia) y específicos (capacidad contributiva, no confiscatoriedad, no exención tributaria, mínimo exento y vinculación con el gasto público) que informan la materia, además de otras garantías.

II.- PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

Este principio consiste en la exclusividad de la ley para la creación de contribuciones y la adecuación de los actos autoritarios a todo el derecho, incluyendo no solo a la ley, en sentido formal, sino a todas las fuentes del derecho fiscal que hemos revisado. Este principio pues, se manifiesta en la materia tributaria en dos aspectos:

1.- Cuando despliega su eficacia sobre las fuentes del derecho, se le denomina principio de reserva de ley. En este sentido es cuando se aplica por analogía el aforismo penal *“nullum tributum sine lege”*, por cuanto que los elementos esenciales de los impuestos deben estar consignados expresamente en ley. En este sentido, su fundamento constitucional se hace radicar en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, por cuanto exige que todos los mexicanos estamos obligados a contribuir a los gastos públicos de la Federación, del D.F., de los Estados y de los Municipios en donde residamos, de la manera proporcional y equitativa *que dispongan las leyes*.

En nuestro Estado de Morelos este principio esta consagrado en el artículo 5º del C.F., al decir que sólo por ley se definen los elementos esenciales del impuesto. Tema sobre el cual ya hemos abundado en el capítulo anterior y al que nos remitimos.

2.- En la esfera applicativa, se le conoce también como principio de legalidad administrativa, por virtud del cual se exige la conformidad de la administración

²²⁶ Criterio citado por ASOREY, Ruben O.; “El Principio de Seguridad en el Derecho Tributario”; en la obra *Principios Tributarios Constitucionales*; ob cit., p. 348.

pública en todas sus actuaciones al derecho. En este supuesto el fundamento constitucional se ubica en el artículo 14 y 133 constitucional

Algunos autores clasifican al principio de legalidad, en legalidad constitucional y legalidad ordinaria. La primera afirman, exige que los actos autoritarios respeten los principios constitucionales. Por virtud del segundo, se obliga a las autoridades a ceñir sus actos a todo el ordenamiento jurídico derivado de los principios generales y la jurisprudencia.²²⁷ Estos mismos ámbitos, Merkl los denomina como principio de juridicidad y de legalidad, en sentido estricto.²²⁸ Nosotros creemos, que para efectos meramente didácticos, podemos dividir al principio de legalidad en la forma siguiente:

A.- PRINCIPIO DE JERARQUÍA CONSTITUCIONAL.

Por respeto a éste se exige que los actos de todas las autoridades del país se sujeten, en principio, a lo dispuesto por los preceptos constitucionales. Su fundamento se halla en el artículo 133 que indica:

“Esta Constitución, las Leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que están de acuerdo con la misma celebrados 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 y tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las constituciones o leyes locales de los Estados”.

Hay autores que interpretan este dispositivo en el sentido de que una ley que regule directamente un precepto constitucional es de mayor jerarquía que una ley ordinaria que regula una materia determinada; sin embargo, la Suprema Corte ha negado esta postura, estableciendo en una tesis lo siguiente:

*“...en observancia del principio instituido por el constituyente en el texto del artículo 133 de la Carta Magna, y toda vez que no ha sido la Ley del Seguro Social la razón de creación, ni tampoco dispuso el origen de la Ley Aduanera, su igualdad jerárquica es evidente, sin ser posible, válidamente hablando, pretender subordinar una a la otra por el solo acontecimiento de que la primera, Ley del Seguro Social, reglamente específicamente una fracción del apartado A del artículo 123 constitucional, y la otra regula una determinada materia, como lo es en el caso, la Ley Aduanera”.*²²⁹

²²⁷ SANTOFIMIO G., Jaime Orlando; ob. cit., p. 95

²²⁸ MERKL; citado por SANTOFIMIO G. Jaime Orlando; ob. cit. p. 95

²²⁹ Octava época, Tomo I, segunda parte-1, p. 394.

B.- PRINCIPIO DE PREEMINENCIA LEGAL.

El principio de preeminencia legal podemos conceptualizarlo como la adecuación de los actos administrativos a la ley, en sentido formal, de manera especial y preferente.

C.- PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD.

En atención a éste se pide que los actos de las autoridades administrativas no sólo sean conforme al derecho, sino que tengan como fundamento a la verdad y a la justicia, que sean razonables.²³⁰ En otras palabras, la legalidad es principio formal, la razonabilidad es principio sustancial. La razonabilidad es una garantía que puede funcionar: 1.- Independiente como garantía innominada; y, 2.- Como complemento de otras garantías. Con lo primero, el tributo debería ser legal y justo.²³¹

D.- PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE LEGALIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.

Por éste se entiende que todos los actos emitidos por las autoridades administrativas, son legales, salvo prueba en contrario. Esto se desprende del hecho supuesto de que la administración ha cumplido íntegramente con la legalidad preestablecida en la expedición del acto, porque se supone actúa de buena fe, lo que hace desprender la ejecutoriedad del mismo.²³² Este principio está reconocido en el artículo 68 del C.F.F. y 72 del C.F. del Estado.

E.- PRINCIPIO DE RESERVA LEGAL.

De este principio ya nos ocupamos en tema anterior. Por otro lado, es claro que en últimas fechas el derecho fiscal requiere de una actualización constante debido a las crecientes exigencias económicas del Estado. El efecto inmediato ante tales circunstancias es la proliferación de disposiciones de inferior rango a la ley, fenómeno al cual se ha denominado "crisis del principio de legalidad",²³³ pues se ha visto que la ley, en esta materia, si bien continua creando las contribuciones y sus elementos esenciales, en todos los demás ámbitos tributarios ha sido rebasada por otros ordenamientos no legislativos, como las Reglas Generales emitidas por la Secretaría de Hacienda.

²³⁰FERNÁNDEZ DEL VALLE y RINCÓN GALLARDO, Justo; "¿Se respeta constitucional y legalmente la garantía de razonabilidad en los actos y resoluciones de los Poderes Legislativos, Ejecutivo y Judicial?"; en la *Obra Conmemorativa de los 50 años del T.F.F.*; ob. cit., p. 252.

²³¹GARCÍA BELSUNCE, Horacio A.; *Garantías Constitucionales*; Depalma, Buenos Aires, 1984, pp. 99-100

²³²SANTOFIMIO G., Jaime Orlando; ob. cit., p. 106.

²³³PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio; ob. cit., p. 95.

III.- PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA.

Podemos entender este principio como el “conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado”.²³⁴ Este principio desdobra su función procurando dos aspectos: A.- La certidumbre del derecho. B.- La eliminación de la arbitrariedad.²³⁵

A.- LA CERTIDUMBRE DEL DERECHO.

La certidumbre del derecho busca otorgar lo siguiente: 1) Estabilidad jurídica. 2) Un suficiente desarrollo normativo. 3) Precisar los remedios jurídicos al alcance de los contribuyentes. 4) Acotar la materia tributaria regulada en ley. 5) Evitar la dispersión normativa y, 6) Transparencia de las normas fiscales.

1) Estabilidad jurídica.- Es evidente que en muchas ocasiones los contribuyentes no pueden saber cuáles son las normas tributarias vigentes para ser aplicadas a un caso determinado, ya por la “indeterminación de las vigencias”, ya por la “confusión de cláusulas derogatorias”,²³⁶ o bien porque algunas disposiciones estén suspendidas, porque pretendan regular hechos o actos del pasado,²³⁷ porque su publicación no haya sido adecuada, o por la constante mutación de las leyes²³⁸ o de la jurisprudencia.²³⁹

²³⁴BURGOA ORIHUELA, Ignacio; *Las Garantías Individuales*; 21ª ed; Porrúa, México, 1988, p. 498.

²³⁵División formulada por SAINZ DE BUJANDA, Fernando; citado por PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio; ob. cit., p. 29.

Por otro lado, Eduardo Couture afirma que existe una forma de arbitrio que hace innecesaria la división antes señalada, “ya que se trata de un arbitrio que se extiende tanto a la formación como a la aplicación del derecho: es la del tirano en el Estado despótico. El tirano no es un infringe-leyes sino que es un soberano cuya voluntad es inmediatamente ley, en cuanto la formule, en el acto mismo en que la formule y como quiera que la formule”. (COUTURE, Eduardo; Prólogo a la edición en castellano de la obra de LÓPEZ DE OÑATE, Flavio; *La Certeza del Derecho*; Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1953, p. XI).

²³⁶Expresión originalmente señalada por MARTÍN OVIEDO, José María; “El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Fiscal”; en *Revista de Derecho Privado*; Madrid, diciembre de 1970, p. 1046.

²³⁷Nos estamos refiriendo al asunto de la retroactividad de la ley fiscal, que muchas veces no es tan fácil delimitar, de ahí que existan diversas teorías que pretendan explicar el punto. Margain Barraza afirma que para considerar retroactiva una norma fiscal, no debe partirse del momento en que nacen las obligaciones tributarias, sino más bien si afectan la seguridad jurídica del individuo, que es el aspecto más amplio. Véase a este último autor, MARGAIN BARRAZA, Emilio; “La Irretroactividad de las Leyes Tributarias”; en la *Obra Conmemorativa de los 50 años del T.F.T.*; tomo V, ob. cit., pp. 398-406

²³⁸López de Oñate nos comenta en relación a la mutación de las leyes: “Es evidentísimo que las leyes deben poder ser cambiadas... pero ¿debe mudar siempre la ley, cuando se ofrece algo mejor?. Considera que tal mutación debe presentarse únicamente en una máxima y evidentísima utilidad, una máxima necesidad o cuando existe una manifiesta inequidad o su observancia es sumamente nociva”. (LÓPEZ DE OÑATE, Flavio; ob. cit., p. 97).

²³⁹Sobre la modificación de la jurisprudencia pueden verse los atinados comentarios que señala PUIG HERNÁNDEZ, Carlos Alberto; “Apuntes sobre la Jurisprudencia en México”; en *Revista Jurídica del Poder Judicial del Estado de Morelos*; 4ª Época, Núm. 8; Cuernavaca, enero de 1992, pp. 44-48.

2) Un suficiente desarrollo normativo. Por otro lado, también resulta importante el que los preceptos constitucionales relativos a la materia fiscal estén suficientemente reglados en leyes ordinarias, por ejemplo, el artículo 115 de la Constitución local no está regulado en ninguna ley ordinaria respecto de los convenios que el Estado puede celebrar con los Ayuntamientos para administrar sus ingresos; o bien, que estas leyes estén debidamente detalladas a través de reglamentos. Por ejemplo, el Código Fiscal del Estado en sus artículos 29, 35, 38, 59, 61, 69, 70, etc. remite a "reglamentos", que no existen.

3) Precisar los remedios jurídicos al alcance de los contribuyentes. También representa un atentado a la certidumbre jurídica el que los contribuyentes no conozcan los remedios jurídicos que tienen a su alcance para combatir los actos de la administración fiscal que les cause algún perjuicio; que no puedan precisar el medio más adecuado o la efectividad de los mismos. Hasta ahora, el IMSS es la única Institución que en sus resoluciones fiscales señala los recursos que proceden en su contra.

4) Acotar la materia tributaria regulada en ley. Respecto a la materia tributaria que debe ser regulada en exclusiva por una ley en sentido formal, nos remitimos a lo señalado en el tema sobre el principio de reserva de ley.

5) Evitar la dispersión normativa. El acto bajo estudio puede estar regulado por una gran cantidad de disposiciones que no se encuentren compendiadas en un volumen unitario, sino en diversos ordenamientos que dificulten su localización. Asimismo, existe una gran dispersión entratándose de la jurisprudencia que emite la Suprema Corte de Justicia.

6) Transparencia de las normas fiscales. Es verdad que *"a medida que las relaciones sociales se hacen más numerosas y delicadas, las leyes que las regulan se hacen necesariamente más complicadas... pero también ante esta realidad, es necesario que el legislador conserve la fe, dentro de los límites de lo posible, en la exigencia de la simplicidad..."*²⁴⁰

Fritz Neumark nos dice: *"El principio de transparencia tributaria exige que las leyes tributarias en sentido lato, es decir, con inclusión de los reglamentos, órdenes, circulares, líneas directrices, etc., se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en estos mismos como en los funcionarios de la administración tributaria, y con ello, la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos"*²⁴¹

²⁴⁰ LÓPEZ DE OÑATE, Flavio; ob. cit., p. 95

²⁴¹ NEUMARK, Fritz; citado por ROJO CHÁVEZ, Juan José; "Hacia una Política fiscal acorde con nuestra Capacidad Contributiva"; en *Revista PAF*; Núm. 76; ECASA, México, primera quincena de diciembre de 1992, p. 70.

B.- ELIMINACIÓN DE LA ARBITRARIEDAD.

La eliminación de la arbitrariedad puede presentarse tanto en la creación como en la aplicación de las normas fiscales.

1) La arbitrariedad en la creación de la norma.

a) Cuando se viola el principio de jerarquía normativa. Bien sea por el legislador, cuando la norma rebase el contenido de una disposición constitucional; por el poder ejecutivo, cuando al crear los reglamentos, vulneren a la ley; o por el poder judicial, al crear jurisprudencia contraria a la ley.

b) Por la indeterminación del alcance de la hipótesis normativa. Esto puede acontecer por los defectos o excesos gramaticales y las incompatibilidades lógicas de la propia norma. Lo primero se da cuando hay anfibología, equívocos o conceptos jurídicos indeterminados; y lo segundo, por la incompletitud, la redundancia y las oposiciones.

c) Cuando las normas no establecen los procedimientos adecuados para salvaguardar los derechos particulares. Esto se presenta ya porque la ley declare expresamente improcedente cualquier recurso ordinario, como los casos previstos en los artículos 33-A y 36 del Código Fiscal de la Federación; ya porque la Suprema Corte "interprete" como improcedente estas inconformidades, como por ejemplo, entratándose de los asuntos en los que se cuestiona la competencia de origen o la interpretación que se hace del artículo 73, fracción V, de la Ley de Amparo, relativo al interés jurídico sobre el que se ha dicho que protege únicamente derechos subjetivos.

d) Cuando el poder judicial formule principios tributarios fácilmente modificables por falta de constitucionalización de los mismos. Situación por cierto, harto frecuente en nuestros tribunales. Por ejemplo, en relación al principio de equidad y proporcionalidad, contenido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, la Suprema Corte había sostenido el criterio de que su violación no podía ser materia del juicio de amparo, pues no se encontraba dentro del capítulo de garantías y además implicaría invadir un ámbito reservado al poder legislativo. Fue hasta 1925, y con ciertos titubeos posteriores, que sostiene el criterio contrario. Pero, ¿cuánto tiempo podemos esperar que se mantenga el criterio actual?. La inseguridad que originan estos principios tributarios inconstitucionalizados es evidente.²⁴²

2) La arbitrariedad en la aplicación de la norma.

²⁴²ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel; "El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Fiscal"; en *Revista de la Academia Morelense de Derecho Procesal*; Núm. 3, Cuernavaca, mayo de 1996, p. 20.

En la aplicación de las normas tributarias la arbitrariedad se presenta tanto en la esfera jurisdiccional como administrativa. Por virtud del primero se puede dar el caso de una interpretación extrajurídica o desigual aplicación. Respecto al segundo, se presenta especialmente en el uso de las facultades discrecionales.

Sólo nos resta preguntarnos como lo hace Eduardo Couture: *“¿Puede en verdad el derecho prometer certeza a los hombres para regir su acción?. ¿Qué garantías puede dar el derecho de que el legislador no sancionará leyes injustas o inconstitucionales?. ¿Qué garantía puede dar el derecho de que los tribunales no se equivocan nunca?. Sólo puede prometer la revocación de sus fallos injustos. Pero ¿Quién puede asegurar que no habrán de ser injustos, precisamente los fallos revocatorios?. Toda certeza será siempre relativa... Por eso, educar al pueblo para que elija buenos gobernantes para que no claudiquen en su virtud, son los únicos medios hasta ahora hallados para reducir la incertidumbre del derecho”*.²⁴³

IV.- PRINCIPIO DE IGUALDAD O EQUIDAD.

Su fundamento es el artículo 31, fracción IV, en cuanto exige únicamente la “equidad” de las contribuciones. Algunos autores con mucho acierto hacen radicar la igualdad ante la ley no solo en estos artículos, sino también en los artículos 1º, 2º, 4º, 12, 17 y 28 de la Constitución Federal. El profesor Moreno Padilla agrega: *“El Estado debe ser impulsor de las estructuras sociales, para que a través del derecho, toda la sociedad participe del cambio”*, y concluye afirmando que: *“la ley presenta tres estados de igualdad que son armoniosos y complementarios entre sí: a) El reconocimiento de la igualdad individual. b) El principio de la igualdad donde se reconozca la igualdad como situación. y c) La igualdad como transformación social”*.²⁴⁴

La Suprema Corte de Justicia dijo al respecto:

“El principio de equidad radica medularmente en 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, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica 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 situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula”.²⁴⁵

²⁴³COUTURE, Eduardo; ob. cit., pp. XII y XII.

²⁴⁴MORENO PADILLA, Javier, “El Principio de Igualdad en el Derecho Tributario” en la obra *Principios Tributarios Constitucionales*; ob. cit., pp. 276-277.

²⁴⁵Jurisprudencia 98 emitida por el Pleno, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985*. p. 90.

Este principio de igualdad ante la ley tuvo su origen exclusivamente en materia penal y poco a poco se extendió a otras áreas hasta alcanzar al derecho fiscal.²⁴⁶ En pocas palabras, el principio se puede enunciar diciendo que “se debe tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales”,²⁴⁷ es decir, que “los contribuyentes deben recibir trato igual en cuanto a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas,²⁴⁸ plazos de pago y reducción de porcentajes por mermas”.²⁴⁹

El principio es relativo, pues bajo determinados contextos no hacer distinción puede conducir a tratar del mismo modo a personas que no se encuentran bajo las mismas circunstancias: “Prohibir tanto al rico como al pobre dormir bajo los puentes de París”.²⁵⁰ Por eso, “este principio no consiste, en consagrar un sistema por el cual todos los habitantes de la República deban contribuir con una cuota igual al sostenimiento del gobierno, sino que tiende a que en condiciones análogas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes”.²⁵¹

A.- DESIGUALDAD JURÍDICA.

A mi juicio, la desigualdad jurídica, en materia fiscal puede presentarse:²⁵² 1) En la propia creación de las normas jurídicas; y, 2).- En la aplicación concreta de la norma.

1) La desigualdad en la creación de la norma tributaria.

a) **Cuando esta es privativa.** Es cuando se designa concretamente a una persona. Por ejemplo, el artículo 4º de la Ley de Ingresos, que establece expresamente que PEMEX deberá pagar varias contribuciones; el artículo 13 de la misma ley, que señala el régimen fiscal de la C.F.E., CONASUPO, CAPUFE, Lotería Nacional, Ferrocarriles Nacionales, etc. El artículo 21 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, que exige que PEMEX presente declaración a más tardar el día 20 de septiembre por el primer semestre del año. Otro ejemplo es aquél acuerdo publicado en el D.O.F. del 28 de mayo de 1993, por medio del cual el D.D.F. otorgó un subsidio por el impuesto predial y derechos de agua potable a los pensionados de la Asociación Nacional de Actores que les permitía pagar sólo la cuota mínima, pero que no se otorgó a otros pensionados pertenecientes a sindicatos o agrupaciones similares. Otro ejemplo más sería aquél Acuerdo tomado

²⁴⁶GARZA, Servando; ob. cit., pp. 69 y 70.

²⁴⁷Ídem; p. 70.

²⁴⁸Pleno, 8ª Época, Núm. 59, noviembre. 1992, Tesis P. XCIV/92, p. 35.

²⁴⁹Pleno, 8ª Época, Tomo VIII, Diciembre, Tesis J/P 52/91, p. 27 y Pleno, Informe 1984, Parte I, p. 343.

²⁵⁰TRIBE, Lawrence; citado por GARAY, Alberto F., *La Igualdad ante la Ley*; Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1989, p. 20.

²⁵¹7ª. Época, Vol. 76, Primera Parte, Pleno, p. 41.

²⁵²ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel; “El Principio de Igualdad en Materia Tributaria”; en *Revista de la Academia Morelense de Derecho Procesal*; Año 1, Núm. 1; Cuernavaca, marzo de 1996, pp. 16-18.

por la S.H.C.P. para dar a conocer los criterios aplicables a las Asociaciones Religiosas Católicas y no respecto a otras congregaciones de diferente religión. Asimismo, es importante diferenciar entre ley privativa y ley especial.

b) Cuando arbitrariamente establece discriminaciones entre contribuyentes respecto de los cuales no media razón objetiva de diferenciación.- Esto tiene que ver, entre otras cosas, con la aplicación de incentivos fiscales a determinadas personas, pues *"...la equidad con la imposición también se identifica con nociones de redistribución de la riqueza... reducir las diferencias entre los ingresos que retienen los contribuyentes después que se han pagado los impuestos... pero la arbitrariedad en el otorgamiento de beneficios puede contrarrestarse con la contribución general que los incentivos hacen al desarrollo..."*²⁵³ Por ejemplo, que se pretenda gravar en mayor medida a una Sociedad Anónima que a una Sociedad de Responsabilidad Limitada. Esto es, si ambas tienen propósitos lucrativos, el modo diferente en que se organicen sus socios (aspecto subjetivo) no altera en nada sus intenciones de obtener beneficios (aspecto objetivo). Otro ejemplo sería el que a dos arrendadores se les tratara fiscalmente en forma distinta por destinar sus inmuebles, uno a casa habitación y otro a la agricultura.²⁵⁴

También se presenta cuando la ley exenta a las regalías de los escritores, pero no de aquellos que realicen obras técnicas, científicas o didácticas, *"lo que viola el principio de equidad, pues no obstante que el hecho generador del impuesto es el mismo para todos los sujetos pasivos, a saber, la obtención de regalías por permitir a terceros el uso o explotación de sus derechos de autor, y que el motivo de la exención radica en el estímulo a la obra creativa, lo que opera respecto de todo tipo de autores, se da un trato diferente a los de obras técnicas, científicas o didácticas al excluirseles de la exención respectiva"*²⁵⁵

c) Cuando la diferencia objetiva entre sujetos pasivos no sea sustancial y las obligaciones que deben cumplir si lo sean.- Es decir, que aún cuando tuvieran diferencias en base a criterios objetivos, sus similitudes fueran casi idénticas y a pesar de ello se les impusieran cargas diametralmente distintas. Por ejemplo, el artículo 32-A del C.F.F. establece la obligación de presentar dictamen de estados financieros a quienes hayan obtenido el año anterior, ingresos por \$14'658,683.00 o activos por \$29'317,366.00 o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior; luego entonces, si tengo una empresa cuyos ingresos no rebasaron por un peso esas cantidades o tuve 299 trabajadores, no tendré que dictaminar mis estados financieros, siendo por esta razón desigualitario, pues, si bien no es idéntica la situación, por márgenes tan estrechos casi lo son y en cambio

²⁵³HELLER, Jack y KAUFFMAN, Kenneth M.; *Incentivos Fiscales para el Desarrollo Industrial*; Editado por C.E.L.A.M., México, 1965, p. 132.

²⁵⁴Pleno, 8ª. Época, Núm. 59, Tesis P. XCVII/92, 1992, p. 37.

²⁵⁵ Pleno, Jurisprudencia 21, Tomo 55, julio 1992, p. 12.

las obligaciones son muy diferentes. Asimismo, tenemos aquél caso creado en la Ley de Ingresos Mercantiles, ya abrogada, en la que se exentaba del pago del impuesto a los ingresos por la enajenación de productos derivados del pan, pero no las galletas, siendo que ambos productos son de igual naturaleza.²⁵⁶

2) La desigualdad en la aplicación concreta de la norma tributaria.

a) **Cuando un órgano jurisdiccional emite resoluciones contradictorias en casos similares.**- Esto que parece lógico, en la práctica ha rebotado con absurdos criterios de los tribunales, con el argumento de que tienen libertad para emitir distintos criterios; sin embargo, existe una tesis del Tribunal Fiscal Federal cuyo contenido es interesante:

*“VALOR DE LOS PRECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y SU APLICACIÓN EN CASOS ANÁLOGOS.- Si una resolución administrativa no viola la ley, sino la integra en relación a un caso no previsto en ésta, y constituye una resolución favorable a un particular, puede ser invocado por un tercero que se encuentra en la misma hipótesis, aunque no sea aplicable el artículo 94 del C.F.F. En virtud del principio de igualdad frente a la ley que está consagrado en el artículo 13 constitucional y también implícitamente en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, según el cual los impuestos deben ser proporcionales y equitativos, de donde se sigue que no sería equitativo que en el caso del precedente, la actividad fiscal otorgue un tratamiento favorable al particular y en otra situación similar lo niegue”*²⁵⁷

Sin embargo, por otro lado, la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió una tesis opuesta a la señalada, que dice:

*“EXENCIÓN DE IMPUESTOS.- EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD EN LA IMPOSICIÓN.- VARIACIÓN DEL CRITERIO DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA.- Los requisitos de proporcionalidad y equidad establecidos por el artículo 31 constitucional, los refiere a las leyes, actos formal y materialmente legislativos, y no a las resoluciones administrativas, actos formal y materialmente administrativos; de ahí, que el hecho de que las autoridades responsables emitan una resolución en sentido diverso al de otra u otras que con anterioridad hayan pronunciado, no significa que se viole el precepto constitucional invocado...”*²⁵⁸

En otro asunto la Suprema Corte dijo:

²⁵⁶ MARGAIN MANAUTOU, Emilio; *Introducción al estudio...*; ob. cit. p. 162.

²⁵⁷ Informe del Presidente del T.F.F. en 1972.

²⁵⁸ A.R. 6327/67, Ingenio de Mahuixtlán, S. de R.L. de C.V. 25 de julio de 1968, unanimidad de 4 votos.

“...Cuando una ley establece que la administración puede hacer o abstenerse de hacer un acto que beneficie a un particular, guiándose para su decisión por las exigencias del interés público, esta facultad discrecional debe ejercitarse en forma tal, que se respete el principio de igualdad de los individuos ante la ley. De manera que si las circunstancias de hecho y de derecho son las mismas en dos casos, la decisión debe ser idéntica para ambos; de otro modo no se trataría de una facultad legítima, sino de un poder arbitrario, incompatible con el régimen de la legalidad.”²⁵⁹

b) Cuando la autoridad administrativa emite actos inhabituales o infrecuentes (desvío de poder). Por ejemplo, resulta que el administrador de rentas es un vecino con el que una persona tuvo un problema anteriormente y por ello ordenó una visita domiciliaria en su contra. El siguiente año vuelve a ordenar lo mismo, no obstante que con todos los demás vecinos no lo hizo. Este acto es arbitrario por desigual.

Esta conducta arbitraria de la autoridad “se produce cuando a pesar de la apariencia de la legalidad del acto, se descubre que el agente de la administración emplee un medio no autorizado por la ley para la consecución de un fin lícito (desvío en el medio) o utiliza el medio establecido por la norma para el logro de un fin distinto del perseguido por ella (desvío en el fin), en cuyos casos estará viciado de ilegitimidad el acto”²⁶⁰.

c) Cuando emite actos arbitrarios o manifiestamente injustos.- Ejemplo de esto, es cuando la S.H.C.P. asigna una máquina de comprobación fiscal a un contribuyente y no a todos los demás que están a su lado; o bien, que existiendo en ley una obligación, sólo algunos la cumplan y posteriormente, por orden administrativa o legal se exente a todos, siendo que los primeros ya pagaron y los otros nunca lo hicieron.

3) Excepciones a la regla.

En mi opinión, la desigualdad no existe cuando a pesar de encontrarse en cualquiera de las anteriores hipótesis, se presentan alguna de estas dos variantes:

a) Que esa desigualdad provenga de la violación a la norma.- Por ejemplo, supongamos que la oficina encargada de recibir las multas de la Dirección de Tránsito le dice a todos los infractores “la multa es por un monto de \$50, denme \$20 a mí y cancelo su multa”. Pero cuando otros se presentan no les quieren aplicar este trato “igualitario”. No se viola el principio de igualdad porque el funcionario en

²⁵⁹ Quinta época, Segunda Sala, Tomo LXXII, p. 4766.

²⁶⁰ 7ª época, Tomo 205-206, 6ª parte, Genaro David Góngora Pimentel, p. 179.

realidad esta incumpliendo con la ley, y esto no puede crear un derecho subjetivo al particular.

Respecto al punto existe las siguientes tesis jurisprudenciales que dicen:

"GARANTÍA DE IGUALDAD ANTE LA LEY.- ALCANCES DE LA (ARTICULO 13 CONSTITUCIONAL).- El error en que hubiera incurrido la autoridad al conceder un beneficio, en modo alguno legitima a otros aspirantes para exigir un tratamiento igual, ya que la garantía de igualdad establecida en el artículo 13 constitucional estriba en que se aplique la ley a todos los casos que se encuentran comprendidos dentro de la hipótesis normativa, sin distinción de personas, lo cual no tiene el alcance de que se otorgue a todos los que lo soliciten, el mismo beneficio que indebidamente se le haya dado a alguien, si no procede de conformidad con la ley, aun cuando su situación sea la misma".²⁶¹

"ACTOS ADMINISTRATIVOS ILEGALES.- NO PUEDEN ENGENDRAR DERECHOS.- El acto administrativo, cuando es contrario a la ley, no puede engendrar derechos ni producir consecuencias jurídicas, ya que todo acto fuera de la ley, no puede engendrar más que una aparente situación jurídica, y la destrucción de tal acto no implica lo que en términos técnicos se denomina la privación de un derecho; de ahí que el Poder Público pueda, de por sí y ante sí, declarar la inexistencia de un acto de esa naturaleza..."²⁶²

b) Que la desigualdad se presente en razón a la fuente del ingreso gravado.- Por ejemplo, no se grava con la misma cuota a un inversionista que obtiene \$10,000 en la Bolsa de Valores, que un ingeniero que obtiene esa misma cantidad por su trabajo. Se supone que el ingeniero produce riqueza. El inversionista sólo especula con ella. Sin embargo, estos criterios son muy frecuentemente modificados por el legislador atendiendo a los gobiernos en el poder. Gravar más fuertemente a un inversionista era propio de los gobiernos de López Portillo o Echeverría. Gravarlos con menor intensidad, (por ejemplo con el 1%) es propio del Salinismo y Zedillismo. Nosotros creemos que el problema es de mayor profundidad, pues si bien el ingeniero produce riqueza, el inversionista arriesga su dinero y es posible que las cantidades que invierte las haya obtenido de su trabajo previo de muchos años. No sólo se especula, pues esa cantidad es también indispensable para producir la riqueza nacional. Lo cierto es que el Estado Mexicano tiene la libertad de elegir qué rubros de la economía desea incentivar o desalentar, de tal suerte que para ello puede utilizar a las contribuciones como instrumento, sin que

²⁶¹Jurisprudencia 22 que aparece en la Gaceta Núm. 35, noviembre de 1990, Tercera Parte, Colegiados, 8ª. Época, p. 81.

²⁶²A.R. 712/36 Cía. Industrial "El Potosí", S.A., 12 de agosto de 1936, mayoría de 3 votos.

implique violación de esta garantía individual, siempre que no rompa con otros principios.

c) Que sea por fomento económico.- Si la ley establece discriminaciones entre contribuyentes, aun cuando se encuentren en situaciones similares, cuando se trata de fomento económico de alguna región o grupo de personas, no habrá desigualdad. De esta manera se entienden las autorizaciones fiscales y las regiones fronterizas exentas de impuestos a la importación.

B.- EL PRINCIPIO DE IGUALDAD FRENTE A LOS EXTRANJEROS.

En la doctrina se ha planteado el problema relacionado con la obligación que tienen los extranjeros para contribuir a los gastos públicos de la Nación. Esto, en atención a que el artículo 31, fracción IV constitucional en forma expresa señala que sólo los mexicanos estamos obligados a hacerlo. A pesar de esto, los extranjeros también están obligados a contribuir por cuatro razones fundamentales:

1.- Porque el artículo 73, fracción VII, permite al Congreso establecer cualquier tipo de contribución para sufragar los gastos públicos, incluyéndose implícitamente a los extranjeros, pues no hay disposición constitucional que lo prohíba.

2.- Porque la S.C.J.N. ha establecido tesis en el sentido de que los extranjeros también están obligados a contribuir a los gastos públicos.²⁶³

3.- Porque existe una Convención sobre Condición de los Extranjeros suscrito por México, cuyo artículo 4º establece: *"Los extranjeros están obligados a las contribuciones ordinarias o extraordinarias, así como a los empréstitos forzosos, siempre que tales medidas alcancen a la generalidad de la población"*.

4.- Porque de una interpretación sistemática del artículo 31, fracción IV, se debe llegar a la conclusión de que la equidad sólo opera para los mexicanos, es decir, que únicamente a éstos deben aplicarse contribuciones que tiendan a una igualdad de situación, pues no sería justo que a los extranjeros se les aplicaran los beneficios creados para los nacionales, cuando la idea del constituyente no abarcó a aquellos.

Además de lo anterior, que se aplica en la materia fiscal federal, en el ámbito estatal los extranjeros también estarán obligados a contribuir a los gastos públicos de cada entidad federativa cuando lo establezcan las leyes locales. Así, en nuestra Constitución Local, el artículo 8º, fracción IV, indica que *"los extranjeros deben contribuir a los gastos públicos en la proporción, forma y tiempo que dispongan las"*

²⁶³A.R. 8140/61 Société Anonume des Manufactures de Glaces et Produits Chimiques de Saint-Gobain Chuny et Ciry y Fertilizantes de Monclova, S.A.. 19 de enero de 1971, unanimidad de 20 votos. Ponente: Ezequiel Burguete Farrera, 7ª época, Vol 25, 1ª Parte, p. 19.

leyes y sujetarse a los fallos y sentencias de los tribunales, sin poder intentar otros recursos que los concedidos a los mexicanos”.

Para concluir el tema deseamos expresar que el maestro Servando J. Garza ha dicho que sólo con la combinación adecuada de impuestos directos e indirectos se logra la igualdad y justicia tributaria, pues tanto los primeros como los segundos, considerados aisladamente, no reúnen este requisito.²⁶⁴ Tampoco debemos olvidar que este principio *“no puede ser entendido en términos tales que impidan al legislador, establecer el sistema fiscal que estima justo, introducir diferencias entre los contribuyentes, bien sea atendiendo a la cuantía de su renta, al origen de éstas o cualesquiera otra condición social que considere relevante para atender al fin de la justicia”*.²⁶⁵

Apoyados en esta idea, nosotros creemos que el principio de igualdad puede ser analizado, bien en forma particular en cada contribución, o en su conjunto, de tal suerte que todos contribuyamos a los gastos públicos en forma igualitaria.

V.- PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD.

“Es la imposibilidad material establecida en el orden jurídico para que se aplique la ley, retrotoyéndola a hechos anteriormente ocurridos”.²⁶⁶ Se establece en el artículo 14 en su primer párrafo, en el que se afirma que *“a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”*. La obligación de no dar efectos retroactivos a alguna ley en perjuicio de persona alguna, deben respetarla, tanto las autoridades administrativas al aplicar la ley, como el poder legislativo y ejecutivo al crear la norma.

Este principio tiene como fundamento el hecho de que *“el principio de certeza de la tributación aconseja la irretroactividad por la perturbación que se produce en los cálculos de los contribuyentes”*,²⁶⁷ o que éstos *“podrían haber actuado de manera diferente si hubieran tenido oportuna noticia de la reforma, cambiando sus métodos, expandiendo o contrayendo sus actividades, para evitar pérdidas o dificultades”*.²⁶⁸

La doctrina ha considerado que las teorías que mejor explican la retroactividad son: 1.- La Teoría de los Derechos Adquiridos. Se presenta cuando la ley destruye o restringe un derecho adquirido bajo la tutela de una ley anterior; 2.- Doctrina de Bonecasse; 3.- Doctrina de Paul Roubier; 4.- Doctrina de Coviello; 5.-

²⁶⁴GARZA, Servando; ob. cit., pp. 73-75.

²⁶⁵ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco; “Principio de Igualdad y Deber de Contribuir en la Jurisdicción Constitucional”; en *Papeles de Trabajo*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1989, p. 10

²⁶⁶NICOLÁS LÓPEZ, Jaime; “La Garantía de Irretroactividad de la Ley Fiscal en México y España”; en *Revista PAF*; Núm. 103, Editorial ECASA, México, segunda quincena de enero de 1994, p. 56.

²⁶⁷GRIZZIOTTI; citado por FONROUGE GIULLIANI, Carlos María; *Derecho Financiero y Temas de Derecho Financiero*; Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires, 1968, p. 93.

²⁶⁸BLOUGH; citado por FONROUGE GIULLIANI, Carlos María; ob. cit., p. 93.

Doctrina Burgoa; 6.- Doctrina Flores Zavala;²⁶⁹ 7.- Doctrina Margain Manautou; A nuestro juicio es el maestro Flores Zavala quien ha dado hasta hoy la mejor clasificación de supuestos en los que opera la retroactividad en materia fiscal en nuestro país.²⁷⁰

La S.C.J.N. también se ha ocupado del asunto y resumidamente ha sostenido en diversas ejecutorias lo siguiente:

*"...la justicia de tal retroactividad sólo puede entenderse en el sentido de que los contribuyentes no pueden alegar que han adquirido el derecho de pagar siempre el mismo impuesto que afecta su patrimonio, pero nunca en el sentido de que los causantes han de cubrir por el tiempo anterior a la nueva ley, la diferencia que resulte entre el impuesto que han venido pagando y el que deben pagar en lo sucesivo".*²⁷¹

*"La garantía que consagra el... artículo 14, consiste en la imposibilidad de dar efectos retroactivos a una ley, cuando éstas causen perjuicios al interés particular... lo que es bien distinto de pretender que el precepto de mérito establezca la obligación para la autoridad, con el correlativo derecho del gobernado, de aplicar retroactivamente la ley, cuando tal circunstancia beneficie a este último".*²⁷²

*"...No puede haber violación si se aplica una ley anterior, ya derogada a situaciones presentes, si el contenido de ambas es substancialmente el mismo..."*²⁷³

*"...frente al derecho público el derecho del particular puede ser restringido por una norma posterior, sin que esto implique su aplicación retroactiva, dada la prelación que existe entre ambos derechos".*²⁷⁴

"Si bien es verdad que por regla general, el fenómeno de la retroactividad se presenta como un conflicto de leyes expedidas sucesivamente y que tienden a normar al mismo acto, el mismo hecho o la misma situación, también lo es, que puede darse el caso de que los mandatos de una ley sean retroactivos y lesivos al

²⁶⁹Ver a este autor especialmente; FLORES ZAVALA, Ernesto; ob. cit. p. 184

²⁷⁰FLORES ZAVALA, Ernesto; ob. cit. pp. 164-170.

²⁷¹Tesis 229, 3ª. Parte, Segunda Sala, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1965*, p. 227.

²⁷²Vol. 39, 6ª. Parte, Primer Circuito, Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa. A.R. 2487/71 Alfredo Palazuelos G., 10 de marzo de 1972, unanimidad de votos.

²⁷³Vol. 39, 6ª. Parte, Primer Circuito, Primer Tribunal Colegiado en Materia Admtva; A.R. 41/72, Miguel Silvestre Sevilla, 13 de marzo 1972, p. 59.

²⁷⁴9ª época, Pleno, Tomo IV, agosto 1996, p. 85.

*mencionado artículo 14 cuando rijan de manera originaria determinada cuestión, es decir, cuando ésta sea prevista legislativamente por primera vez... Establecido que la ausencia de normas legislativas configura para el gobernado el derecho de obrar libremente, y que tal derecho también es tutelado por el orden jurídico, porque todo lo no prohibido por las normas legales ni sujeto a determinadas modalidades le está por ellas permitido, tiene que admitirse que el surgimiento de una ley que regule una situación hasta entonces imprevista legislativamente, sólo puede obrar hacia el futuro, ya que de lo contrario estaría vulnerado el artículo 14 constitucional, que estatuye que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna".*²⁷⁵

Por otro lado, como ejemplo de leyes retroactivas, tenemos que en 1953 la Ley del Impuesto Sobre la Renta estableció un aumento al impuesto sobre las ganancias distribuidas de las Sociedades, según los balances aprobados a partir del 1º de enero de 1954. La Corte inicialmente afirmó que era inconstitucional por retroactiva, ya que las ganancias en realidad se generaron durante el año anterior y el balance sólo sirve para distribuirlos. La Suprema Corte dijo en esa ocasión que *"las utilidades distribuibles se causan día a día y por ello el impuesto se causa en el momento en que se obtienen esas ganancias... el balance es sólo un registro. Las utilidades no se obtienen en el balance, no se originan en él. El hecho que da origen a la obligación es la percepción de dividendos obtenidos día a día"*.²⁷⁶ Posteriormente, varió el criterio y dijo que sí eran constitucionales, porque según la Ley de Sociedades Mercantiles, las ganancias distribuibles constituyen el incremento del valor de la acción o de la parte social, independientemente de su distribución, aumento que sólo tiene lugar hasta el momento en el cual se determinan las utilidades de la sociedad, fijación de utilidades que se realiza normalmente a través del balance.²⁷⁷

En apoyo a esta última idea de la Suprema Corte podemos citar a García Belsunce quien afirma: *"El impuesto a las ganancias no grava cada ganancia, o sea cada ingreso que reúna las características que según la ley así lo califique, sino el conjunto de ganancias netas que resulta de deducir de las ganancias brutas todos los gastos necesarios para obtenerlos, mantenerlos y conservarlos... En consecuencia, el hecho imponible se produce en el momento del cierre del ejercicio y es por ello que una ley nueva puede modificar el impuesto a las ganancias durante el curso del ejercicio, sin que se diga por eso que la ley es retroactiva o que hay retroactividad dentro del ejercicio, porque lo que hay, es sólo efecto inmediato de la nueva ley..."*²⁷⁸

²⁷⁵ 6ª época, Segunda Sala, Tomo XCVIII, Tercera Parte, p. 50.

²⁷⁶ Tesis aparecida en la Primera Parte del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1988*, p. 807.

²⁷⁷ Asunto referido por DE LA GARZA, Sergio Francisco; ob. cit., pp. 303-304.

²⁷⁸ GARCÍA BELSUNCE, Horacio; ob. cit., pp. 168-169.

El maestro De la Garza establece con verdadero tino que existe violación a este principio cuando la ley fiscal aumenta el plazo para que una obligación fiscal prescriba; asimismo, se vulnera cuando se aplica la última tasa de recargos, (si es más alta a las que prevalecían en años anteriores y el adeudo ha durado varios años), y también lo es cuando se pretende aplicar el máximo de los recargos, siendo que hubo variación del tope en los diversos años en que estuvo insoluto el crédito, pues esta aplicación obra sobre el pasado.²⁷⁹

Otro ejemplo hipotético sería el que una ley estableciera una exención por determinados años y una nueva, durante el disfrute de la exención, la pretendiera dejar sin efectos, que redujera el tiempo de la exención o su forma de disfrute.

VI.- PRINCIPIO DE PREVIA AUDIENCIA.

Está consagrado en el artículo 14 constitucional en la parte que afirma que:

“Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad, de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan con las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho”.

En 1940 se emitió una tesis que obligaba no solo a las autoridades administrativas a sujetarse a la ley, sino al poder legislativo para que en sus leyes estableciera un procedimiento adecuado en que pueda oírse a las partes. Tesis denominada Gabino Fraga que precisa:

*“La garantía de audiencia debe constituir un derecho de los particulares, no sólo frente a las autoridades administrativas y judiciales, sino también frente a la autoridad legislativa, que queda obligada a consignar en sus leyes los procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y se les dé oportunidad de defensa en aquellos casos en que resultan afectados sus derechos”.*²⁸⁰

Francisco de la Garza afirma que para determinar si en materia tributaria debe ser previa la garantía de audiencia, debe distinguirse entre las diversas contribuciones. Seguiremos este criterio.²⁸¹

²⁷⁹DE LA GARZA, Sergio Francisco; “El Principio de Irretroactividad en el Derecho Tributario”; en la *Obra Conmemorativa 50 años del Tribunal Fiscal de la Federación*; ob. cit., pp. 208-210.

²⁸⁰Tesis que aparece publicada como Jurisprudencia 9, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985*, 1ª parte, Pleno, pp. 29-30.

²⁸¹DE LA GARZA, Sergio Francisco; *Derecho Financiero...*; ob. cit., pp. 306-308.

A.- GARANTÍA DE AUDIENCIA EN MATERIA DE IMPUESTOS.

Así tendremos que en materia de Impuestos, la S.C.J.N. ha dicho que no es necesaria, tal y como lo sostiene en la siguiente tesis:

*“La garantía de audiencia no es necesaria ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando sí existe la posibilidad de que los interesados impugnen... el monto y cobro correspondiente, basta que una ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la aplicación del gravamen una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia consagrado por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente y en todo caso, la audiencia previa, sino que de acuerdo con su espíritu es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones y derechos”.*²⁸²

B.- GARANTÍA DE AUDIENCIA EN MATERIA DE DERECHOS.

Respecto a los derechos, el problema no puede existir, ya que la solicitud y el monto del pago se conocen desde antes de ser solicitado.

C.- GARANTÍA DE AUDIENCIA EN MATERIA DE CONTRIBUCIÓN DE MEJORAS.

Respecto a la contribución de mejoras, o “derechos de cooperación”, la S.C.J.N. ha dividido las soluciones en dos aspectos: Si esta contribución adopta el sistema de derrama, debe respetarse la garantía de previa audiencia,²⁸³ pero no cuando se adopta el sistema de cuota fija, pues en este caso se supone que “aquellos tienen conocimiento de la cantidad a cubrir antes de su realización”.²⁸⁴

En la doctrina se ha discutido, por otro lado, la ilegalidad del procedimiento administrativo de ejecución que otorga a la autoridad una posición privilegiada para hacer efectivos a su favor los créditos fiscales, sin recurrir para ello ante autoridades judiciales como exige el artículo 14 constitucional. Ya desde el siglo pasado el jurista Ignacio L. Vallarta había sostenido la constitucionalidad de dicho procedimiento, basándose en la necesidad de que la autoridad contara con los recursos económicos necesarios para hacer frente a sus gastos. Tesis que hasta el día de hoy ha prevalecido, incluso en jurisprudencia firme.

²⁸² Jurisprudencia 18, primera parte, del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1988*.

²⁸³ Jurisprudencia 14 de la Primera Parte, del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985*.

²⁸⁴ Jurisprudencia 16 de la Primera Parte, del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985*.

VII.- PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.

Tiene su base en la fracción IV del artículo 31 constitucional y artículo 127 de la Constitución Local, en la que se afirma que todos los mexicanos estamos obligados a contribuir a los gastos públicos de la Federación, del D.F., de los Estados y de los Municipios en que residimos de la manera "proporcional" que dispongan las leyes.

"La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos".²⁸⁵

Inicialmente la S.C.J.N. tuvo dos problemas que resolver sobre el principio de proporcionalidad de las contribuciones:

1.- El primero se refería a precisar si era competente para conocer de los amparos que se presentaban con motivo de la violación al artículo 31, fracción IV, pues este artículo se hallaba fuera del capítulo de las Garantías Individuales. Inicialmente había sostenido su incompetencia.²⁸⁶ En una tesis que ha nuestro juicio resume el argumento señalado, se estableció:

"...El remedio de los impuestos ruinosos o exorbitantes... no es atribución del Poder Judicial Federal, sino del pueblo mismo, mediante el sufragio para elegir legisladores patriotas que cuiden los intereses generales, procurando la convivencia normal y progresiva de la comunidad".²⁸⁷

Sin embargo, no fue sino hasta 1925 cuando emite la tesis Aurelio Maldonado en la que estableció:

"Aunque la jurisprudencia sentada por la Corte en ejecutorias anteriores, fue que la proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar esa jurisprudencia, estableciendo que sí está capacitado el Poder Judicial Federal para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo en cada caso especial, cuando a los ojos del poder

²⁸⁵Primera Parte, Pleno, tesis 98, del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985*, p. 90.

²⁸⁶*Semanario Judicial de la Federación*, Tomo IV, Romano Leopoldo y Coags., 10 de marzo de 1917, unanimidad de 9 votos, p. 259.

²⁸⁷5ª. Época, Tomo I, Álvarez Icaza, Ignacio, 17 diciembre 1917, p. 809.

*judicial aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso o que el poder legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales...*²⁸⁸

No obstante que en 1939²⁸⁹ y 1942²⁹⁰ reitera el criterio de que la Corte no puede conocer de la violación de este principio, es en 1944 cuando al dictar la tesis Mariano Ortega emerge el criterio contrario pero con el argumento de que el impuesto debe ser "exorbitante y ruinoso".²⁹¹ A pesar de estos primeros intentos, la Corte exigía al quejoso la demostración de que el impuesto era exorbitante y ruinoso,²⁹² aunque esto se modifica posteriormente.²⁹³

2.- El otro problema que tuvo la Suprema Corte de Justicia de la Nación fue el de determinar si el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal contenía uno o dos principios que dieran lugar a violaciones diferentes. Aunque también inicialmente se había pronunciado por la primera teoría, o sea, aquella que pugnaba por fundir en un solo principio, (el de generalidad de los impuestos), la proporcionalidad y equidad,²⁹⁴ posteriormente prefirió mantenerse ajeno a la controversia,²⁹⁵ y en últimas fechas ha sostenido la tesis opuesta en jurisprudencia firme.²⁹⁶

En México, Flores Zavala,²⁹⁷ Servando J. Garza,²⁹⁸ Rodríguez Lobato,²⁹⁹ Gregorio Sánchez León,³⁰⁰ Francisco de la Garza,³⁰¹ y Ramón Reyes Vera,³⁰² sostienen que tales conceptos en realidad constituyen una sola idea; y por su parte José Rivera Pérez Campos,³⁰³ Margain Manautou,³⁰⁴ Ignacio Burgoa Llano,³⁰⁵ Arrijoja

²⁸⁸ *Semanario Judicial de la Federación*, Tomo XVII, 20 de octubre de 1925, unanimidad de 8 votos, reproducida en el Apéndice 1917-1985, 1ª parte, Pleno Tesis 51, p. 96-97

²⁸⁹ Tomo LXI, A.R. 1951/39, FFCC Nacionales de México, 16 de agosto de 1939, unanimidad de 5 votos, *Semanario Judicial de la Federación*, p. 2724.

²⁹⁰ Tomo LXXII, A.R. 7375/41. Guerra Vda. de Villareal, Oralia, 22 de abril de 1942, unanimidad de 5 votos, p. 1989.

²⁹¹ El asunto versaba sobre el I.S.R, tesis citada por BALTIERRA DE YAÑEZ, Gloria; ob. cit., p. 63.

²⁹² *Semanario Judicial de la Federación*, 7ª época, 1ª parte. Vol. 52, A.R. 8359/64. Mario Estrada, unanimidad de 19 votos, p. 44.

²⁹³ Informe del Presidente S.C.J.N., 1984, 1ª parte, Pleno, tesis 30, pp. 347-348.

²⁹⁴ Informe de la Presidencia, 1985, 1ª parte, Pleno, tesis 32, pp. 400-401 y jurisprudencia 12 del informe 1989, 1ª parte, Pleno, 8ª época, p. 570.

²⁹⁵ *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985*, 1ª parte, Pleno, tesis 98, pp. 190-191 y jurisprudencia 44, Gaceta de enero 1990, 1ª parte, Pleno, p. 42, 8ª época.

²⁹⁶ Jurisprudencia 4, Gaceta 38, febrero 1991, 1ª parte, Tercera Sala, 8ª época, p. 15.

²⁹⁷ FLORES ZAVALA, Ernesto; ob. cit., pp. 206-210.

²⁹⁸ GARZA, Servando J.; ob. cit., pp. 70-71.

²⁹⁹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl; ob. cit., p. 44.

³⁰⁰ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio; citado por RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl; ob. cit., p. 44 y DE LA GARZA, Sergio Francisco; ob. cit., p. 272.

³⁰¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco; ob. cit., p. 271.

³⁰² REYES VERA, Ramón; "La fracción IV del artículo 31 en la Constitución Federal Mexicana"; en la *Obra Conmemorativa de los 45 años del T.F.F.*; ob. cit., p. 431.

³⁰³ RIVERA PÉREZ CAMPOS, José; "Equidad y Proporcionalidad en los Impuestos", en la *Obra*

Vizcaino,³⁰⁶ Serra Rojas³⁰⁷ y Gloria Baltierra³⁰⁸ sostienen que se trata en realidad de dos conceptos distintos, que pueden dar lugar a violaciones diferentes. Estoy de acuerdo con estos últimos autores en el sentido de que la proporcionalidad y equidad de las contribuciones son conceptos diferentes.

A nuestro juicio, el Poder Judicial Federal aún no ha resuelto otros tres problemas respecto al principio de capacidad contributiva:

1.- Si este principio ha de considerarse en forma particular o genérica. Es decir, si para considerar que una contribución atenta contra el principio, basta que el quejoso compruebe que él, en lo particular, carece de recursos económicos para pagarla, o si por el contrario, debe demostrar que a cualquier persona, incluyéndolo a él, le afecta porque no se tienen los recursos necesarios para pagarla.

Por ejemplo, doña Lichita tiene un predio que heredó de sus padres en pleno centro de Cuernavaca; es tan pobre que apenas le alcanza para vivir. Al lado de su casa vive, doña Prisca, que teniendo la misma cantidad de metros cuadrados que la primera es en cambio, solvente económicamente. Para Hacienda, ambas deben pagar igual cuota tributaria del impuesto predial. Si adoptamos un criterio general del principio de proporcionalidad y equidad la conclusión es ineludible: la dos deben pagar la misma cuota. Con esto es posible que doña Lichita se vea precisada a vender su casa. Con un criterio particularizado a la situación de doña Lichita, el fisco debería exentarla o imponerle una cuota mínima.

El fondo del asunto es que la legislación ha creado lo que se denomina como "capacidad contributiva presunta" y "capacidad contributiva real" y con esto ha fincado responsabilidades fiscales a todos, tengan o no en realidad recursos económicos para pagar. La Suprema Corte de Justicia en Pleno, decretó que la falta de proporcionalidad depende de circunstancias generales, pues *"el alegato de un causante en el sentido de que su capacidad contributiva ha disminuido por circunstancias diversas y que, por ese hecho, el impuesto que debe cubrir resulta desproporcionado, no es razón para considerar que la ley que lo impone es inconstitucional..."*³⁰⁹ Con esto aparentemente se dio solución a este problema. Nosotros decimos que aparentemente, porque en esta jurisprudencia no se estudia en forma acuciosa el asunto, pues cabe preguntar: ¿Por qué no es razón para declarar inconstitucional el impuesto, si las circunstancias personales del particular le impiden cubrir la cuota?. Debemos advertir que no sostenemos la idea contraria,

Commemorativa de los 45 años del T.F.F.; ob. cit., pp. 475-477.

³⁰⁴MARGAIN MANAUTOU, Emilio; *Introducción al estudio...*; ob. cit., pp. 37-40.

³⁰⁵BURGOA LLANO, Ignacio; "Los Principios Constitucionales en Materia de Contribuciones"; en la *Obra Commemorativa de los 45 años del T.F.F.*; ob. cit., pp. 414-415.

³⁰⁶ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo; ob. cit., p. 244.

³⁰⁷SERRA ROJAS, Andrés; ob. cit., p. 773.

³⁰⁸BALTIERRA DE YAÑEZ, Gloria; "Comentarios sobre la Evolución Jurisprudencial de los Conceptos de Proporcionalidad y Equidad"; en la *Obra Commemorativa de los 50 años del T.F.F.*; Tomo V, ob. cit., p. 70.

³⁰⁹Jurisprudencia 88 de la Segunda Parte del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1988*.

pues podría suceder que voluntariamente este sujeto haya accedido a tal nivel de insolvencia, pero lo que criticamos es la superficial respuesta dada por el Máximo Tribunal. El caso evidentemente requiere un análisis más profundo.

2.- Si debe analizarse respecto a cada contribución en concreto o sobre el conjunto de contribuciones que inciden en el particular. Es decir, si el principio se infringe únicamente cuando se alega que determinado impuesto es gravoso, o si también puede alegarse que por la suma de todas las contribuciones que se pagan, (federales, estatales y municipales) se violenta este postulado constitucional.

Nosotros compartimos el criterio que en las aulas de la Facultad de Derecho de la UNAM sostiene el Dr. Ramón Reyes Vera, en el sentido de que la proporcionalidad y equidad de las contribuciones no sólo debe analizarse conforme a las características de cada una de ellas, sino también a la incidencia que sobre el contribuyente realiza todo el sistema fiscal considerado en su conjunto. En este sentido, podría ser considerado como inequitativo o desproporcionado un tercer impuesto que se creara en adición al predial y al de adquisición de bienes inmuebles que ya pesan sobre esta misma fuente impositiva.

3.- Determinar el mínimo y el máximo a ser gravado sin incurrir, en el primer caso, en la exención (que signifique inequidad), y en el segundo, en la confiscatoriedad. Por ejemplo, la empresa "El Chocolate" obtuvo este año buenos ingresos y descontando deducciones su base gravable fue de \$100, 000 y por eso se ubica dentro de la tarifa más alta del ISR, debiendo pagar a Hacienda el 34%. La empresa "La Naranjada" obtuvo este mismo año también excelentes ingresos y descontando deducciones su base gravable fue de \$800,000. Esta empresa también se ubica en la tarifa más alta del ISR, o sea, 34%. La primera empresa pagará \$34,000 al fisco; la segunda \$272, 000. Si una gana más que otra no es justo que a ambas se les cobre sobre la misma tarifa. Si al principio la tarifa del ISR es proporcional, después del 34% se vuelve fija, y a nuestro juicio desigualitaria. La Suprema Corte de Justicia ha guardado silencio sobre este punto. Por eso consideramos que las contribuciones no sólo deben reunir este principio, sino que también deben cumplir el principio de "razonabilidad" que ya analizamos.

Por otro lado, este principio se cumple cabalmente, cuando la proporcionalidad de un impuesto se basa, *"en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquél obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegare a satisfacer"*.³¹⁰ *"El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de mas elevados recursos"*.³¹¹ Situación que no se presenta con el ISR que pagan las personas morales, pues se les grava por igual con la tasa del 34% a pequeños, medianos y grandes

³¹⁰Pleno, 7ª Época, Vol. 187-192, Primera Parte, Sección Jurisprudencia, p. 113.

³¹¹Informe 1984, 1ª parte, A.R. 3896/83 Camba S. A de C.V., 7 agosto de 1984, unanimidad de 19 votos, p. 336.

empresarios, sin importar el nivel de utilidades que puedan generar, “se ha establecido una tasa fija sin considerar la capacidad contributiva del sujeto, lo cual sin duda impide que se determine el gravamen de tal manera que quienes obtengan ingresos elevados, tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos”.³¹²

Asimismo, la S.C.J.N. ha emitido respecto a este asunto, tesis que nos parecen interesantes. Así ha dicho que “el que un impuesto sea elevado, incluso considerablemente, de un año a otro, no significa necesariamente que se incurra en violación al artículo 31, fracción IV de la Constitución”. Tengo entendido que algunas demandas de amparo que se enderezaron recientemente contra el aumento en la tasa del IVA, tenía entre otros este argumento. En relación a los derechos, la Suprema Corte ha abierto la posibilidad de demostrar en juicio que si el aumento es excesivo de un año a otro, respecto al costo del servicio prestado, existe violación al artículo 31, fracción IV.³¹³

El licenciado Moreno Padilla, nos señala que el principio de capacidad contributiva tiene también como propósito remover los obstáculos para que todos tengan el pleno desenvolvimiento de su personalidad, y que esto significa generar un derecho social que proteja en forma sistemática a los económicamente débiles.³¹⁴

VIII- PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD.

Se encuentra plasmado en el artículo 22 constitucional. Este artículo prohíbe la confiscación de los bienes y agrega que no se considera como tal, la aplicación total o parcial de los bienes de una persona para el pago de impuestos o multas. Interpretando el precepto en forma literal podría suponerse que el Estado puede imponer contribuciones que puedan quitar todos los bienes de una persona. Esto no es así, pues entendido en forma armónica respecto a las demás garantías individuales, se llega a la conclusión de que antes deben respetarse aquéllas y que la confiscación de los bienes sólo puede practicarse por la autoridad fiscal en casos muy excepcionales, por ejemplo en casos de suspensión de garantías o en la comisión de delitos o infracciones fiscales realmente graves.

*“El problema de la no confiscatoriedad se reduce a determinar hasta dónde puede llegar un tributo... a fin de que no lesione el derecho constitucional de propiedad, ya que no sólo es necesario que un tributo no tenga un tipo del cien por cien, sino que tenga unos tipos tales, que no frustre las lógicas y razonables expectativas que de la propiedad privada se derivan.”*³¹⁵

³¹²ROJO CHÁVEZ, Juan José; ob. cit., pp. 68-69.

³¹³Jurisprudencia Núm. 146 de la Primera Parte del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1988*.

³¹⁴MORENO PADILLA, Javier; “El Principio de Igualdad en el Derecho Tributario”; en la obra *Principios Tributarios Constitucionales*; ob. cit., p. 279.

³¹⁵LEJEUNE VARCÁRCCEL, Ernesto; “Aproximación al Principio de Igualdad Tributaria” en la obra *Principios Tributarios Constitucionales*; ob. cit. p. 218.

Esta disposición también se invoca en las demandas de amparo que se enderezan contra algunas contribuciones, cuando se les califica de “confiscatorias” por la tasa tan alta con la que inciden en los contribuyentes. Por ejemplo, hace años existía una tasa progresiva para los intereses que excedieran del 15% anual, hasta llegar a 90% del ingreso. La S.C.J.N. dijo que este impuesto no era confiscatorio, porque no se aplicaba a la totalidad de los ingresos, sino sólo a los excedentes del 15% anual, que se afectan escalonadamente.³¹⁶

En la doctrina se ha discutido mucho acerca de cuándo puede considerarse a una ley fiscal como confiscatoria, sin que exista una respuesta unánime al respecto, supuesto que los asuntos pueden observarse en forma específica y genérica. Por ejemplo, parece claro que un impuesto cuya tasa se eleve hasta el 95% será confiscatoria porque destruiría la materia imponible. El problema radica en determinar qué porcentaje será el idóneo. Inmediatamente nos encontraremos con posiciones subjetivas irreconciliables. Dino Jarach nos señala que la Suprema Corte Argentina ha dicho que existe confiscatoriedad cuando una ley absorbe más del 33% de la fuente del impuesto.³¹⁷

En nuestro medio, y por efecto de la legislación fiscal norteamericana, el ISR ha mantenido una tarifa del 34%, que es similar a la que prevalece en la de nuestro vecino país. Sin embargo nos escandalizaríamos de tener una tarifa del 60% al 70%, como sucede en Suecia o en cualquier país nórdico, e incluso la Suprema Corte de Justicia tal vez adoptaría un criterio diverso del que hasta hoy ha tenido. Como se ve pues, el asunto depende de la óptica con la que se observe. Lo único cierto es que el principio opera con ánimo de que el impuesto no afecte otros derechos constitucionales, como el derecho a la propiedad, a una vida digna, a ejercer el libre comercio, etc. de suerte que si el impuesto predial fuese tan alto que haga imposible sostener el derecho de propiedad, sería confiscatorio; si el ISR tuviera una tasa alta que sustrajera la mayor cantidad de lo que gana un trabajador y ello le impidiera llevar una vida digna y decorosa, como lo reconoce el artículo 123 constitucional, tal impuesto sería confiscatorio; si este mismo impuesto fuera tan alto que no permitiera obtener ganancias de un comercio que se tiene, es evidente que atenta contra el derecho a ejercer esta actividad. Y aquí nos surge una pregunta: ¿Qué sucederá cuando la Suprema Corte declare que un impuesto es confiscatorio?. ¿A quién obtuvo el amparo se le devolverá todo el impuesto pagado o la sentencia debe concretarse a limitar la obligación fiscal, especificando el porcentaje o monto a pagar que no sea confiscatorio?. Jarach nos señala que esto es una laguna de imposible solución, pues la autoridad legislativa responsable no podría dictar una ley privativa para el particular que obtuvo el amparo, ni la autoridad fiscal podría limitar el impuesto a determinado punto por carecer de base legal. También nos dice que la

³¹⁶Pleno, 6ª Época, Vol. XLVI, A.R. 2924/60 Concepción Navarro Cortés, 26 de abril de 1961, unanimidad de 16 votos, p. 297.

³¹⁷JARACH, Dino; “Curso Superior de Derecho Tributario” en *Temas de Derecho Tributario*; Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires, 1968, pp. 42-47.

confiscatoriedad no puede presentarse en los impuestos al consumo, sino únicamente en aquellos que gravan la renta o el patrimonio, por una sencilla razón: la confiscatoriedad se presenta como un atentado a la propiedad y algo que no tenemos en propiedad aún, no puede ser confiscatorio.³¹⁸

Bollo Arocena sostiene, desde otra perspectiva muy interesante, que si el gasto público es injusto, el ingreso con él cubierto es confiscatorio, *“dado que a través de él se habría producido una injustificada desposesión de bienes, por no revertir aquellos a la sociedad en la forma y a través de los cauces que ésta considere adecuados”*.³¹⁹

IX.- PRINCIPIO DE VINCULACIÓN CON EL GASTO PÚBLICO.

Por virtud de este principio se exige que las contribuciones que estamos obligados a cubrir a la Federación, Estado o Municipio donde residimos, se *destinen al Gasto Público*. Requisito sin el cual, cualquier gravamen vulnera el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

La Suprema Corte de Justicia ha reiterado este postulado al señalar:

*“IMPUESTOS. VALIDEZ DE LOS.- De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de 3 requisitos fundamentales: primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo; y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto es contrario a lo estatuido por la Constitución General...”*³²⁰

Esta exigencia constitucional la entendemos en dos formas: Primero, que las contribuciones se destinen exclusivamente a los gastos públicos, entendidos en su aspecto genérico, con exclusión de los gastos específicos que no tiendan al beneficio de la colectividad, como lo ha dicho la Suprema Corte de Justicia en la tesis que reza:

“IMPUESTOS, GASTO PÚBLICO ESPECIAL A QUE SE DESTINEN LOS. NO HAY VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL, FRACCIÓN IV.- El señalamiento de que con los impuestos deben cubrirse los gastos públicos, no constituye una prohibición para que los tributos se destinen desde su origen, por disposición de las legislaturas a cubrir un gasto especial, siempre que éste sea en

³¹⁸JARACH, Dino; ob. cit., p. 47.

³¹⁹BOLLO AROCENA, Ma. del Carmen; “La Prohibición de Confiscatoriedad como Límite Constitucional a la Tributación”; en la obra *Principios Tributarios Constitucionales*; ob. cit., p. 376.

³²⁰Jurisprudencia 57 de la Primera Parte, Pleno, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1985*, pp. 112-113.

beneficio de la colectividad. Si alguna prohibición contiene el precepto, no es otra que la que los impuestos se destinen a fines diferentes a los gastos públicos".³²¹

De lo anterior podemos válidamente concluir que los ingresos derivados de la multas fiscales destinados a la formación de fondos para el otorgamiento de estímulos y recompensas por productividad y cumplimiento del personal de la Secretaría de Hacienda, que se prevé en el artículo 70-bis del C.F.F., son contrarios al artículo 31, fracción IV, pues lo que se recauda no tiene como propósito otorgar un beneficio a la colectividad, sino a un grupo de funcionarios. Es cierto que el artículo 1º del mismo ordenamiento permite destinar los ingresos a un gasto público específico, pero nuestra opinión es que este precepto debe interpretarse en el mismo sentido que lo hace la jurisprudencia antes señalada, es decir, que los gastos especiales están autorizados siempre que beneficien a la colectividad

Una segunda perspectiva es que estas contribuciones no se distraigan en otros fines o proyectos que no sean exclusivamente los gastos públicos, pues como habíamos dicho en temas anteriores, existen ejemplos de gastos que hace el gobierno que no son precisamente gastos públicos, pues *"...de nada sirve hablar de justicia en los ingresos tributarios si al mismo tiempo no se garantiza la justicia en el gasto público..."*³²² Abundando sobre este punto, conviene referirnos a lo que señalan dos autores mexicanos: Miguel Valdés Villareal, quien afirma: *"...el punto de partida de la justicia en las contribuciones es la trascendente decisión política del Poder Ejecutivo, proponiendo, y del Poder Legislativo aprobando el presupuesto nacional del Gobierno"*,³²³ y Luis Carballo Balvanera quien establece: *"La asignación de los recursos, la distribución del ingreso y la riqueza nacional y la estabilización de la economía son las tres finalidades de naturaleza macro-económica que la Hacienda Pública contemporánea reconoce a las contribuciones y al presupuesto de gastos del gobierno"*.³²⁴

Debemos reconocer, sin embargo, que este principio es relativo y hoy poco sustentable ante la creciente influencia de los sucesos económicos, sociales y políticos y especialmente por la redacción del artículo 131 constitucional, que también ya tuvimos oportunidad de comentar, y por virtud del cual se permite al Presidente de la República emitir decretos-ley que tiendan a proteger cierta actividad económica o desalentar alguna otra. Se permite el uso de las contribuciones con propósitos distintos al gasto público, sin que ello implique vulneración al artículo 31, fracción IV, pues es la misma Constitución que lo autoriza en otro precepto. Sin embargo, fuera de esos casos, no es dable al poder público, imponer contribuciones que no tengan otro destino que los gastos públicos.

³²¹Jurisprudencia 53 del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación* 1985, p. 105.

³²²LEJEUNE VARCARCEL, Ernesto; ob. cit. p. 214.

³²³VALDÉS VILLAREAL, Miguel; "La Justicia en las Contribuciones"; en la obra *Principios Tributarios Constitucionales*; ob. cit. p. 34.

³²⁴CARBALLO BALVANERA, Luis; "El Principio Constitucional de Justicia Fiscal"; en la obra *Principios Tributarios Constitucionales*; ob. cit., p. 121.

X.- PRINCIPIO DEL MÍNIMO EXENTO.

Es parte del principio de igualdad y capacidad contributiva. Consiste en reconocer que aquellos que carecen de capacidad económica no están obligados a cubrir los gastos públicos. *“El principio de capacidad contributiva lleva implícita la exigencia del mínimo vital exento”*.³²⁵ Se parte del supuesto real existente en todas nuestras sociedades, de que muchas personas ni siquiera tienen lo necesario para vivir, y sería injusto todavía obligarlos a pagar contribuciones.

Considero que si el Estado tiene tres fuentes generales sobre las cuales sustrae ingresos de los particulares: La renta, el consumo y el patrimonio, también será en estas tres fuentes, en donde se debe hallar el mínimo exento, de tal forma que las legislaciones fiscales reconozcan este mínimo exento en los impuestos que respectivamente gravan estas fuentes, so pena de violentar este principio y consecuentemente el de igualdad. Nuestra legislación reconoce este principio en los tres aspectos ya señalados, aunque con ciertas restricciones, como se indica a continuación:

A.- RESPECTO A CONTRIBUCIONES QUE INCIDEN SOBRE EL PATRIMONIO.

Respecto a las contribuciones que inciden sobre el patrimonio, cuando señala que el patrimonio de familia será inalienable y no estará sujeto a embargo ni a gravamen alguno (artículo 27, fracción XVII y 123, fracción XXVIII, de la Constitución Federal). El precepto es suficientemente claro para que quien constituya un patrimonio de familia no pague el impuesto predial, por ejemplo, pues aun cuando no pague este gravamen, el fisco estatal se vería imposibilitado a cobrarlo porque no puede hacerlo efectivo sobre el inmueble, precisamente por prohibición expresa de tales artículos constitucionales. Sin embargo, en las leyes fiscales estatales, el impuesto predial no prevé la exención del patrimonio de familia en el pago del impuesto predial, por lo que debe entenderse que sí se está obligado a pagarlo legalmente, aunque no constitucionalmente. En la legislación del Estado de Campeche se prevé la exención del impuesto predial para el patrimonio de familia

El Poder Judicial Federal ha emitido tanto una tesis como una jurisprudencia en la que se sostienen criterios contradictorios respecto a la exención del patrimonio de familia sobre el impuesto predial. La primera de dichas tesis establece:

“Al establecer el. . . artículo 27. . . que el patrimonio de familia no debe ser inalienable, y que no estará sujeto a embargo ni a gravamen

³²⁵SOUTO MAIOR, citado por HERRERA MOLINA, Pedro Manuel; *La Exención Tributaria*; Editorial Colex, España, 1990, p. 49.

*ninguno, es que quiso excluir también, los gravámenes o embargos fiscales...*³²⁶

*"...es obvio que fue establecido (la institución del patrimonio familiar) no como defensa o protección contra el mismo Estado... sino contra la mala administración del jefe de familia, contra los particulares... propósito que se malograría admitiendo la exención..."*³²⁷

B.- EN RELACIÓN A LAS CONTRIBUCIONES QUE GRAVAN EL INGRESO.

Esto cuando señala que el salario mínimo estará exceptuado de embargo, compensación o descuento, conforme al artículo 123, fracción VIII, de la Constitución Federal. El problema del mínimo exento es tanto como pretender definir qué debe entenderse por salario mínimo, lo que origina infinidad de controversias.

Souto Mior ha señalado: *"Es difícil determinar la cuantía de la inmunidad vital garantizada por la Constitución. Este límite no puede concretarse formalmente, sino sólo por la labor de la jurisprudencia constitucional, dejando amplios márgenes de discrecionalidad al legislador. Por tanto, la inmunidad del mínimo vital es un concepto jurídico indeterminado"*.³²⁸

En la Ley del Impuesto sobre la Renta se prevén casos interesantes respecto al tema que venimos señalando. Por ejemplo, consideramos que si los derechos establecidos constitucionalmente y en la legislación laboral constituyen el mínimo de subsistencia de los trabajadores, en materia fiscal debieran ser el límite máximo para exentar; sin embargo, el artículo 77 de aquella ley estatuye que el excedente de 90 días de salario mínimo será gravado cuando se trate de prestaciones otorgadas al trabajador con motivo de su despido, lo que se antoja inconstitucional, pues la propia constitución alude además de tres meses de salario, a otras prestaciones laborales a que tiene derecho el trabajador en su despido.

C.- EN RELACIÓN A LOS IMPUESTOS QUE GRAVAN AL CONSUMO.

En impuestos como el IVA, el mínimo exento está relativamente contemplado, sin que a nuestro juicio sea suficiente para satisfacer la intención del constituyente. Es verdad que en la Ley del IVA se exenta del pago a cierto género de bienes de primera necesidad y algunos medicamentos, pero no sobre la ropa, útiles escolares o colegiaturas, etcétera, de manera que un trabajador que gana 3 salarios mínimos estará exento de pagar el ISR, en reconocimiento al mínimo exento, pero paralelamente, el gobierno le sustrae parte de esos 3 salarios a través

³²⁶A.R. 640/35 Alcaraz Angela e Hijos, 21 de noviembre de 1935; unanimidad de 4 votos; 2ª Sala, 5ª Época, Tomo XLVI, p. 4034.

³²⁷Segunda Sala, III Parte, Sección Contradicción de Tesis, tesis 426, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1985*, p. 754.

³²⁸SOUTO MAIOR, citado por HERRERA MOLINA, Pedro Manuel; ob. cit., p. 50.

del IVA, y no porque compre bienes suntuosos, sino en la compra de ropa para él y su familia, en el pago de útiles escolares, etc., no obstante que esto es para llevar una vida "digna y decorosa" como lo exige la Constitución y no sólo un mínimo de "subsistencia" o de hambre.

Por esa razón coincidimos con Salinas Arrambide en cuanto concluye que el mínimo vital debe comprender tanto los recursos necesarios para que el individuo haga frente a sus necesidades físicas, espirituales, así como a las circunstancias familiares del individuo.³²⁹

XI.- PRINCIPIO DE NO EXENCIÓN IMPOSITIVA.

Está contenido tanto en el artículo 115 como en el artículo 28 constitucional, que indica: "...En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos... las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijen las leyes".

Hasta antes de la reforma de este artículo, efectuada en 1983,³³⁰ la doctrina nacional se debatía en dos bloques claramente diferenciados: Los que sustentaban el argumento de que el artículo en cita establecía una regla absoluta de exención en México, como Flores Zavala y Arrijo Vizcaino, y por el otro, aquéllos que defendían una posición suavizada en el sentido de que tal precepto era relativo, aceptando la existencia de algunas exenciones, como De la Garza y Margain Manautou, según Salinas Arrambide.³³¹ Hoy en día la discusión parece haberse enfocado respecto al alcance que pueden tener las leyes ordinarias para permitir o no las exenciones, y en qué medida, dado que el artículo remitió el problema a las leyes ordinarias.

La S.C.J.N. ha dicho que "no se viola este principio cuando se exceptúa de pago, por razones de interés social o económico a una categoría de personas por medio de leyes generales".³³² Dijo también que "no se viola cuando la exención toma en consideración situaciones objetivas en que se reflejan intereses sociales y económicos en favor de categorías determinadas de sujetos".³³³

La exención de impuestos tiene su fundamento en el principio de capacidad contributiva, por cuanto nadie puede ser gravado sino mediante la atención a su capacidad económica y nadie debe ser excluido del cumplimiento de ese deber sino en atención a esa aptitud. Podría suponerse que este principio es un atentado al de igualdad, al señalar que están prohibidos cualquier tipo de exención, pero si analizamos armónicamente esta disposición con otras de la propia Carta Magna, se llega a la conclusión de que este principio, en realidad es también una derivación del

³²⁹SALINAS ARRAMBIDE, Pedro; *La Exención en la Teoría General del Derecho Tributario*; Colección de Estudios Jurídicos, Vol. XII; T.F.F., México, 1990. p. 106.

³³⁰Antes de la reforma en 1983 (publicada el 2 de febrero de ese año en el D.O.F.), el artículo establecía: *En los Estados Unidos Mexicanos no habrá monopolios ni estancos de ninguna clase, ni exención de impuestos*".

³³¹SALINAS ARRAMBIDE, Pedro; *ob. cit.*, p. 206.

³³²*Semanario Judicial de la Federación*, Tomo XVI, p. 451.

³³³Jurisprudencia 52 de la Primera Parte, Pleno, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1985*, p. 104.

principio de igualdad, por cuanto exige tratar desigual a los desiguales, es decir, que se exente a quienes no poseen la capacidad de contribuir y que no se exente a quienes la tienen.

El artículo 115, fracción IV, penúltimo párrafo de la Constitución Federal y el artículo 115, fracción VI, último párrafo de la Constitución local establecen, casi en los mismos términos, que las leyes federales y locales no establecerán exenciones o subsidios a favor de determinadas personas y que sólo los bienes del dominio público de la Federación, del Estado o de los propios Municipios estarán exentos del pago de dichas contribuciones.

Esto ha dado pie a suponer que ningún organismo descentralizado federal como el IMSS, UNAM, CFE, etc., deben estar exentos del pago del impuesto predial o de alguna otra contribución municipal, aunque algunos Tribunales Colegiados no lo consideran así.

XII.- OTRAS GARANTÍAS INDIVIDUALES EN MATERIA FISCAL.

A.- DERECHO A LA EDUCACIÓN.

El artículo 3º de la Constitución Federal establece que la educación que imparta el Estado debe ser gratuita. Si el Estado de Morelos imparte la educación universitaria, es claro que no debe cobrarse por ella; sin embargo, existe el denominado "impuesto adicional" al pago de las contribuciones estatales, entre cuyos rubros aparece un 5% pro-Universidad. ¿No es acaso violatorio de este precepto este cobro?. La Suprema Corte en un impuesto similar que cobraba el Estado de Chihuahua dijo que la gratuidad del artículo 3º es aplicable sólo para quienes reciben la educación.³³⁴ Si esto es así, puede suceder que un estudiante de la Universidad haya recibido una herencia de sus padres, pero no por ello la Hacienda

Estatal lo exentará del pago del impuesto adicional en el rubro citado, siendo que debiera hacerlo por respeto a este artículo.

B.- LIBERTAD DE TRABAJO.

Está prevista tanto en el artículo 5º como en el 123 de la Constitución Federal. El primer precepto establece, en la parte que nos interesa lo siguiente:

"a ninguna persona podrá impedírsele que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícito... Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial... Nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento, salvo el trabajo

³³⁴Jurisprudencias 197 a 200 de la Primera Parte del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1988.

impuesto como pena por la autoridad judicial, el cual se ajustará a lo dispuesto en las fracciones I y II del artículo 123".

Ahora bien, el artículo 52, inciso a, del C.F.F. establece que el contador público que dictamine estados financieros de una empresa debe estar registrado ante las autoridades fiscales federales. Esto implica que el ejercicio de la profesión está sujeto a este requisito, siendo que la Ley Federal de Profesiones no lo exige, cuando solamente este último ordenamiento es el que podría indicar limitaciones.

Por otro lado, el artículo 123, apartado A, fracción VIII, establece que el salario mínimo quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento y la fracción VI del mismo artículo señala que el salario mínimo será general o profesional. Por su parte, la Ley del Impuesto sobre la Renta exenta al salario mínimo general, pero no al salario mínimo profesional, con lo cual se rompe con el contenido tanto del artículo 123 en la parte citada, como por lo dispuesto en el artículo 5° constitucional.

Finalmente, existen obligaciones fiscales a cargo de terceros ajenos a la relación tributaria, como por ejemplo, el notario público que debe recaudar los impuestos o el patrón que debe retenerlos. Si no lo hacen, llevan una responsabilidad solidaria en el pago de los mismos. Estas obligaciones muchas veces representan grandes erogaciones para ellos, que no son de ninguna manera retribuidas por Hacienda, con lo cual es claro que se viola el artículo 5° constitucional, pues no se trata de ninguna obligación de las que constitucionalmente está señalada en ese precepto,³³⁵ aunque la Suprema Corte ha sostenido que no vulneran esta garantía.³³⁶

Desde otro ángulo este precepto constitucional también protege la libertad de comercio, la que puede ser extensiva contra cualquier acto en materia fiscal que atente contra el mismo. Por ejemplo, la Ley de Ingresos de 1973 establecía un subsidio a favor de aquellos sujetos que compraran los productos que vendía la Unión Nacional de Productores de Cacao, pues con ello se colocaba en situación desventajosa a los demás productores, debido a que afectaba la libre competencia mercantil que consiste en el libre juego de las leyes económicas, en relación con la libertad de comercio.³³⁷

³³⁵ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel; *Las Obligaciones Tributarias de Terceros a la Luz de la Libertad de Trabajo*; tesina presentada para acreditar la materia de Impuesto Sobre la Renta en la Maestría de Derecho Fiscal de la UNAM, México, 1992, p. 21.

³³⁶Tesis relacionada a la Núm. 85 de la Primera Parte del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación* 1988.

³³⁷Pleno, 7ª Época, Vol. 35, Primera Parte, p. 19.

C.- LIBERTAD DE IMPRENTA.

Está establecido en el artículo 7º de la Constitución Federal y por él se prohíbe a las autoridades limitar el derecho de imprimir cualquier escrito con fines lícitos. En materia fiscal puede acontecer, como sucedió en alguna ocasión, que se estableció un impuesto tan alto a los editores, que prácticamente los desalentaba económicamente a seguir realizando sus publicaciones.

D.- GARANTÍA DE PETICIÓN.

Está consagrado en el artículo 8º constitucional y por éste las autoridades del país, entre las que se encuentran las fiscales, están obligadas a dar contestación a la brevedad posible, a las peticiones que les formulen los particulares cuando lo hagan por escrito, de manera respetuosa y pacífica.

En materia fiscal el C.F.F. en su artículo 37 establece un plazo de tres meses para que la autoridad hacendística de contestación a cualquier petición que formule un particular en forma concreta y de sesenta días hábiles según el artículo 78 del Código Fiscal del Estado. Si no lo hace se presume que negó su solicitud (configurándose la negativa ficta). Como única excepción en materia fiscal, tenemos que el artículo 48 de la Ley Aduanera presume la "positiva ficta" en el supuesto de que las autoridades aduaneras no den respuesta a un particular.

Por otro lado en la Ley de Justicia Administrativa del Estado de Morelos se obliga a las autoridades estatales y municipales a dar contestación a las peticiones de los particulares dentro de un plazo de 90 días, pero debe advertirse que esta ley no puede aplicarse para asuntos fiscales, en atención al artículo 78 del citado Código Fiscal del Estado. Por ello es necesario distinguir entre el derecho de petición y la negativa ficta, como lo hace la siguiente tesis:

"El primero consiste en que a toda petición formulada por escrito en forma pacífica y respetuosa, deberá recaer una contestación también por escrito, congruente con lo solicitado, la cual deberá hacerse saber al peticionario en breve término; en cambio, la negativa ficta opera ante la falta de contestación de las autoridades a una petición que se les formule, considerándose, por ficción legal, como una resolución negativa. En consecuencia una excluye a la otra"³³⁸

Ahora bien, en relación a si esta garantía se infringe cuando las autoridades fiscales exigen determinados formatos para cumplir ciertas obligaciones o ejercer algunos derechos, la Suprema Corte dijo:

³³⁸A.R. 1911/90. Salvador Hinojosa Terrazas. 10 octubre 1990, unanimidad de votos, 8ª Época, Tomo VII-Enero, Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, p. 821.

“La garantía constitucional de mérito no puede interpretarse en el sentido de que el peticionario pueda dejar de cumplir las formalidades y requisitos que establezcan las leyes, ni tampoco en el sentido de que no esté obligado, como en el caso del artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, que exige que las promociones se presenten en las formas que elabore y apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público...”³³⁹

Finalmente, la propia Corte ha señalado el principio de que cuando la ley otorgue al contribuyente un derecho que puede ejercer ante las autoridades, y éste lo hace debidamente, el retardo en la contestación de aquéllas no puede hacer incurrir en mora al peticionario. La Corte dijo:

“...Si un causante formuló solicitud oportuna para que se modificara la base para el cálculo de los pagos provisionales, cosa a la que tenía derecho expreso, no era legalmente posible imponerle una multa por no haber hecho el pago en el plazo oportuno, si no se le resolvió previamente sobre su solicitud, pues la mora en el pago no sería imputable al causante, sino a las autoridades fiscales. Pero si la solicitud hecha fue en el sentido de que eximiera a la causante de enterar un pago provisional, con fundamento en una hipótesis diversa a las expresamente previstas en la ley, la falta de contestación oportuna no puede darle derecho a omitir el pago, puesto que el legislador no autorizó explícitamente la pretensión...”³⁴⁰

E.- GARANTÍA DE ASOCIACIÓN.

Establecida en el artículo 9º constitucional en cuanto permite a los mexicanos asociarse en la forma que les plazca con cualquier objeto lícito. El artículo 52 del C.F.F. estatuye que los Contadores Públicos que dictaminen estados financieros, además de ser de nacionalidad mexicana y estar registrados ante las autoridades fiscales, deben pertenecer a un Colegio de Contadores que esté reconocido por la S.H.C.P.

Tenemos pues, que al C.P. que quiera dictaminar estados financieros debe pertenecer forzosamente a una asociación de contadores, pues de lo contrario sus dictámenes no serán válidos frente a Hacienda. No requiere mayor comentario la clara violación del precepto constitucional en comento, por obligar a asociarse a un grupo.

³³⁹Jurisprudencia 19/92, Pleno, 8ª Época, Núm. 53, mayo 1992, p. 14.

³⁴⁰A.D. 384/72. Fabricación de Máquinas, S.A. 6 de febrero de 1973, unanimidad de votos. 7ª Época, Vol. 50, Parte Sexta, Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, p. 34.

F.- LIBERTAD DE TRÁNSITO.

La establecen los artículos 11 y 117 de la Constitución Federal, y por virtud de esta garantía se prohíbe a las autoridades, incluyendo a las fiscales, impidan de cualquier forma el derecho de los ciudadanos a circular dentro del país. Este derecho puede vulnerarse en materia tributaria si un Estado decidiera, por ejemplo, establecer un impuesto al paso de turistas por su territorio; obligar a los transportistas de cerveza para obtener una licencia para circular sobre el territorio de un Estado, o bien, realizar diversos actos de fiscalización para verificar el cumplimiento en el pago de un impuesto, como en el caso de Sinaloa en 1942. En este caso que aparece bajo la tesis emitida en 1942 se dijo que: *"...si bien es cierto que la exacción no se hace por aduanas locales, no obstante, requiere inspecciones y registros para determinar el movimiento de entradas y salidas y exige documentación que acompañe al producto en las transmisiones a que está sujeto, siendo por tanto, alcabalatorio el expresado impuesto, por su forma de recaudación..."*³⁴¹

Finalmente, podemos señalar como ejemplo el hecho de que el Estado de Nuevo León en 1952, estableció un impuesto de \$50 por tonelada de algodón que no se industrializaba ahí y que debía cubrirse al salir el producto fuera del Estado.³⁴²

Conviene advertir que no se violaría esta garantía constitucional si al establecerse un impuesto a la compraventa de ciertos artículos, por ejemplo, éste se hiciera efectivo en determinado lugar de la carretera, por razones de garantía. El impuesto tendría como objeto la compraventa y no la circulación en sí misma.

G.- GARANTÍAS DE UN DEBIDO PROCESO LEGAL.

Las garantías individuales contenidas en el artículo 16, protegen contra el procedimiento administrativo, entre las que destacan los requisitos que deben reunir las visitas domiciliarias que pueden realizar las autoridades tributarias, por lo que son más socorridas entratándose de estos asuntos, siendo conveniente analizarlas en el curso siguiente relativo al procedimiento fiscal.

H.- DERECHO A UNA JUSTICIA IMPARCIAL.

"Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia de forma... imparcial". El T.F.F. que resuelve asuntos fiscales federales y el T.C.A., que a nivel estatal se ocupa de lo mismo, pertenecen formalmente al Poder Ejecutivo. Su salario lo percibe de la misma S.H.C.P. Por esta razón, ¿sería posible una verdadera autonomía de estos tribunales?. Debe analizarse el asunto no tanto desde la subjetividad de quienes imparten la justicia administrativa, sino desde un ángulo

³⁴¹Tomo LXXIV, A.R. 643/42, Sección primera, Fábrica de Cigarros "El Buen Tono", S.A. y Coag., 3 diciembre 1942, unanimidad de 5 votos, p. 5889.

³⁴²Tesis que aparece en la Primera Parte del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1988*, p. 405..

formal. A mi juicio, estos asuntos debieran ser conocidos y resueltos por los tribunales del fuero federal o común.

I.- GARANTÍA EN LA APLICACIÓN DE SANCIONES.

El artículo 21 de la Constitución Federal establece:

“La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial... Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía”.

Si las multas establecidas en el C.F.F. y leyes fiscales estatales, son sanciones (penas por su carácter penal represivo y no reparatorio del derecho violado), carece de competencia la autoridad administrativa para imponerlas.

El artículo 21 sólo autoriza a la autoridad administrativa imponer sanciones por faltas a los reglamentos de policía y gubernativos, pero no puede admitirse que el C.F.F. lo sea. Además, este precepto establece máximos sobre los que pueden imponerse las referidas multas. Así, si el infractor de una disposición fiscal es un jornalero que obtiene \$30 pesos diarios por su trabajo, no se le puede imponer una multa que exceda de ese jornal, conforme al artículo en cita.

J.- PROHIBICIÓN DE DOBLE JUICIO.

Éste contiene el principio jurídico que en locución latina se enuncia como *NON BIS IN ÍDEM* y que significa que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito.

Quien a nuestro juicio sistematiza y resuelve el problema con gran atingencia, es sin duda el licenciado Servando J. Garza al identificar que los procedimientos administrativos para imponer multas fiscales participan de la misma naturaleza que un juicio propiamente dicho y que en consecuencia, si existe violación a alguna obligación tributaria, debiera sólo aplicarse un procedimiento, bien el penal o el administrativo, pero no ambos simultáneamente, porque entonces se vulnera el artículo 23 constitucional.

El maestro afirma que esto se debe a que hay identidad de delitos, identidad de las partes e identidad de los juicios. Lo primero porque la acción sancionadora del Estado, al imponer una multa en el procedimiento administrativo, es de naturaleza penal, pues no tiende a cumplir el derecho violado, sino exclusivamente a su sanción. Lo segundo, porque tanto en el procedimiento administrativo como en el penal, intervienen tanto el mismo sujeto activo (el Estado), como el mismo sujeto pasivo, (el infractor). Finalmente, hay identidad de juicios, pues si bien hay dos acciones del Estado, en ambos concurre identidad del supuesto jurídico.

Sobre esta tesis aborda y resuelve, a nuestro juicio, el problema técnico-práctico de que existan dos sentencias contradictorias: la que surja del proceso penal y la que derive del procedimiento administrativo. *"En una puede absolverse al inculcado y en la otra no, entonces, es evidente que en ambas sentencias hay una contradicción de esencia que repugna al derecho, porque el mismo planteamiento y con los mismos elementos de conocimiento, se le presenta... (a un tribunal u otro) para realizar la operación lógica del silogismo que constituye la sentencia. En un caso pueden existir sentencias contradictorias, por no oponerse en tiempo la excepción de conexidad, pero lo que resulta aberrante es que las propias leyes sean las que eleven a la categoría de principio lo anterior, pues significa romper con la esencia del derecho, con el principio de la unicidad del derecho que hace posible la coerción. Por eso el legislador no lo puede todo. Principio que en caso de que no estuviera plasmado por la Constitución, seguiría válido y obligando al legislador".*³⁴³

La propia S.C.J.N. ha dicho que las multas administrativas tienen naturaleza penal, aunque no ha querido reconocer que imponer simultáneamente una multa administrativa y una sanción penal a un contribuyente viola el artículo 23. Aunque en este sentido la Suprema Corte empieza a reconocer estos criterios a través de una tesis en la que afirma:

*"...Las garantías constitucionales contenidas en los artículos 14, 21, 22 y 23 y que se refieren a las reglas y limitaciones para la imposición de penas, son aplicables tratándose de infracciones y multas administrativas, y a los procedimientos relativos, pues en todos esos casos se trata de la imposición de sanciones por violación a la ley y tanto las multas administrativas, como las penales, participan en alguna forma de la misma naturaleza y tienen el mismo origen y la misma finalidad, siendo de notarse que, en algunos casos, la sanción penal puede reducirse a la sola multa, y que los motivos de justicia y protección a la dignidad de la persona humana que rigen tales garantías tiene la misma validez en todos los casos apuntados, y tienden con las mismas bases a limitar la actitud despótica del Estado".*³⁴⁴

Por otro lado, el propio artículo 23 constitucional prohíbe también la práctica de la absolucón de la instancia, lo que igualmente es reprobable, como lo estableció la Suprema Corte de Justicia al señalar en una tesis:

"...una vez iniciado un procedimiento administrativo para fincar responsabilidades a una persona, por una infracción que se le atribuye, y dictada la resolución correspondiente, fincándole esa

³⁴³ GARZA, Servando J.; ob. cit., pp. 154-161.

³⁴⁴ Vol. 48, 6ª. Parte, Primer Circuito, Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa; Revista Fiscal 449/70 Item Covalin, 11 diciembre 1972, p. 23.

responsabilidad, en resolución definitiva y no revisable de oficio, dictada por la autoridad competente para ello, no es lícito que esa autoridad, ni ninguna otra del orden administrativo revoquen la resolución o la dejen sin efectos, a fin de iniciar un nuevo procedimiento, o de reponer el anterior. . .pues ello equivale a una especie de absolución de la instancia. . .”³⁴⁵

XIII.- GARANTÍAS DERIVADAS DE LA RESERVA COMPETENCIAL TRIBUTARIA QUE ESTABLECE LA PROPIA CONSTITUCIÓN FEDERAL.-

Con esto queremos significar que los contribuyentes, además de las garantías que otorgan a su favor los primeros veintinueve artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pueden hacer valer en juicio la violación a los principios rectores de la reserva competencial tributaria.

Por ejemplo, se vulneraría el artículo 115 constitucional si un Estado, por ejemplo, impusiera para sí un impuesto a la propiedad inmobiliaria en adición al impuesto predial que está a favor de los Municipios.

Otro ejemplo es el que se estableciera un impuesto a la importación de bienes que tiendan a desalentar la actividad económica de un sector productivo, en oposición al artículo 131 constitucional, etc..

XIV.- GARANTÍAS CONTENIDAS EN LA CONSTITUCIÓN LOCAL DEL ESTADO.

También existen garantías individuales en nuestra Constitución Local, adicionales y diferentes a las previstas por la Constitución Federal. Así, el artículo 19, fracción III, que estatuye el derecho de los ancianos a un albergue decoroso, que analizado a fondo puede traducirse en la exigibilidad para ser tratado en forma diferencial en el pago del impuesto predial, (situación que de hecho ya se presenta, pues a los miembros del Instituto Nacional de la Senectud se les hace una bonificación del 22% en este gravamen, aún cuando no está elevado en disposición legal, sino en simples acuerdos administrativos fácilmente modificables).

³⁴⁵Revista Fiscal 449/70, Ítem Covalin, 11 diciembre 1972. Vol. 48, 6ª. Parte, Primer Circuito Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa, p. 15.

RESUMEN

1.- Las garantías individuales deben ser conocidas en forma penetrante e integral, pues en la medida en que así sea, su cumplimiento será efectivo.

2.- Las garantías individuales en materia fiscal deben interpretarse con criterios que hagan sentir el ambiente de derecho y libertad que con las mismas se pretendió establecer.

3.- Los derechos fundamentales no sólo incluyen derechos subjetivos oponibles al Estado, sino derechos positivos por parte de éste para hacer efectivos aquellos.

4.- El principio de legalidad tributaria consiste en la exclusividad de la ley para crear las contribuciones (principio de reserva legal) y también la adecuación de los actos autoritarios a todo el derecho (principio de legalidad administrativa).

5.- Puede también entenderse que el principio de legalidad comprende al principio de jerarquía constitucional, el de preeminencia legal, el de razonabilidad y el de presunción de legalidad de los actos administrativos.

6.- El principio de seguridad jurídica es el conjunto de condiciones previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal para generar una afectación válida al gobernado. En materia fiscal desdobra su función procurando dos aspectos: la certidumbre del derecho y la eliminación de la arbitrariedad.

7.- La certidumbre del derecho comprende la estabilidad jurídica, un suficiente desarrollo normativo, precisar los remedios al alcance de los contribuyentes, acotar la materia tributaria regulada en ley, evitar la dispersión normativa y procurar la transparencia de las normas tributarias.

8.- La eliminación de la arbitrariedad puede existir tanto en la creación como en la aplicación de la norma fiscal. Lo primero se presenta cuando se viola el principio de jerarquía normativa, por la indeterminación del alcance de la hipótesis normativa, cuando las normas no establecen los procedimientos adecuados para salvaguardar los derechos particulares y cuando el poder judicial formula principios tributarios fácilmente modificables por falta de constitucionalización de los mismos.

9.- El principio de igualdad tiene su fundamento en el artículo 13 y 31, fracción IV, constitucional y consiste en que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece, esto es, que se deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales. La desigualdad puede darse tanto en la creación como en la aplicación de la ley.

10.- La desigualdad en la creación de la ley se presenta cuando ésta es privativa, cuando arbitrariamente establece discriminaciones entre contribuyentes respecto de los cuales no media razón objetiva de diferenciación y cuando la diferencia objetiva entre sujetos pasivos no sea sustancial y las obligaciones formales que deben cumplir si lo sean.

11.- En la aplicación concreta de la norma, ésta puede ser desigual, cuando un órgano jurisdiccional emite resoluciones contradictorias en casos similares, cuando la autoridad administrativa emite actos inhabituales o infrecuentes, y cuando emite actos arbitrarios o manifiestamente injustos.

12.- No hay desigualdad cuando a pesar de estar en alguno de los supuestos anteriores se presenta alguna de estos tres variantes: a) Que esa desigualdad provenga de la violación a la norma; b) Que la desigualdad se presente en razón a la fuente del ingreso gravado; y, c) Cuando la ley establece discriminaciones entre contribuyentes si se trata de fomento económico de alguna región o grupo de personas.

13.- Los extranjeros también están obligados a contribuir por cuatro razones: a) Porque el artículo 73, fracción VII, permite al Congreso hacerlo; b) Porque existe tesis de la Suprema Corte que los obliga a hacerlo; c) Porque existe un tratado firmado por México que también permite gravarlos; y, d) Porque de no hacerlo, aquellos no tendrían porqué gozar de los beneficios de que gozan los nacionales.

14.- La irretroactividad es la imposibilidad material para que se aplique la ley, retrotrayéndola a hechos anteriormente ocurridos. Su fundamento es el artículo 14 constitucional, en su primer párrafo.

15.- El principio de previa audiencia se contiene en el artículo 14 constitucional. No opera entratándose de los impuestos, derechos, ni de la contribución de mejoras cuando se establece cuota fija, mas no cuando se establece el sistema de derrama.

16.- El principio de proporcionalidad está contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, y consiste en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica.

17.- La Suprema Corte estableció su competencia para conocer de la violación al artículo 31, fracción IV, a pesar de ubicarse fuera del capítulo de las garantías individuales. Después señaló que el artículo 31, fracción IV contenía dos garantías individuales diferentes. También ha indicado que el principio debe entenderse en forma genérica para todos los contribuyentes, que además no puede analizarse respecto a todas las contribuciones que inciden sobre el particular. Aún no ha señalado con precisión, cuál sería el mínimo y máximo a ser gravado.

18.- La confiscación de bienes por pago de multas o impuestos está permitida en el artículo 22 constitucional, pero no es absoluta, pues deben respetarse previamente otras garantías. No puede determinarse con exactitud cuándo una contribución es confiscatoria, depende de factores psicológicos y sociales. Si el gasto público es injusto, el ingreso con él cubierto es confiscatorio, pues a través de él se habría producido una injustificada desposesión de bienes.

19.- Por virtud del principio de vinculación con el gasto público, se exige que las contribuciones, se destinen al gasto público. Debe entenderse que se trata de dos aspectos. El primero, que las contribuciones se destinen exclusivamente a los gastos públicos, entendidos en oposición a los gastos específicos que no benefician a la colectividad; y, segundo, que estas contribuciones no se distraigan en proyectos que no sean los gastos públicos. Este principio es relativo por la existencia del artículo 131 constitucional.

20.- El principio del mínimo exento es parte del principio de igualdad y consiste en reconocer que para contribuir a los gastos públicos, primero deben satisfacerse las necesidades primordiales de todo ser humano. Este reconocimiento debe afrontarse desde las diversas fuentes impositivas, como son el patrimonio, el consumo y el ingreso.

21.- El principio de no exención impositiva, es también parte del de igualdad, pues con él se busca que nadie mantenga privilegios frente a la ley impositiva. También se otorgan exenciones por motivos de fomento económico, social y cultural.

22.- En la Constitución Federal también se prevén como garantías la reserva competencial tributaria.

23.- Las Constituciones estatales asimismo establecen garantías individuales en materia tributaria que pueden hacerse exigibles.

TÍTULO CUARTO

LOS INGRESOS PÚBLICOS

CAPÍTULO I

GENERALIDADES

I.- OBJETIVO GENERAL: Al finalizar el presente capítulo, el alumno estará capacitado para enumerar e identificar conceptualmente los diversos ingresos públicos.

II.- OBJETIVOS ESPECÍFICOS PARA EL MAESTRO:

- 1.- Enlistar los diversos tipos de ingresos y contribuciones.
- 2.- Partir a las contribuciones conforme al principio de distribución de las cargas públicas.
- 3.- Calificar las características de las contribuciones.

III.- OBJETIVOS ESPECÍFICOS PARA EL ALUMNO:

- 1.- Reconocer la importancia en la clasificación de las contribuciones.
- 2.- Enunciar las diferencias entre las diversas contribuciones.

IV.- TIEMPO ESTIMADO: 2 horas.

V.- BIBLIOGRAFÍA BÁSICA Y COMPLEMENTARIA: La señalada expresamente en las citas que se establecen en el desarrollo del capítulo.

VI.- SUGERENCIAS DIDÁCTICAS:

- 1- Exposición del maestro.
- 2.- Proyección de láminas y acetatos.

TÍTULO CUARTO

LOS INGRESOS PÚBLICOS

CAPÍTULO I

GENERALIDADES

I.- CLASIFICACIONES.

La doctrina y la propia legislación han efectuado diversas clasificaciones sobre los ingresos públicos. Nosotros nos concretaremos a dos clasificaciones: la primera relativa a la que establecen las leyes fiscales, que pueden ser en el ámbito federal y en el ámbito estatal; y la segunda, que los clasifica en ingresos compulsivos (contribuciones) y no compulsivos (ingresos financieros). La primera división es la siguiente:

A.- CLASIFICACIÓN LEGISLATIVA.

1) A nivel federal. La clasificación de los ingresos es la siguiente según la Ley de Ingresos de la Federación: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribución de mejoras, derechos, contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o pago, productos, aprovechamientos, ingresos derivados de financiamientos y otros ingresos.

2) A nivel estatal. Los ingresos se clasifican en ordinarios y extraordinarios según la Ley de Ingresos del Estado de Morelos y artículo 11 del C.F. del Estado de Morelos. Son ingresos extraordinarios aquellos cuya percepción se decreta excepcionalmente para proveer al pago de gastos e inversiones accidentales, especiales o extraordinarias.

Dentro de los ingresos públicos, las contribuciones ocupan un papel destacado, tanto por el monto que representan dentro del universo del presupuesto, como por el contacto diario y directo que todos tenemos frente a ellas.

B.- CLASIFICACIÓN DOCTRINAL.

1) Las contribuciones.

Ya anteriormente al comentar el tema de la materia fiscal habíamos dicho que las contribuciones comprenden: Los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y aportaciones de seguridad social. Nuestro Código Fiscal del Estado

establece en su artículo 12 que las contribuciones comprenden únicamente a los impuestos, derechos y contribuciones especiales.

a) Definición. Nosotros creemos poder definir a las contribuciones como "el pago justo de contenido económico hecho por los particulares al Estado, con el propósito de satisfacer las necesidades sociales".

b) Características. Las contribuciones son de gran relevancia en la recaudación federal, estatal y municipal y se les agrupa en esa forma debido a las características comunes propias que tienen, a saber:

1.- Carácter público.- El Estado los percibe en su calidad de ente soberano, a diferencia de lo que acontece con los productos, por ejemplo, la rentas que obtiene el Estado por un inmueble de su propiedad, que tiene carácter privado, aún cuando sea un ingreso fiscal.

2.- Son prestaciones en dinero y excepcionalmente en especie.- Los particulares deben pagar las contribuciones al Estado en dinero comúnmente, aunque no impide que pueda hacerse en especie, cuando la ley lo autoriza.

3.- Son obligaciones legales.- En otras palabras significa que no debe hacerse pago alguno que no esté previsto en la ley. Esto lo establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, 127 de la Constitución Local, 1º del C.F.F. y artículo 2º del Código Fiscal del Estado.

4.- Sufragan las necesidades sociales.- Su objetivo es proporcionar recursos para sufragar las necesidades sociales y ya no únicamente los gastos públicos, como se creía en épocas pasadas.

5.- Deben ser proporcionales y equitativas.- Este postulado se desprende del mismo artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

c) El principio de distribución de las cargas públicas y la naturaleza jurídica de las contribuciones. Si bien es cierto que las contribuciones poseen características especiales que las identifican en común, también lo es que existen diferencias entre ellas, de tal suerte que estas diferencias se presentan conforme a los principios que las presiden. Así, para los derechos, el criterio de contraprestación es el elemento definidor y diferenciador, pues siempre que un particular reciba un servicio o beneficio indivisible para él por parte del Estado, estaremos frente a un "derecho". Si se trata de una "contribución de mejoras" el principio que las rige es el de beneficio, por virtud del cual si alguien obtiene un beneficio específico por una obra pública que realiza el gobierno, justo es que pague por esa mejora. Estaremos ante un "impuesto", si el pago hecho al Estado está regulado por el principio de capacidad contributiva y el beneficio es indirecto e impersonal para quien lo hace.

Finalmente, será una "aportación de seguridad social", si el principio que la regula es el de solidaridad social.

Por otro lado, es importante dejar en claro que en nuestro sistema jurídico la forma de los actos jurídicos no es relevante para determinar su naturaleza jurídica. "Aceptar una conclusión diversa sería tanto como desconocer los principios que inspiran a la función jurisdiccional en su esencia misma y olvidar que la aplicación del derecho persigue la administración de justicia, adoptando en su lugar a la técnica como supremo principio rector al grado tal de negar la razón a quien la tiene so pretexto del uso inadecuado de terminología jurídica".³⁴⁶

También se ha afirmado que "...si una palabra contradice la intención declarada del exponente, deberá atenderse a ésta y no aquélla, no sólo debido a que tal parecer resulta lógico, sino porque no existe norma jurídica que autorice a desconocer la intención manifiesta de una parte, en aras de un vocablo incorrectamente utilizado...".³⁴⁷

Esta misma postura ha adoptado la Suprema Corte de Justicia al decir en una tesis lo siguiente:

*"TRIBUTOS.- Su estudio debe realizarse de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica, independientemente de la denominación que le den las partes o incluso la ley. Aun cuando la ley atacada de inconstitucional llame al tributo controvertido "derecho" en tanto las autoridades responsables lo conceptúen como un "derecho de cooperación" y el quejoso sostenga que es un "impuesto especial", lo cierto es que este Supremo Tribunal debe analizar el gravamen motivo de amparo de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica, independientemente de la denominación que le den las partes".*³⁴⁸

La Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 1996, en su artículo 12, párrafo quinto señala: "Las contribuciones o aprovechamientos a los que las leyes de carácter no fiscal otorguen una naturaleza distinta a la establecida en las leyes fiscales, tendrán la naturaleza establecida en las leyes fiscales".

Un aspecto importante sobre la necesidad de precisar la naturaleza jurídica de las figuras e instituciones tributarias se presenta en el artículo 10-A de la Ley de Coordinación Fiscal, en la que se indica que para efectos de tal ordenamiento, los derechos previstos en las legislaciones estatales se entenderán tal y como se definen en la Legislación Fiscal Federal, de tal manera que las entidades federativas

³⁴⁶ Tomo 205-216, Sexta Parte, Séptima Época, p. 368.

³⁴⁷ Séptima Época, Tomo 205-216, Sexta Parte, p. 406.

³⁴⁸ *Semanario Judicial de la Federación* 1985, 7ª época, Vol. 70, 1ª parte, A.R. 1864/72, Cía. Operadora de Teatros S.A., 22 de octubre de 1972, p. 35.

que en sus legislaciones tengan una contribución que llamen "impuestos", si conforme al Código Fiscal de la Federación es un "derecho", será considerado como tal.

Otro ejemplo que es muy ilustrativo sobre la trascendencia de determinar la naturaleza jurídica de las contribuciones se presenta entratándose de las aportaciones de seguridad social. Si se les considera como "derechos", entonces en caso de no prestarse el seguro de guarderías a una empresa porque no tiene trabajadoras a su servicio, es justo que no se pague; ya que el derecho tiene como elemento definidor el de la prestación de un servicio público y si éste no se presta no habría motivo para pagarse; pero como no se les considera así, sino como pagos parafiscales, no encuentran su justificación más que en la solidaridad social.

2) Los ingresos no compulsivos o financieros.

Dentro de este capítulo revisaremos otros tipo de ingresos distintos a las contribuciones que ya analizamos. Veremos a los aprovechamientos, los productos e ingresos financieros que puede percibir el Estado y que también se denominan ingresos no compulsivos, justamente porque su pago no es exigible a través del procedimiento administrativo de ejecución.

a) Los aprovechamientos. Son ingresos que percibe el Estado por 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, según el artículo 3º del C.F.F. y 13 del C.F. del Estado.

La Ley de Ingresos de la Federación para 1996 enumera como aprovechamientos a las multas, indemnizaciones, reintegros, cuotas compensatorias, decomisos, aportaciones de contratistas de obras públicas, etc. A nivel estatal tenemos como ejemplos de aprovechamientos a los rezagos, recargos, gastos de ejecución, fianzas que se hagan efectivas, conmutación de penas, donativos, administración de impuestos municipales, etc.

b) Los productos. 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, según el mismo artículo 3º del C.F.F. y 14 del C.F. del Estado.

La Ley de Ingresos de la Federación enumera los productos que va a percibir el Estado durante 1996: Utilidades obtenidas por la Lotería Nacional, de los Pronósticos para la Asistencia Pública, por enajenar, usar o aprovecharse de bienes del dominio privado, etc. En el Estado de Morelos, tenemos como ejemplos de los productos: arrendamiento y venta de bienes muebles o inmuebles, venta del periódico oficial, rendimiento por inversiones en crédito y valores, etc.

c) Otros ingresos financieros. A nivel federal se constituyen por la emisión de valores que el gobierno realiza en México o en el extranjero y otros financiamientos. (Petrobonos, CETES, etc). Los ingresos estatales son las participaciones federales derivadas de la Ley Federal de Coordinación Fiscal, las expropiaciones, las aportaciones del gobierno federal o de terceros a programas de desarrollo, empréstitos, etc.

RESUMEN

1.- Los ingresos públicos se dividen en ordinarios y extraordinarios, según las leyes fiscales. Hay otra forma de clasificar a las contribuciones, y es la relativa a los ingresos compulsivos o contribuciones y los ingresos no compulsivos o financieros.

2.- Las contribuciones son cuatro: a) Impuestos; b) Derechos; c) Contribuciones de mejoras; y, d) Las aportaciones de seguridad social. Pueden definirse como el pago justo de contenido económico hecho por los particulares al Estado, con el propósito de satisfacer las necesidades sociales.

3.- Las contribuciones se diferencian entre sí debido al principio de distribución de las cargas públicas. Conforme a este principio, si al pagar hay una contraprestación, estamos frente a un derecho; si existe un beneficio, estaremos frente a una contribución de mejoras; si se toma en cuenta la capacidad contributiva y no hay beneficio directo, es un impuesto; y si se paga en atención a la solidaridad social, estaremos ante una aportación de seguridad social.

4.- Existen características comunes para todas las contribuciones: a) Que son de carácter público; b) Que son prestaciones en dinero; c) Que son obligaciones legales; d) Que su objetivo es proporcionar recursos para sufragar las necesidades sociales; y, e) Que deben ser proporcionales y equitativas.

5.- Las contribuciones tienen una naturaleza propia que no puede modificarse con sólo cambiar su denominación.

6.- Los ingresos no compulsivos o financieros son entre otros, los productos y los aprovechamientos, así como las emisiones de valores del gobierno mexicano.

CAPÍTULO II

LOS IMPUESTOS

I.- OBJETIVO GENERAL. Al concluir el presente capítulo, el alumno estará en posibilidad de delimitar el concepto y características de los impuestos.

II.- OBJETIVOS ESPECÍFICOS PARA EL MAESTRO:

- 1.- Dar a conocer las teorías que fundamentan la percepción de los impuestos
- 2.- Caracterizar y clasificar a los impuestos.
- 3.- Desprender los elementos esenciales del impuesto.
- 4.- Apuntalar la importancia del objeto del impuesto.
- 5.- Registrar los límites en la creación de hechos imponibles.
- 6.- Fijar el concepto de sujeto pasivo del impuesto.
- 7.- Precisar la idea de base del impuesto.
- 8.- Enumerar las diferentes tarifas.
- 9.- Enseñar cuáles son los fines y efectos de los impuestos.
- 10.- Reconocer la importancia de elementos distintos a los esenciales.

III.- OBJETIVOS ESPECÍFICOS PARA EL ALUMNO:

- 1.- Destacar la importancia de las teorías que justifican el pago de los impuestos.
- 2.- Identificar los elementos esenciales de los impuestos.
- 3.- Precisar los fines y efectos de los impuestos.

IV.- TIEMPO ESTIMADO: 6 horas.

V.- BIBLIOGRAFÍA BÁSICA Y COMPLEMENTARIA: La que consta como cita en el capítulo relativo.

VI.- SUGERENCIAS DIDÁCTICAS:

- 1.- Exposición del maestro.
- 2.- Proyección de láminas y acetatos.
- 3.- Conferencia por profesionistas invitados.
- 4.- Exposición audiovisual.
- 5.- Solución de casos prácticos por los alumnos.

CAPÍTULO II *LOS IMPUESTOS*

I.- DEFINICIÓN DE IMPUESTO.

Ni el C.F.F. ni el C.F. del Estado definen al impuesto, sólo señalan en el artículo 2º y 12 respectivamente que: *"son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo"*. (Las fracciones II, III y IV corresponden a las definiciones de aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, respectivamente).

La Suprema Corte de Justicia ha dicho que el impuesto *"es la prestación o carga con que el estado, en ejercicio de su soberanía financiera, y en razón de la solidaridad nacional, grava al causante, como contribuyente, para los gastos de interés general"*.³⁴⁹

Creemos que el impuesto *"es la prestación en dinero o especie, requerida a los contribuyentes por la autoridad a título definitivo y sin contrapartida, con el fin de cubrir las necesidades sociales"*.

II.- CARACTERÍSTICAS DE LOS IMPUESTOS.

Los impuestos comulgan de las características que dimos para las contribuciones en general, esto es:

- 1.- Son de carácter público.
- 2.- Son obligaciones legales.
- 3.- Deben destinarse a cubrir las necesidades sociales.
- 4.- Deben ser proporcionales y equitativos.
- 5.- Deben pagarse en dinero o especie.
- 6.- Una característica exclusiva del impuesto es que por su pago no se percibe una contraprestación a cargo del Estado.

III.- PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LOS IMPUESTOS.

En este tema se verán las cualidades que deben guardar los impuestos en general. Las teorías más señaladas por la doctrina son las que enuncian Adam Smith, Adolfo Wagner y Harold Sommers.

³⁴⁹Quinta Época, Segunda Sala, Tomo XCI, p. 483.

A.- SEGÚN ADAM SMITH.

El primero señaló en su libro *"La Riqueza de las Naciones"*, cuatro principios esenciales de los impuestos, que bien pueden ser referidos a otro tipo de contribuciones:

1) Principio de justicia.- Se enuncia afirmando que los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas.

2) Principio de certidumbre. Todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos esenciales para evitar actos arbitrarios. De ahí que Adam Smith escribiera: *"La certeza de la cantidad que está obligado a pagar cada uno, es una cuestión tan importante en materia de impuestos que un grado bastante de desigualdad parece ser, si se juzga a la luz de la experiencia universal de los pueblos, un daño de poquísima entidad en comparación con un pequeñísimo grado de incertidumbre"*.³⁵⁰

3) Principio de comodidad. Todo impuesto debe recaudarse en la forma y época en que es más probable que convenga su pago al contribuyente.

4) Principio de economía. El rendimiento del impuesto debe ser lo mayor posible en relación al costo de su recaudación y administración.

B.- SEGÚN ADOLF WAGNER.

Por su parte, Adolf Wagner enuncia los siguientes:

1) Principios de política financiera. Dice que los impuestos deben ser suficientes para cubrir las necesidades financieras y adaptables a las variaciones.

2) Principios de economía pública. Es necesario elegir fuentes permanentes e impuestos adecuados.

3) Principios de equidad. Los impuestos deben ser generales y uniformes.

4) Principios de administración fiscal. Incluye la fijeza y comodidad de la imposición.

³⁵⁰SMITH, Adam; citado por EINAUDI, Luigi; *Mitos y Paradojas de la Justicia Tributaria*; tr. Gabriel Solé Villalonga; Ariel, Barcelona, 1963, p. 297. Más adelante agrega: *"...la incertidumbre destruye la materia imponible"*, p. 298.

C.- SEGÚN HAROLD SOMMERS.

Harold Sommers citado por Vizcaino³⁵¹ ha puesto de relieve dos principios importantes en materia tributaria:

1) Principio de crédito por ingreso. Que atiende al origen del ingreso gravado y que es el fundamento para gravar en forma distinta a un inversionista, de un profesionista que obtiene iguales montos de ingresos.

2) Principio de ocupación plena. Que es la base para gravar con mayor intensidad aquellas rentas no invertidas en la generación de riqueza y empleos, a diferencia de los que la invierten en tal área

IV.- CLASIFICACIONES DE LOS IMPUESTOS.

En la literatura y legislación fiscal y financiera, es común hacer uso de distintas denominaciones de impuestos, por lo cual es necesario que se conozca el significado y alcance que tienen las diversas clasificaciones. Las más comunes dividen a los impuestos en:

A.- DIRECTOS E INDIRECTOS.

La doctrina y la Hacienda Pública han distinguido esta clasificación con 2 criterios distintos:

1) Criterio de incidencia. Afirma que los impuestos directos son aquellos que no pueden ser trasladados por el sujeto obligado, de forma que quien lo paga es él directamente, como en el I.S.R. Serán impuestos indirectos entonces, los que sí pueden trasladarse, como el IVA.

2) Criterio de manifestación de capacidad contributiva. Dentro de este criterio serán impuestos directos aquellos que se establecen sobre el ingreso o el patrimonio de las personas, o sea, sobre manifestaciones evidentes de riqueza. (El impuesto sobre la renta o el impuesto predial, pertenecen a este grupo) Por ejemplo, si eres propietario de una casa en Reforma de 1000 m², con alberca, jacuzzi, cancha de tenis, etc. esto es una prueba de que posees riqueza y que puedes y debes contribuir a las necesidades sociales; y serán indirectos, los que se establecen sobre el consumo o transferencias, es decir, sobre manifestaciones presuntas de riqueza. Es el caso del IVA. Se dice sobre manifestaciones "presuntas de riqueza", porque el hecho de que compres un pantalón no significa necesariamente que poseas el dinero para comprarlo, pues bien puede tratarse de una donación que te hiciera un pariente, aún cuando tu no tengas ni para comprar frijoles.

³⁵¹ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo; ob. cit., pp. 223-228.

Es importante señalar por otra parte, que para Pérez de Ayala son tres las teorías que explican la diferencia entre impuestos directos e indirectos: 1.- La del procedimiento de recaudación; 2.- La posibilidad de traslación; y, 3.- Naturaleza de la materia imponible del impuesto.³⁵²

B.- REALES Y PERSONALES.

Los primeros son aquellos que se establecen atendiendo a los bienes (impuesto predial e impuesto al activo, por ejemplo); y los segundos, en atención a las personas, por ejemplo ISR.

C.- ESPECÍFICOS Y AD VALOREM.

El primero se establece en función de una unidad de medida o calidad del bien gravado (impuesto a la producción de petróleo), y el segundo se da en función del valor del bien gravado (impuesto a la importación o exportación).

D.- GENERALES Y ESPECIALES.

El primero tiende a gravar diversas operaciones o actividades, pero que tienen un común denominador (por ejemplo, el I.S.R.), y los segundos gravan una determinada actividad (impuesto sobre tenencia de vehículos)

E.- CON FINES FISCALES Y CON FINES EXTRAFISCALES.

Siguiendo a Ernesto Lejeune diremos: *"...serán tributos fiscales aquellos en que la capacidad contributiva aparece no sólo como presupuesto legitimador del tributo, sino también como criterio de estructuración y aplicación del mismo. Y serán extrafiscales aquellos que por perseguir expresamente fines de política económica, se prescinde de la capacidad contributiva, o no se le toma en cuenta como criterio predominante para dicha estructuración y aplicación".*³⁵³ Con los primeros el Estado procura satisfacer sus gastos; con los segundos, cumplir un fin político, económico o social.

También en la literatura americana se reconoce otros objetivos a la ley fiscal: *"...The primary purpose of the tax law is obviously to raise revenue, but social, political, and economic objectives are also extremely important."*³⁵⁴ En realidad con estos últimos no se busca recaudar ingreso alguno, aunque no atentan ni contra la ley ni contra la Constitución, como se ha sostenido en la siguiente jurisprudencia:

³⁵²PÉREZ DE AYALA, José Luis; *Explicación de la Técnica de los Impuestos*; 2ª ed; Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1978, pp. 191-198.

³⁵³LEJEUNE VARCARCEL, Ernesto; ob. cit. p. 221.

³⁵⁴SMITH, Ephraim P; ob. cit., p. 50.

"CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES.- Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios, tienen las contribuciones, éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen principios constitucionales rectores de los tributos".³⁵⁵

Por ejemplo, si el Presidente de la República decidiera elevar hasta en un 100% las cuotas para la importación de triciclos chinos para que los estudiantes de derecho vengan puntualmente a clase, los introductores no tendrían ya incentivo económico alguno para importarlas, pues el precio de venta se elevaría considerablemente haciendo que los triciclos que doña Cleotilde vende en el mercado "López Mateos" se vendan mejor. En este caso la principal intención no es recaudar el impuesto, sino precisamente proteger negocios nacionales como el de doña Cleotilde.

V.- TEORÍAS QUE FUNDAMENTAN LA PERCEPCIÓN DE LOS IMPUESTOS.

El fundamento para pagar contribuciones está establecido en el artículo 31 constitucional al indicar que los mexicanos estamos obligados a contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Pero, ¿por qué debemos pagar impuestos?. La respuesta quedaría trunca si nos atenemos a la literalidad del precepto, es decir, si contestamos que debemos pagarlos porque lo establece la Constitución. Con esa respuesta estaríamos dando contestación a cuál es la fuente de la obligación de pagar impuestos. Buscamos una "justificación" filosófica y ética-jurídica de esto.

Mario Pugliese ha dicho que *"si la obligación tributaria se justificara sólo por la consideración de que el Estado puede de hecho aplicar cualquier impuesto y puede usar medios coercitivos para exigir su pago, desaparecería toda distinción ética-jurídica entre impuestos y extorsiones arbitrarias del poder público".³⁵⁶*

Al respecto, nuestros tratadistas nacionales, entre los que destacan Flores Zavala,³⁵⁷ Margain Manautou³⁵⁸ y Rodríguez Lobato,³⁵⁹ han sistematizado las posturas hechas al punto. Así, nos comentan que las teorías que se han esgrimido para fundamentar el derecho del Estado a cobrar contribuciones son :

³⁵⁵Jurisprudencia Núm. 4 diciembre 1981. Revista Núm. 24, T.F.F., 2ª Época, p. 740. También véase en el mismo sentido la Jurisprudencia 8, Gaceta 42, junio 1991, 1ª Parte, Pleno, 8ª Época, p. 9.

³⁵⁶PUGLIESE, Mario; ob. cit., p.225.

³⁵⁷FLORES ZAVALA, Ernesto; ob. cit., pp. 47-52.

³⁵⁸MARGAIN MANAUTOU; *Introducción al Estudio...*; ob. cit., pp. 139-147.

³⁵⁹RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl; ob. cit., pp. 97-105.

A.- TEORÍA DE LA EQUIVALENCIA.

Sostenida por Pufendorf, en Alemania y León Duguit en Francia, en la que medularmente se sostiene que las contribuciones son el equivalente al precio de los servicios públicos que el Estado presta a los particulares. Consideramos que Grizzioti, citado por Pugliese, es parte de esta escuela, pues afirma que el fundamento jurídico último de la obligación de los contribuyentes de pagar impuestos se encuentra en las ventajas directas o indirectas que tiene para pertenecer a la colectividad.

La crítica enderezada contra tal teoría es que no todos los gastos que realiza el Estado tienen como finalidad satisfacer los servicios públicos. Ejemplo de ello, nos dice Lobato, son los gastos de representación diplomática; o también los gastos de guerras, según Zavala.

B.- TEORÍA DEL SEGURO.

Formulada por Girardín en la que se afirma que las contribuciones son una prima de seguros que se paga como garantía de la seguridad individual que está obligado a proporcionar el Estado.

No es admisible esta postura debido a que las funciones del Estado no son sólo salvaguardar la integridad de sus súbditos, ni tampoco a resarcir de los daños que alguno de estos sufra por ser atacado en su patrimonio.

C.- TEORÍA DE LA RELACIÓN DE SUJECIÓN.

Se funda en la idea de que por el solo hecho de pertenecer a un Estado se tiene la obligación de contribuir a los gastos públicos. El problema de esta teoría es que los extranjeros quedarían exentos de tributar. A nuestro juicio, en México, Angeles Espino, Teódulo y Tron Petit, Juan Claudio, sostienen esta teoría pues expresan que *"el fundamento de los tributos se desprende de la existencia del Estado y la correspondiente obligación solidaria de todos los gobernados a contribuir para los gastos públicos que tiene que realizar, a efecto de que pueda llevar a cabo sus funciones que de manera obligada le impone la Constitución..."*³⁶⁰ Por esa misma razón los tribunales americanos han dicho que los impuestos son extracciones forzadas y no contribuciones voluntarias (*"taxes are enforced extractions, not voluntary contributions"* Juez Learned Hand)³⁶¹

³⁶⁰ ANGELES ESPINO, Teódulo y TRON PETIT, Juan Claudio; "Algunas Consideraciones sobre el Fundamento de las Contribuciones Parafiscales (su referencia a las cuotas para guardería)"; en la *Obra Conmemorativa de los 45 años del T.F.F.*; ob. cit., p. 932.

³⁶¹ SMITH, Ephraim; ob. cit., p. 47.

Sin embargo, Azúa Reyes critica esta teoría y dice que *"no es correcto afirmar como fundamento de la obligación tributaria... las atribuciones del Estado, considerándolas como algo ajeno al derecho, ya que esto implica un contrasentido, puesto que a un concepto jurídico: fundamento de la obligación tributaria, se le da una supuesta fundamentación meta-jurídica..."*³⁶²

D.- TEORÍA DE LA NECESIDAD SOCIAL.

Sostenida por Andreozzi, quien afirma que el fundamento esencial del tributo es la satisfacción de las necesidades sociales que están a cargo del Estado.

Esta es, en nuestra opinión la que prevalece en nuestro país, y la que tiene un argumento de mayor peso para identificar la razón para pagar contribuciones.

E.- TEORÍA DEL GASTO PÚBLICO.

Se basa en lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución y es sostenida por la totalidad de la doctrina nacional. No estamos de acuerdo con ella por dos razones: Primero, por el contenido de la jurisprudencia que enseguida se transcribe, de la cual podemos concluir que el Estado realiza tanto gastos públicos como no públicos. Recuérdese lo que pagó el Gobierno Mexicano a diversas firmas de abogados y legisladores americanos (cabildeos) para obtener la aprobación del TLC. Es obvio que ese gasto no tiene nada que ver con un gasto público. Dice la referida tesis:

*"...Por Gasto Público no debe entenderse todo el que haga el Estado, sino aquél destinado a satisfacer las funciones y servicios públicos".*³⁶³

En segundo lugar, la Cámara de Diputados debe aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación, es decir, debe decir qué cantidades se van a erogar en el año por la administración, estableciendo para ello las contribuciones que deben cubrir ese presupuesto. De esto se desprende que sí existen ingresos extrafiscales, o sea, que no tengan como propósito satisfacer el gasto público, (pues debe suponerse que ya está cubierto), no deben cobrarse; sin embargo existen de este tipo. Ejemplo de estos ingresos son los que autoriza el artículo 131 constitucional.

Entiéndase que en este apartado no decimos que los impuestos extrafiscales sean inconstitucionales, sino que la teoría del gasto público no sirve para justificar este tipo de impuestos. Por ello creemos necesario modificar el artículo 31, en su fracción IV, para que se especifique que los mexicanos debemos

³⁶² AZUARA PÉREZ, Leandro; "El Fundamento de la Obligación Tributaria"; en *Revista de la Facultad de Derecho de México*; Tomo VI, Núm. 23; UNAM, México, julio-septiembre 1956, p. 108,

³⁶³ Jurisprudencia 909 de la Segunda Parte del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación* 1988, p. 1493.

contribuir a satisfacer las necesidades sociales y no sólo los gastos públicos, expresión que nos parece muy restringida para hacerla compatible con el artículo 131 de la propia Constitución.

VI.- ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS IMPUESTOS.

Con este tema queremos definir y comprender a los elementos esenciales de los impuestos. Autores como Pérez de Ayala señalan que los elementos esenciales pueden clasificarse en dos partes: 1.- Elementos cualitativos: a) La materia imponible; b) Sujeto pagador; c) Destinatario del impuesto; y, d) Manifestación de la capacidad contributiva. 2.- Elementos cuantitativos: a) Base imponible; y, b) Tipos y tarifas impositivas.³⁶⁴

La importancia del tema se acentúa en la medida que muchas leyes y ordenamientos fiscales hacen referencia a estos, a más de que *"tienen el alcance en realidad de presupuestos legales, y por eso la ley que crea el impuesto debe establecerlos"*.³⁶⁵ Así, por ejemplo, el artículo 5º del C.F.F. menciona que los conceptos de sujeto, objeto, base y tasa, deben aplicarse en forma estricta. Además de estos cuatro elementos la jurisprudencia ha mencionado que también debe incluirse como elemento esencial del impuesto a la época de pago. Por tanto, los elementos esenciales de los impuestos son:

- A.- El objeto
- B.- El sujeto.
- C.- La base.
- D.- La tasa, tarifa o cuota tributaria.
- E.- La época de pago.

A.- EL OBJETO DEL IMPUESTO.

Es, a decir de Falcao, el elemento más importante, pues determina el nacimiento de la obligación, al sujeto pasivo, distingue el tipo de tributo, etc.³⁶⁶ Consiste en lo que grava la ley fiscal, en otras palabras, es el conjunto de elementos objetivos del presupuesto,³⁶⁷ o *"el acto o hecho que como supuestos expresamente la ley fiscal establece como generadores del crédito fiscal"*.³⁶⁸ En nuestro país, el término *"objeto del impuesto"* se ha asimilado con el de hecho imponible, presupuesto objetivo, hecho generador, hecho tributario e hipótesis de incidencia tributaria.

³⁶⁴PÉREZ DE AYALA, José Luis; *Explicación de la Técnica...*; ob. cit., p. 21.

³⁶⁵*Idem*; p. 42.

³⁶⁶DE ARAUJO FALCAO, Amílcar; ob. cit., p. 8.

³⁶⁷BERLIRI, Antonio; ob. cit., p. 333.

³⁶⁸FAYA VIESCA; *Finanzas Públicas*; México, Porrúa, 1986, p. 137.

1) Diferencia entre objeto del impuesto y materia imponible.

Debe diferenciarse entre materia imponible y objeto del impuesto. Lo primero comprende, según Falcao, *"la manifestación de la realidad económica sometida a la imposición, pues en su esencia, sustancia o consistencia, el hecho generador es un hecho económico, al cual el derecho atribuye trascendencia jurídica"*.³⁶⁹ Pérez de Ayala sostiene que estas realidades son.³⁷⁰

a) **La renta.**- Por ejemplo, los ingresos de tu trabajo. Estos ingresos están gravados por el Impuesto Sobre la Renta.

b) **El consumo.**- Esto es, los bienes que compras, que se gravan con el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto sobre Tenencia de Vehículos o el Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, por ejemplo.

c) **El patrimonio.**- Es decir, sobre los bienes que posees, que se gravan por el Impuesto Predial o el Impuesto al Activo, por ejemplo.

Debemos decir que existe también una corriente de opinión que considera que debe existir una cuarta realidad económica sometida a imposición: el gasto.³⁷¹ De esta forma vemos como de la materia imponible pueden surgir diversos objetos impositivos. La materia imponible es el género y los objetos del impuesto la especie.

Con el propósito de recapitular lo hasta aquí mencionado, servirá de mucho la gráfica que nos señala el maestro Francisco de la Garza, al referirse a la hipótesis, al decirnos que en materia tributaria podría expresarse de esta manera:³⁷²

"La persona que celebre un contrato de venta... La persona que reciba una remuneración... La persona que fabrique cemento... La persona que perciba un dividendo..."

A esta hipótesis o presupuesto sigue un mandato: *"Pagará una cantidad X de dinero a la S.H.C.P."*

2) Importancia del elemento objeto del impuesto.

En la práctica es de suma importancia precisar cuál es el objeto del impuesto. Por ejemplo: con el propósito de autorizar definitivamente una escritura

³⁶⁹DE ARAUJO FALCAO, Amílcar; ob. cit., p. 38.

³⁷⁰PÉREZ DE AYALA, José Luis; *Explicación de...*; ob. cit., p. 34.

³⁷¹Al respecto puede consultarse a GUERRERO DE LA VEGA, J.M; "Propuesta para una Reforma Tributaria a través del Impuesto al Gasto"; en *Revista PAF*. Núm. 77; ECASA, México, segunda quincena de diciembre 1992, pp. 44-48. También a KALDOR, Nicholas; *Impuesto al Gasto*; 1ª ed; Fondo de Cultura Económica, México, 1963, p. 56.

³⁷²DE LA GARZA, Sergio Francisco; ob. cit., p. 409.

pública para protocolizar una adjudicación de bienes por herencia, un notario público solicitó a la Secretaría de Hacienda la exención del impuesto sobre adquisición de inmuebles porque la autora de la sucesión había fallecido en 1977, y según la Ley de Ingresos del Estado para ese año, en su artículo 27, fracción II, exceptuaba del pago de este impuesto a las *“transmisiones de propiedad originadas por herencias o legados que se hubiesen abierto con posterioridad al 16 de abril de 1972”*. Sin embargo se le indicó que tal artículo había sido derogado por el 261 de la Ley General de Hacienda del Estado, vigente a partir de 1984, que grava las *“adjudicaciones originadas por causa de muerte”*. Es decir, en el primer dispositivo el objeto o materia a gravar (aun cuando estaba exento), era la mera transmisión de propiedad por herencia (la que ocurre, según el Código Civil desde el momento de la muerte del autor de la sucesión), y en la nueva ley el objeto o materia a gravar lo es la *“adjudicación”* que declara el juez en el procedimiento sucesorio.

3) Límites a la creación de objetos imposables.

El legislador que crea los impuestos puede aparentemente establecer como presupuestos hipotéticos cualquier situación que estime adecuada. Respecto a la determinación de los hechos imposables, Giannini dice que *“la elección de estos, confiada a la discrecionalidad del legislador, se determina por consideraciones económicas, políticas y técnicas extrañas al derecho tributario y varía de un país a otro y en los diversos períodos históricos... En consecuencia, cualquier situación de hecho es, en principio, susceptible de imposición... el legislador se dirige preferentemente hacia aquellas situaciones económicas que por su generalidad y por su idoneidad para expresar la capacidad contributiva de los ciudadanos, parecen las más indicadas para constituir el fundamento de la imposición”*.³⁷³ A nuestro juicio esto no es absoluto, pues el legislador no podría o no debería por lo menos establecer como presupuestos hipotéticos de una contribución los siguientes:

a) Sobre actos o hechos ilícitos. Pues con esto estaría confundiendo una sanción con una contribución, o como lo dice la Suprema Corte:

*“PREDIOS URBANOS Y SIN BARDAR, IMPUESTO SOBRE INCONSTITUCIONALES- ...técnicamente confunde una infracción administrativa con el hecho generador impositivo, transmutando la naturaleza jurídica de dichas figuras... son violatorias del artículo 31 constitucional por abstenerse de definir conceptos de los que depende la determinación de los elementos básicos del tributo...”*³⁷⁴

Debemos tener bien presente que las contribuciones se establecen para satisfacer las necesidades sociales, según el artículo 31, fracción IV, y también para

³⁷³GIANNINI, Antonio Donnato; ob. cit., p. 142.

³⁷⁴Tesis que aparece publicada en la Primera Parte del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1988*, p. 1118.

regular o proteger la economía nacional del comercio exterior, mas nunca como sanción contra los ciudadanos. No es esa su naturaleza. Por ejemplo, establecer un impuesto por negarse a bardar nuestro predio baldío, que es una obligación urbanística; por no registrarnos en las oficinas de catastro, por no enlistarnos en el ejército. Tampoco sería justificable jurídica ni moralmente el que el Estado pretendiera no importarle el origen de la fuente de riqueza, pues si así fuera, fácil sería terminar con nuestros problemas económicos con tan sólo imponer una contribución a los narcotraficantes. Parodiando al refrán de "haz el bien sin mirar a quien" tendríamos: "cobra bien sin mirar a quien". Las contribuciones no sólo deben tener un fin económico-jurídico, sino también uno de tipo moral-social, ya que en alguna forma son un producto de la comunidad, y si ésta rechaza y sanciona las conductas ilícitas, no habría porque actuar con una doble moral y consentir tácitamente la imposición de impuestos sobre los hechos o actos contrarios a las normas jurídicas. Este absurdo me parece tan grande como el pretender casar a la víctima de un rapto con su plagiario.

Con tan aberrante criterio llegaríamos al extremo de imponer contribuciones sobre cualquier ilícito. Por ejemplo, existía en la Ley de Hacienda del D.F. un impuesto a los propietarios de edificios que no tuvieran estacionamiento, no obstante que el Reglamento de Construcción los obligaba a ello. Esto es, se establecía un impuesto por no haber cumplido con otra obligación legal. No, el Estado no puede hacer eso por la sencilla razón de que uno de sus fines es la seguridad jurídica, dogma que no se alcanzaría imponiendo contribuciones a los infractores, sino sancionándolos, de ahí nuestra opinión de rechazo a los autores que sostienen la "neutralidad moral de las contribuciones",³⁷⁵ y a la propuesta de algunos Asambleístas del Distrito Federal de pretender cobrar impuestos a quienes ejercen la prostitución, es decir, el "impuesto al pecado" como lo denominaron algunos cantineros del Estado de Guanajuato al gravamen establecido por la Legislatura Local contra los bares, cantinas y cabarets.

b) Por cumplir con una obligación constitucional. Por ejemplo, no podría establecerse un impuesto por votar en elecciones (como en alguna ocasión sucedió en Canadá), o por pagar otras contribuciones. Sobre el particular, ante unas demandas de amparo presentadas por tres compañías de Durango, combatiendo el artículo 18 de la Ley del IVA que las obligaba a calcular este gravamen incluyendo el pago que se había hecho de otros impuestos, la Suprema Corte dijo:

"...El legislador ordinario no puede, sin atentar en contra del principio de justicia tributaria, elegir de manera caprichosa e ilógica los presupuestos objetivos que, como hechos imponderables, sirven para dar nacimiento a la obligación tributaria, y esto es lo que sucede cuando pretende transmutar las figuras jurídicas hasta llegar al extremo de señalar que el presupuesto de hecho o el elemento

³⁷⁵DE ARAUJO FALCAO, Amílcar, ob cit., pp. 59-66.

*objetivo del hecho generador del crédito fiscal sea, precisamente, el monto de otro impuesto... Consecuentemente, cuando el presupuesto objetivo del hecho imponible lo es gravar el cumplimiento de una obligación tributaria, que es lo que pretende el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se falta al principio de justicia tributaria. Es inaceptable que un impuesto sea el presupuesto objetivo de otro impuesto; que lo que es el resultado, se torne en presupuesto; que una sobreposición interminable de impuestos pueda ser constitucional a pesar de su intrínseca injusticia por desnaturalizar la esencia misma del impuesto y sus finalidades...*³⁷⁶

Por desgracia, también la Suprema Corte ha sentado jurisprudencia firme en sentido contrario, señalando que *"no puede considerarse que el IVA grave el cumplimiento de otras obligaciones tributarias"*.³⁷⁷ Esto sucede también con los denominados "impuestos adicionales", que existen en varios Estados, incluyendo el nuestro, cuya base es precisamente el monto de los pagos efectuados a las Arcas Públicas. En la Ley General de Hacienda del Estado de Morelos se prevé en el artículo 378.

c) Sobre ficciones o supuestos jurídicos. Es decir, sobre hechos irreales, como por ejemplo, que se pretenda gravar a los intereses cuando estos no existen. Esta idea se desprende de una tesis que establece:

*"IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LEY DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 132 DE LA LEY VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 1954.- ...al cobrar sobre estimación de intereses... porque desconoce las situaciones reales en que no se pacten intereses y arbitrariamente fija la suma del 6% anual bajo la presunción de que todo ingreso debe causar intereses, gravando a los sujetos que no los perciben..."*³⁷⁸

d) Sobre hechos que en realidad constituyen una deducción. Pues con esto *"se estaría desconociendo la naturaleza de las situaciones jurídicas concretas"*.³⁷⁹ Esto por razones de simplicidad y orden.

e) Sobre hechos que no revelen una cierta capacidad contributiva en el sujeto obligado, en atención al principio del mínimo exento. Es tal vez esa la razón por la que pagar un impuesto sobre otro sea inconstitucional, pues el hacerlo no significa que el sujeto pasivo demuestre tener capacidad contributiva.

³⁷⁶Pleno, 7ª Época, Vol. 193-198, 1ª Parte, p. 167.

³⁷⁷Jurisprudencia Núm. 203 de la Primera Parte del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1988*.

³⁷⁸Primera Parte del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1988*, p. 799.

³⁷⁹CASTILLO CARRASCO, Salvador; "Regulación Fiscal en Materia de Automóviles (Amparo Procedente)"; en *Revista PAF*, Núm. 56; ECASA, México, primera quincena de enero 1992, p. 19.

f) Sobre las garantías individuales al grado de restringirlas o hacerlas nugatorias. Por ejemplo, todos tenemos derecho a portar armas, conforme al artículo 10 constitucional, pero debemos registrarlas. Si pagar el derecho correspondiente es tan alto, esto estaría restringiendo la garantía antes aludida.

g) Deben asimismo considerarse otros elementos extrajurídicos al crear impuestos. En ese sentido se ha pronunciado Jiménez González,³⁸⁰ quien señala que el principio de equidad y un mínimo de aceptación social, son los únicos límites a la potestad creadora de los hechos generadores. Argumenta sobre estos últimos en cuanto que los hechos imponibles *"deben recoger las valoraciones que sobre ellos emite la sociedad"*. Estoy de acuerdo con él, pues precisamente, el Estado no suele imponer contribuciones por tener las piernas torcidas o por estar feo (imaginémos por un momento el cúmulo de ingresos que obtendría el gobierno con esa fuente impositiva), sino que lo hace atendiendo a criterios superiores señalados por la propia sociedad.

B.- EL SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO.

Podemos conceptualizarlo como *el obligado jurídicamente a cubrir la prestación exigida en la ley*. Los sujetos pasivos pueden ser las personas físicas o morales según lo establece el artículo 1º del C.F.F. y las unidades económicas, aunque no lo diga expresamente este ordenamiento, sino que las reconoce tácitamente en los artículos 8º y 9º al hablar de la Asociación en Participación y del Fideicomiso, que no son personas jurídicas. Nuestro C.F. del Estado reconoce a las unidades económicas como obligadas jurídicamente, en términos del artículo 2º, segundo párrafo. A pesar de que en algunos ordenamientos se reconoce y en otros no, a las unidades económicas, el verdadero problema radica en que tanto a dichas unidades como a los sujetos pasivos y los responsables solidarios, no se les reconoce personalidad para actuar en juicio a defender sus intereses.

Los sujetos pasivos son elementos esenciales del impuesto que siempre deben venir referidos en la ley. Lo mismo debe acontecer con cualquier otro tipo de sujeto que pueda tener responsabilidad con alguna prestación fiscal.

Dada la importancia de esta figura jurídica, un estudio más profundo lo acometeremos en un tema especial, bastándonos por lo mientras lo antes referido.

³⁸⁰JIMENEZ GONZÁLEZ, Antonio; citado por DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl; "Hacia una Mejor Relación entre el Fisco y los Contribuyentes"; *Revista PAF*; Núm. 84, Año IV; Editorial ECASA, México, primera quincena de abril de 1993, p. 70,

C.- LA BASE DEL IMPUESTO.

También se le conoce como base imponible o base gravable y forma parte de la hipótesis. Podemos definirla, siguiendo a Vicente-Arche como *"la magnitud a la que debe referirse o aplicarse, según los casos, el tipo de gravamen"*.³⁸¹

La función de la base es la de determinar, junto con la tarifa o tasa, la cuantía de la deuda tributaria. Para la obtención de la base es necesario que exista un monto bruto al que se sustraigan las deducciones y exenciones autorizadas por la ley.

La base es un elemento que debe venir determinado en ley, o por lo menos susceptible de determinación. Precisamente, en una tesis jurisprudencial³⁸² se establece que la ley debe señalar las bases para determinar el monto de los impuestos, es decir, no es obligación de la ley que crea el impuesto señalar concretamente la base, sino que basta con que ésta pueda ser determinada a través de ciertos procedimientos o cálculos. Algunas veces tal determinación es compleja. Por ejemplo: los artículos 20 y 20 bis del C.F.F., así como el artículo 7º de la Ley del I.S.R., prevén el procedimiento para calcular la actualización de contribuciones en base al Índice Nacional de Precios al Consumidor, que mensualmente publica el Banco de México. En otras palabras, *"para determinar la base del I.S.R., es necesario revisar primero, cuál es el referido Índice del mes en que pagaremos el impuesto, para después aplicarle la tarifa"*.³⁸³

La base de los impuestos está constituida generalmente por una suma de dinero, aunque algunas veces lo está en formas diversas: Peso, volumen, magnitud, precio, capacidad, ingreso económico, etc. Por ejemplo, en el impuesto predial, la base del impuesto es el valor del predio. En el impuesto por la tenencia de vehículos, la base es el valor de estos.

D.- LA TARIFA DEL IMPUESTO.

Es la unidad que debe aplicarse a la base imponible para obtener la cuantía del impuesto a pagar. Las tarifas más comunes en la legislación y las que la propia doctrina utiliza para clasificarlas, son la fija, la proporcional y la progresiva, aunque existen muchas otras más.³⁸⁴

³⁸¹ ARCHE DOMINGO, Vicente; citado por DE LA GARZA, Sergio Francisco; ob. cit., p. 433.

³⁸² Jurisprudencia Núm. 79 del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1988*, p. 67.

³⁸³ LÓPEZ, Jaime Nicolás; "La Garantía de Legalidad Tributaria en México y España", en *Revista PAF*; Núm. 98; Año VI; Editorial ECASA, México, primera quincena de noviembre de 1993, p. 37.

³⁸⁴ Algunos autores hacen referencia a otras clasificaciones; así por ejemplo, Javier Moreno alude a once diferentes tipos de tarifas. (MORENO PADILLA, Javier; "Las Alicuotas en el Sistema Fiscal Mexicano"; en *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México*; Toluca, mayo-agosto 1978, pp. 49-52). Nosotros creemos que las tres tarifas citadas son las más frecuentes.

1) Tarifa fija.

Se presenta cuando la ley señala la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria. Por ejemplo, \$448 por aeronave de hélice de más de diez años de fabricación para 1995. Automóviles importados diferentes a los de fabricación nacional se pagarán \$280.

2) Tarifa proporcional.

Es aquella que permanece constante no obstante que la base varíe, de manera que la obligación aumenta en proporción constante al aumentar la base imponible. Ejemplo de esto es la cuota del 15% que todos debemos pagar en el IVA. Este porcentaje es inalterable, sea que la compra que realicemos tenga un valor de \$100 o de \$100, 000.

3) Tarifa progresiva.

Ésta aumenta al aumentar la base imponible, de modo que a aumentos sucesivos e iguales de la base, corresponden aumentos más que proporcionales en la cuantía de la obligación tributaria. Es la más utilizada por la legislación fiscal por su aparente equidad, aun cuando no lo es del todo como veremos. Existen dos modalidades de esta misma tarifa la progresiva continua y la progresiva por escalones.

a) Tarifa progresiva continua. Ésta se presenta en el caso del impuesto predial en el Estado cuando se afirma que *"sobre los primeros \$50.000 del valor catastral se pagará, 2 al millar. Sobre el excedente, 3 al millar"*.

Los inconvenientes de esta tarifa es que, primeramente, puede llegarse a absorber el 100% de la riqueza gravada, resultando confiscatorio. Otro aspecto indeseable es el llamado "error de salto", el cual consiste en que al pasarse de una tarifa a otra se determina un aumento, de manera que el contribuyente paga más tributo no obstante que la riqueza gravada no aumenta en la misma proporción. Un ejemplo de esto lo tenemos en el impuesto predial de nuestro Estado de Morelos.

b) Progresiva por escalones. En ésta la base imponible aparece dividida en escalones a cada uno de los cuales se aplica una cuota proporcional más elevada que la correspondiente al escalón anterior. Es decir, la base imponible se divide en secciones o fracciones sucesivas y a cada sección se le aplica una tarifa cada vez mayor. Este sistema es más equitativo que los anteriores. Se aplica en el impuesto sobre la renta.

E.- ÉPOCA DE PAGO.

Significa que se debe precisar con exactitud, cuándo habrán de pagarse las contribuciones. El C.F.F. indica en el artículo 6º, que las contribuciones se pagan en la fecha que al efecto se indica en cada ley, pero que si no se establece, entonces se deberá pagar el día 17 del mes siguiente. En el Código Fiscal del Estado se expresa, en el artículo 28, que los pagos deben hacerse a más tardar el día 15 del mes siguiente al que se causan las contribuciones.

Es importante señalar que por virtud a una disposición del Banco de México, cuando se pretendan pagar contribuciones en cheques, estos se deberán presentar el día hábil anterior al de su vencimiento, pues las instituciones bancarias los hacen efectivos al día siguiente. Así pues, aun cuando el C.F.F. permite pagar hasta el 17 del mes, en atención a esta regla, si se paga con cheque se debe hacerlo el día 16 para evitar recargos.

VII.- FINES DE LOS IMPUESTOS.

Aparentemente el problema no tiene mayor relevancia, en cuanto que el artículo 31, fracción IV, establece que las contribuciones deben destinarse al pago de los gastos públicos; sin embargo, como ya dijimos, existen impuestos que se cobran con un fin netamente extrafiscal es decir, que no tiene como propósito recaudar ingresos para satisfacer las erogaciones públicas sino el regular o proteger determinada rama o actividad económica. Los fines extrafiscales del impuesto no tienen un sustento constitucional.

En nuestra opinión, no obstante lo claro del artículo 31 constitucional en el sentido de que los impuestos deben cubrir los gastos públicos, en general, el artículo 1º del C.F.F. establece que puede destinarse una contribución a un gasto público "específico". Lo mismo sucede con el artículo 9º de la Ley Federal de Derechos y el 4º del C.F. del Estado. Postulado que la propia Suprema Corte ha reiterado al decir que no hay violación al artículo 31, fracción IV, por el hecho de que los gastos públicos se destinen a un gasto público especial.³⁸⁵

Ya dimos el ejemplo de los impuestos de importación o exportación. También citaremos un ejemplo que señala Flores Zavala, el cual nos refiere que en 1934 se estableció un impuesto por la pesca del camarón, pero a las cooperativas se les concedía un subsidio igual al valor del impuesto; de esta manera se obligaba a los pescadores a agruparse en cooperativas, que era la finalidad perseguida por la ley. No existían fines fiscales, porque el fisco debía restituir lo percibido por impuestos

³⁸⁵Jurisprudencia Núm. 84 de la Primera Parte, del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1988*, p. 89.

en forma de subsidio, y a nadie convenía operar fuera de las cooperativas por incosteable.³⁸⁶

VIII.- EFECTOS ECONÓMICOS DE LOS IMPUESTOS.

El pago de los impuestos es un hecho que produce efectos económicos, que en muchas ocasiones no pueden preverse. Los efectos más importantes son: la repercusión o traslación, la difusión, amortización, capitalización, evasión, elusión y planeación fiscal.

A.- LA REPERCUSIÓN.

Es un fenómeno que se presenta en tres etapas, según Flores Zavala: "la percusión, la traslación y la incidencia. La percusión es la caída del impuesto sobre el sujeto pasivo, es decir, la persona que tiene la obligación legal de pagarlo. La traslación es el hecho de pasar la carga del impuesto a otra u otras personas; y la incidencia es la caída del impuesto sobre la persona que realmente lo paga, es decir que ve afectada su economía por el impacto del impuesto. Si analizamos por ejemplo, el proceso que sigue el impuesto sobre envasamiento de bebidas alcohólicas (ya abrogada), vemos que el que está directamente obligado al pago, es el que envasa o hace envasar las bebidas de acuerdo con el artículo 30, fracción I de la Ley respectiva, es decir, el envasador del alcohol sufre la percusión del impuesto, este envasador carga el importe del impuesto en el precio del alcohol de modo que en el momento en que lo vende al almacenista, recobra lo que pagó por concepto de impuesto, y éste aparece gravando al almacenista, pero éste a su vez, vende el alcohol al mayorista y éste al comerciante al menudeo y éste al consumidor, y cada uno de ellos, con excepción del último van trasladando el impuesto porque lo incluye dentro del precio; el consumidor, es decir el particular que ha comprado el alcohol para utilizarlo, no podrá trasladar el impuesto y será entonces el que sufra la incidencia porque a él le afecta en definitiva. En otros términos, la percusión la sufre el sujeto del impuesto, la incidencia el pagador, la traslación es pasar el impuesto de uno al otro, proceso en el que pueden intervenir varias personas o sólo el sujeto y el pagador".³⁸⁷

Éste es uno de los temas más importantes dentro de las finanzas públicas por cuanto que el legislador debe considerar a qué sujeto en realidad gravará el impuesto que establece.

B.- LA DIFUSIÓN.

Este efecto consiste en que una vez que el impuesto incide en determinada persona, ésta limitará sus consumos provocando una disminución en los ingresos de

³⁸⁶FLORES ZAVALA, Ernesto; ob. cit., pp. 287-288.

³⁸⁷Ídem; ob. cit., p. 296.

sus proveedores, estos a su vez, por esa razón también limitarán sus consumos y así sucesivamente.

C.- LA AMORTIZACIÓN.

Se presenta cuando un impuesto grava el capital o los réditos de una propiedad disminuyendo el valor de la misma.

D.- LA CAPITALIZACIÓN.

Es el fenómeno contrario al anterior y se produce por la reducción o eliminación en la carga de un impuesto sobre una inversión estable. Es decir, cuando un propietario por ejemplo se ve "liberado" del pago de un impuesto a su propiedad, ésta aumentará su valor, lográndose así la capitalización

E.- LA ELUSIÓN.

Es la *"actividad motivada por una maliciosa intención de evadir un impuesto justo, a través del empleo de formas y posibilidades de adaptación de las estructuras del derecho privado, inadecuadas para la realización de las finalidades empíricas que se propone el contribuyente"*.³⁸⁸ En México la elusión es equiparada a la evasión. No debe confundirse este término con el de economía de opción. En éste se utilizan las formas jurídicas para pagar menos impuestos; en aquel, estas formas jurídicas vienen disfrazadas con el único propósito de no pagar impuestos.

F.- LA EVASIÓN DEL IMPUESTO.

"Es toda eliminación o disminución de un monto tributario mediante conductas fraudulentas u omisiones violatorias de disposiciones legales".³⁸⁹ Por ejemplo, dar forma jurídica de honorarios a lo que en realidad es un dividendo, logrando con ello no pagar los impuestos realmente causados, o utilizar deducciones falsas, etc. Sobre este último aspecto, la Suprema Corte ha distinguido entre deducción falsa y deducción indebida, en la siguiente tesis jurisprudencial:

"...entendiendo por ésta el hecho de descontar partidas contables por conceptos no autorizados legalmente; en tanto que las primeras provienen de simulación o maniobras fraudulentas encaminadas a eludir el impuesto".³⁹⁰

³⁸⁸ JOHNSON OKHUYSEN, Eduardo; "Elusión Fiscal"; en *Diccionario Jurídico Mexicano*; 5ª ed. Tomo II, Coedición: Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM-Porrúa, México, 1992, p. 1246.

³⁸⁹ JOHNSON OKUYSEN; "Evasión Fiscal"; en *Diccionario Jurídico Mexicano*; ob. cit., p. 1371.

³⁹⁰ Jurisprudencia Núm. 1604, Vol. II del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1988*, pp. 2587-2588.

Para la doctrina y legislación americana, la distinción entre elusión (tax avoidance) y evasión del impuesto (tax evasion), quedó claramente establecida en el juicio *Berland vs Inc. of South Bend*, en donde se dijo: *"...That the purpose of tax evasion must be the principal purpose, and the taxpayer is not guilty of tax evasion merely because he considers the tax consequences of the particular transaction..."* (para configurar la evasión, es preciso que sea el principal propósito del evasor y no puede reputársele como tal, cuando sólo se consideran las consecuencias impositivas de sus transacciones particulares).³⁹¹ Asimismo, en el juicio *National Investors Corp. Vs. Hoey*, señaló: *"...el termino "empresa" debe interpretarse en el sentido de considerar como tal a aquella que realiza "negocios", en términos ordinarios, pero evadir impuestos no puede constituir un "negocio" en un significado ordinario"*.³⁹²

G.- PLANEACIÓN FISCAL.

Con esta denominación se quiere significar que el contribuyente, dado el monto de un impuesto, busca opciones legales que le permitan pagar un monto menor o evitar una obligación formal más engorrosa. Dionisio J. Kaye afirma *"...por planeación fiscal debemos entender al conjunto de técnicas y procedimientos utilizados por los contribuyentes con el único objeto de cubrir sus cargas fiscales al erario en forma tal, que aprovechando los beneficios fiscales expresados en la ley o implícitos en las que le son supletorias, le permitan cubrir estrictamente las mismas en una estricta aplicación de las disposiciones legales vigentes"*.³⁹³

Es el caso por ejemplo, de los arrendadores en el Impuesto sobre la Renta, quienes pueden optar por pagar el impuesto deduciendo los gastos comprobados, o bien deducir el 50% del impuesto sin comprobación de sus ingresos. Otro ejemplo sería el que un grupo de personas decidiera constituir una asociación en participación, en lugar de una sociedad con personalidad jurídica, para evitar la doble tributación económica: la que se establece contra los socios y la que se establece contra la sociedad.

IX.- EL CÁLCULO DEL IMPUESTO.

Ya hemos analizado cuáles son los elementos esenciales de cualquier impuesto, sin embargo, conviene señalar que estos elementos no se presentan siempre en forma "jurídicamente pura", es decir, en forma que a la base se le aplique inmediata y forzosamente la tarifa para obtener el monto del impuesto a pagar.

En el Impuesto Sobre la Renta, por ejemplo, este cálculo ofrece una complejidad extrema, pues para arribar a la suma final que debe aplicarse a la

³⁹¹ Traducción personal.

³⁹² Traducción personal.

³⁹³ KAYE, Dionisio; "Los Aspectos Jurídicos de la Planeación Fiscal"; en *la Obra Conmemorativa de los 45 años del T F F*; Tomo I, ob. cit., p. 503 y ss.

Hacienda Pública es preciso considerar elementos distintos a los esenciales ya analizados. Nos referimos concretamente a que el contribuyente debe tomar en cuenta para pagar su impuesto, las deducciones, reducciones, aumentos, créditos, subsidios y facilidades administrativas.

A.- LAS DEDUCCIONES.

Podemos conceptualizarlas como *"el conjunto de elementos que fueron necesarios para la producción del objeto del gravamen y que se excluyen en la integración de la base"*.³⁹⁴ Ejemplifiquemos: la Chimoltrufia tiene un negocio cuyos ingresos brutos este año, ascendieron a \$100.000. Aparentemente, ésta sería la base del I.S.R. a la que se le debe aplicar la tasa del 34% que prevé la Ley. Sin embargo, para obtener esos ingresos, la Chimoltrufia tuvo que realizar gastos e inversiones como el pagar el salario de los trabajadores a su cargo, la renta del local donde está el negocio, el teléfono, etc. por un total de \$40,000. Como se ve pues, no "ganó" los \$100.000, sino solo \$60.000. Estos gastos e inversiones fueron "indispensables" para que obtuviera su ganancia y es a los que se conoce como "deducciones".

B.- LAS REDUCCIONES Y AUMENTOS.

"Se configuran cuando la base imponible o el tipo aplicado es inferior o superior al normal en función de una determinada política económica que se instrumenta mediante el impuesto".³⁹⁵ En los artículos 13 y 143 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establece que las personas físicas o morales que se dediquen a la agricultura, ganadería, pesca y silvicultura o edición de libros podrán "reducir" el impuesto a pagar en un 50%. Por ejemplo, un campesino de Chiconcuac, obtuvo este año ingresos por \$50,000. Una vez que logra determinar el impuesto, debe pagar \$3,000, pero por virtud de la "reducción" que le esta permitida, sólo pagará \$1,500. Es natural suponer que los "aumentos" operan en forma inversa.

C.- LOS SUBSIDIOS.

Se produce cuando la cuota tributaria no se cobra total o parcialmente. Son cantidades que teóricamente cubre el Estado a favor de determinadas personas en el pago del impuesto que es a cargo de ellas. Por ejemplo, el patrón de Cléfira, quien trabaja como empleada de una fábrica, retiene el impuesto a cargo de ella. Supongamos que este trimestre le correspondió pagar a ella por concepto de I.S.R., la cantidad de \$50. Sin embargo, el Estado subsidia esa cantidad y entonces tendremos que en realidad Cléfira ya no pagará nada. Generalmente estos subsidios se aplican a las personas físicas que perciben salarios y honorarios, aunque algunas veces se aplican a ciertas personas morales.

³⁹⁴SALINAS ARRAMBIDE, Pedro; ob. cit., p. 162

³⁹⁵SALINAS ARRAMBIDE, Pedro; ob. cit., p. 163.

D.- LOS ACREDITAMIENTOS.

Tiene dos variantes: La primera implica una lista del impuesto total a pagar, incluyendo ya el subsidio otorgado y en este sentido tiene el mismo efecto que una reducción; y la segunda se asimila a una "compensación" que se realiza entre dos créditos fiscales a cargo de una persona.

En el primer caso, pondremos por ejemplo, que el licenciado Buitrón, este trimestre deberá pagar al fisco una cantidad de \$1,000, aunque también tiene derecho a un subsidio, que no es por supuesto, de un monto igual al de Cléfira, la empleada. Al licenciado, el Estado solo lo subsidia con una cantidad menor, por lo que sobre el resto si pagará impuesto. Pero resulta que después de restar el subsidio aparece lo que se denomina como "crédito general al salario" y tendremos que el "Lic. Buitrón" tampoco pagará nada de impuesto.

En el segundo caso, pondremos como ejemplo que Mr. William Clinton, un empresario americano, decide colocar una sucursal en nuestro país. Según la ley americana del I.S.R., él tendrá que pagar este impuesto tanto allá como acá. Sin embargo, ambos países celebraron un convenio para que Clinton sólo pague ese impuesto en una sola nación y no en ambas. Esto se logra "acreditando" el impuesto pagado en el otro país.

Tal vez puede entenderse mejor si decimos que las personas físicas deben realizar pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. Al efectuar la declaración final, los pagos provisionales realizados durante el año se "acreditan" y en caso de haber diferencias, éstas se pagan o se pide devolución.

E.- LAS AUTORIZACIONES FISCALES.

Éstas pueden disfrazarse de exenciones, subsidios, facilidades administrativas y otras figuras que deben observarse para calcular el impuesto a pagar. Por ejemplo, por una decisión administrativa de la Hacienda Pública, a determinada rama de la industria se le permite pagar en formatos especiales, o realizar otro tipo de deducciones que la ley no establece.

F.- DISMINUCIONES.

Las disminuciones son elementos que se excluyen para integrar la base gravable que se toma en cuenta para obtener el monto del impuesto a pagar.

RESUMEN

1.- El impuesto es la prestación en dinero o especie, requerida a los contribuyentes por la autoridad a título definitivo y sin contrapartida, con el fin de cubrir las necesidades sociales.

2.- Los impuestos tienen las mismas características que todas las contribuciones, salvo que, por su pago no se percibe una contraprestación a cargo del Estado, como sí sucede en las demás contribuciones.

3.- Los impuestos pueden ser clasificados en directos e indirectos, reales y personales, específicos y ad valorem, generales y especiales, con fines fiscales y con fines extrafiscales.

4.- Hay cinco teorías que pretenden explicar la percepción de los impuestos: la teoría de la equivalencia, la teoría del seguro, la teoría de la relación de sujeción, la teoría de la necesidad social y la teoría del gasto público. En nuestra opinión, la cuarta de las teorías es la que debe prevalecer en México.

5.- Existen principios que teóricamente deben tener todos los impuestos, entre ellos tenemos a los de justicia, certidumbre, comodidad, economía, de política financiera, de economía pública, de equidad, de administración fiscal, de crédito al ingreso y de ocupación plena.

6.- Los elementos esenciales de los impuestos son el objeto, el sujeto, la base, la tasa y la época de pago.

7.- El objeto del impuesto es el conjunto de elementos objetivos del presupuesto, o el acto o hecho que como supuestos expresamente la ley fiscal establece como generadores del crédito fiscal.

8.- La materia imponible es diferente al objeto del impuesto. La materia imponible comprende la renta, el consumo, el patrimonio y el gasto.

9.- El legislador tiene ciertos límites al crear los objetos del impuesto, de manera que no puede establecerlos: a) Sobre actos o hechos ilícitos; b) Por cumplir con una obligación constitucional; c) Sobre ficciones o supuestos jurídicos irreales; d) Sobre hechos que son deducciones; e) Sobre hechos que no revelen capacidad contributiva; f) Sobre las garantías individuales hasta hacerlas nugatorias; y, g) Sin tomar en cuenta ciertos elementos extrajurídicos.

10.- El sujeto pasivo es el obligado jurídicamente a cubrir la prestación exigida en la ley.

11.- La base del impuesto es la magnitud a la que debe referirse o aplicarse, según el caso, el tipo de gravamen. Se constituye generalmente por una suma de dinero.

12.- La tarifa del impuesto es la unidad que debe aplicarse a la base imponible para obtener la cuantía del impuesto a pagar.

13.- Las tarifas más comunes son la fija, la proporcional y la progresiva. Esta última a su vez, se divide en progresiva continua y progresiva por escalones.

14.- Los impuestos pueden tener fines recaudatorios o no.

15.- Los efectos económicos de los impuestos son: la repercusión, la difusión, la amortización, la capitalización, la elusión, la evasión y la planeación fiscal.

16.- En el cálculo del impuesto también intervienen las siguientes figuras jurídicas: las deducciones, las reducciones y aumentos, los subsidios, los acreditamientos, las autorizaciones y las disminuciones.

CAPÍTULO III

LOS DERECHOS

I.- OBJETIVO GENERAL: Al concluir esta parte del curso, el alumno podrá definir los derechos y sus circunstancias.

II.- OBJETIVOS ESPECÍFICOS PARA EL MAESTRO:

- 1.- Destacar la complejidad en la definición de los derechos.
- 2.- Referir las características esenciales y contingentes de los derechos.
- 3.- Enunciar la clasificación de los derechos.

III.- OBJETIVOS ESPECÍFICOS PARA EL ALUMNO:

- 1.- Intentar definir a la contribución denominada derecho.
- 2.- Diferenciar entre el derecho y las demás contribuciones.
- 3.- Precisar la importancia práctica de los derechos en la vida diaria.

IV.- TIEMPO ESTIMADO: 2 horas.

V.- BIBLIOGRAFÍA BÁSICA Y COMPLEMENTARIA: La que aparece como notas de pie de página en el propio capítulo.

VI.- SUGERENCIAS DIDÁCTICAS:

- 1.- Exposición del maestro.
- 2.- Discusión de casos reales en grupo.
- 3.- Solución de casos prácticos por los alumnos.
- 4.- Proyección de láminas y acetatos.

CAPÍTULO III LOS DERECHOS

El análisis de la naturaleza jurídica de los derechos es sin duda una de las labores doctrinales más encendidas y difíciles de abordar porque el legislador ordinario suele denominar como "derecho" a muchos ingresos que en realidad no lo son y por ello complica en sumo grado el delimitar los contornos de esta figura jurídica. Con esta advertencia ofreceremos nuestro punto de vista.

Siguiendo el principio de beneficio que hemos referido anteriormente, tendríamos que los derechos se cobran a quienes reciben un servicio del gobierno en ejercicio de su función pública o se aprovechan de los bienes del dominio público, y esto, porque evidentemente reciben un beneficio particular indivisible por una actitud permisiva que sólo el Estado puede otorgar.

I.- DEFINICIÓN.

El C.F.F. establece en el artículo 2º, fracción IV, que los derechos son las contribuciones establecidas en ley:

1.- Por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación. 2.- 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. 3.- A cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado. Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

La fracción II del artículo 12 nuestro Código Fiscal Estatal define los derechos conforme a los dos primeros incisos antes citados. Este aparente desinterés del legislador morelense de concretarse a definir los derechos en la misma forma que lo hace el legislador federal se debe a que la Ley de Coordinación Fiscal obliga a los Estados a definir a los derechos en la misma forma que lo hace la legislación fiscal federal.

Francisco de la Garza nos enseña: *"El derecho es una contraprestación en dinero obligatoria y establecida por la ley a cargo de quienes usan servicios inherentes al Estado prestados por la Administración Pública. Está destinado a sostener el servicio correspondiente y será fijado en cantidad necesaria para*

cubrir el costo del servicio".³⁹⁶ Giuliani Fonrouge afirma, por su parte que la tasa "es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado en virtud de la ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado".³⁹⁷

Nosotros consideramos que el derecho es el pago autorizado en ley que se hace al gobierno en ocasión de un acto positivo, (prestación de un servicio que efectúa como función pública), o un acto permisivo (aprovechamiento de bienes del dominio público), que éste realiza en forma directa e inmediata hacia un particular y que debe destinarse a cubrir el costo aproximado del servicio o beneficio obtenido.

II.- CARACTERÍSTICAS

Las características de los derechos pueden ser esenciales o contingentes, es decir, que éstas últimas pueden presentarse o no.

A.- CARACTERÍSTICAS ESENCIALES DE LOS DERECHOS.

1) Es un pago autorizado en ley. Significa que se trata de un ingreso y concretamente de una contribución que obligadamente debe pagarse porque así lo indica la ley.

2) El pago es a favor del gobierno. Bien sea a la administración centralizada o descentralizada. Se ha sostenido por una gran parte de la doctrina que los derechos sólo pueden hacerse a la administración centralizada; sin embargo, no consideramos correcta esta posición, por la sencilla razón de que algunos de los pagos realizados a la administración descentralizada, no tienen como propósito satisfacer una necesidad de seguridad social, sino simplemente recuperar el costo financiero por el servicio otorgado.

3) Es un pago por la prestación de un servicio público que sólo el Estado puede realizar, o bien, del uso o aprovechamiento de los bienes públicos del propio Estado. La prestación del servicio debe provenir de una función pública inherente al Estado en su calidad de autoridad y no sólo cualquier servicio, pues acontece que algunos de estos son en realidad productos (precios públicos como el boleto del servicio público metro, de la ciudad de México) o aprovechamientos.

Precisamente, las diferencias entre precios públicos y derechos son las siguientes, según Villegas:³⁹⁸ 1.- El precio público deja un margen de utilidad, el derecho no; 2.- La prestación del servicio en el precio público se da en condiciones

³⁹⁶DE LA GARZA, Sergio Francisco; ob. cit., p. 341.

³⁹⁷GIULLIANI FONROUGE, Carlos María; ob. cit., p. 263.

³⁹⁸VILLEGAS B., Hector; *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*; 5ª ed; Depalma, Buenos Aires, 1989, p. 90.

de libre competencia; 3.- El precio público surge de un contrato, el derecho de la voluntad de la ley; y, 4.- El precio se da cuando la actividad desarrollada por el Estado no es inherente a su soberanía (telégrafo, agua potable, teléfono, etc.)

4) Se realiza a favor de un particular en forma directa e inmediata. Esto significa que el derecho es exclusivo para esa persona. No como en el impuesto o la aportación de seguridad social en las que al pagar, el beneficio es indeterminado, o en la contribución especial, en donde se efectúa una obra pública.

5) Su pago debe destinarse a cubrir el costo aproximado del servicio prestado o beneficio obtenido. Lo que significa en otras palabras, que los derechos deben ser proporcionales y equitativos en relación al costo del servicio que el Estado presta o al beneficio que el contribuyente obtiene. Esta conclusión se deriva de lo dispuesto por el artículo 1º, segundo párrafo de la Ley Federal de Derechos que señala: *"Los derechos por la prestación del servicio que establece esta ley, deberán estar relacionados con el costo total del servicio, incluso el financiero, salvo en el caso de que dichos cobros tengan el carácter racionalizador del servicio"*; asimismo, el artículo 2º de la Ley Estatal de Agua indica que el monto del derecho a cobrar será proporcional al costo del servicio prestado, y aunque no se establezca ni en el Código Fiscal de la Federación ni en el Estatal, debe entenderse que existe esta característica, pues de no ser así, el derecho adquiriría la calidad de verdadero impuesto. Por ello la Suprema Corte ha diferenciado con tino que la proporcionalidad y equidad de los derechos está regida por un sistema distinto del de los impuestos.³⁹⁹

Sobre este punto, la Suprema Corte ha emitido la tesis de que los particulares deben pagar los derechos conforme a *"lo que corresponde aproximadamente al costo del servicio prestado"*.⁴⁰⁰ De lo que se sigue que si algún derecho se establece conforme a otro criterio, por ejemplo, si por expedición de copias certificadas se cobra en base al capital en giro del negocio, será contrario a esta característica. Es de la misma postura otra jurisprudencia que declara inconstitucional los derechos que se pretenden cobrar con base en el capital en giro de los causantes y no en los servicios prestados a los particulares.⁴⁰¹

B.- CARACTERÍSTICAS CONTINGENTES.

Existen algunas características en los derechos que pueden presentarse o no, entre estas tenemos:

³⁹⁹ Tesis que aparece en la Primera Parte del Apéndice al *Semanario Judicial de la Federación* 1988, p. 661.

⁴⁰⁰ Informe del Presidente 1971, A.R. 5206/68.

⁴⁰¹ Jurisprudencia Núm. 43 de la Primera Parte del Apéndice al *Semanario Judicial de la Federación* 1988, p. 45.

1) Pago previo o posterior. El derecho puede pagarse antes (solicitud de copias certificadas, por ejemplo), o después del servicio prestado o beneficio obtenido (derechos por servicio de agua o alumbrado público), según lo indique la ley

2) Pago en dinero o especie. Se paga en dinero o especie, según lo permita la ley.

3) A petición de parte o sin solicitud. El servicio o beneficio obtenido por el cual se paga el derecho puede ser solicitado o no, con tal de que la ley así lo indique.

4) Pago total o parcial. El pago puede también realizarse en forma total o parcial. Como ejemplo de esto último, el artículo 156 de la Ley General de Hacienda Municipal faculta al presidente municipal a autorizar el pago en parcialidades de ciertos derechos, en casos específicos que la ley señala.

Para el Lic. Francisco de la Garza, los llamados derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público, en realidad constituyen impuestos, pues según la definición que este autor nos da, los derechos sólo están referidos a una actividad del Estado y ésta no existe en los derechos de pesca o derecho por la deforestación por ejemplo, en donde el Estado no efectúa ninguna actividad.⁴⁰²

El argumento es bastante interesante aunque no estamos de acuerdo con él, no tanto porque el artículo 2º, fracción IV del C.F.F. incluya como derechos al uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación, pues este argumento sería letrista y poco sustentable, sino debido a que en nuestra opinión, la figura jurídica de "derecho" tiene como idea medular la recuperación para el Estado por el menoscabo en su patrimonio y en el costo financiero que implican las funciones públicas efectuadas hacia las personas. En el caso de los derechos de pesca, si bien es verdad que el Estado aparentemente no efectúa ninguna función a favor del solicitante, lo cierto es que debe verificar que el peticionario cumpla con la autorización que le fue otorgada, que no se extralimite. Estas "funciones de verificación" son erogaciones extraordinarias que se realizan por el Estado, con motivo de un acto permisivo. Es verdad que no se asigna un vigilante a cada cazador, pero basta con que se eroguen recursos públicos en esa función para que se entienda satisfecho este requisito. Pudiera suponerse que también el Estado realiza "funciones de verificación" al revisar la contabilidad del contribuyente en el I.S.R, por ejemplo y que por esta función no se cobra derecho alguno. La diferencia que encontramos es que en el caso de los derechos de pesca, el particular es quién solicita la autorización para practicar esa actividad; en el segundo no. Llegados a este punto, conviene expresar junto a Eusebio González que *"se debe rechazar*

⁴⁰²DE LA GARZA, Sergio Francisco; ob. cit., pp. 339-341.

*expresamente... la idea de contraprestación como elemento definidor de la misma...*⁴⁰³

Según este mismo autor, en España se exige para la existencia de la tasa o derecho lo siguiente: 1.- Que sea creado en ley; y, 2.- Que el presupuesto consista en la utilización del dominio público, la prestación de un servicio público o la realización, por la administración, de una actividad que se refiera de modo particular al sujeto pasivo.⁴⁰⁴

III.- CLASIFICACIÓN DE LOS DERECHOS.

A.- EN LA LEY FEDERAL DE DERECHOS.

La Ley Federal de Derechos divide a estos en dos rubros: Derechos por la Prestación de Servicios, y Derechos por el Uso o Aprovechamiento de Bienes del Dominio Público.

En el primer caso se incluyen derechos como la expedición de pasaportes, otorgar y registrar la cédula profesional, inscribir y registrar patentes, etc. En el segundo caso, se encuentran los derechos por el uso del espacio radioeléctrico, etc.

B.- EN LA LEY GENERAL DE HACIENDA DEL ESTADO DE MORELOS.

La Ley General de Hacienda del Estado de Morelos no los clasifica, sólo enuncia como derechos: a los que se causan en el Registro Público de la Propiedad y Comercio, títulos profesionales, expedición de cédulas y conexos, por servicios de control vehicular, por servicios de salud, por legalización de firmas, certificados, certificaciones y copias certificadas, servicios catastrales, por aprobación, autorización y supervisión de fraccionamientos, condominios y conjuntos habitacionales, por servicios de archivo y notariales, inscripción de agrupaciones, servicios de supervisión de la Secretaría de la Contraloría, por servicios de policía industrial, bancaria y auxiliar y por los servicios de la Dirección Estatal del Registro Civil.

⁴⁰³ PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio; ob. cit. p. 198.

⁴⁰⁴ *Ibidem.*

RESUMEN

1.- El derecho puede definirse como pago autorizado en ley que se hace al gobierno en ocasión de un acto positivo (prestación de un servicio que efectúa como función pública), o un acto permisivo (aprovechamiento de bienes del dominio público), que éste realiza en forma directa e inmediata hacia un particular y que debe destinarse a cubrir el costo aproximado del servicio o beneficio obtenido.

2.- El derecho se diferencia del precio público en que este último deja un margen de utilidad, el derecho no; la prestación del servicio en el precio público se da en condiciones de libre competencia, en el derecho no; el precio público surge de un contrato, el derecho de la voluntad de la ley; el precio se da cuando la actividad desarrollada por el Estado no es inherente a su soberanía.

3.- El derecho tiene como características contingentes el que puede pagarse antes o después del servicio prestado, pagarse en especie o en dinero, el servicio por el cual se paga puede ser solicitado o no, el pago puede ser en forma total o parcial.

4.- Los derechos se clasifican, según la Ley Federal en Derechos, por la prestación de servicios, y derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público.

CAPÍTULO IV

CONTRIBUCIÓN DE MEJORAS

I.- OBJETIVO GENERAL: Al concluir esta parte del curso, el alumno estará en condiciones de encuadrar las cualidades de la contribución de mejoras.

II.- OBJETIVOS ESPECÍFICOS PARA EL MAESTRO:

- 1.- Mostrar la dificultad en la definición de la contribución de mejoras.
- 2.- Señalar las características esenciales y contingentes de la contribución de mejoras.
- 3.- Captar las diferencias entre las diversas contribuciones de mejoras existentes en los ordenamientos jurídicos.

III.- OBJETIVOS ESPECÍFICOS PAR EL ALUMNO:

- 1.- Intentar definir a la contribución de mejoras.
- 2.- Descubrir que el legislador, los tribunales o los juristas en general, suelen confundir esta figura, con las demás contribuciones.
- 3.- Precisar la importancia que tendría esta contribución de mejoras en la recaudación de ingresos de ser utilizada apropiadamente.

IV.- TIEMPO ESTIMADO: 2 horas.

V.- BIBLIOGRAFÍA BÁSICA Y COMPLEMENTARIA: La existente en el desarrollo del capítulo.

VI.- SUGERENCIAS DIDÁCTICAS:

- 1.- Exposición del maestro.
- 2.- Exposición audiovisual.
- 3.- Proyección de láminas y acetatos.
- 4.- Trabajos de investigación.

CAPÍTULO IV CONTRIBUCIÓN DE MEJORAS

"La teoría de la contribución de mejoras de acuerdo con los beneficios es muy sencilla, descansa sobre el casi axiomático principio de que si el gobierno, mediante alguna acción positiva, confiere a un individuo una ventaja particular mensurable, es simplemente justo para la comunidad que deba pagar por él..."⁴⁰⁵

I.- DEFINICIÓN.

Consideramos que "es el pago establecido en ley a cargo de los propietarios o poseedores de los bienes inmuebles que reciben una ventaja económica mensurable por la realización de una obra pública y cuyo monto debe destinarse a recuperar el costo aproximado de la misma".

Nosotros creemos más prudente denominar a este pago como contribución de mejoras, en lugar de la inapropiada denominación de "contribución especial", pues únicamente nos referimos a aquella que se paga en ocasión de una obra pública que realiza el gobierno (tal y como las define el C.F.F.), no así a aquellas contribuciones que se pagan como contraprestación de un servicio que provoca un gasto al Estado o lo incrementan, o la que deben pagar los Ayuntamientos por el servicio de administración de sus ingresos que realiza el Estado. (art. 12, fracción III del C.F. del Estado).

Esta complejidad en la delimitación de la naturaleza jurídica de ciertos pagos se debe a que a la contribución especial se le ha tomado como el alfilerero del sastre donde van a parar todos aquellos utensilios que no tienen un lugar fijo. Esto mismo sucede con la contribución especial, pues si un pago debe realizarse forzosamente al Estado y no puede encuadrarse como impuesto, ni como derecho, ni como aportación de seguridad social, entonces lo más fácil ha sido clasificarla como "contribución especial". Si el Estado ve incrementado su presupuesto por la realización de un servicio a un particular, este pago no es otra cosa que un derecho. Si los Ayuntamientos pagan a la Entidad Federativa por los servicios en la recaudación y administración de sus ingresos, será un aprovechamiento y no una contribución especial.

⁴⁰⁵SELIGMAN; citado por MACÓN, Jorge y MERINO MAÑÓN, José; *La Contribución de Mejoras en America Latina*; Fondo de Cultura Económica y Banco Interamericano de Desarrollo, México, 1976, p. 9.

II.- CARACTERÍSTICAS.

A.- CARACTERÍSTICAS ESENCIALES.

1) El pago está señalado en ley. Siempre debe estar previsto el pago en una ley, en virtud del respeto al principio de legalidad.

2) Lo cubren los propietarios o poseedores de los inmuebles. Pero sólo aquellos que reciben una ventaja económica mensurable cuando el gobierno realiza una obra pública.

3) El monto recaudado debe destinarse a recuperar el costo aproximado de dicha obra. Consideramos que este pago debiera ser sólo sobre un porcentaje preestablecido de cierta obra pública y el resto debiera cubrirse a través del impuesto. Por ejemplo, pavimentan la calle que está frente a tu casa. Es innegable que te origina un beneficio, e incluso es justo que pagues por esa obra. Pero también es cierto que ahora Don Poncho que vive lejos de ahí, pero que pasa todas las mañanas con su automóvil, se verá beneficiado. Creemos que no puede hablarse de que Don Poncho recibe un beneficio indirecto, sino directo, que si bien no beneficia su propiedad, evita que su auto se deteriore si antes transitaba en una calle sin asfaltar.

4) El pago debe ser proporcional y equitativo. Esto significa que todos los que reciben el beneficio deben pagar, y que ese pago debe estar en proporción precisamente al beneficio recibido. Por ejemplo, se construye un parque frente a tu casa. Es claro que el beneficio es tanto para ti, como para tu vecino que vive detrás de tu casa, aunque no tenga frente a ese parque. Es justo que tu pagues más que él, porque tu te beneficias más, aunque también es justo que él pague una porción porque también se beneficia. La Suprema Corte de Justicia ha dividido bien este asunto entre contribuciones de cooperación que tienen cuota fija y contribuciones de cooperación por derrama.

B.- CARACTERÍSTICAS CONTINGENTES.

1) Beneficio directo o indirecto. El beneficio puede ser directo (como en la contribución de cooperación para obras públicas), o indirecto (como en la contribución especial para obras de planificación).

2) Variedad de sujetos actos. El sujeto activo puede ser el Estado, el Municipio o un organismo descentralizado, según quien realice la obra.

3) Pago previo o final. Puede pagarse antes, durante o después de finalizar la obra pública, según lo indique la ley.

4) Pago total o a plazos. Puede pagarse en una sola exhibición o dentro de determinado plazo, según lo indique la ley.

5) Pago proporcional. En algunos casos, el pago puede darse por el aumento de valor que el inmueble sufre como consecuencia de la obra, cuando así lo establezca la ley.

III.- CRITERIOS DE CLASIFICACIÓN.

Existen tres teorías que pretenden explicar el cobro y naturaleza de estas contribuciones: La tesis del incremento ganado, la tesis de recuperación del costo y la tesis del enriquecimiento sin causa legítima.

1.- La primera tiene como fundamento el que los particulares deben pagar al Estado, la utilidad que obtuvieron por el incremento en el valor comercial de sus predios debido a ciertas obras públicas realizadas por el propio Estado.

2.- La segunda propone que los particulares cuyos predios son beneficiados por obras públicas efectuados por Estado, deben contribuir con un porcentaje del costo de las citadas obras.

3.- En la tercera, sostenida por Aguirre Pangburn en México,⁴⁰⁶ dice que la justificación de los tributos especiales podrá encontrarse en el principio del enriquecimiento sin causa legítima, provocado por una función pública administrativa que reporta un beneficio especial para el contribuyente y por un gasto determinado que realiza el Estado.

Es decir, en la primera y tercera, lo que se debe pagar al Estado es la diferencia entre el valor que tenía tu predio antes de la construcción de las obras, y en la segunda, que pagues una parte proporcional del costo de la obra. Nuestra legislación nacional ha seguido la teoría de la "recuperación del costo".

Arrija Vizcaino critica severamente esta tesis argumentando, a nuestro juicio muy acertadamente, que es inconstitucional por representar un doble pago al Estado, ya que el impuesto predial tiene como base el valor catastral de tu inmueble y si éste se incrementa por efecto de la obra pública que se realiza, entonces debes pagar más impuesto predial el resto de tu vida y además deberás pagar un porcentaje de la obra pública en este momento. Efectivamente, este autor nos dice que la contribución de mejoras constituye en realidad un doble pago en adición al impuesto predial que pagan los contribuyentes,⁴⁰⁷ aunque la Suprema Corte de

⁴⁰⁶ AGUIRRE PANGBURN; citado por DE LA GARZA, Sergio Francisco; ob. cit., p. 342.

⁴⁰⁷ ARRIJA VIZCAINO, Adolfo; ob. cit., pp. 352-355

Justicia ha indicado que entre la cooperación y el impuesto predial no hay duplicidad impositiva, porque se trata de prestaciones fiscales de carácter distinto.⁴⁰⁸

IV.- LA CONTRIBUCIÓN DE MEJORAS A NIVEL FEDERAL.

El artículo 2º del C.F.F. las define como aquellas contribuciones establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas. A nivel federal no representan una contribución importante pues solo existe la llamada "Ley de Contribución de Mejoras por Obras Publicas Federales de Infraestructura Hidráulica".

V.- LA CONTRIBUCIÓN DE MEJORAS A NIVEL ESTATAL Y MUNICIPAL.

Esta contribución cobra importancia a nivel municipal y estatal. La contribución de mejoras ha tenido un avance importantísimo en Colombia y también en el Estado de México, pero que en el resto de los países de América Latina ha sido escaso. Nuestra legislación fiscal municipal las definía en su artículo 51 como *"las prestaciones en dinero o en especie que establece la ley en forma unilateral y con carácter obligatorio a cargo de todos lo individuos que obtengan un beneficio específico en sus bienes patrimoniales; derivado de la ejecución de obras públicas municipales o de otras actividades desarrolladas para satisfacción de las necesidades públicas municipales"*. El artículo 12, fracción III, del C.F. del Estado realiza una definición más escueta.

En el Estado de México, esta contribución ha evolucionado en tal forma que da existencia a "Consejos de Aportación", es decir, grupos de ciudadanos facultados por ley para exigir determinada obra pública, pero contribuyendo directamente en su gasto, situación que en otros Estados, incluyendo el nuestro, no está previsto en ley, según nos refiere Renovales Vallina.⁴⁰⁹

En la legislación del Estado de Morelos existen tres clases de contribuciones especiales: La Contribución de Cooperación para Obras Publicas, la Contribución Especial por Obras de Planificación y la Contribución por Construcción de Bardas, que si bien no se definen, se puede concluir que también siguen la tesis de la "recuperación del costo".

A.- LA CONTRIBUCIÓN DE COOPERACIÓN PARA OBRAS PÚBLICAS.

Son sujetos obligados los propietarios o poseedores de predios que tengan frente a la calle donde se ejecutan las obras o que, si se trata de predios interiores,

⁴⁰⁸Jurisprudencia 17 emitida por el Pleno en el *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1985*, pp. 48-49.

⁴⁰⁹RENOVALES VALLINA, Wenceslao; "Aportaciones de Mejoras del Estado de México"; *Revista PAF*; Núm. 126; ECASA, México, primera quincena de enero de 1995, pp. 33-35.

que tengan acceso mediante servidumbre de paso a la calle en que se ejecuten las obras. Entonces, según esta ley, no podrían estar obligados a pagar la contribución quienes no tengan frente a la calle, así estén domiciliados a unos metros de la obra.

Estas contribuciones en el Estado de Morelos se causan obligadamente cuando se realizan las siguientes obras públicas: tubería de distribución de agua potable, drenaje sanitario, gas, pavimento o rehabilitación de pavimento, guarniciones, banquetas, alumbrado público, tomas domiciliarias de servicios de agua potable, drenaje sanitario y de gas, según lo indica el artículo 385 de la Ley General de Hacienda del Estado.

Se cobran generalmente por los metros lineales de frente que tenga el predio, o por metro cuadrado, según el caso. En otras legislaciones se cobran estas contribuciones considerando las construcciones existentes en los predios beneficiados, pero esto resulta injusto, según nos comentan Jorge Macón y Merino Mañón poniendo como ejemplo el hecho de que si se crea una obra pública que eleva el valor de dos inmuebles, uno con construcción y otro no, el dueño del primero pagará lo que le corresponde y el segundo no, no obstante que éste, el año siguiente construirá un edificio y obtendrá el mismo beneficio económico por la obra pública.⁴¹⁰ Como ejemplo de esta clase de contribución de mejoras tenemos que la Avenida Emiliano Zapata de la ciudad de Cuernavaca fue construida en esta forma, pues todos los propietarios de los predios colindantes e incluso quienes no lo eran directamente, pero que tenían salida con esa Avenida, contribuyeron en proporción a la extensión de frente que tenían. En estricto sentido, siempre que se realicen cualquiera de esas obras frente a tu casa debieran cobrar, aunque esto no siempre sucede, pero por razones políticas, más que jurídicas.

Algo importante es que si se trata de la pavimentación o repavimentación (lo que en Cuernavaca sucede todos los días, de ahí el apodo de "Cuernabaches"), la duración mínima deberá ser de diez años, y en consecuencia no se podrá acordar un nuevo cobro por el mismo concepto.

B.- LA CONTRIBUCIÓN POR OBRAS DE PLANIFICACIÓN.

Los sujetos pasivos u obligados son los propietarios, o en su defecto, los poseedores, de los predios ubicados dentro de la "zona de contribución" que se determine para cada obra, según la ley, cuando tal predio reciba una mejora específica de naturaleza económica, originada por la realización de una obra de planificación de beneficio colectivo, ejecutada por el Estado, el Municipio o por Organismos Descentralizados.

Estas obras de planificación pueden consistir en construir carreteras estatales, puentes o túneles, estadios y campos deportivos y estación de terminales;

⁴¹⁰MACÓN, Jorge y MERINO MAÑÓN, José; ob. cit., p. 31.

ampliación de lagos, ríos o barrancas, ampliación de avenidas, plazas, jardines y ciudades industriales, etc.; según el artículo 387 de la L.G.H.E.M.

El cálculo para esta contribución se efectúa con la aplicación de una fórmula que se establece en el artículo 393 que trata de ser lo más equitativa posible. No he tenido conocimiento de la realización de obras que se cobren en esta forma en el Estado de Morelos. Además, no existen las "reglamentaciones respectivas" a que alude la ley para el cálculo del costo de la obra, y por lo mismo cualquier cobro sería ilegal.

Además de lo previsto en la Ley General de Hacienda, es también importantísimo analizar lo que sobre estas contribuciones establece la Ley de Desarrollo Urbano del Estado en sus artículos 101 al 116. Entre los principios más importantes tenemos que tratándose de las contribuciones de obras por planificación, para que su cobro sea obligatorio, será necesario que estén previstas en el Plan Estatal de Desarrollo Urbano o en el Plan adicional correspondiente; que el proyecto de la obra se ponga a la vista de los interesados por quince días y se publique en dos diarios de mayor circulación, haciéndoles saber a estos que tienen derecho a hacer las observaciones pertinentes; esto servirá de notificación y debe contener una descripción de la obra, el costo de la misma, el monto de cooperación de cada cual y la fecha en que debe realizar el pago. Aprobado el proyecto, el Gobernador lo envía al Congreso y éste emite el Decreto que contiene las tarifas mediante las cuales deben pagarse los derechos de cooperación. Esta publicación se hará en el Periódico Oficial. Estos pagos se dividirán en partes iguales (lo que es contrario a lo señalado por la Ley General de Hacienda), y la forma de pago se fijará en el "reglamento respectivo" (que por cierto, no existe). Para los autores que venimos citando, es conveniente cobrar la obra antes de iniciarse, pues puede darse el caso de que un propietario de un bien inmueble vecino a la obra, la enajene después de realizada, obteniendo un plusvalor en la venta, pues le agregará el aumento de valor que se dio a su inmueble con motivo de la obra pública, tal y como se establece en la legislación del Estado de Morelos.

Orendain Kunhardt atribuye esta inconstitucionalidad a la invasión de una fuente impositiva que debe ser exclusiva para el Municipio, según el artículo 115 constitucional, pues si al Municipio le corresponde todo tipo de ingreso proveniente de la materia inmobiliaria, sólo debe ser éste quien cobre dicha contribución y no el Estado ni la Federación.⁴¹¹ Estamos totalmente de acuerdo con él.

C.- DERECHO POR CONSTRUCCIÓN DE BARDAS.

Éste lo prevé la Ley sobre Construcción de Bardas en Predios no Edificados en el Municipio de Cuernavaca, que en realidad se trata de una contribución de

⁴¹¹ ORENDAIN KUNHARDT, Ignacio; "Las Contribuciones de Mejoras, Nueva Fuente de Tributación Federal"; en *Obra Conmemorativa de los 50 años del T.F.F.*; Tomo VI; ob. cit., pp. 842-843.

mejoras, pues lo causan los propietarios de predios no bardados cuando las bardas son construidas a costa del Ayuntamiento. Decimos que se trata de una contribución de mejoras porque el gobierno realiza una acción positiva otorgándole al propietario una ventaja particular mensurable.

Por otra parte, el maestro De la Garza sostiene que deben calificarse como "contribución por gastos" a los servicios que presta el Estado en la vigilancia de los intereses públicos y que son obligatorios para determinadas funciones. Definitivamente no estamos de acuerdo, por la propia definición que damos de "derechos", en la que quedan incluidos.⁴¹²

⁴¹²DE LA GARZA, Sergio Francisco; *ob. cit.*, p. 346.

CAPÍTULO V

LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

I.- OBJETIVO GENERAL: Al concluir el capítulo, el alumno estará en condiciones de aproximarse al conocimiento de las aportaciones de seguridad social, desde la perspectiva jurídica-fiscal.

II.- OBJETIVOS ESPECÍFICOS PARA EL MAESTRO:

- 1.- Justificar las características propias de las aportaciones de seguridad social.
- 2.- Precisar la naturaleza jurídica de las aportaciones de seguridad social.
- 3.- Describir los distintos tipos de cuotas que se cubren al Instituto Mexicano del Seguro Social.
- 4.- Determinar la naturaleza jurídica y elementos esenciales de las aportaciones al Fondo Nacional de la Vivienda.

III.- OBJETIVOS ESPECÍFICOS PARA EL ALUMNO:

- 1.- Destacar la importancia de las aportaciones de seguridad social como contribuciones.
- 2.- Señalar la trascendencia que juegan las aportaciones de seguridad social como sostenedores de institutos de apoyo comunitario.
- 3.- Reconocer que las aportaciones de seguridad social son paracontribuciones.

IV.- TIEMPO ESTIMADO: 4 horas.

V.- BIBLIOGRAFÍA BÁSICA Y COMPLEMENTARIA: La que aparece en las citas y notas del propio capítulo.

VI.- SUGERENCIAS DIDÁCTICAS:

- 1.- Exposición del maestro.
- 2.- Proyección de láminas y acetatos.
- 3.- Conferencias por profesores invitados.
- 4.- Exposición audiovisual.
- 5.- Discusión de casos reales en grupo.

CAPÍTULO V LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

I.- DEFINICIÓN.

El artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, en su fracción II, las define como *"las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de las obligaciones fijadas por 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"*. Nuestro Código Fiscal del Estado no las define, aunque no por ello no existen a nivel Estatal.

Consideramos que el concepto de "seguridad social" a que se refiere el artículo citado no puede sólo comprender los elementos señalados en el artículo 2º de la Ley del Seguro Social, o sea, a la salud, sino abarca un concepto más amplio en el que tiene cabida la "seguridad social" en su aspecto genérico, entendida como los actos que tienden a mejorar el nivel de vida de la población, término dentro del cual cabrían las aportaciones al INFONAVIT. Sin embargo, el Tercer Tribunal Colegiado del Cuarto Distrito ha dicho que estas últimas aportaciones *"no son de seguridad social, pues éstas tienden a garantizar la salud y aquéllas son para constituir un fondo para la vivienda"*.⁴¹³

Las aportaciones de seguridad social que analizaremos serán las que se efectúan tanto al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), como las que se realizan al Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores (INFONAVIT). Analizando las nuevas leyes que entraron en vigor en Julio de 1997.

Es importante advertir al estudiante que además de estos organismos que procuran la seguridad social de sus beneficiarios, existen otros, como el Instituto de Seguridad Social y Servicios para los Trabajadores del Estado (ISSSTE), el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas o el Instituto de Crédito para los Trabajadores al Servicio del Estado de Morelos (ICTSEM), etc. Lo común en todos ellos, es que los pagos que se realizan son obligatorios. La diferencia de los dos primeros (IMSS e INFONAVIT) con el resto, es que en caso de incumplimiento en el pago de las cuotas, puede habilitarse el procedimiento administrativo de ejecución para recibir el pago.

También tenemos otro tipo de cuotas que obligadamente deben cubrirse a organismos que no son gubernamentales, sino privados, aún cuando tengan un fin público: nos referimos a las cuotas que pagan los comerciantes a las Cámaras de Comercio, ante cuyo incumplimiento se puede aplicar por parte de la S.H.C.P. el

⁴¹³8ª Época, Tomo X-diciembre, Tercer Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito, A.R. 8/92, Master Park, S.A., 12 de febrero de 1992, p. 310.

procedimiento administrativo de ejecución. En este sentido la Corte ha sido suficientemente explícita: *“La obligación de inscribirse... no está condicionada al interés o utilidad de los comerciantes, ni a su adecuado funcionamiento”*.⁴¹⁴ *“Omitir esta obligación (inscribirse a las Cámaras)... trae como consecuencia que se aplique la sanción prevista en el artículo 6º de la Ley de Cámaras de Comercio y de la de Industria”*.⁴¹⁵

También deseamos señalar que la doctrina ha considerado a todas las anteriores cuotas como *“exacciones parafiscales”*, significando con ello que son pagos realizados a un organismo descentralizado, con personalidad y patrimonio jurídico propio. Es decir, que se trata de una actividad financiera *“paralela a la del Estado”*. Expliquémonos mejor. Las exacciones parafiscales son el género y las aportaciones de seguridad social, la especie. Esta especie, cuando se refiere exclusivamente a las cuotas que se pagan al IMSS o al INFONAVIT, quedan comprendidas dentro de las contribuciones, porque solamente sobre ellas puede aplicarse el procedimiento administrativo de ejecución y comparten las características de aquellas.

II.- CARACTERÍSTICAS DE LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

1.- Son aportaciones establecidas en ley; 2.- A favor de un organismo descentralizado; 3.- Para que cumpla con una obligación que originalmente le pertenece al particular en materia de seguridad social; y, 4.- Deben ser proporcionales y equitativas.

La Suprema Corte, con sus característicos criterios dispares, ha emitido tesis en sentido contrario. En la primera tesis afirmó:

“Los capitales constitutivos contenidos en el artículo 48 de la Ley del Seguro Social, no tienen su origen en la fracción VII del artículo 73 de la Constitución Federal, sino que su fundamento se encuentra en el artículo 123 fracción XIV y XXIV de la propia Constitución... En consecuencia, el pago de los capitales constitutivos no tiene ninguna relación con el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que consigna la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, y por ello, no rigen para los citados capitales constitutivos los principios en él contenidos de proporcionalidad y equidad, los cuales son exclusivos de las prestaciones fiscales”.⁴¹⁶

⁴¹⁴Jurisprudencia 30, agosto 1979, Revista Núm. 7, T.F.F., 2ª. época, p. 141.

⁴¹⁵Jurisprudencia 17, agosto de 1978 a julio de 1979, Revista Núms. 1 a 6, T.F.F., 2ª. Época, p. 291.

⁴¹⁶Informe de la Presidencia 1972, misma que también apareció en la 7ª Época, Vol. 39, 6ª. Parte, p. 62, Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito Judicial. A.D. 561/71, Hidalgo Solyazar, S.A., 6 de marzo de 1972.

En la segunda tesis, con un criterio totalmente contradictorio con el anterior dijo:

*“Los capitales constitutivos tienen el carácter de contribuciones, aunque diversos de los impuestos, derechos y contribuciones de mejoras y deben cumplir con el requisito de equidad de acuerdo con su naturaleza específica”.*⁴¹⁷

III.- LAS CUOTAS AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL

A.- FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL.

El fundamento constitucional para pagar tales cuotas está previsto en el artículo 123, fracciones XIV y XXIX que disponen:

“ART. 123.- ...XIV. Los empresarios serán responsables de los accidentes de trabajo y de las enfermedades profesionales de los trabajadores, sufridos con motivo o en ejercicio de la profesión o trabajo que ejecuten; por lo tanto, los patrones deberán pagar la indemnización correspondiente, según que haya traído como consecuencia la muerte o simplemente la incapacidad temporal o permanente para trabajar, de acuerdo con lo que las leyes determinen. Esta responsabilidad subsistirá aún en el caso de que el patrón contrate el trabajo por un intermediario”.

“...XXIX. Es de utilidad pública la Ley del Seguro Social y ella comprenderá seguros de invalidez, de vejez, de vida, de cesantía involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, de servicios de guardería y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores, campesinos no asalariados y otros sectores sociales y sus familiares”.

B.- NATURALEZA JURÍDICA.

Se ha dicho que las aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social tienen la naturaleza jurídica de impuestos, derechos, contribuciones especiales, y salario socializado o solidarizado.

⁴¹⁷ 8ª Época, Núm. 77, mayo 1994, tesis XXI/94, A.R.A 477/92, Advance Transformer Co., S.A. de C.V., 2 de marzo de 1994, mayoría de 14 votos, p. 43.

Al calificarlas como impuesto se dijo: *"...las cuotas al Seguro Social constituyen un verdadero impuesto destinado al fin especial de formar el patrimonio de un organismo público descentralizado..."*⁴¹⁸

Roberto Hoyo Da'donna, dice que son derechos.⁴¹⁹ Asimismo el T.F.F. sostuvo: *"Nos encontramos en presencia del pago de lo indebido cuando el IMSS está aumentando su patrimonio con una aportación sobre la cual no ha cumplido con lo que a él respecta, procediendo la devolución de las aportaciones..."*⁴²⁰ Este criterio se deriva precisamente de considerar a las cuotas como derechos.

Jorge Aguilar y Carlos Cortés Figueroa señalan que son contribuciones especiales.⁴²¹ Por otro lado, el Poder Judicial indicó: *"...puede estimarse como un cumplimiento de prestación del patrón en bien del trabajador, constituyendo un salario solidarizado o socializado..."*⁴²²

Sin embargo, la mayoría de la doctrina, a la que nos adherimos y la propia legislación, reconocen en las aportaciones al Instituto una naturaleza *sui generis*, propia, diferente a cualquiera de las contribuciones anteriores. Por ello se les denomina como exacciones parafiscales, como lo hizo la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

*"...El legislador ordinario en el artículo 135 de la Ley del Seguro Social, dio el carácter de aportaciones a las cuotas que deben cubrir los patrones como parte de los recursos destinados al sostenimiento del Seguro Social, considerándolas como contribuciones de origen gremial o profesional a cargo del patrón, que hallan su fundamento en la prestación del trabajo y su apoyo legal en lo dispuesto por el artículo 123 de la Carta Magna y su Ley Reglamentaria. De tal manera que las cuotas exigidas a los patrones para el pago del servicio público del Seguro Social, quedan comprendidos dentro de los tributos que impone el Estado a los particulares con fines parafiscales, con carácter obligatorio para un objetivo concreto de una persona jurídica que tiene a su cargo la prestación de un servicio público en administración indirecta del Estado, encargado de la prestación de un servicio público..."*⁴²³

⁴¹⁸AGUILAR SILLER, Adolfo. "Tratamiento Fiscal a las Aportaciones al Seguro Social"; en *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México*; Año I, Núm. 2; Toluca, septiembre-diciembre 1977, p. 45.

⁴¹⁹AGUILAR SILLER, Adolfo; ob. cit., p. 43.

⁴²⁰Juicio 4435/79, Quinta Sala Metropolitana del T.F.F., 15 de octubre de 1979, publicado en el Informe del Presidente 1980, p. 269.

⁴²¹AGUILAR, Jorge y CORTÉS FIGUEROA, Carlos; citados por AGUILAR SILLER, Adolfo; ob. cit., p. 43.

⁴²²Jurisprudencia 541 aparecida en el Informe del Presidente de 1972, p. 2673.

⁴²³Juicio A.R. 4607/55, Manufactureras Unidas S.A., 29 de Junio 1971, unanimidad 17 votos, Informe 1971, Pleno, pp. 329-330.

Importa destacar que las cuotas al IMSS son obligatorias y que ante su incumplimiento puede válidamente aplicarse el procedimiento administrativo de ejecución, según lo expresa el artículo 275 de la Ley del Seguro Social, aunque para el maestro Moreno Padilla, el procedimiento administrativo que aplica el Seguro Social resulta inconstitucional porque “se delega en un órgano descentralizado, una facultad excepcional, que sólo la Constitución puede hacer”.⁴²⁴ Esto es así debido a que el artículo 267 de la Ley del Seguro Social califica como de carácter fiscal a los pagos de las cuotas, recargos y capitales constitutivos. Asimismo, el artículo 268 otorga carácter de organismo fiscal autónomo al Instituto, con facultades para determinar los créditos y las bases para su liquidación, así como para fijarlos en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos.

C.- SEGUROS QUE SE CUBREN AL INSTITUTO.

Según el artículo 11 de la Ley del Seguro Social el régimen obligatorio comprende los seguros de: “I.- Riesgos de Trabajo; II.- Enfermedades y Maternidad; III.- Invalidez y Vida; IV.- Retiro, cesantía en edad avanzada y vejez; y, V.- Guarderías y Prestaciones Sociales”.⁴²⁵

D.- ELEMENTOS ESENCIALES DE CADA SEGURO.

1) Cuotas por riesgos de trabajo.

a) **Objeto.**- Es el cumplimiento de la obligación constitucional de cubrir estos riesgos.

b) **Sujetos.**- Únicamente los patrones.

c) **Base.**- Salario del trabajador y los riesgos inherentes a la actividad de la negociación de que se trate, según el artículo 71 de la Ley del Seguro Social.

El salario base de cotización se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, las gratificaciones, percepciones, alimentación, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por sus servicios, conforme al artículo 27.⁴²⁶

⁴²⁴MORENO PADILLA, Javier; *Régimen Fiscal de la Seguridad Social y SAR*; Colección Ensayos Jurídicos; Themis, México, 1994, pp. 243-250.

⁴²⁵Un sintético estudio sobre el origen y razones para pagar las diferentes cuotas al IMSS lo hace GARCÍA SAMANO, Federico; “Algunas consideraciones sobre la cotización al Seguro Social: naturaleza de las cuotas, el salario como base de la cotización, las distintas cargas de pago de cuotas, y la deducibilidad de los pagos de la cuota obrera hechos por el patrón”; en *Obra Conmemorativa de los 50 años del T.F.F.*; Tomo VI, ob. cit., pp. 660-665.

⁴²⁶Sobre los elementos que integran el salario para efectos del pago de las aportaciones al Seguro Social e Infonavit, puede consultarse el excelente estudio comparativo realizado por la licenciada Norahenid AMEZCUA ORNELAS en un artículo publicado precisamente con ese nombre, en la *Revista PAF*; Núm. 103; ECASA,

Por los riesgos de trabajo, que técnicamente se le denomina como "índice de siniestralidad", las empresas pueden agruparse en 5 grados o clases, correspondiendo la clase más baja, a la que menos riesgos presentó durante el año anterior y la que por tanto aportará una menor cuota; y la más alta, a la de más alto riesgo para los trabajadores. El índice de siniestralidad se obtiene entre el índice de frecuencia y el índice de gravedad, en donde el primero es una probabilidad de que ocurra un siniestro y el segundo, el tiempo perdido por los riesgos sufridos.

d) Tasa.- La cuota o prima a pagar por el patrón en 1997 puede variar desde un .54355 % que es la más baja de la clase I, hasta 7.58875 % que es la más alta de la clase V. Por ejemplo, si una empresa el año anterior tuvo la más alta tasa de riesgos de trabajo, deberá pagar hasta el 7.58875 % del salario base de cotización por cada uno de sus trabajadores, sólo por cuanto a la cuota de riesgo de trabajo, sin contar que todavía debe cubrir las otras cuotas.

e) Época de pago.- Las cuotas se pagan mensualmente.

f) Capitales constitutivos.- Conectado con lo anterior tenemos a los capitales constitutivos, que se presentan cuando el patrón, que estando obligado a inscribir a sus trabajadores, no lo hiciere o lo haga registrándolo con un salario menor al real, debiendo entonces cubrir al IMSS los capitales constitutivos, es decir, dar la suma de dinero necesaria que sea suficiente para sufragar las prestaciones en dinero y especie a que los trabajadores tienen derecho y que el Instituto ha erogado o erogará. (arts. 84 y 85). Es importante destacar que estos capitales constitutivos no se causan por cuotas de maternidad si se inscribió en tiempo al trabajador.⁴²⁷

Veamos un ejemplo de cómo se causan los capitales constitutivos. Un patrón contrata a un trabajador para una obra de construcción y éste no ha sido inscrito al Instituto. Si sufriese un accidente de trabajo, el Seguro Social prestará el servicio al trabajador aún en este supuesto (art. 84) y cobrará al patrón, ya no lo que dejó de pagar (que pudieran ser unos 30 pesos, por ejemplo), sino le cobrará los capitales constitutivos, que pudieran llegar a sumas altísimas (por ejemplo de \$100.000 si el riesgo requiere toda esa inversión), pues puede acontecer que el trabajador deba ser intervenido quirúrgicamente, trasladarlo a la ciudad de México, pagar una pensión, etc., es decir se le deben cubrir todos los gastos, a cuya obligación se ha sustituido el IMSS.

México, segunda quincena de enero 1994, pp. 63-71, en los que toma en consideración además de las disposiciones legales, los acuerdos del Consejo Técnico del Seguro Social, así como los criterios emitidos por el INFONAVIT. Además debe tenerse presente que la nueva ley del INFONAVIT que entró en vigor el 1º de julio de 1997, ahora equipara el salario integrado para pagar esas cuotas con lo que al efecto establece la Ley del Seguro Social.

⁴²⁷Según lo indicado por el T.F.F. en su Jurisprudencia 277, que apareció en noviembre de 1986, Revista 83, 2ª. época, p. 394.

2) Seguro de enfermedades y maternidad.

Se cubren en forma tripartita por el patrón, el trabajador (cuando éste percibe más de 3 salarios mínimos del D.F.) y el Estado. El patrón aporta el 13.9%, el trabajador el 2% y el Estado el 13.9%.

3) Seguro de validez y vida.

Se aportan también en forma tripartita. En este caso, al patrón le corresponde cubrir el 1.75%, al trabajador el 0.625% (excepto si recibe el salario mínimo), y al Estado el 7.143%

4) Seguro de guarderías para hijos de aseguradas.

Se paga íntegramente por el patrón y se cubre con el 1% del salario. Es destacable señalar que esta cuota la pagan incluso los patrones que no tengan trabajadoras a su servicio, conforme lo establece el artículo 190. Ello se debe, según la doctrina, a que *"esta disposición está inspirada en el más acendrado concepto de solidaridad humana, que se manifiesta en un profundo y altruista esfuerzo entre los hombres, para procurarse iguales oportunidades de justicia en el ámbito vital"*.⁴²⁸

5) Seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez.

A partir de 1993 se creó el sistema de ahorro para el retiro. Pero es importante distinguir entre el Sistema y el Seguro para el Retiro. Si bien este seguro fue creado para permitir al trabajador contar con un capital al momento de retirarse de la vida activa o fallecer, en realidad *"atiende más a una motivación financiera que a una preocupación por resolver los problemas económicos que vienen padeciendo los trabajadores"*.⁴²⁹

Se puede disponer de este ahorro, según Chávez Landeros:⁴³⁰ hasta en tanto se consigue otro empleo (pudiendo retirar el 10%); por jubilación (a los 65 años), pensión (incapacidad del 50% o más), por fallecimiento, caso en el cual los beneficiarios lo recogen. Ricoy Saldaña acota que dada la liberalidad para designar beneficiarios *"...puede darse el caso de disposición a favor de personas ajenas al núcleo familiar... con la consecuente problemática social que esto conlleva..."*⁴³¹

⁴²⁸GARCÍA GUERRERO, Gustavo; "El Derecho de la Seguridad Social como Derecho Social"; en *Obra Conmemorativa de los 45 años del T.F.F.*; Tomo II; ob. cit., p. 899. En el mismo sentido opina CARRILLO PRIETO, Ignacio; *Derecho de la Seguridad Social*, el Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1991, p. 41.

⁴²⁹RICOY SALDAÑA, Agustín G.; ob. cit., p. 61.

⁴³⁰CHÁVEZ LANDEROS, María de los Ángeles; "Seguro de Retiro"; en *Revista PAF*; Núm. 121; ECASA, México, segunda quincena de octubre 1994, p. 35.

⁴³¹RICOY SALDAÑA, Agustín; ob. cit., p. 55.

La cuenta individual se inicia con la selección de una "Administradora de Fondos para el Retiro" (AFORE) que hace el trabajador, ordenándole a su patrón que ahí deposite las aportaciones. Tal cuenta tiene a su vez tres subcuentas: la primera es la del seguro para el retiro, cesantía en edad avanzada y vejez; la segunda subcuenta de la de vivienda, es decir, la aportación al INFONAVIT, y la tercera subcuenta para aportaciones voluntarias, si es que se desean hacer.

En la primera, por concepto del ramo de retiro, el patrón deberá aportar el 2% del salario base de cotización. Además, en esta misma subcuenta, pero por concepto del ramo de cesantía en edad avanzada y vejez, deberá aportar el patrón el 3.150%, el trabajador el 1.125% (que entera el patrón a la "AFORE" una vez que retiene al trabajador de su salario) y el Estado el 7.143%. Si el patrón no entera las aportaciones, tanto la S.H.C.P. como el IMSS, puede ejercitar el procedimiento administrativo de ejecución, y los gastos que esto genere serán por cuenta de la AFORE correspondiente.

IV.- LAS APORTACIONES AL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA.

A.- DEFINICIÓN.

El artículo 123, apartado A, fracción XII constitucional dispone lo siguiente:

"toda empresa agrícola, industrial, minera o de cualquiera otra clase de trabajo está obligada, según lo determinen las leyes reglamentarias, a proporcionar a los trabajadores habitaciones cómodas e higiénicas. Esta obligación se cumple mediante las aportaciones que las empresas hagan a un Fondo Nacional de la Vivienda a fin de constituir depósitos en favor de sus trabajadores y establecer un sistema de financiamiento que permite otorgar a éstos créditos baratos y suficientes para que adquieran en propiedad tales habitaciones".

Por su parte el artículo 136 de la Ley Federal del Trabajo reitera el mismo postulado.

B.- NATURALEZA JURÍDICA.

Al igual que las aportaciones al Seguro Social, las aportaciones al INFONAVIT son exacciones parafiscales, aunque el propio Instituto ha declarado que tienen un carácter dual. Ello, porque para el Instituto "son obligaciones laborales

y a la vez contribuciones fiscales que han sido denominadas por el Código Fiscal como Aportaciones de Seguridad Social.⁴³²

Por otro lado, la fracción II del artículo 29 de la Ley del INFONAVIT establece que es obligación del patrón efectuar las aportaciones al Instituto. Tal obligación, así como su cobro, tienen el carácter de fiscal según lo establece el artículo 30. Este último precepto también da carácter de Organismo Fiscal Autónomo al INFONAVIT y lo faculta para determinar los créditos, recibir los pagos, cobrarlos y requerir a los patrones el cumplimiento de sus obligaciones.

C.- ELEMENTOS ESENCIALES.

1) Objeto.- El formar y mantener un organismo destinado a dotar a los trabajadores de habitaciones.

2) Sujetos.- Los son los patrones de cualquier trabajador en términos de la Ley Federal del Trabajo.

3) Base.- El salario del trabajador, el cual se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, y las gratificaciones, percepciones, alimentación, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por sus servicios (art. 143 L.F.T.). Tal base no puede exceder de 10 veces dicho salario (art. 144 L.F.T.).

4) Tasa.- 5%, lo que se hace a través de la subcuenta de vivienda de la cuenta individual que el trabajador tenga en la AFORE que haya designado.

5) Época de pago.- Los pagos se realizan mensualmente.

⁴³²Tesis aparecida en la obra que emite el propio Instituto denominada "Criterios Jurídicos del INFONAVIT", Subdirección Jurídica, México, 1989, pp. 43-45.

RESUMEN

1.- Las aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de las obligaciones fijadas por ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

2.- Las características de las aportaciones de seguridad social son: que están establecidas a favor de un organismo descentralizado, para que cumpla con una obligación que originalmente le corresponde al particular, deben ser proporcionales y equitativas.

3.- El fundamento constitucional de la cuotas que se pagan al IMSS se encuentra en el artículo 123.

4.- La naturaleza jurídica de las aportaciones al IMSS es el de exacciones parafiscales.

5.- Los seguros que se cubren al IMSS son: el de riesgos de trabajo, el de enfermedades y maternidad, el de invalidez y vida, el de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, y el de guarderías y prestaciones sociales.

6.- Cada cuota que se paga al IMSS tiene sus elementos esenciales. En realidad se trata de contribuciones particulares, con igual naturaleza, pero diferentes características.

7.- Las aportaciones al INFONAVIT tienen su apoyo en el artículo 123, apartado A, fracción XII, de la Constitución. Al igual que las que se pagan al IMSS, su naturaleza es el de una exacción parafiscal y cuenta asimismo con sus propios elementos esenciales.

CAPÍTULO VI

LOS ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES

I.- OBJETIVO GENERAL: Al finalizar el curso, el alumno advertirá la importancia que hoy día tienen los accesorios de las contribuciones.

II.- OBJETIVOS ESPECÍFICOS PARA EL MAESTRO:

1.- Subrayar la trascendencia de los accesorios de las contribuciones y su naturaleza jurídica.

2.- Identificar y delimitar las características de los recargos.

3.- Precisar las características y requisitos de las multas.

4.- Señalar la procedencia de los gastos de ejecución.

5.- Indicar en qué casos procede la indemnización por cheque devuelto.

6.- Destacar la incongruencia jurídica de la actualización de contribuciones, dada su naturaleza.

7.- Determinar la operatividad de los gastos por diferencia de avalúos que puede cobrar la Secretaría de Hacienda.

8.- Apuntar los supuestos para el pago de gastos derivados de inspección fiscal que prevé la legislación fiscal municipal.

III.- OBJETIVOS ESPECÍFICOS PARA EL ALUMNO:

1.- Recalcar la importancia jurídica y económica que representan los accesorios de las contribuciones para el sujeto pasivo.

2.- Destacar el abuso que de tales figuras ha hecho el legislador y el administrador tributario como medios de presión fiscal.

IV.- TIEMPO ESTIMADO: 3 horas.

V.- BIBLIOGRAFÍA BÁSICA Y COMPLEMENTARIA: La que aparece en las notas y citas del propio capítulo.

VI.- SUGERENCIAS DIDÁCTICAS

1.- Exposición del maestro.

2.- Lectura obligatoria.

3.- Proyección de láminas y acetatos.

4.- Discusión de casos reales en grupo.

5.- Solución de casos prácticos por los alumnos.

CAPÍTULO VI LOS ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES

En este apartado analizaremos aquellos cobros que realiza la administración fiscal con motivo de sus facultades de verificación o ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes o responsables solidarios. Dentro de estos accesorios tenemos a los siguientes:

- 1.- Recargos.
- 2.- Multas
- 3.- Gastos de ejecución.
- 4.- Indemnización por cheque devuelto.
- 5.- La actualización de contribuciones.
- 6.- Gastos por diferencia de avalúos.
- 7.- Gastos derivados de inspección fiscal.

Cuando no se cubran estas cantidades, puede aplicarse el procedimiento administrativo de ejecución para hacerlos efectivos (art. 151 del C.F.F. y 116 del C.F. del Edo.).

I.- NATURALEZA JURÍDICA DE LOS ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES.

Conforme al último párrafo del artículo 2º del C.F.F., los accesorios de las contribuciones participan de su naturaleza jurídica, esto es, que serán considerados como "impuestos" (por ficción legal), también los recargos y multas que se impongan con motivo del incumplimiento en el pago del cualquier impuesto. Serán "derechos", los gastos de ejecución y la actualización que se imponga por el incumplimiento en el pago de cualquier derecho, y así sucesivamente.

II.- LOS RECARGOS.

Son la *"carga adicional o accesorio del crédito fiscal causada por la mora en el pago de éste o por haberse cubierto en cantidad menor a la debida o por haberse autorizado su pago en parcialidades, debiendo ser estos supuestos imputables al contribuyente"*.⁴³³ De ello tenemos que existen dos tipos de recargos: 1.- Los que se causan a manera de interés por concepto de prórroga para el pago de los créditos (art. 66, antepenúltimo párrafo del C.F.F.); y, 2.- Los que se causan por concepto de indemnización al fisco por falta de pago oportuno.⁴³⁴

⁴³³CARRASCO VILLAREAL, Reynaldo; "Los Recargos"; en la *Obra Conmemorativa de los 50 años del T.F.F.*; tomo VI, ob. cit., p. 564.

⁴³⁴FERRER MAC-GREGOR POISOT, Lourdes Amalia; *El Acto Administrativo Sancionador en Materia Fiscal*; Themis, México, 1982, p. 244.

NATURALEZA JURÍDICA DE LOS RECARGOS.

Giuliani Fonrouge⁴³⁵ y el Tribunal Fiscal de la Federación⁴³⁶ los consideran como un resarcimiento; Margarita Lomelí Cerezo⁴³⁷ y Arrijoa Vizcaino,⁴³⁸ como intereses moratorios; Moreno Padilla⁴³⁹ y Carrasco Villareal,⁴⁴⁰ como indemnización; Lerdo de Tejada⁴⁴¹ y De la Garza,⁴⁴² como sanción.

Nosotros creemos que debe hacerse una diferenciación entre los recargos que se cubren por la falta de pago oportuno, caso en el cual son verdaderos intereses moratorios; y los que se pagan por la prórroga en el pago de los créditos fiscales, en cuyo supuesto estaremos frente a una indemnización, y finalmente, los recargos que se pagan en exceso al nivel inflacionario existente, que no son más que una sanción. En efecto, en la medida en que los recargos realmente resarcen al fisco la falta oportuna de un crédito, tendrán la calidad de interés moratorio o indemnización, según ya explicamos. Indemnización que para no convertirse en punitiva debe calcularse de acuerdo al nivel inflacionario existente. Por ejemplo: No pagué mis impuestos este año por un monto de \$100, y en este año se calculó una inflación del 40%; es justo entonces que se me cobren, además de las multas correspondientes, \$140, puesto que el peso perdió ese valor adquisitivo. De no existir inflación, el fisco podría disponer de los mismos bienes y servicios con los \$100 ahora, que si los hubiese pagado puntualmente.

Lo que no se justifica es que se establezca un porcentaje tan elevado para los recargos, que los convierta en verdaderas sanciones. Es claro que al fisco no le conviene que dejemos de pagar impuestos, pero para evitar y reprimir esas conductas existen las multas y los delitos, que como veremos, tienen la naturaleza de sanciones con un fin intimidatorio. Retomando el ejemplo anterior si se me pretende cobrar recargos al 80% anual, entonces existe una diferencia de 40% entre la real indemnización al fisco y lo que se me cobra. El nivel inflacionario, es pues, el mejor parámetro para calificar si los recargos son intereses moratorios, indemnización o verdaderas sanciones.

Uno de los argumentos del legislador y de las Administraciones Locales, es el de que para algunos contribuyentes, el no pagar impuestos oportunamente les reditúa una ganancia mayor. Me explico: Deje de pagar \$100 de impuestos en 1995

⁴³⁵GIULLIANI FONROUGE, Carlos María; ob. cit., p. 509.

⁴³⁶Revisión 664/78, 16 de agosto de 1979. unanimidad de 7 votos.

⁴³⁷LOMELÍ CEREZO, Margarita; *Derecho Fscial Represivo*; Porrúa, México, 1979, p. 202.

⁴³⁸ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo; ob. cit., p. 367.

⁴³⁹MORENO PADILLA, Javier; ob. cit., p. 231.

⁴⁴⁰CARRASCO VILLAREAL, Reynaldo; ob. cit., p. 569.

⁴⁴¹LERDO DE TEJADA, Francisco; *Código Fiscal de la Federación Comentado y Anotado*; 4ª ed; Editorial IEE, S.S., México, 1980, p. 52.

⁴⁴²DE LA GARZA, Sergio Francisco; ob. cit., p. 461.

y como soy muy hábil en los negocios, logré multiplicarlos al triple (\$300). Así que cuando Hacienda me exija el pago de esos \$100 y los \$40 por interés moratorio, tendré esa cantidad, e incluso habré obtenido una ganancia de \$160. Por esa razón, Hacienda cobra recargos mucho más elevados que el nivel inflacionario. Pero olvida que este problema se puede remediar sancionando con multas más fuertes a quienes dejan de pagar impuestos por esos motivos y no aumentando las tasas de los recargos.

Los recargos empiezan a correr al día siguiente en que los créditos fiscales se hicieron exigibles y se causan por cada mes o fracción de mes que transcurra insoluto el crédito, excluyendo a los otros accesorios. La tasa de los recargos se fija anualmente en la Ley de Ingresos y se adiciona en un 50%, según el artículo 21. Además los recargos deben también "actualizarse" en términos del artículo 21 del C.F.F., situación que analizaremos posteriormente.

Por otro lado, en el C.F.F. se establece como tope máximo para el pago de recargos, una cantidad igual a la que se origine durante 10 años, lo que significa que los recargos pueden ascender a sumas superiores al crédito principal.

En el Estado de Morelos los recargos se establecen en el artículo 31 del C.F. del Estado, entendiéndose que permite aumentar al doble la tasa de recargos que fija la Ley de Ingresos. Para 1996 se señaló del 6% mensual (art. cuarto transitorio de la Ley de Ingresos). Los recargos en esta última ley no deben exceder del 200% del importe del crédito fiscal.

Según el Tribunal Fiscal, cuando se solicita prórroga para el pago de las contribuciones y se niega, no se deben causar recargos, pues *"la morosidad de Hacienda no puede ser imputable al causante. No sólo eso, sino que de entenderse de otro modo, la correlación que forzosamente debe establecerse entre los preceptos legales, sería dar margen a que el fisco obtuviera, a costa de los causantes un beneficio indebido, pues bastaría que el mismo retardase indefinidamente la resolución de las solicitudes, que en los términos de la ley le hacen los propios causantes, para obligar a estos al pago de recargos contra su voluntad de cubrirlos"*.⁴⁴³

La Suprema Corte de Justicia también ha dicho que cuando se concede la suspensión en el amparo, los recargos no se siguen causando.⁴⁴⁴

Los recargos también se generan para las multas, según el artículo 21 del C.F.F., aunque los tribunales han sido contradictorios al respecto: Primero sosteniendo que las multas si causan recargos *"pues son créditos fiscales"*,⁴⁴⁵ y en diversas tesis, afirmando lo contrario, con el argumento de que *"es principio legal de*

⁴⁴³R.T.F.F., 2ª. Época, Año II, Núm. Suplementario, julio-diciembre 1979, p. 191.

⁴⁴⁴R.T.F.F., Tomo VI, p. 2199.

⁴⁴⁵T.F.F. 1337/78, 24 enero 1981, mayoría 4 votos.

*equidad que, cuando se cobra una pena, no podrán reclamarse además, daños y perjuicios. O sea que el cobro de una pena por incumplimiento trae como consecuencia la imposibilidad legal de cobrar intereses moratorios por la misma falta de cumplimiento*⁴⁴⁶

Un aspecto que finalmente deseamos destacar, es que los recargos no se causan sobre las multas no fiscales, lo que es desigualitario para los contribuyentes.

III.- LAS MULTAS.

Es la sanción administrativa típica por excelencia. Se aplican ante la infracción de diversas disposiciones fiscales e independientemente de que la Hacienda Pública decida iniciar un proceso penal en contra del infractor, en caso de que proceda (art. 70 del C.F.F.). Arrijo Vizcaino cita una tesis del T.F.F. que señala:

*"Para considerar que una multa impuesta a un particular cumple con lo establecido por los artículos 16 y 22 constitucionales, debe cumplir ciertos requisitos. Haciendo una recopilación de las interpretaciones que la Justicia Federal ha dado a lo dispuesto en los preceptos constitucionales citados, se debe concluir que los requisitos son los siguientes: I.- Que la imposición de la multa esté debidamente fundada, es decir, que se exprese con precisión el precepto legal aplicable al caso. II.- Que la misma se encuentre debidamente motivada: que señale con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que haya tenido en consideración para la imposición de la multa, y que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa. III.- Que para evitar que la multa sea excesiva, se tome en cuenta la gravedad de la infracción realizada o del acto u omisión que haya motivado la imposición de la multas, que se tomen en cuenta la gravedad de los perjuicios ocasionados a la colectividad, la reincidencia y la capacidad económica del sujeto sancionado. IV.- Que tratándose de multas en las que la sanción pueda variar entre un mínimo y un máximo, no se equivoquen las circunstancias y las razones por las que se considere aplicable al caso concreto, el mínimo, el máximo o cierto monto intermedio entre los dos"*⁴⁴⁷

Es importante mencionar que nuestro C.F. del Estado sí establece estos requisitos en el artículo 182 y además otros que nos parecen interesantes en relación a las multas.

⁴⁴⁶A.D. 1097/80, Cía. Papelera Mañdonado, S.A., enero 28, 1981, unanimidad de votos, Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, 7ª época, Vol. Semestral 145-150, 6ª. Parte, p. 228.

⁴⁴⁷ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo; ob. cit., p. 373.

Cuando la evasión u omisión fiscal sea cuantificable, puede aumentarse o disminuirse, según se presenten o no circunstancias atenuantes o agravantes (arts. 75 y 77 del C.F.F.). En cambio, cuando no sea cuantificable la infracción fiscal omitida, la multa consistirá en la imposición de una cantidad fija, establecida discrecionalmente por la autoridad entre un mínimo y un máximo.

Sobre este punto cabe hacer las siguientes precisiones: Estas multas son atentatorias del principio de no confiscatoriedad, pues no se establece un criterio que pueda valorizar la situación particular del infractor. También lo son aquellas multas cuando el espacio entre el límite mínimo y máximo de la multa que puede imponer la autoridad es tan estrecho que en realidad la "discrecionalidad" es una ficción. Es decir, debe precisarse si el mínimo y máximo deben partir de \$1, o un salario mínimo en adelante, o puede señalarse otra cantidad, como por ejemplo, partir del 70% de la contribución omitida. Consideramos que este margen tan estrecho encierra una gran arbitrariedad. Somos de la opinión de que tal mínimo debe forzosamente iniciar del mínimo que establece el artículo 21 constitucional y no de otro parámetro.

Un dato interesante es el hecho de que por disposición del artículo 70-bis del C.F.F., las cantidades que se obtengan por concepto de multas se destinarán a un fondo para otorgar estímulos y recompensas por productividad y cumplimiento del personal que ejerza las facultades de revisión fiscal. Asimismo, no se impondrán multas cuando el contribuyente pague voluntariamente, en cualquier tiempo sus obligaciones fiscales y los accesorios. Por ejemplo, no presentaste tu declaración de impuestos en tiempo, sino que lo hiciste 6 meses después en forma voluntaria, no te deben cobrar multas, pero si recargos.

El C.F.F. impone multas conforme a las infracciones cometidas: Por ejemplo, no obtener su R.F.C., no pagar contribuciones, presentación extemporánea de declaraciones, solicitudes, avisos; no llevar contabilidad, no permitir o dificultar las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, etc.

Las multas también deben actualizarse, en términos del segundo párrafo del artículo 70 del C.F.F. Las multas pueden también condonarse conforme a los artículos 39 del C.F. del Edo. y 74 del C.F.F. que tienen similar contenido de *"permitir a las autoridades fiscales apreciar discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción"*.

IV.- LOS GASTOS DE EJECUCIÓN.

Podemos definirlos como aquellas erogaciones que debió realizar el fisco para hacer efectivo un crédito fiscal. Estos gastos son tres, según el artículo 150 del C.F.F.: 1.- Por notificación de los créditos; 2.- Por el embargo; y, 3.- Por el remate.

Se cobran a razón del 2% del monto del crédito, pero nunca podrán ser inferiores a \$137 ni mayores de \$21,448. Además de estos gastos, el propio artículo 150 del Código Fiscal alude a gastos de ejecución extraordinarios, como los de transporte de los bienes embargados, de avalúos, impresión y publicación de convocatorias y edictos, de investigaciones, de inscripciones o cancelaciones en el Registro Público que corresponda, los erogados por la obtención del certificado de liberación de gravámenes, los honorarios de los depositarios y de los peritos, así como los honorarios de las personas que contraten los interventores.

Al igual que las multas, su destino es el de un fondo de estímulos a empleados hacendarios. Asimismo, estas cantidades deben también actualizarse.

En nuestra opinión estos cobros constituyen en realidad verdaderos derechos, porque se refieren a una actividad estatal efectuada con motivo de sus funciones públicas; es decir, constituye una actividad inherente a su soberanía, que ningún organismo puede hacerlo en sustitución. Si esto es así, tendremos que el monto de los derechos debe estar de acuerdo al costo aproximado del servicio que se presta, siendo consecuentemente contrarios al artículo 31, fracción IV constitucional, el que se establezca un porcentaje sobre el monto de la contribución omitida, pues no es en esa forma como se calcula el costo del servicio. Es decir, para la Hacienda Pública representa el mismo costo notificar un crédito de \$100 que otro de \$100.000.

V.- INDEMNIZACIÓN POR CHEQUE DEVUELTO.

El séptimo párrafo del artículo 21 del C.F.F. y el penúltimo párrafo del 31 del C.F. del Estado establecen que cuando el fisco reciba un cheque en pago de una contribución y no sea pagado por la institución girada, el contribuyente deberá indemnizar al fisco con el 20% del valor de éste, independiente de otras sanciones y accesorios.

VI.- LA ACTUALIZACIÓN DE CONTRIBUCIONES.

Sólo se establece en el artículo 17-A y 21 del C.F.F. No existe en la legislación fiscal del Estado de Morelos. Aquél artículo señala que *"el monto de las contribuciones o de las devoluciones a cargo del fisco federal se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo, entre el citado índice correspondiente al mes anterior al mes más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones no se actualizarán por fracciones de mes."*

Esto significa que las contribuciones a pagar deben actualizarse debido a la inflación existente y en esa medida, con el propósito de que \$100 pesos del mes de

enero de 1996 guarden igual valor liberatorio para el mes de diciembre del mismo año, pudiendo ser de \$140. Es decir, \$40 pesos más, que corresponden al 40% de inflación que se tenía previsto para ese año.

Estas actualizaciones tienen la misma naturaleza de los recargos, es decir, resarcir al fisco las pérdidas económicas por el cumplimiento extemporáneo de las obligaciones fiscales. Por esa razón, coincidimos con el profesor Arrijoa Vizcaino en el sentido de considerar como inconstitucional esta actualización por la superposición de contribuciones que implica.⁴⁴⁸ No obstante, para la Suprema Corte esta actualización no es contraria al artículo 31, fracción IV, "*ya que no la prohíbe*".⁴⁴⁹

El propio maestro nos resume que cuando se omitan cubrir al fisco las contribuciones debidas, o bien, cuando los contribuyentes pierdan un juicio ante la hacienda federal por tal motivo, deberán pagar a ésta:⁴⁵⁰ *La contribución + la contribución actualizada. Los recargos + la actualización de los recargos. Las multas + la actualización de las multas. Los gastos de ejecución + su actualización.*

Considerando pues, lo inconstitucional, injusto y arbitrario que resulta ser la actualización de las contribuciones, nos pronunciamos por la supresión de esta figura en el C.F.F. En el mismo sentido se pronunció la Academia Mexicana de Derecho Fiscal en un artículo denominado "*Propuestas de adecuaciones al Sistema Fiscal Mexicano*".⁴⁵¹

VII.- GASTOS POR DIFERENCIA DE AVALÚOS.

Estos se establecen en el último párrafo del artículo 150 del C.F.F., que señala que cuando las autoridades fiscales ordenen la práctica de un avalúo y éste resulte superior en más de un 10% del valor declarado por el contribuyente, éste deberá cubrir el costo de dicho avalúo.

VIII.- GASTOS DERIVADOS DE INSPECCIÓN FISCAL.

Estos sólo se contemplan en el artículo 214 de la Ley General de Hacienda Municipal. No existen en el C.F.F. En tal dispositivo se indica que:

"La intervención de inspectores en los casos en que se determinen violaciones a esta ley u otras leyes municipales, reglamentos o

⁴⁴⁸ *Ídem*; p. 383.

⁴⁴⁹ 8ª Época, Pleno, Núm. 58, octubre 1992, P. LXXXIV/92, A.R. 6194/90. Termoformas, S.A. de C.V., 10 de Junio de 1992, p. 62.

⁴⁵⁰ ARRIJOA VIZCAINO, Adolfo; ob. cit., p. 384.

⁴⁵¹ La Academia Mexicana de Derecho Fiscal; "Propuestas de Adecuaciones al Sistema Fiscal Mexicano"; en *Revista PAF*; Núm. 118; ECASA, México, primera quincena de septiembre 1994, p. 81. Igual postura adoptó GUERRERO DE LA VEGA, J.M.; "La Actualización Fiscal"; en *Revista PAF*; Núm. 83; ECASA, México, segunda quincena de marzo 1993, p. 61.

cualquier ordenamiento, causará gastos de inspección, los que se calcularán tomando como base la calificación de la infracción cometida y aplicando el porcentaje que señale la Ley de Ingresos Municipal de cada ejercicio”.

RESUMEN

1.- Los accesorios de las contribuciones, como su nombre lo indica, se cobran ante el incumplimiento en el pago de la obligación principal. Son siete: recargos, multas, gastos de ejecución, indemnización por cheque devuelto, actualización, gastos por diferencia de avalúos y gastos de inspección fiscal.

2.- La naturaleza jurídica de los accesorios viene determinada por el tipo de contribución del cual son accesorios.

3.- Los recargos son la carga adicional o accesorio del crédito fiscal causada por la mora en el pago de éste, o por haberse cubierto en cantidad menor a la debida, o por haberse autorizado su pago en parcialidades, debiendo ser estos supuestos imputables al contribuyente.

4.- Los recargos tienen la naturaleza jurídica de intereses moratorios cuando se cubren por la falta oportuna de la contribución, y los que se pagan por la prórroga en el pago de los créditos fiscales, en cuyo caso se está frente a una indemnización.

5.- La multa es la sanción administrativa por la infracción de diversas disposiciones tributarias.

6.- Los gastos de ejecución son aquellas erogaciones que debió realizar el fisco para hacer efectivo un crédito fiscal.

TÍTULO QUINTO

LA RELACIÓN JURÍDICA FISCAL

CAPÍTULO I

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

I.- OBJETIVO GENERAL: Al concluir el curso, el alumno estará en posibilidad de describir las formas de nacimiento y extinción de las obligaciones fiscales.

II.- OBJETIVOS ESPECÍFICOS PARA EL MAESTRO:

- 1.- Mostrar el contenido de la obligación tributaria.
- 2.- Recalcar la necesidad e importancia del nacimiento y extinción de la obligación fiscal.
- 3.- Describir cada una de las formas de extinción de la obligación fiscal que el derecho contempla.

III.- OBJETIVOS ESPECÍFICOS PARA EL ALUMNO:

- 1.- Aprender la importancia de las teorías sobre el nacimiento de la obligación fiscal.
- 2.- Mostrar que las formas de extinción de las obligaciones jurídicas en general, es también aplicable en materia tributaria.

IV.- TIEMPO ESTIMADO: 3 horas.

V.- BIBLIOGRAFÍA BÁSICA Y COMPLEMENTARIA: La indicada en las citas y notas del propio capítulo.

VI.- SUGERENCIAS DIDÁCTICAS:

- 1.- Exposición del maestro.
- 2.- Proyección de láminas y acetatos.
- 3.- Solución de casos prácticos por los alumnos.

TÍTULO QUINTO

LA RELACIÓN JURÍDICA FISCAL

CAPÍTULO I

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Dentro del derecho fiscal existen relaciones entre diversos sujetos. Relaciones que tienen la calidad de jurídicas precisamente porque están sancionadas y reconocidas por el derecho. Estas relaciones forzosamente se establecen entre sujetos: Una persona que es acreedora y otra deudora de la prestación que es contenido de dicha relación. Cuando el contenido de la misma es el de pagar cualquier prestación económica al fisco, se le denomina relación jurídica fiscal sustantiva. A su vez se llama relación jurídica tributaria sustantiva, cuando el contenido de dicha relación es el pago de un tributo, o sea un impuesto, un derecho o una contribución.

Por otro lado, las relaciones que tienen como contenido un hacer, un no hacer o un tolerar (y no un dar, como en las relaciones sustantivas), serán formales fiscales o tributarias, según el caso. Por ello podemos decir junto a Chinchilla Rueda que *“cuando el deber jurídico general se particulariza frente a una determinada situación de hecho y surge la pretensión tributaria concreta, estamos en presencia de una relación jurídica tributaria”*.⁴⁵²

I.- EL CONTENIDO DE LA RELACIÓN: LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Podemos entender la obligación fiscal o tributaria, como aquél vínculo jurídico que une al sujeto pasivo de la relación con el sujeto activo de la misma, y por virtud del cual, el primero queda compelido a realizar una prestación a favor del segundo.

Las obligaciones fiscales y tributarias pueden dividirse, en: Obligaciones de dar, de hacer, no hacer y de tolerar. La primera es la principal, es decir, la obligación de pagar las deudas sustantivas. Pagar el IVA, pagar el ISR, pagar el Impuesto Predial, etcétera.

La segunda, o sea, las obligaciones de hacer, pueden consistir en una declaración de impuestos, en realizar un informe para el fisco, en presentarse en las oficinas de Hacienda cuando se nos requiere, registrarnos ante Hacienda, señalar

⁴⁵²CHINCHILLA RUEDA, Rafael; “La Relación Jurídica Tributaria y su Elemento Generador en el Derecho Positivo Español”; en *Revista Crítica de Derecho Tributario*; Año, XLIV; Madrid, julio-agosto 1967, p. 879.

nuestro domicilio fiscal, expedir comprobantes por las actividades que se realizan, llevar contabilidad, llevar consigo el pedimento de importación entratándose de mercancías de esta calidad, dictaminar estados financieros en algunos casos, etcétera.

Las obligaciones de no hacer consisten, por ejemplo, en no oponerse al ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, mudar el domicilio fiscal sin dar aviso a Hacienda, dictaminar estados financieros sin cumplir los requisitos del artículo 52 del C.F.F., no destruir las máquinas de comprobación fiscal que les haya proporcionado Hacienda, no efectuar depósitos en cuentas bancarias personales cuando se trate de movimientos de la empresa donde se labora, no declarar ingresos menores de los percibidos realmente, etcétera.

Las obligaciones de tolerar consisten, entre otras, en permitir que las autoridades fiscales realicen visitas domiciliarias o de inspección; que se efectúen avalúos de toda clase de bienes, allegarse las pruebas necesarias para formular denuncias, requerir a los contribuyentes exhiban cierta documentación ante las oficinas de Hacienda, etcétera.

Establecer con claridad estos conceptos es fundamental para no confundir la intención legislativa al redactar las leyes fiscales. Por ejemplo, el artículo 11, fracción I, de la L.O.T.F.F. establece que el Tribunal Fiscal de la Federación conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una "obligación fiscal", se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación. Según lo antes dicho, resultará entonces que pueden impugnarse en juicio de nulidad ante el T.F.F. todo tipo de resoluciones en las cuales se requiera al contribuyente una prestación de dar, hacer, no hacer o de tolerar, cuando considere le causa agravio.

II.- NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.

La corriente más comúnmente adoptada por la doctrina tradicional y por los propios tribunales es la que acepta que ésta nace desde que se realizan los hechos o actos jurídicos previstos en la ley como presupuesto. Con base a este doctrina se dictó la siguiente tesis por el T.F.F.:

"OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.- Nace, de acuerdo con el artículo 31 del C.F.F., desde el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que, de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una obligación tributaria, para con el fisco federal. Siendo inquestionable que el precepto aludido reproduce la tesis sostenida por Mario Pugliese en su Derecho Financiero y en esa virtud procede considerar aplicables las consecuencias que la doctrina admite como efecto de la determinación del momento característico en que nace

la obligación tributaria, como lo son las de que, en el dominio de los impuestos directos, la obligación concreta del contribuyente de pagar ese tributo, surge por una orden de carácter administrativo; pero esta orden tiene únicamente la función de declarar la pretensión de la administración financiera y de obligar al contribuyente a ejecutarla, ya que no es constitutiva ni de la obligación del sujeto pasivo, ni de la pretensión correlativa del Estado, pues estos ya nacieron anterior y directamente por la existencia de las condiciones necesarias y suficientes para el nacimiento de la obligación tributaria. En consecuencia, antes de la notificación de la determinación, existe la prestación fiscal perfecta con el carácter de exigible, por haberse verificado las condiciones indispensables para su existencia jurídica y la notificación al causante sólo viene a ser uno de los actos para hacer efectiva la obligación tributaria, que ya existía con anterioridad; pero en modo alguno puede pretenderse que esa notificación sea indispensable para la existencia, para la validez y para el nacimiento del crédito fiscal, que es exigible con anterioridad".⁴⁵³

Ejemplo de esto, es el que no obstante haber comprado un automóvil en 1992, haya pagado el impuesto sobre su tenencia hasta 1995, con los recargos y multas correspondientes, pues según la ley, debí pagar desde el momento en que lo compré.

La otra corriente doctrinaria afirma, que la obligación fiscal nace cuando el Estado "determina y liquida" la deuda.⁴⁵⁴ Retomando el ejemplo anterior, resultaría que la deuda nace sólo cuando el Estado "liquida" al contribuyente lo que le adeuda con recargos y multas. Esto se afirma porque puede acontecer que el particular pague el impuesto en 1992, siendo que tal vez estaba exento de hacerlo por alguna disposición, o bien que pague más de lo debido. Aún cuando en ambos casos el fisco deberá devolver lo recibido, esto implica que la deuda sólo nace desde el momento en que Hacienda determina que se verificó el presupuesto hipotético previsto en la ley y liquida en cantidad fija la deuda. La consecuencia más importante de esta teoría es que si no hay obligación tributaria, porque ésta no ha nacido aún, tampoco habrá relación jurídica tributaria, sino "*deberes tributarios y poder de imposición*".⁴⁵⁵

En nuestro país no parece haber discusión de que la primera teoría es la prevaleciente en términos del artículo 6º del C.F.F. y 23 del C.F. del Estado de Morelos, en los que se establece que "*las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes*

⁴⁵³C.S. entre 551/38 y 550/38. Resuelta el 13 de enero de 1941.

⁴⁵⁴Entre estos MAFFEZONI, FANTOZZI y MICHELI; citados por PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio; ob. cit., pp. 111-139.

⁴⁵⁵*Idem*, p. 123.

durante el lapso en que ocurran". Postulado que ha confirmado la Suprema Corte al decir:

"RENDA, IMPUESTO SOBRE LA. LEY APLICABLE PARA CALCULARLO.- Según lo dispone el artículo 21 de la ley relativa, el Impuesto sobre la Renta debe pagarse en el momento de la percepción, de donde se concluye que debe aplicarse la ley vigente en dicho momento para calcular su monto, sin importar, por tanto, la fecha en que se haya hecho exigible el crédito".

III.- LA EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.

En la doctrina fiscal generalmente se manejan como causas de extinción de la obligación fiscal al pago, la prescripción, la compensación y la condonación. Prácticamente todos los autores nacionales se refieren a estas causas de extinción, a excepción de Francisco de la Garza y Gregorio Sánchez León. Esto se debe tal vez a que son precisamente estas cuatro figuras las más frecuentemente utilizadas en la materia. Lo mismo sucede en nuestra propia legislación (art. 26 del C.F. del Estado). Sin embargo, el derecho común es supletorio en esta materia, según lo establecen los artículos 5º del C.F.F. y artículo 1º del Código Civil del Estado en relación con el 6º del C.F. del Estado, por lo que caben dentro del derecho fiscal, las formas de extinción que existen en el derecho civil, como incluso lo ha reconocido la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación en su artículo 23, al decir que se pueden aceptar como medios de pago los previstos en las disposiciones legales vigentes.

Así tendremos que las formas de extinción que en derecho fiscal pueden darse son las siguientes: A.- Pago. B.- Compensación. C.- Condonación. D.- Prescripción. E.- Caducidad. F.- Confusión. G.- Novación. H.- Consignación de pago. I.- Remate y adjudicación. J.- Dación en pago. K.- Acreditamiento. L.- Caso fortuito o fuerza mayor. M.- Destrucción del objeto de la obligación; y, N.- Cancelación.

A.- EL PAGO.

Es la forma típica en que se extingue la obligación. Consiste en el cumplimiento de un crédito fiscal determinado (art. 27 C. F. del Estado). Nuestra doctrina nacional ha dividido con acierto las diversas formas de pago que se presentan:

1) Pago liso y llano o definitivo.- Es el que se efectúa con ánimo de cumplir la obligación fiscal. En principio es aceptado por el fisco, aunque está sujeto a verificación. Está previsto en el artículo 20 del C.F.F.

2) Pago bajo protesta.- Es el que realiza el particular sin estar de acuerdo con el crédito fiscal que se le exige, y que se propone impugnar a través de los

medios de defensa legalmente establecidos, por considerar que no debe total o parcialmente dicho crédito.⁴⁵⁶ Aunque el C.F.F. no lo establece expresamente, es natural suponer que cuando se paga en esa forma, la administración debe forzosamente suspender el procedimiento administrativo de ejecución, en virtud de estar no sólo garantizado el crédito sino pagado.⁴⁵⁷

3) Pago provisional.- Algunos autores consideran que puede hablarse de un pago provisional y un pago de anticipos,⁴⁵⁸ pero creemos que con el propósito de evitar confusiones, podemos referirnos sólo al pago provisional, presentándose éste *"cuando el contribuyente en el momento de percibir un ingreso gravado, cubre al fisco una parte proporcional del mismo, a cuenta del impuesto que en definitiva le va a corresponder"*.⁴⁵⁹ Estos pagos provisionales se calculan conforme a estimaciones previamente establecidas en la ley, en algunos casos, o de plano se trata de un pago a cuenta.⁴⁶⁰

Los pagos provisionales o de anticipos tal vez pueda entenderse mejor con la siguiente tesis: *"La obligación de pagar anticipos, es independiente de la obligación de pagar impuestos, de manera que una persona puede no estar obligado a pagar impuestos del periodo correspondiente, por no haber utilidades gravables y esto no significa que el causante no tenga obligación de cubrir anticipos"*.⁴⁶¹

4) Pago a plazos.- Está previsto en los artículos 66 del C.F.F. y se refiere a la posibilidad de que los contribuyentes puedan pagar hasta en 48 mensualidades sus créditos fiscales, siempre que lo soliciten y cumplan con los demás requisitos legales.

Existen por otro lado, algunos actos en los cuales los contribuyentes enteran al fisco ciertas cantidades de dinero y a las que se les ha calificado como pago, sin serlo propiamente, ya que no extinguen la obligación fiscal. Nos referimos al "pago en garantía", que es en realidad un depósito en garantía,⁴⁶² y al "pago de lo indebido", pues en este caso no puede extinguirse una obligación que nunca tuvo el contribuyente.⁴⁶³

⁴⁵⁶RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl; ob. cit., p. 168.

⁴⁵⁷ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo; ob. cit., p. 514.

⁴⁵⁸Entre otros, RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl; ob. cit., p. 169.

⁴⁵⁹ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo; ob. cit., p. 515.

⁴⁶⁰ Jaime Domínguez nos dice que estos pagos se hacen *"por razones de orden financiero, para que el fisco federal pueda atender sus necesidades del gasto público"*. (DOMÍNGUEZ OROZCO, Jaime; *Pagos Provisionales del I.S.R. y del I.V.A.*; Editorial EFISA, México, 1994, p. 29).

⁴⁶¹En ese sentido también se ha pronunciado la tesis que lleva por rubro: *"Impuesto Sobre la Renta. Obligación de pagar anticipos"*, que aparece en el *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1988 Primera Parte*, p. 805.

⁴⁶²Así lo ha demostrado el maestro RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl; ob. cit., p. 167.

⁴⁶³ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo; ob. cit., p. 513.

B.- LA COMPENSACIÓN.

Está prevista en el artículo 23 del C.F.F., 36 del C.F. del Estado y 71 de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación. En principio no procede compensar obligaciones derivadas de impuestos diversos, salvo autorización expresa de las autoridades competentes. También existe la compensación entre sujetos de derecho público, por ejemplo entre la Federación y un Estado. Este supuesto está regulado por los artículos 72 a 75 de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación y 24 del C.F.F.

C.- LA CONDONACIÓN.

Existe la condonación de las obligaciones fiscales y la condonación de multas fiscales. Ambas tienen regulación diversa y proceden en casos específicos. En el C.F.F. se establecen respectivamente en los artículos 39, fracción I y 74. En el C.F. del Estado se establecen en el artículo 38, fracción II y 39 respectivamente. Procede la condonación o perdón de los créditos fiscales y obligaciones fiscales en general, cuando existen circunstancias especiales, como catástrofes, se afecte la situación de una región o de una actividad económica, etcétera. La medida debe ser general y no particular, pues de ser así se trataría de una orden administrativa desigualitaria.

Procede la condonación o perdón de multas cuando la Secretaría de Hacienda aprecie discrecionalmente los motivos y las demás circunstancias del caso. Esta sí puede ser particular o general. En la práctica a nivel estatal, lo que no sucede a nivel federal, es que resulta común encontrarse con que la Secretaría de Hacienda ha "condonado" las multas, los recargos y los gastos de ejecución para ciertos contribuyentes, incluso en algunos casos se condonan los propios impuestos o derechos, siendo que esto es ilegal, pues no existe disposición alguna que lo autorice.

D.- LA PRESCRIPCIÓN.

"Es el medio que consagra la ley, de liberarse de cubrir el importe de un crédito fiscal, y la imposibilidad de la autoridad para exigirlo, en virtud de haber transcurrido el tiempo que marca el Código Fiscal".⁴⁶⁴

En el derecho fiscal sólo existe la prescripción liberatoria, es decir, aquella que por el sólo transcurso del tiempo y de la satisfacción de ciertos requisitos, libera al deudor de la obligación principal o sustantiva. Como existen obligaciones tanto a cargo de los contribuyentes, cuando éstos tienen adeudos fiscales, como

⁴⁶⁴DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl; "Caducidad y Prescripción según el Código Fiscal de la Federación"; en *Revista PAF*; Núm. 55; ECASA, México, segunda quincena de enero 1992, p. 13.

obligaciones a cargo de la Hacienda, cuando ésta debe devolver cantidades pagadas de más por los contribuyentes, tendremos que existe la prescripción a favor de los primeros y de la segunda.

La regla general es que los créditos fiscales que tiene a su favor la Federación prescriben a los 5 años en ambos casos (artículo 146 y 22, antepenúltimo párrafo, del C.F.F., y 32, último párrafo y 37 del C.F. del Estado). La prescripción empieza a correr desde el momento en que el pago pudo ser legalmente exigido, según el art. 146 del C.F.F. y 37 del Código Fiscal estatal. La prescripción se interrumpe cuando se realiza cualquier gestión tendiente a la determinación del crédito que se notifique al deudor, ya se trate del fisco o del contribuyente.

E.- LA CADUCIDAD.

*"Consiste en la extinción de las facultades de la autoridad hacendaria para determinar la existencia de obligaciones fiscales, liquidarlas, exigir su pago, o bien para verificar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales y sancionar las infracciones cometidas".*⁴⁶⁵ Jiménez González nos dice: *"La caducidad en materia fiscal federal no corresponde ni coincide en sus rasgos esenciales con la figura de la caducidad prevista en otros ámbitos del derecho federal mexicano, ya que en éste último caso, la caducidad es una institución procesal, es decir, siempre se da dentro del marco de un proceso, mientras que en materia fiscal federal la caducidad no tiene tales características".*⁴⁶⁶

El plazo para que se presente la caducidad es generalmente de 5 años (artículo 67 del C.F.F. y 108 del estatal). A pesar de esta regla general, existen varias excepciones en las cuales el término para que opere la caducidad es de 3 o de 10 años. Por ejemplo, será de 10 años cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad, etcétera. Por ejemplo, el licenciado "Buitrón" no ha solicitado su Registro Federal de Contribuyentes y por lo mismo, el fisco ni siquiera sabe que existe. A pesar de ello, pretende que el fisco declare que sus obligaciones fiscales han prescrito por el sólo transcurso de 5 años. Sucede que sería injusto que en tales condiciones la autoridad ya no pudiera revisar su obligación en el mismo plazo que otra persona que sí está registrada ante Hacienda. Por ello se aumenta al doble el término para que opere la caducidad.

La caducidad se suspende cuando el particular interpone algún recurso o medio de defensa. En realidad la caducidad es una figura para extinguir obligaciones formales, pero al ser imposible revisar si un contribuyente pagó correctamente sus impuestos, de hecho también resulta otra forma como se extingue la obligación fiscal

⁴⁶⁵RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl; ob. cit., p. 175.

⁴⁶⁶JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio; ob. cit., p. 416.

sustantiva. También la Suprema Corte de Justicia se ha pronunciado sobre el particular al decir: "...la caducidad es la sanción que la ley impone al fisco por su inactividad e implica necesariamente la pérdida o extinción para el propio fisco, de una facultad o de un derecho para determinar, liquidar o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal".⁴⁶⁷

F.- CONFUSIÓN.

"Se produce raramente en el derecho tributario; por ejemplo, en el caso de que el Estado reciba una herencia en cuyo pasivo figuran deudas tributarias. En tal caso, es evidente que estas deudas se extinguen por confusión".⁴⁶⁸ Nosotros podríamos poner como ejemplo el de una expropiación de un predio que tiene un gravamen por impuesto predial. Al adquirirlo el Estado, inmediatamente la deuda fiscal se extingue por confusión entre sujeto pasivo y activo.

G.- NOVACIÓN.

Ésta se presenta cuando el Estado posibilita la "regularización patrimonial".⁴⁶⁹ Para Héctor Villegas, la deuda se extingue porque sobre los gravámenes omitidos se aplica una alícuota reducida. Según él, aparece una obligación diferente por su objeto, un tributo de menor monto. Estamos totalmente de acuerdo. En nuestro Estado tuvimos conocimiento de que la Hacienda obligaba a firmar títulos de crédito a los deudores de un crédito fiscal, sustituyendo de esta manera la obligación fiscal en mercantil. Si bien esto parece absurdo, no lo es tanto si se considera que en el Estado, el procedimiento administrativo de ejecución es deficiente.

H.- CONSIGNACIÓN DE PAGO.

Es también un medio liberatorio y extintivo de las obligaciones fiscales. Se presenta cuando la autoridad fiscal se rehusa a recibir el pago o a entregar el documento justificativo del mismo. Es muy raro y no está previsto en la ley, pero nada impide que pueda hacerse. Este procedimiento debe tramitarse ante la autoridad judicial, bien sea federal o estatal, según la autoridad hacendaria sea federal (aunque en este nivel resulta prácticamente imposible que se presente) o estatal. Hace algunos años en nuestra ciudad, un grupo de inconformes decidió consignar el pago del derecho por agua potable ante los juzgados civiles.

⁴⁶⁷A.D. 1803/90, Comercializadora de Refacciones y Partes Automotrices, S.A. de C.V., 14 de febrero de 1991; Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, 8ª Época, Tomo VII-junio, p. 222.

⁴⁶⁸VILLEGAS, Hector; ob. cit., p. 496.

⁴⁶⁹Ídem; p. 497.

I.- REMATE Y ADJUDICACIÓN DE BIENES.

Éste se presenta cuando el fisco hace efectivos los créditos establecidos a su favor, bien por remate de los bienes que ha embargado, bien por adjudicárselos, en los casos que la ley lo prevé. En ambos supuestos se extingue la deuda.

J.- DACIÓN EN PAGO.

Consiste en entregar un bien diferente al señalado por la ley como pago de la obligación; en materia fiscal estatal sólo opera cuando la propia ley lo autoriza (art. 29 C.F. del Estado), como es el caso previsto en la Ley de Fraccionamientos, Condominios y Conjuntos Habitacionales del Estado de Morelos. en la que se establece una contribución consistente en ceder el 10% de la superficie calculada del área vendible (art. 49), pudiendo optar por pagarla en dinero, según lo permite el artículo 29.

A nivel federal, en algún tiempo se permitió pagar a los creadores de obras de arte con éstas, previa valuación de las mismas. En el Código Fiscal de la Federación no se contempla esta figura, pero sí en la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación en sus artículos 25 a 27 principalmente. Aunque estos artículos autorizan la dación en pago en forma "excepcional", cuando sea la única forma de pago del deudor, en la realidad es una práctica común.

K.- ACREDITAMIENTO.

El acreditamiento es también un medio mediante el cual es procedente la extinción de la obligación principal y nos remitimos a lo señalado en páginas anteriores.

L.- CASO FORTUITO O FUERZA MAYOR.

Cuando se presentan estos supuestos, las autoridades fiscales deben liberar del cumplimiento de las obligaciones fiscales a los afectados. Esta forma de extinción sí está prevista en las leyes fiscales (art. 38, fracción I, del C.F. estatal y 39, fracción I, del C.F.F.), y también ha sido reconocida en algunas tesis, en los términos siguientes:

*"CASO FORTUITO O FUERZA MAYOR, EN MATERIA FISCAL.- Como el tributo implica una obligación a cargo de los particulares, el caso fortuito o fuerza mayor liberan al causante del cumplimiento de la obligación tributaria, de acuerdo con el principio general de derecho que establece que a lo imposible nadie esta obligado".*⁴⁷⁰

⁴⁷⁰5ª Época, Tomo CXXV, p. 245.

M.- DESTRUCCIÓN DEL OBJETO DE LA OBLIGACIÓN.

Se presenta cuando el objeto que es materia de la tributación se destruye. En este caso, es claro que no se paga nada, salvo que los restos del mismo se reutilicen o destinen a un régimen de importación distinto, como se prevé en la Ley Aduanera.

N.- CANCELACIÓN.

Nosotros creemos que la cancelación no es un medio de extinguir los créditos fiscales, pues lo único que se hace es eliminar el registro de la deuda por lo incoesteable que resulta, más ello no significa la extinción de la deuda en sí misma. Se encuentra regulado en el último párrafo del artículo 146 del C.F.F.

RESUMEN

1.- Existen obligaciones fiscales o tributarias, y éstas a su vez, pueden ser sustantivas o formales.

2.- La obligación tributaria sustantiva es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado exige a un deudor el pago de una contribución. Las obligaciones tributarias y fiscales pueden ser de dar, no hacer y tolerar.

3.- La obligación tributaria sustantiva nace desde el momento en que se realizan los hechos o actos jurídicos previstos en la ley como presupuesto. En México no se acepta la teoría de que la obligación tributaria sustantiva nace desde que el Estado determina y liquida la deuda.

4.- En el derecho fiscal pueden aplicarse las formas de extinción de la obligación jurídica en general, por lo que es posible referirse a las siguientes formas de extinción de dicha obligación: el pago, la compensación, la condonación, la prescripción, la caducidad, la confusión, la novación, la consignación de pago, el remate y adjudicación, la dación en pago, el acreditamiento, el caso fortuito y la fuerza mayor, la destrucción del objeto de la obligación y la cancelación.

5.- El pago puede ser definitivo, bajo protesta, provisional y a plazos.

CAPÍTULO II

LOS SUJETOS PASIVOS

I.- OBJETIVO GENERAL: Al finalizar el curso, el alumno podrá clasificar y diferenciar los distintos tipos de sujetos pasivos reconocidos en los ordenamientos tributarios.

II.- OBJETIVOS ESPECÍFICOS PARA EL MAESTRO:

- 1.- Advertir la presencia de sujetos pasivos sin personalidad jurídica en el derecho fiscal.
- 2.- Desarrollar la importancia en la determinación del sujeto pasivo.
- 3.- Proponer una clasificación de los sujetos pasivos.
- 4.- Poner de relieve la existencia del principio de indisponibilidad de las normas subjetivas tributarias en nuestros ordenamientos jurídico-fiscales.
- 5.- Evidenciar las cualidades, criterios de vinculación y capacidad de los sujetos pasivos.
- 6.- Distinguir la exención establecida a favor de ciertos organismos descentralizados.

III.- OBJETIVOS ESPECÍFICOS PARA EL ALUMNO:

- 1.- Intentar definir al sujeto pasivo de la relación jurídica-tributaria.
- 2.- Señalar las características de los sujetos pasivos y sus diversas clasificaciones.
- 3.- Destacar la importancia de los criterios de vinculación como fundamentadores en la configuración de las obligaciones tributarias.

IV.- TIEMPO ESTIMADO: 6 horas.

V.- BIBLIOGRAFÍA BÁSICA Y COMPLEMENTARIA: La que aparece como notas en el desarrollo del capítulo

VI.- SUGERENCIAS DIDÁCTICAS:

- 1.- Exposición del maestro.
- 2.- Proyección de láminas y acetatos.
- 3.- Solución de casos prácticos por los alumnos.

CAPÍTULO II

LOS SUJETOS PASIVOS

I.- NOCIONES GENERALES.

Podemos definir al sujeto pasivo como *el obligado jurídicamente frente al fisco en la prestación de un dar, hacer o no hacer*. En el ámbito federal, según el artículo 1º del C.F.F., los sujetos pasivos u obligados al pago de una prestación a favor del fisco, pueden ser tres diferentes personas: Las físicas, las morales y el Estado cuando las leyes así lo establezcan. Según nuestra legislación estatal fiscal, son sujetos pasivos cuatro tipo de personas: Las físicas, las morales, las unidades económicas y el Estado.

A.- LOS SUJETOS PASIVOS SIN PERSONALIDAD JURÍDICA.

En códigos fiscales anteriores se había reconocido como sujeto pasivo también a las "unidades económicas", es decir, a entidades sin personalidad jurídica reconocida por el derecho civil, pero esto desapareció al entrar en vigor el nuevo C.F.F. de 1981, aunque nosotros creemos que en realidad continúa vigente el que las "unidades económicas" son sujetos pasivos, pues por ejemplo, la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que el fideicomiso debe pagar el impuesto; que la sucesión debe hacerlo también al igual que la asociación en participación, etcétera. Todos estos entes no son, para el derecho civil, personas morales; sin embargo, son sujetos pasivos para efectos de este impuesto. Esta discusión no se presenta en nuestro Estado, pues el C.F. reconoce como sujetos pasivos a las unidades económicas, según el párrafo segundo del artículo 2º.

Sobre el punto la doctrina ha establecido tres tesis que pretende explicar a las unidades económicas: 1.- Que es posible que existan si la ley lo establece (como Giannini y Pugliese). 2.- Que niegan la existencia de éstas (la inmensa mayoría de la doctrina nacional, con el argumento de que no puede haber relación jurídica tributaria sin un sujeto pasivo, y además porque el C.F. F. ya no las prevé). 3.- Tesis moderna (sostenida por Berliri, Sainz de Bujanda, Pérez de Ayala y Eusebio González), quienes aceptan la existencia de estas unidades económicas, pero con una capacidad limitada y bajo ciertos requisitos. Nos adherimos a ella.

Las condiciones para considerar a sujetos sin personalidad en derecho tributario son.⁴⁷¹

⁴⁷¹PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio; ob. cit., p. 253.

1.- Que se trata de una unidad económica o patrimonio separado. Fonrouge dice: *"...el principio corriente en derecho financiero de que deben tomarse en consideración realidades económicas antes que exterioridades jurídicas ha servido de base para que la ley fiscal creara la figura de la unidad económica"*.

2.- Que se regule en el derecho común en cuanto a formación y manifestación de voluntad.

3.- Que no tengan personalidad jurídica.

4.- Que se reconozca expresa o tácitamente por ley (por respeto al principio de reserva de ley).

Técnicamente la ley hace imputable al ente, pero si no paga, acude contra los responsables solidarios, o sea, quienes lo forman. Por ejemplo, el artículo 391, fracción I, de la Ley General de Hacienda del Estado de Morelos, señala como sujeto pasivo principal al fideicomiso en relación al pago de la contribución por obras de planificación, y que éste deberá pagar a través de la fiduciaria. Este mecanismo existe en la mayoría de los ordenamientos tributarios, como en el IVA o el ISR. La confusión estriba en suponer que como la fiduciaria paga, es ésta el sujeto pasivo, olvidando que en realidad paga en "nombre de la unidad económica". Lo mismo acontece con la asociación en participación, en donde el asociante es quien responde frente al fisco por todas las obligaciones.

B.- DETERMINACIÓN DEL SUJETO PASIVO.

Un tema poco tratado en la doctrina nacional es el relativo a la determinación, por parte del legislador, de quiénes han de señalarse como sujetos pasivos. Es decir, se sabe que el sujeto pasivo es el obligado, pero: ¿Qué circunstancias determinan al sujeto obligado?. ¿Por qué elige el legislador esas circunstancias como determinantes del nacimiento de la obligación tributaria?. Sobre esto debemos razonar junto a Jarach en la forma siguiente *"...la razón última para la cual la ley toma un hecho de la vida como presupuesto de una obligación tributaria es la existencia de una capacidad contributiva de la cual dicho hecho puede considerarse índice o síntoma"*.⁴⁷² De ahí que existan dos condiciones para la validez constitucional de esta premisa: 1.- Que al crear el impuesto, la ley realmente grave la renta, el patrimonio o el gasto del sujeto pasivo; y, 2.- Que no cree ficciones jurídicas al definir al sujeto pasivo.

Nosotros creemos que la existencia de impuestos con fines extrafiscales no rompen estos postulados, pues aquellos se establecen con el objeto de regular el comercio exterior que está autorizado constitucionalmente. Es pues, una excepción a la regla.

⁴⁷²JARACH, Dino; ob. cit., p. 98.

II.- CLASIFICACIÓN DE LOS SUJETOS PASIVOS.

Existen tantas clasificaciones como autores que escriben sobre el tema. La más común es la que los divide en :

- A.- Sujeto pasivo principal.
- B.- Sujeto pasivo por adeudo ajeno.
 - 1.- Sujeto responsable por sustitución
 - 2.- Sujeto responsable por solidaridad
 - 3.- Sujeto responsable objetivamente.
- C.- Sujetos incididos.
- D.- Terceros.

A.- SUJETO PASIVO PRINCIPAL.

El primero, también llamado contribuyente o causante, es el sujeto obligado a pagar la contribución, por realizar él mismo el hecho generador del crédito fiscal.

B.- LOS SUJETOS PASIVOS POR ADEUDO AJENO.

1) Los sustitutos.

“Son aquellas personas que conocieron del crédito fiscal y pasaron ante él sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo, sin que hubiesen tenido una participación directa y personal en la creación de la obligación tributaria”,⁴⁷³ quedan comprendidos los retenedores, (por ejemplo, el patrón sobre los ingresos de sus empleados; al pagarles sus sueldos les retiene el impuesto que adeudan al fisco)⁴⁷⁴ y a los recaudadores (por ejemplo, los notarios públicos que al cobrar sus honorarios recaudan simultáneamente los impuestos debidos por los contribuyentes al fisco, las compañías que prestan el servicio de energía eléctrica, que le exigen al usuario, junto con el crédito a su favor, el pago del crédito fiscal o los agentes aduanales). “Esta figura se crea para facilitar, simplificar, dar seguridad y oportunidad en el cumplimiento de las obligaciones fiscales”,⁴⁷⁵ también porque “el presupuesto del tributo se encuentra originalmente a disposición de éste”.⁴⁷⁶

⁴⁷³DE LA ROSA VELEZ, Ricardo Sergio; “La Responsabilidad Tributaria, Aspectos Generales”; en la *Obra Conmemorativa de los 45 años del T.F.F.*; Tomo I; ob. cit., pp. 674-675.

⁴⁷⁴Elia de Jiménez enumera un número importante de ejemplos de retenciones previstas precisamente en ese impuesto, lo que da una idea de lo importante que resulta en la práctica esta figura. (DE JIMÉNEZ, Elia P.; “Retenciones de Impuesto Sobre la Renta”; en *Revista Horizonte Fiscal*; Núm. 34; Cronográficos Editorial, México, junio 1995, pp. 10-16).

⁴⁷⁵JARACH, Dino; citado por DE LA ROSA VELEZ, Ricardo Sergio; ob. cit., p. 675.

⁴⁷⁶GIANNINI, Antonio Donato; ob. cit., p. 127.

2) El responsable solidario.

Paga la prestación debida por el sujeto pasivo principal, cuando éste no lo ha hecho. Como ejemplos de esta clase de responsabilidad tenemos los establecidos en el artículo 26 del C.F.F. y 50 del C.F. del Estado. En estos artículos se contemplan a los liquidadores y síndicos respecto de las contribuciones de las sociedades que se encuentren en liquidación o quiebra; quienes ejerzan la patria potestad por las contribuciones a cargo de sus representados; los socios o accionistas, etcétera.

Ambos ordenamientos se refieren a los responsables y a los efectos jurídicos que estos tienen, por lo que prácticamente no existen diferencias entre sustitutos y responsables solidarios, de tal manera que en nuestra opinión quedaron derogadas las reglas sobre responsabilidad solidaria existentes en la Ley General de Hacienda del Estado de Morelos en relación al Impuesto Predial y al Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles.

El responsable también lo es de los accesorios del crédito, a excepción de las multas. Aunque esto no impide que el responsable no pueda repetir contra el sujeto principal. En igual sentido se pronuncia Benedetto Cocivera al decir: *“La solidaridad se extiende a los deberes formales”*.⁴⁷⁷ Por su parte, Ernesto Eserverri señala que *“la calidad de sujeto pasivo viene determinada por el hecho imponible, por la capacidad económica y en esa medida resulta explicable la presencia de otros sujetos para efectos de técnica tributaria o para afianzar el crédito”*.⁴⁷⁸

3) Responsable objetivamente.

Acontece cuando alguno adquiere la propiedad o posesión de bienes que constituyen garantía de créditos fiscales. Por ejemplo, la persona que compra un inmueble sobre el que pesa un adeudo por impuesto predial. Esta figura está prevista en los artículos 52 del C.F. del Estado y artículo 26, fracción IV, del C.F.F.

Sainz de Bujanda en términos simples nos dice: *“Son sujetos pasivos, en sentido estricto, quienes realizan el hecho imponible y asumen por tal razón, la posición deudora en la obligación tributaria; son responsables, quienes por imperativo legal, han de cumplir la antedicha obligación, si se producen los presupuestos de hecho que la norma establece para que la obligación se extienda a los mismos, lo que supone que asumen una posición deudora junto a los sujetos pasivos; son, en fin, sustitutos, quienes se colocan por la ley en la posición que*

⁴⁷⁷COCCIVERA, Benedetto; “Efectos Sustanciales y Procesales de la Solidaridad en la Deuda Impositiva”; en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*; tr. Vicente Arché Domingo; Núm. 37; Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, marzo 1960, p. 16.

⁴⁷⁸ESEVERRI, Ernesto; “Las Posiciones Subjetivas Derivadas de la Aplicación del Tributo”; en *Estudios de Derecho y Hacienda, Homenaje a Cesar Albiñana- Quintana*; Vol. II; Madrid, 1987, pp. 843-851.

correspondería a los sujetos pasivos si no se decretara su sustitución, lo que implica que asumen la posición deudora en lugar de los sujetos pasivos".⁴⁷⁹

C.- LOS SUJETOS INCIDIDOS.

Son aquellos sobre los cuales recae en última instancia el peso en el pago del impuesto, los que erogan de su bolsillo el dinero necesario para cubrir el importe del mismo. Sin embargo, existen autores, que no los consideran como sujetos pasivos en el sentido jurídico. Por ejemplo, Francisco Martínez nos dice que el fenómeno puramente financiero de la traslación de los impuestos *"queda como un fenómeno totalmente extraño a la órbita jurídica"*.⁴⁸⁰ Sainz de Bujanda reafirma este comentario al decirnos: *"Si la capacidad contributiva es la que determina al sujeto pasivo, entonces se excluye la posibilidad de atribuir la calidad de sujeto pasivo a las personas a las que por imperativo legal o por pacto o convenio, se traslada o repercute la cuota tributaria"*.

Nosotros creemos que con el ánimo de evitar confusiones en cuanto a la clasificación de los sujetos pasivos (pues existen tantas cuantos autores las proponen),⁴⁸¹ podemos dividirlos en dos grupos: El sujeto pasivo principal y los sujetos pasivos responsables solidariamente, según lo establecen claramente los artículos 26 del C.F.F. y 52 del C.F. del Estado; entre estos últimos supuestos tenemos que responderán solidariamente, en caso de incumplimiento por parte del sujeto pasivo principal, los siguientes: los avales, los copropietarios, los recaudadores y retenedores, los propietarios de negociaciones por los adeudos fiscales de éstas (sin que tal responsabilidad exceda del valor de los bienes), los legatarios y donatarios, los funcionarios públicos y notarios por autorizar un acto jurídico (si no se cercioran que se hayan cubierto las contribuciones debidas), etcétera.

D.- LOS TERCEROS.

El artículo 65 del Código fiscal del Estado de Morelos los define como *"aquellos que no intervienen directamente en la relación jurídica-tributaria, pero que por estar vinculados con el sujeto pasivo en la realización de un hecho, quedan obligados a responder a algún requerimiento relativo a la obligación fiscal"*. Los

⁴⁷⁹SAINZ DE BUJANDA, Fernando; "Los Sujetos de la Obligación Tributaria"; en *Revista de Derecho Privado*; Madrid, 1980, p. 623.

⁴⁸⁰MARTÍNEZ, Francisco; "Los Sujetos Pasivos de la Obligación Tributaria"; en *Revista Jurídica*; Núm. 9; Buenos Aires, 1961, p. 108.

⁴⁸¹Existen otras muchas clasificaciones de los sujetos pasivos, por ejemplo, Amorós Rica diferencia entre contribuyente y sustituto en relación a los conceptos de carga tributaria y prestaciones materiales y formales que respectivamente les corresponden (AMORÓS RICA, Narciso; "Los Sujetos Pasivos en la Ley General Tributaria"; en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*; Núm. 54; Madrid, junio 1964, p. 391); Por su parte, Cesar Albiñana se refiere a "responsabilidad subsidiaria", la cual es aquella que surge por el incumplimiento de la obligación a cargo del sujeto pasivo principal; (ALBIÑANA QUINTANA, Cesar; *Responsabilidades Patrimoniales Tributarias*; Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1969, p. 142).

terceros tienen la obligación de exhibir ante las autoridades fiscales los asientos de su contabilidad, la documentación y la correspondencia que se les solicite, referente a las operaciones realizadas con los sujetos pasivos, así como a proporcionar toda la información que en relación con dichas personas se les solicite. Son de este tenor las obligaciones establecidas en los artículos 1º, 2º y 84 del mismo ordenamiento, al igual que en el artículo 42 del C.F.F

III.- PRINCIPIO DE INDISPONIBILIDAD DE LAS NORMAS SUBJETIVAS TRIBUTARIAS.

Este principio consiste en la imposibilidad jurídica que tiene el sujeto pasivo principal para dejar de serlo frente al fisco. Es decir, no tienen valor alguno frente a la Hacienda Pública, los acuerdos o convenios que tengan por objeto desconocer la calidad de sujeto pasivo principal de los demás sujetos señalados en la ley. Por este motivo, no es válida para el derecho fiscal, el acuerdo que celebran comprador y deudor en una operación, cuando este último asume la deuda que legalmente le corresponde al primero. Si tal acuerdo se incumple, es decir, si el comprador no paga los impuestos que le corresponde al vendedor, éste puede intentar una acción civil, mas nunca podrá oponer como excepción frente al fisco tal convenio. Este principio se desprende de lo dispuesto por el artículo 7º del C.F. del Estado y del principio de legalidad en materia tributaria, pues sólo una ley puede señalar quién es el sujeto pasivo, lo que excluye la posibilidad de un convenio al respecto, a diferencia de lo que acontece en materia civil.

Debe distinguirse entre lo antes referido y la asunción de responsabilidad voluntaria por un tercero, es decir, de los avales. Aquí no se ha subrogado al deudor, sólo se ha manifestado al fisco la posibilidad de que ante el incumplimiento por el deudor principal, el aval pagará íntegramente la deuda.

El artículo 1784 del Código Civil del Estado de Morelos establece un caso interesante a nuestro estudio. Dice tal precepto: *"Los contratantes pagarán por mitad los gastos fiscales, de escrituración y registro, salvo convenio."* Resulta una pena la deficiente técnica legislativa y el absoluto desconocimiento del principio que venimos analizando por parte del legislador morelense. Una disposición civil no puede, por ningún modo, indicar quiénes serán sujetos pasivos y quiénes no. Por ejemplo, la Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles señala como único sujeto pasivo al adquirente. Esto no puede modificarse por el artículo civil transcrito. El caso debe resolverse en el sentido de privilegiar la ley especial, que en este caso es la fiscal, que obliga a determinado sujeto al pago de un impuesto. Además, el C.F. del Estado es de promulgación más reciente (1996) que el Código Civil (1994).

Este principio viene recogido por el artículo 7º del Código Fiscal del Estado, al decir que la obligación fiscal no se verá afectada por circunstancias relativas a la validez de los actos, y asimismo también se le reconoce con mayor claridad en el artículo 221 de la actual Ley General de Hacienda del Estado de Morelos, al

establecer que *“toda estipulación relativa al pago del Impuesto Predial, que se oponga a lo dispuesto en este capítulo se tendrá como inexistente jurídicamente, y por lo tanto, no producirá efecto legal alguno”*.

IV.- CUALIDADES DE LOS SUJETOS PASIVOS PARA LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

El legislador que crea una contribución, tiene libertad para establecer quiénes pueden ser sujetos pasivos al crearse el hecho imponible u objeto del gravamen, con las limitaciones constitucionales y lógicas que ya analizamos. Estas circunstancias personales que puede utilizar el legislador para determinar quién quedará obligado frente a la ley fiscal son: El sexo, la edad, el estado civil, la nacionalidad, la ocupación, ya sea para obtener ciertos privilegios o para ser gravado en forma distinta. La ley americana hace una clara distinción para efectos de las deducciones entre: solteros, casados viviendo juntos, casados viviendo separados, jefe de familia, viudos, ciegos, viejos, etc.⁴⁸²

V.- CRITERIOS DE VINCULACIÓN ENTRE EL SUJETO PASIVO Y ACTIVO.

Podemos definirlos, siguiendo a Manuel E. Thron, como *“todos aquellos elementos o circunstancias de carácter objetivo o subjetivo, de tal relevancia que, al concurrir en la situación jurídica de una persona física o moral, provocan la sujeción de la misma a la potestad tributaria de un Estado”*.⁴⁸³

Existen cuatro criterios de vinculación: La nacionalidad, la residencia, el establecimiento permanente y la fuente de riqueza, aun cuando en nuestro país únicamente los tres últimos son los que tienen vigencia, según coincide la doctrina nacional.⁴⁸⁴ *“Si el Estado grava a las personas teniendo en cuenta su situación económica general, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de sus ingresos o bienes, se llama sujeción personal o criterio subjetivo de vinculación. En este caso nos estaremos refiriendo a la nacionalidad y residencia. Si por el contrario se grava al sujeto pasivo considerando los ingresos y bienes situados en su territorio y no las cualidades de las personas, se trata de una sujeción real o un criterio objetivo de vinculación y por lo mismo estaremos frente a la fuente de riqueza y establecimiento permanente”*.⁴⁸⁵ Estos criterios se hacen evidentes y surgen con mayor intensidad en el ISR, aunque no se descartan en otras contribuciones.

⁴⁸²SMITH, Ephraim; ob. cit., p. 99.

⁴⁸³THRON, Manuel; *Regimen Fiscal de los Extranjeros en México*; Colección Ensayos Jurídicos; 4ª ed; Themis, México, 1994; p. 78.

⁴⁸⁴CALVO NICOLAU, Enrique y VARGAS AGUILAR, Enrique; *Estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Empresas)*; Themis, México, 1986, pp. 74-75. En el mismo sentido se pronuncia LÓPEZ PADILLA, Agustín; *Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta*; 2ª ed; Trillas, México, pp. 245-246.

⁴⁸⁵FLORES ZAVALA, Ernesto; ob. cit., p. 330.

A.- NACIONALIDAD.

Conforme al criterio de nacionalidad, los nacionales de un país están obligados a contribuir a los gastos públicos de ese país, independientemente de su domicilio.⁴⁸⁶ Después de 1984, el criterio de nacionalidad dejó de tener vigencia en nuestro país, pero en el artículo 31, fracción IV, aún esta vivo este principio y nada impide que pueda resurgir. *"Esto implicaba, que un mexicano, por el sólo hecho de serlo, se convertía en sujeto del Impuesto sobre la Renta mexicano, aún cuando residiera en Argentina y su fuente de ingreso se encontrara localizada en Francia; de tal suerte que esa persona tendría que pagar Impuesto sobre la Renta en Argentina, por residir en ese país; en Francia por estar ahí la fuente de riqueza; y en México, en virtud de su nacionalidad mexicana"*.⁴⁸⁷

B.- RESIDENCIA.

El criterio de residencia toma en cuenta que las personas deben pagar contribuciones por su sola estancia en el país. Es el de mayor importancia en estos días y sobre el cual se basa el ISR en México, y en casi todos los países. Las personas físicas mexicanas se consideran residentes excepto que permanezcan en otro país por 184 días en el año de calendario y que hayan adquirido la residencia fiscal en ese otro país. Las personas físicas extranjeras se consideran residentes si establecen su casa-habitación aquí.

"Esto es importante porque de considerarse residentes en el extranjero, sólo pagarían el ISR mexicano por los ingresos que obtengan de fuente de riqueza ubicada en México. En cambio, si se le considera residente en México, el ISR lo causará por la totalidad de los ingresos que obtenga, independientemente de donde provengan".⁴⁸⁸ Las personas morales son residentes si tienen aquí la administración principal de su negocio.

C.- FUENTE DE RIQUEZA.

De acuerdo al criterio de fuente de riqueza, las personas están obligadas al pago de tributos en un país si en él se origina el ingreso gravado o en él se encuentran los bienes afectos al tributo, sin importar su nacionalidad, domicilio o residencia. En otras épocas fue motivo de algunas resoluciones fiscales del T.F.F. el determinar el concepto de "fuente de riqueza". Hoy en día nuestra legislación ha terminado con este problema enumerando casuísticamente los supuestos en los que existe este criterio de vinculación. Por ejemplo: *"Un francés radicado en Argentina causa el ISR mexicano, si el ingreso que percibe encuentra su fuente de riqueza en México; el impuesto lo causa independientemente de su nacionalidad (francesa) y*

⁴⁸⁶RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl; ob. cit., p. 151.

⁴⁸⁷CALVO NICOLAU, Enrique y VARGAS AGUILAR, Enrique;; ob. cit., p. 74.

⁴⁸⁸*Ídem*; p. 77.

*del lugar de residencia (Argentina), a pesar de que no tenga ningún establecimiento permanente en el país”.*⁴⁸⁹

En México se causa el ISR considerando que existe fuente de riqueza aquí, cuando se perciban ingresos por la prestación de servicios personales subordinados, si el servicio se presta en México; si son ingresos por honorarios, el que la empresa o persona que prestó los servicios resida en México, no importando si el pago se hace aquí o en el extranjero y si el trabajo material se hace aquí o en el extranjero.

D.- ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

Finalmente, el criterio de establecimiento permanente se presenta cuando las personas están obligadas a contribuir porque tengan en el país un lugar de negocios en el que realicen actividades gravadas, respecto de los ingresos atribuibles a dichos ingresos. *“Por ejemplo, si una persona residente en el extranjero tiene en México una instalación fija de negocios, y en ella celebra contratos de arrendamiento de bienes con terceros, tales como equipo, inmuebles, patentes, procedimientos de fabricación, etc., tal lugar representa una instalación de negocios que adquiere el carácter de establecimiento permanente por la actividad que desarrolla y por la forma en que lo hace y por ello se encuentra plenamente justificada la disposición que convierte en sujeto del ISR mexicano al residente en el extranjero, vinculado con el establecimiento permanente”.*⁴⁹⁰

En alguna tesis la Suprema Corte estableció:

*“...la Ley del Impuesto sobre la Renta... impone a las sociedades extranjeras con agencias o sucursales en la República, la obligación de pagar el Impuesto sobre la Renta por las utilidades que dichas agencias o sucursales obtienen en el país, conforme al principio general de derecho tributario consistente en que las disposiciones legales que lo crean solamente tienen aplicación en el país que rigen. Consiguientemente, son esas agencias o sucursales las que están obligadas en forma directa a verificar el pago del impuesto por las utilidades que obtienen de sus operaciones en la República, independientemente de que al hacerse las concentraciones contables en su matriz extranjera, pueda ésta o no, haber obtenido utilidades repartibles entre sus asociados, al verificar el balance respectivo. Bajo este aspecto, no son los miembros de una sociedad extranjera los que están afectos al pago del Impuesto sobre la Renta en el país, sino las agencias o sucursales que operen en el mismo por las utilidades que obtienen de tales operaciones...”*⁴⁹¹

⁴⁸⁹ *Ídem*; p. 83.

⁴⁹⁰ *Ídem*; p. 96.

⁴⁹¹ 6ª época, Segunda Sala, Tomo XCVIII, 3ª parte, p. 29.

VI.- LA CAPACIDAD DEL SUJETO PASIVO FISCAL.

A diferencia de lo que acontece en materia civil, en el derecho fiscal no es necesario que el sujeto pasivo principal, para tener tal calidad, reúna la capacidad de goce y ejercicio, sino que basta la primera, pues *"la obligación tributaria no se deriva de la voluntad de los individuos, sino del imperativo de la ley, y por lo mismo, carece de importancia que el sujeto tenga o no capacidad de obrar"*,⁴⁹² o, como lo ha dicho Pugliese: *"...para adquirir la capacidad de sujeto pasivo basta la titularidad de hecho de relaciones económicas que el legislador haya considerado que producen una capacidad contributiva..."*⁴⁹³ Así por ejemplo, un intérprete musical infantil será contribuyente del ISR, por los ingresos que obtenga, no obstante su minoría de edad.

VII.- LOS SUJETOS EXENTOS.

Si bien la exención no es elemento esencial del impuesto, debe forzosamente venir establecido en ley, según lo establecen los artículos 28 constitucional y 5º del C.F.F., lo que también ha sido reconocido por jurisprudencia de la Corte.⁴⁹⁴

La exención tiene, a juicio del maestro Francisco de la Garza, tres elementos: 1.- La hipótesis legal que la ampara; 2.- El presupuesto para que nazca la obligación; y, 3.- La liberación de la deuda como consecuencia del hecho impeditivo.⁴⁹⁵ La exención es, según Margain Manautou, *"la figura tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones imponibles, por razones de equidad, de conveniencia o de política económica"*.⁴⁹⁶

A.- LA EXENCIÓN Y OTRAS FIGURAS SIMILARES.

En el derecho fiscal existen diversas figuras jurídicas que tienen similitudes entre sí, a tal grado que muchas veces llegan a confundirse sin que en esencia sean iguales, pues en algunas ocasiones tienen iguales fines y resultados. La exención es una de ellas. Muchas veces se le confunde con la condonación, la no sujeción, tasa 0%, la reducción, la deducción, bonificación o subsidio. Las tres últimas fueron estudiadas en el capítulo relativo al cálculo del impuesto, al que nos remitimos.

1) La exención y la condonación.- *"La exención se diferencia de la condonación en que en ésta ya ha nacido la obligación tributaria y por ende es*

⁴⁹²FLORES ZAVALA, Ernesto; ob. cit., p. 71.

⁴⁹³PUGLIESE, Mario; ob. cit., p. 178.

⁴⁹⁴Jurisprudencia 25; Gaceta 42, junio 1991, 1ª Parte, Pleno, 8ª Época, p. 29.

⁴⁹⁵DE LA GARZA, Sergio Francisco; ob. cit. p. 447.

⁴⁹⁶MARGAIN MANAUTOU, Emilio; *Introducción al Estudio...*; ob. cit., p. 315.

*exigible, pero se perdona su cobro; mientras que en la primera, la obligación aunque nace, no se puede hacer exigible porque la norma exentiva se lo impide”.*⁴⁹⁷

2) La exención y la no sujeción.- La no sujeción tributaria se presenta cuando la persona física o moral no coincide con la que la ley señala como fuente de un crédito o prestación fiscal. Ambas figuras difieren en cuanto que en la exención se presentan los elementos de la relación jurídica tributaria, pero por razones de política económica, el legislador lo exime del pago del crédito fiscal, en cambio, la no sujeción tributaria implica que el legislador sustrae algunos de los elementos de la relación jurídica fiscal desapareciendo la obligación. Para Arrambide, en la exención existen dos normas: la que establece la sujeción y la que declara la exención; en la no sujeción sólo hay una, pero no es aplicable porque no regula ni contempla la actividad del sujeto.⁴⁹⁸

La Suprema Corte ha señalado que:

*“Causante es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes tributarias, se ve obligada al pago de una prestación determinada a favor del fisco; esta obligación deriva de que se encuentra dentro de la hipótesis o situación señalada en la ley, es decir, cuando realiza el hecho generador del crédito. No causante, lógicamente, es la persona física o moral cuya situación no coincide con la que la ley señala como fuente de un crédito o prestación fiscal. Sujeto exento es la persona física o moral cuya situación legal normalmente tiene la calidad de causante, pero que no está obligada a enterar el crédito tributario por encontrarse en condiciones de privilegio o franquicia”.*⁴⁹⁹

3) La exención y la tasa 0%.- La tasa 0% *“difiere con la exención porque aquella sirve de mecanismo para operar la traslación legal; para hacerla efectiva; constituye pues un medio. En cambio, la exención es un fin en sí mismo”.*⁵⁰⁰

B.- CLASIFICACIÓN DE LAS EXENCIONES.

1) La exención objetiva. Se otorga en atención a ciertas cualidades y características del objeto que genera el gravamen, como es el caso de artículos de primera necesidad para la subsistencia del hombre. Este es el fundamento de la jurisprudencia que dice: **“IMPUESTOS, EXENCIÓN DE. ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECE CONSIDERANDO LA SITUACIÓN OBJETIVA DE LAS**

⁴⁹⁷DE LA GARZA, Sergio Francisco; ob. cit., p. 447.

⁴⁹⁸SALINAS ARRAMBIDE, Pedro; ob. cit., p. 130.

⁴⁹⁹Tesis relacionada a la Jurisprudencia 828, que aparece en el Vol. II. *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1988*, pp. 1370-1371.

⁵⁰⁰SALINAS ARRAMBIDE, Pedro; ob. cit., p. 161.

PERSONAS EXENTAS".⁵⁰¹ "Tiene su justificante en que quien lo está, se presume no tiene capacidad contributiva".⁵⁰²

2) La exención subjetiva Es aquella establecida en atención a determinadas personas, por razones de índole económica o social. Por ejemplo, los agentes diplomáticos en virtud de convenios internacionales y leyes ordinarias condicionadas o no a la reciprocidad.

Dentro de esta categoría de exenciones queda comprendida la que se ha denominado como inmunidad diplomática en materia fiscal y que es un principio constitucional de exclusión de la competencia tributaria, según Maior.⁵⁰³ Por ejemplo, en el D.O.F. del 5 de Julio de 1994, salió publicado un acuerdo por virtud del cual la OCDE queda exenta en México de toda contribución, excepto el pago de derechos. Sin embargo, esto tiene sus excepciones, pues entratándose de consulados tal principio no opera, como puede verse de la noticia publicada en el Periódico "La Jornada" del día 31 de Julio de 1995, en la que se informó que el Consulado de E.U. en Ciudad Juárez sería desalojado, pues tenía un adeudo por Impuesto Predial e Impuesto sobre Traslación de Dominio de \$1,000,000 de dólares.

C.- LA EXENCIÓN DE LOS ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS.

Al tema anterior debe agregarse el asunto relacionado con la exención o inmunidad de ciertos entes u organismos públicos, concretamente las entidades paraestatales. Hay quienes sostienen que las entidades públicas no deben pagar ningún tipo de contribución, pues se trata del mismo Estado, pues éste realiza sus funciones también a través de organismos descentralizados. Sin embargo, este criterio es incorrecto, pues la propia ley ha reconocido que el Estado y sus paraestatales sí deben pagar contribuciones cuando realizan funciones distintas a las meramente públicas, es decir, respecto a funciones de derecho privado o actos que causen derechos, contribuciones especiales y aportaciones de seguridad social.

El penúltimo párrafo de la fracción IV, del artículo 115, de la Constitución Federal, señala que entratándose de las contribuciones establecidas a favor de los Municipios, sólo estarán exentos los bienes del dominio público de la Federación, de los Estados o de los Municipios. Mismo postulado que reitera la fracción VI, del artículo 115, de la Constitución Estatal.

Ahora bien, para determinar qué debe entenderse por bienes del dominio público de la Federación, tendremos que acudir a la Ley General de Bienes Nacionales, la que en su artículo 2º, fracción V, indica que "*son bienes del dominio*

⁵⁰¹Jurisprudencia Núm. 82 del Apéndice 1988, Primera Parte.

⁵⁰²D'AMATI, Nicola; "Las Exenciones y la Subjetividad Tributaria"; en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*; Núm. 81; Madrid, mayo-junio 1969, p. 78.

⁵⁰³SOUTO MAIOR; citado por HERRERA MOLINA, Pedro Manuel; ob. cit., p. 49

Público de la Federación, los inmuebles destinados por la Federación a un servicio público, los propios que de hecho utilice para dicho fin y los equiparados a éstos, conforme a la ley". A su vez, el artículo 32 de esa ley señala que están destinados a un servicio público, y por tanto se hallan comprendidos en la fracción V del artículo 2º, *"los inmuebles que formen parte del patrimonio de los organismos descentralizados de carácter federal, siempre que se destinen a infraestructura, reservas, unidades industriales, y estén directamente asignados o afectos a la exploración, transformación, distribución o que utilicen en las actividades específicas que tengan encomendadas conforme a sus respectivos objetos, relacionados con la explotación de recursos naturales y la prestación de servicios"*. No quedan comprendidos entre los bienes a que se refiere el párrafo anterior los inmuebles que los organismos descentralizados utilicen para oficinas administrativas, o en general para propósitos distintos a los de su objeto. El artículo 34 reza que *"el destino de los inmuebles federales para el servicio de las distintas dependencias o entidades de la Administración Pública Federal o de los gobiernos estatales o municipales, se formaliza mediante acuerdo de la Secretaría de Desarrollo Urbano y Ecología."*

De las anteriores disposiciones, concluimos lo siguiente: Es necesario que la Secretaría de Desarrollo Urbano y Ecología declare cuándo un inmueble federal tiene como destino el servir como bien del dominio público; sin ese requisito, la entidad paraestatal tendría que demostrar que "de hecho" el inmueble se destina a un servicio público. Además, si el inmueble pertenece a la entidad pública, debe estar efectivamente destinado a los fines que le son propios.

Por ejemplo, el Instituto Mexicano del Seguro Social no tiene como finalidad, por lo menos no se indica así en su ley, vender productos de primera necesidad a sus trabajadores, y en consecuencia, los inmuebles donde se instalan las tiendas que posee esta Institución en el Estado, no deben estar exentas de pagar el impuesto predial. A contrario de lo que sucede con la tienda del ISSSTE, pues según su Ley, este Instituto sí tiene como finalidad poner a disposición de sus trabajadores, artículos de primera necesidad. Lo que en ambas instituciones no podría exentarse para el pago del impuesto predial, son los inmuebles que utilizan para oficinas administrativas, como lo dice claramente el artículo 32, en su último párrafo de la Ley General de Bienes Nacionales.

Ahora bien, en la mayoría de las leyes orgánicas de las distintas entidades paraestatales se prevén exenciones de contribuciones, mismas que en nuestra opinión han quedado sin efectos en atención a lo dispuesto por los artículos 17 y 18 de la Ley de Ingresos de la Federación que textualmente indican:

"ART. 17.- Quedan sin efecto las exenciones relativas a los gravámenes a bienes inmuebles previstas en leyes federales a favor de organismos descentralizados sobre contribuciones locales, salvo en lo que se refiere a bienes propiedad de dichos organismos que se consideren del dominio público de la federación".

“ART. 18.- Se derogan las disposiciones de las leyes especiales, reglamentos, acuerdos, circulares y disposiciones administrativas, en la parte que contenga exenciones totales o parciales, o consideren a personas como no sujetos de contribuciones, otorguen tratamientos preferenciales o diferenciales en materia de ingresos y contribuciones, distintos de los establecidos en el Código Fiscal de la Federación, Decretos Presidenciales, Tratados Internacionales y las leyes que establecen dichas contribuciones, así como los reglamentos de las mismas”.

Con esto PEMEX deberá pagar el impuesto predial al Ayuntamiento de Cuernavaca, por ejemplo, pues en fechas anteriores había obtenido el amparo de los Tribunales Colegiados, fundado en su Ley Orgánica.

1.- El sujeto pasivo es el obligado jurídicamente frente al fisco en la prestación de un dar, hacer o no hacer. En la legislación federal se reconocen como sujetos pasivos a las personas físicas, las morales y al Estado. En la legislación del Estado de Morelos, se reconoce a las tres antes mencionadas y además, a las unidades económicas.

2.- Las condiciones para considerar a sujetos sin personalidad en derecho tributario son: a) Que se trate de una unidad económica o patrimonio separado; b) Que se regule en el derecho común en cuanto a formación y manifestación de voluntad; c) Que no tenga personalidad jurídica; y, d) Que se reconozca expresa o tácitamente por ley.

3.- Las condiciones para la determinación del sujeto pasivo en ley son: a) Que al crearse el impuesto, la ley realmente grave la renta, el patrimonio o el gasto del sujeto pasivo; y, b) Que no cree ficciones jurídicas al definir al sujeto pasivo.

4.- La clasificación más importante de los sujetos pasivos es aquella que los divide en: sujetos pasivos principales, sujetos pasivos por adeudo ajeno, sujetos incididos y terceros. A su vez, los sujetos pasivos por adeudo ajeno se dividen en sujeto responsable por sustitución, sujeto responsable por solidaridad y sujeto responsable objetivamente.

5.- El principio de indisponibilidad de las normas subjetivas tributarias consiste en la imposibilidad jurídica que tienen los sujetos pasivos para dejar de serlo frente al fisco.

6.- El sexo, la edad, el estado civil, la nacionalidad y la ocupación son cualidades de los sujetos pasivos que determinan el establecimiento de una obligación tributaria.

7.- Los criterios de vinculación son todos aquellos elementos o circunstancias de carácter objetivo o subjetivo, de tal relevancia que, al concurrir en la situación jurídica de una persona física o moral, provocan la sujeción de la misma a la potestad tributaria de un Estado. Los criterios de vinculación son: la nacionalidad, la residencia, el establecimiento permanente y la fuente de riqueza.

8.- En derecho fiscal no es necesario tener la capacidad de goce para ser sujeto de la obligación tributaria.

9.- La exención es la figura tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones imposables, por razones de equidad, de conveniencia o de política económica.

10.- La exención debe diferenciarse de la condonación, la no sujeción y la tasa 0%.

10.- La exención debe diferenciarse de la condonación, la no sujeción y la tasa 0%.

11.- La exención puede ser objetiva y subjetiva. La primera se otorga en atención a ciertas cualidades y características del objeto que genera el gravamen, y la segunda, es aquella establecida en atención a determinadas personas, por razones de índole económica o social.

12.- En nuestra opinión, los organismos descentralizados del gobierno federal no debieran estar exentos del pago de contribuciones estatales o municipales.

CAPÍTULO III

LOS SUJETOS ACTIVOS DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA

I.- OBJETIVO GENERAL: Al concluir este capítulo, el alumno distinguirá los conceptos de poder tributario y competencia tributaria y podrá establecer los campos tributarios que en exclusiva tiene la Federación, los Estados y los Municipios en México.

II.- OBJETIVOS ESPECÍFICOS PARA EL MAESTRO:

- 1.- Dividir a los sujetos activos conforme al criterio de poder y competencia tributaria.
- 2.- Detallar los campos en los que la federación tiene un poder tributario exclusivo.
- 3.- Pronunciar que el poder estatal se presenta por exclusión conforme a la Constitución Federal.
- 4.- Plantear la posibilidad de que el municipio tiene, en la materia inmobiliaria, un campo exclusivo de tributación a su favor.
- 5.- Cuestionar la competencia tributaria a favor de algunos organismos descentralizados.

III.- OBJETIVOS ESPECÍFICOS PARA EL ALUMNO:

- 1.- Señalar las diferencias entre poder y competencia tributaria.
- 2.- Captar las atribuciones propias de cada ente administrativo en materia fiscal.

IV.- TIEMPO ESTIMADO: 6 horas.

V.- BIBLIOGRAFÍA BÁSICA Y COMPLEMENTARIA: La que se indica como citas en el desarrollo del capítulo.

VI.- SUGERENCIAS DIDÁCTICAS.

- 1.- Exposición del maestro.
- 2.- Proyección de láminas y acetatos.
- 3.- Lecturas obligatorias.
- 4.- Trabajos de investigación.
- 5.- Exposición audiovisual.
- 6.- Discusión de casos reales en grupo.

CAPÍTULO III

LOS SUJETOS ACTIVOS

I.- GENERALIDADES.

El sujeto activo de esta relación es siempre la federación, las entidades federativas, los municipios y algunos organismos descentralizados, como el IMSS, INFONAVIT, ISSSTE, etcétera, y por supuesto, debe siempre venir señalado en ley, por respeto al principio de legalidad, y más concretamente al de reserva de ley.

Sin embargo, lo antes mencionado tiene sus excepciones. Sucede muchas veces que las leyes fiscales reputan como sujeto pasivo de diversas contribuciones al Estado, en todos sus niveles administrativos. Esto lo reconoce expresamente el C.F.F. en el artículo 1º, al decir que la Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes fiscales lo señalen expresamente. Esto se presenta por ejemplo en la ley del IVA, que señala en su artículo 3º, que la Federación, los Estados, Municipios, entre otros, deberán trasladar y pagar el IVA, siempre que los actos que realicen no causen derechos federales. Lo mismo establece el párrafo último del artículo 1º de la Ley de Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. Otro tanto se indica en la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos en el artículo 2º, en el 36 de la Ley Aduanera, etc. Como se ve pues, aunque repugne a la teoría jurídica, una persona tiene dos calidades simultáneamente: Es sujeto activo y pasivo de una deuda; es acreedor y deudor.

Creemos que puede definirse al sujeto activo de la relación fiscal como aquél a quién se le adeuda una prestación fiscal consistente en un dar, hacer, no hacer o tolerar y a cargo de un sujeto pasivo. Este sujeto pasivo puede ser determinado o no, lo que importa es que la deuda existe y se conoce al sujeto activo. Por ejemplo, muchas veces ha sucedido que los importadores de mercancía extranjera, al no pagar el impuesto de importación correspondiente, abandonan éstas en los recintos fiscales para evitarse problemas con Hacienda. En estos casos, la Secretaría, aún cuando desconozca quién introdujo los productos, existe la deuda.

II.- EL PODER TRIBUTARIO Y LA COMPETENCIA TRIBUTARIA.

Un problema conectado al anteriormente expuesto, es el relativo a la competencia que tiene cada ente público para crear y aplicar las contribuciones. En este sentido es preciso diferenciar los conceptos de poder tributario y competencia tributaria. El primero consiste en la facultad para imponer las contribuciones necesarias para realizar sus funciones, el cual sólo lo tiene el gobierno federal y los

gobiernos estatales, no así los municipios ni organismos descentralizados; y el segundo, que consiste en la facultad para recaudar el tributo cuando se ha producido el hecho generador, lo tendrían las tres instancias gubernativas y algunos organismos descentralizados facultados por ley. Sainz de Bujanda y en general la mayoría de la doctrina europea, clasifica a estos órganos como sujetos activos del poder tributario y sujetos activos de la obligación tributaria.⁵⁰⁴

Ahora bien, no existe en la Constitución Federal una línea que separe con exactitud la competencia que tiene la Federación y las Entidades Federativas para imponer contribuciones. Agustín García Silva⁵⁰⁵ efectúa un interesante resumen de los antecedentes constitucionales de la facultad federal a imponer contribuciones y del intento de Lázaro Cárdenas en 1942, para delimitar los ámbitos tributarios; propuesta que fue rechazada por el Congreso. A pesar de esta dificultad, existen preceptos constitucionales que arrojan una visión panorámica al respecto. Apoyados en estas disposiciones, la S.C.J.N. ha sentado jurisprudencia para aclarar el asunto, al decir:

"La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículo 73, fracción VII y 124); b) Limitaciones a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73, fracción XXIX); y, c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII y 118)".⁵⁰⁶

Esta reserva competencial entre la Federación y los Estados que prevé la Constitución Federal para imponer contribuciones, se vulnera por el hecho de que los Estados celebren convenios de coordinación en materia de contribuciones con la Federación, para "voluntariamente" abstenerse de gravar ciertas áreas o actividades, a cambio de percibir participaciones en los impuestos y derechos que cobra la Federación, pues en nuestra opinión ello es inconstitucional, precisamente por la imposibilidad de que dos entes puedan delegarse facultades que son inherentes a ellos y previstas en la Constitución, sin que ésta establezca expresamente la posibilidad de convenir sobre materia impositiva, a diferencia de lo que sucede entre el Estado y sus Municipios, pues ahí la facultad para delegar esta función sí se halla en el artículo 115. No obstante lo nebuloso del punto, es posible diferenciar algunas ramas que en exclusiva corresponden a cada órgano político-administrativo.

⁵⁰⁴SAINZ DE BUJANDA, Fernando; "Los Sujetos de la Obligación Tributaria"; publicado con motivo del 30 aniversario del T.F.F.; T.F.F., México, 1967, pp. 620-621.

⁵⁰⁵GARCÍA SILVA, Agustín; "Análisis Constitucional de los Ámbitos de la Federación, los Estados y Municipios"; en la *Obra Conmemorativa de los 50 años del T.F.F.*; Tomo V; ob. cit., pp. 300-308.

⁵⁰⁶Jurisprudencia 56 de la Primera Parte, del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1985*, p. 56.

moneda como recurso financiero, estampillas para pagar tributos y utilizar los procedimientos alcabalatorios”.

Por otro lado, existe una gran controversia sobre el contenido de la fracción X del artículo 73 constitucional en la medida que establece una facultad exclusiva de la Federación para legislar sobre *“Hidrocarburos, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, instituciones de créditos, energía eléctrica y leyes del trabajo”*. Autores como Flores Zavala afirman que si la Federación tiene facultad exclusiva para legislar sobre tales materias, la tendrá para imponer contribuciones, pues éstas se establecen sólo en leyes.⁵⁰⁷ Otros afirman lo contrario, basados en diversas tesis y en argumentos de tipo histórico constitucional.

La S.C.J.N. ha sido incongruente al interpretar la Constitución Federal en materia competencial tributaria. Veamos: El artículo 27 constitucional otorga facultad exclusiva a la federación para legislar en materia agraria. Al interpretar este artículo, la S.C.J.N. formó jurisprudencia diciendo que implicaba facultad exclusiva para imponer contribuciones, de suerte que cualquier gravamen que pretendan imponer los Estados a los ejidos o comunidades será inconstitucional, según la Corte. Pero, por otro lado, en relación al comercio, que también es de exclusiva legislación por parte de la Federación, la S.C.J.N. estableció la jurisprudencia primeramente señalada en la que no se incluye esta fracción y diversas tesis aisladas en las que manifiesta que no es materia exclusiva de la Federación imponer contribuciones sobre las mismas, permitiendo que los Estados puedan gravarlas sin problema alguno.⁵⁰⁸

Finalmente, el 17 de abril de 1997, el Pleno de la Corte emitió el criterio de que únicamente la Federación estaba facultada para legislar en todo lo relativo a juegos con apuestas y sorteos, con el alegato de que la fracción X del artículo 73 le otorgaba “competencia exclusiva” para legislar en esas áreas y como sólo a través de una ley pueden crearse contribuciones, entonces únicamente lo podría hacer la Federación.

Nuestra opinión es que cuando la Constitución otorga a la Federación una “facultad exclusiva para legislar” sobre determinada área, ello quiere significar que también tiene una facultad exclusiva para imponer contribuciones. Las razones pueden encontrarse en la historia que dio origen a nuestra actual Constitución.

⁵⁰⁷FLORES ZAVALA, Ernesto; ob. cit., pp. 369-370.

⁵⁰⁸La tesis a la que aludimos dice: “Comercio, la facultad tributaria genérica sobre tal materia no es privativa de la Federación, sino que también corresponde a los Estados”, que aparece en la Primera Parte del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1988*, p. 599.

IV.- PODER TRIBUTARIO ESTATAL.

El fundamento para que el Estado de Morelos pueda recaudar las contribuciones necesarias para satisfacer sus necesidades está en los artículos 8º, 15, 40, fracciones V y VI y 127 de la Constitución Estatal.

La Federación tiene, como ya dijimos, un poder tributario casi ilimitado, y los Estados, por su parte, lo tienen también, con las excepciones expresadas con anterioridad. El poder tributario estatal tiene su fundamento constitucional en el artículo 124 de la Constitución Federal, en el que se establece que las facultades no concedidas expresamente a la Federación, se entienden reservadas a los Estados, y en lo dispuesto por el artículo 40 que se refiere a los Estados libres y soberanos. La doctrina nacional se encuentra entre una u otra postura respecto al fundamento constitucional del poder tributario estatal. En otras palabras, podemos afirmar que la Constitución no reserva materias impositivas para los Estados. Más bien, señala cuáles áreas no puede gravar, las que se enumeran en los artículos 117 y 118 de la Constitución Federal.

LÍMITES AL PODER TRIBUTARIO ESTATAL.

Un problema de gran relevancia por lo trascendente que resulta, es el relativo a la limitación tributaria que el legislador federal ha establecido contra los Estados. Estas limitaciones se presentan en tres formas:

1) A través de las propias limitaciones que la Constitución Federal establece. Las limitaciones propias que la propia Constitución Federal les establece en los artículos 117 y 118. Por virtud del artículo 117, los Estados no pueden:

- 1.- Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.
- 2.- Prohibir ni gravar, directa ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.
- 3.- Gravar la circulación, ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía.
- 4.- Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.
- 5.- Gravar la producción, el acopio, la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.

Por su parte el artículo 118, establece que los Estados no pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión, establecer derechos de tonelaje, ni otro

alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

Es en verdad desafortunada la redacción del presente artículo, pues interpretado literalmente, la conclusión es que los Estados si podrían establecer contribuciones a las importaciones o exportaciones cuando el Congreso de la Unión se los autorizara. Sin embargo, existe una abierta contradicción con lo que estatuye el artículo 73, fracción XXIX, inciso a, de la propia Carta Magna, pues en este último dispositivo se establece una facultad exclusiva de la Federación para gravar la materia del comercio exterior, en la cual obviamente están inmersas las contribuciones sobre importaciones y exportaciones. Nosotros creemos que en este caso debe prevalecer el artículo 73, sobre el 118, en el sentido de que ni aún con autorización del Congreso de la Unión, los Estados podrían cobrar contribuciones a las importaciones o exportaciones, por la razón de que fue y sigue siendo intención del constituyente que esta materia esté reservada en exclusiva a la Federación.

2) A través de exenciones a favor de organismos federales. Ejemplo de esto son las exenciones de contribuciones estatales o municipales que por virtud de sus leyes orgánicas se establecen a favor del IMSS, ISSSTE, INFONAVIT, etcétera. Estos ordenamientos invaden, sin lugar a dudas, la soberanía de los Estados, por cuanto les impide gravar áreas que los Estados o Municipios tienen a su favor.

3) A través de los Convenios de Coordinación Fiscal. Estos convenios son los que se suscriben con la Federación, y en tal virtud existen ciertas contribuciones estatales que legalmente existen, pero que no se cobran en atención a este convenio.

V.- COMPETENCIA PARA ESTABLECER CONTRIBUCIONES MUNICIPALES.

Los Municipios no pueden, por ningún motivo, crear para sí ningún tipo de contribución, pues esta facultad está reservada al Estado al cual pertenecen, es decir, es el Estado el facultado para imponer a favor de sus Municipios los ingresos que deben recaudar. Así lo establecen los artículos 40, fracciones XIII y XXIX y 115, fracción VI de la Constitución Estatal y lo ha confirmado la S.C.J.N. en jurisprudencia que reza:

"IMPUESTOS MUNICIPALES.- Los decretados por los Ayuntamientos y no por las legislaturas no tienen el carácter de leyes, y hacerlos efectivos importa una violación constitucional".⁵⁰⁹

Ahora bien, el artículo 115 constitucional establece ciertos renglones sobre los cuales se pueden imponer contribuciones a favor de los Municipios. Esto significa, en nuestra opinión, que tanto la Federación como los Estados, no pueden

⁵⁰⁹Jurisprudencia 963, Vol. II, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1988*, p. 1564.

establecer para su provecho un gravamen que incida en alguna de estas materias. La mayoría de la doctrina nacional es unánime en estimar que, sin embargo, la Federación tiene un poder tributario ilimitado, incluso en estas materias.

Los rubros a los que se refiere el artículo 115 son los siguientes y que encierran en gran medida la materia inmobiliaria:

- 1.- La propiedad inmobiliaria (o sus desmembramientos: nuda propiedad y usufructo).
- 2.- La posesión de los bienes inmuebles
- 3.- El fraccionamiento de los inmuebles.
- 4.- La división de los inmuebles
- 5.- La consolidación o fusión de inmuebles
- 6.- La traslación de inmuebles
- 7.- La mejora de inmuebles (o sea, el fundamento de la contribución de mejoras).
- 8.- El cambio de valor de bienes inmuebles.
- 9.- Los ingresos derivados de los servicios públicos que presta.

Si esto es así, tendremos que la contribución establecida en la Ley de Fraccionamientos, Condominios y Conjuntos Habitacionales del Estado de Morelos, que obliga a los fraccionadores a "donar" un 10% del área fraccionada al gobierno, es contraria al precepto en comento, pues el beneficiario debiera ser, en todo caso, el Municipio respectivo.

A pesar de esta reserva exclusiva a favor de los Municipios, los convenios de coordinación fiscal pueden limitar estas percepciones. Este aspecto se analizará al revisar el tema de la concurrencia tributaria.

VI.- COMPETENCIA PARA ESTABLECER CONTRIBUCIONES A FAVOR DE ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS.

La Federación y las Entidades Federativas, que son las únicas con poder tributario, pueden establecer contribuciones a favor de determinados organismos descentralizados. A este tipo de ingresos la doctrina los ha denominado contribuciones parafiscales o "paratributarias", pues están encauzadas hacia un organismo descentralizado diferente al Estado. Realizan una actividad "paralela al Estado".

A nivel federal, por ejemplo, las cuotas que deben pagarse al IMSS. A nivel Estatal, las cuotas pagadas al Instituto de Crédito para los Trabajadores al Servicio del Gobierno del Estado de Morelos, y como ejemplo a nivel municipal, los derechos por el Servicio Público de Agua Potable y Alcantarillado, que benefician al Sistema Municipal de Agua Potable y Alcantarillado, organismo descentralizado municipal.

RESUMEN

- 1.- El sujeto activo de la relación jurídico tributaria sustantiva es el titular del crédito que tiene derecho a exigir el pago a cargo del sujeto pasivo.
- 2.- El poder tributario consiste en la facultad necesaria para imponer las contribuciones necesarias para realizar las funciones públicas y únicamente lo tienen los gobiernos federal y estatal.
- 3.- La competencia tributaria es la facultad para recaudar el tributo cuando se ha producido el hecho generador. Lo tienen tanto el gobierno federal, estatal, municipal y algunos organismos públicos descentralizados.
- 4.- La Constitución Mexicana no delimita con exactitud los poderes tributarios entre la Federación y los Estados. Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia ha establecido jurisprudencia en el sentido de que: a) Hay concurrencia contributiva entre Federación y Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos, lo que se apoya en los artículos 73, fracción VII y 124; b) Que hay limitaciones a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación, lo que se regula en el artículo 73, fracción XXIX; y, c) Que hay restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados, conforme a los artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII y 118.
- 5.- La Suprema Corte ha sido incongruente en interpretar la Constitución en cuando a la potestad tributaria entre la Federación y los Estados.
- 6.- El poder tributario estatal se limita de la siguiente forma: a) Con los propios márgenes que establece la Constitución Federal; b) Con las exenciones a favor de ciertos organismos descentralizados; y, c) A través de los convenios de coordinación fiscal que suscriben con la Federación.
- 7.- Los municipios no pueden crear contribuciones para sí mismos, sólo lo puede hacer el Estado al que pertenecen. Consideramos que los campos indicados en el artículo 115 constitucional, fueron creados para provecho tributario exclusivo de los municipios, por lo que ni los Estados ni la Federación pueden invadir esa facultad.
- 8.- La Federación y los Estados pueden crear contribuciones a favor de determinados organismos públicos descentralizados.

TÍTULO SEXTO

LA CONCURRENCIA TRIBUTARIA

CAPÍTULO I

LA DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA NACIONAL

I.- OBJETIVO GENERAL: Al concluir el capítulo, el alumno identificará la problemática que implica la doble imposición nacional y las soluciones planteadas para resolverla.

II.- OBJETIVOS ESPECÍFICOS PARA EL MAESTRO:

- 1.- Plantear el problema de la doble imposición tributaria nacional.
- 2.- Mostrar al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal como una solución a este problema.
- 3.- Desglosar el contenido de los convenios de coordinación fiscal y precisar su naturaleza jurídica.
- 4.- Señalar la necesidad de celebrar convenios de coordinación fiscal entre el gobierno del Estado de Morelos y sus 33 Municipios.

III.- OBJETIVOS ESPECÍFICOS PARA EL ALUMNO:

- 1.- Reconocer que la doble imposición a nivel nacional es un grave problema político, económico y jurídico.
- 2.- Valorizar las soluciones dadas a este problema a partir del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

IV.- TIEMPO ESTIMADO: 4 horas.

V.- BIBLIOGRAFÍA BÁSICA Y COMPLEMENTARIA: La existente en las notas y citas que se indican en el desarrollo del capítulo.

VI.- SUGERENCIAS DIDÁCTICAS:

- 1.- Exposición del maestro.
- 2.- Proyección de láminas y acetatos.
- 3.- Discusión de casos reales en grupo.
- 4.- Solución de casos prácticos por los alumnos.
- 5.- Trabajos de investigación.

TÍTULO SEXTO

LA CONCURRENCIA TRIBUTARIA

CAPÍTULO I

LA DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA NACIONAL

I.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

Existe doble imposición tributaria nacional en tres aspectos principalmente, a saber: 1.- Cuando un Estado establece más de un gravamen sobre la misma fuente; 2.- Cuando dos o más Estados establezcan, cada uno de ellos, más de un gravamen sobre la misma fuente; 3.- Cuando se acumula impuesto sobre impuesto.

La causa de la doble imposición se encuentra en dos razones fundamentales: 1.- Porque no existe un contorno exacto para el ejercicio de la soberanía tributaria; y, 2.- Porque un mismo sujeto activo decida gravar dos veces una misma fuente. Lo cierto es que los contribuyentes resienten en sus bolsillos este añejo problema.

Sobre lo primero, en el ámbito nacional, la Constitución Federal no delimita con exactitud los campos impositivos federal y estatal, por lo cual cada nivel administrativo puede establecer contribuciones sobre las mismas fuentes impositivas, lo que da lugar a la doble o múltiple tributación. Entonces se presenta el problema de que tanto la Federación, los Estados y los Municipios tienen a su favor un impuesto a los juegos y sorteos con apuestas, por ejemplo, lo que redundaría obviamente en una actividad densamente gravada. Al respecto Einaudi, se pregunta: *“¿Acaso existe doble imposición por el hecho de ser llamado a pagar al erario, primero el impuesto sobre la propiedad inmobiliaria y luego el complementario sobre la renta, y además los impuestos sobre los bienes de consumo adquiridos con la misma renta? No, en ningún caso, porque el legislador tiene pleno derecho a recaudar 100 liras de una sola vez, o bien, a fragmentar su pago en 3 o en “n” cuotas...”*⁵¹⁰ Además, esta multiplicidad de impuestos incrementa indebidamente el costo de la administración fiscal.⁵¹¹

Respecto al segundo, se presenta por falta de ingenio en la búsqueda de fuentes impositivas o ante urgencias económicas de los Estados.

⁵¹⁰EINAUDI, Luigi; ob. cit., p. 93.

⁵¹¹LIMA CASTILLO, Jose Manuel; “El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal”; en la *Obra Conmemorativa de los 50 años del T.F.F.*; Tomo V; ob. cit., p. 355.

Por su parte, la Suprema Corte ha señalado que la doble o múltiple imposición sí es inconstitucional cuando se constituye en una tributación desproporcional, es decir, cuando varias contribuciones sobre un mismo objeto destruyen la fuente impositiva.⁵¹² Pero también la Corte ha dicho que la doble imposición, en sí misma, no es contraria al texto constitucional porque no hay precepto que la prohíba,⁵¹³ aunque en respuesta a este argumento resulta de suma valía lo que refiere Salvador Castillo Carrasco, al decir que la doble imposición contraviene el sistema que impone el artículo 124 de la propia Carta Magna, “que establece que, o las facultades se otorgan por la propia Constitución a la Federación; o deberán tenerse por reservadas a los Estados, es decir que, en lógica por el método de exclusión, no cabe la posibilidad que intenta sostenerse, afirmando que, por un lado, se otorgan facultades expresas a la Federación, para establecer contribuciones sobre determinadas fuentes...”⁵¹⁴

II.- EL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL.

Ante esto, en México se pensó que era necesario coordinar tales poderes tributarios, de manera que los habitantes del país no siguiéramos sufriendo una fuerte carga impositiva desde tres ángulos.

Alejandro Treviño Martínez dice que la concurrencia de facultades impositivas entre el Gobierno Federal y los Estados se remonta a las Constituciones de 1824 y 1857 y que en 1925 y 1933, hubo Convenciones Nacionales Fiscales que trataron de delimitar los campos pero no fueron aprobadas en el Congreso. Es hasta 1942 cuando entra en vigor la fracción XXIX del artículo 73; en 1947 se realiza la Tercera Convención Nacional y surge la primera Ley de Coordinación Fiscal y la Ley de Ingresos Mercantiles.⁵¹⁵ Ante esto, se creyó que la mejor medida era formar un Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, que podemos definir como “la participación proporcional que por disposición de la Constitución y de la ley, se otorga a las Entidades Federativas en el rendimiento de un tributo federal en cuya recaudación y administración han intervenido por autorización expresa de la S.H.C.P.”⁵¹⁶ cuyos propósitos fundamentales son: “dar congruencia a los ordenamientos tributarios de todos los niveles, establecer y distribuir la participación que corresponda a sus haciendas en sus ingresos federales, y finalmente, fijar las reglas de colaboración administrativa entre diversas autoridades fiscales”.⁵¹⁷

⁵¹²Jurisprudencia Núm. 8, Informe 1988, Primera Parte, octava época, p. 802.

⁵¹³Jurisprudencia Núm. 7, Informe 1988, Primera Parte, Pleno, 8ª época, pp. 802-807.

⁵¹⁴CASTILLO CARRASCO, Salvador; “Distribución de la Soberanía Tributaria entre la Federación, Estados y Municipios Mexicanos (Propuestas)” en *Revista PAF*; Núm. 143; ECASA, México, segunda quincena septiembre 1995, pp. 55-56.

⁵¹⁵TREVIÑO MARTÍNEZ, Alejandro; “Convenios de Coordinación Fiscal entre el Gobierno Federal y las Entidades Federativas”; tomo I, *Obra Conmemorativa de los 45 años del T.F.F.*; ob. cit., p. 644 y ss.

⁵¹⁶ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo; ob. cit. p. 150.

⁵¹⁷MIGUEL CALZADO, María de Jesús; *Derecho Fiscal*; UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1991, ob. cit., p. 121.

A.- FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL.

Se les ha pretendió basar en el artículo 73, fracción XXIX, en el 40 y en el 124 de la Constitución Federal, pero coincidimos con Treviño Martínez en el sentido de que "sólo forzando los conceptos podemos admitir que las facultades implícitas constituyen el fundamento constitucional de los convenios de coordinación"⁵¹⁸ y con Gonzalo Armienta Hernández⁵¹⁹ en negar fundamento constitucional a estos convenios, es decir que son inconstitucionales.

Como habíamos dicho en tema anterior, los convenios que pueden celebrar las Entidades Federativas con la Federación en materia tributaria, derivados del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, son de tres tipos: Los Convenios de Adhesión al Sistema, los Convenios de Colaboración Administrativa y los Convenios de Coordinación en Derechos.

B.- EL CONVENIO DE ADHESIÓN AL SISTEMA.

A través de la adhesión al Sistema, los Estados se abstienen de gravar aquellas fuentes que quedan expresamente determinadas en los impuestos federales, en los convenios de adhesión y sus anexos.⁵²⁰ De esta suerte, tenemos que los Estados no pueden aplicar impuestos que tengan el mismo objeto que el ISR, IVA, Impuesto al Activo, Tenencia de Vehículos, Vehículos nuevos, etc.

La adhesión al Sistema es íntegra y no sólo respecto a algunos ingresos de la Federación, de manera que un Estado no puede solicitar que se adhiere únicamente respecto al IVA, pero que se abstiene de adherirse en cuanto al ISR, precisamente por este postulado.

A cambio de esto, la Federación se obliga a proporcionar a los Estados una participación de los ingresos federales que perciba. Estos pagos se hacen a través del Fondo General de Participaciones, del Fondo de Fomento Municipal y de otros fondos diversos previstos en el artículo 25 de la Ley de Coordinación Fiscal, que son: el Fondo de Aportaciones para la Educación Básica y Normal; el Fondo de Aportaciones para los Servicios de Salud; el Fondo de Aportaciones para la Infraestructura Social; el Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de los Municipios y del Distrito Federal; y, el Fondo de Aportaciones Múltiples. El primero se constituye con el 20% de la recaudación federal participable, que es la que obtiene la Federación por todos sus impuestos, así como los derechos sobre hidrocarburos y de minería. Se distribuye un 45.17% del mismo, en proporción directa al número de

⁵¹⁸TREVIÑO MARTÍNEZ, Alejandro; ob. cit., p. 651.

⁵¹⁹ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo; "Necesidad de un Nuevo Marco Constitucional en la Coordinación Fiscal"; en *Revista PAF*; Núm. 142; ECASA Editorial, México, primera quincena septiembre 1995; p. 64.

⁵²⁰Con fecha de publicación en el D.O.F. el 19 de noviembre de 1996 se suscribió un nuevo Convenio de Colaboración Administrativa en materia fiscal federal, que celebró el Estado de Morelos y la S.H.C.P., y que entró en vigor el día 1º de enero de 1997.

habitantes que tenga cada entidad, otro 45.17% conforme a un coeficiente que la Ley de Coordinación establece y el 9.66% restante se distribuirá en proporción inversa a las participaciones por habitante que tenga cada entidad.

Según el artículo 6º de la Ley de Coordinación Fiscal, de este Fondo, los Estados deben entregar a todos sus municipios cuando menos el 20%, conforme a las normas que al efecto expidan. *"En nuestro Estado de Morelos esto no está regulado en disposición alguna, dejándose la distribución, desgraciadamente, en decisiones legislativas y administrativas discrecionales"*.⁵²¹

El Fondo de Fomento Municipal se constituye con el 1% de la recaudación federal participable. Está destinado exclusivamente a los Municipios, cuando estén coordinados en derechos, y debe ser entregado por conducto del Estado. En nuestro Estado de Morelos tenemos nuevamente que lamentar la falta de una regulación al respecto, como antes dijimos. El resto de los Fondos, se calcula, según los mecanismos previstos en la Ley de Coordinación Fiscal, en sus artículos 26 a 41.

Por desgracia, estas participaciones federales no son entregadas oportunamente, causando graves problemas políticos y económicos a los Estados. De esa forma vemos que los gobernadores de muchos Estados tienen que hacer antesala en la Secretaría de Hacienda para "pedir" sus participaciones, dando un lamentable espectáculo de federalismo. Se supone que la propia Ley de Coordinación establece sanciones a la propia Federación cuando no entrega a tiempo estas participaciones, pero sinceramente, ¿creen que el Congreso podría hacer algo al respecto cuando está integrado en su mayoría por un solo partido político?. Además, ningún gobernador que pertenezca al partido en el poder, como representante de su Estado, se atrevería a retar así a la Federación.

Otro de los aspectos negativos de estos convenios resalta en la medida que constituyen un atentado al poder tributario de las entidades federativas. Por ejemplo, supongamos que Chihuahua, que es gobernado por el PAN, decidiera separarse del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y cobrar sus propios impuestos, o sea, aquellos que la Constitución Federal no le prohíbe expresamente. Tendríamos que las fuentes de donde pudiera obtener ingresos ya están en su totalidad copadas por la Federación, como lo es el ingreso o el consumo, a través del ISR o el IVA respectivamente, pero si aún así decidiera establecer impuestos sobre estas fuentes, resultaría que sus habitantes se inconformarían inmediatamente, pues tendrían que pagar tanto un IVA estatal y otro federal, un ISR federal y otro estatal y así sucesivamente. El gobernador no duraría mucho tiempo en el cargo con estas medidas impopulares. Con lo anterior, prácticamente se les ha obligado a los Estados a adherirse al Sistema.

⁵²¹ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel; *Análisis Jurídico de la Legislación Fiscal del Estado de Morelos; tesina* presentada para acreditar la materia Contribuciones Estatales y Municipales que se imparte en el Posgrado de Derecho de la UNAM; México, 1992, pp. 45-46.

C.- CONVENIO DE COLABORACIÓN ADMINISTRATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA.

Con ellos se pretende que las entidades federativas coadyuven a mejorar la administración de impuestos federales coordinados y aumentar su recaudación. Por ejemplo, en cuanto al IVA, se permite a los Estados, labores específicas de fiscalización en forma conjunta y programada; se les delegan ciertas facultades de administración en el Impuesto sobre Tenencia de Vehículos y de multas impuestas por autoridades federales a infractores domiciliados en el Estado.

Estos convenios en el Estado de Morelos no han servido de mucho. La Secretaría de Hacienda del Estado no ha podido crear la infraestructura administrativa y humana necesaria para operar los convenios de colaboración en todo su ámbito, no obstante los beneficios económicos que ello implicaría, pues la federación otorga "estímulos por desempeño a los Estados".

Los Municipios del Estado, por su parte, pueden también cobrar multas administrativas impuestas por autoridades federales no fiscales. Por ejemplo, el Ayuntamiento de Cuernavaca se encarga de hacer efectivos los cobros derivados de las multas que impone la Procuraduría Federal del Consumidor. El Estado de Morelos fue el primero en celebrar un nuevo convenio de esta naturaleza con la Secretaría de Hacienda Federal, según publicación en el Diario Oficial de la Federación de fecha 19 de noviembre de 1996 y que entró en vigor el primero de enero de 1997.

D.- CONVENIO DE COORDINACIÓN EN DERECHOS.

Otro nivel de acuerdo entre la Federación y los Estados es el relativo a los derechos. Este convenio sí es opcional, es decir, puede acontecer que un Estado que se adhiera al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal decida no adherirse al convenio en derechos. Según el artículo 10-A de la Ley de Coordinación Fiscal, se pretende que los Estados y sus Municipios no mantengan en vigor derechos estatales o municipales por:

"I.- Licencias, anuencias previas al otorgamiento de las mismas, en general concesiones, permisos o autorizaciones, o bien obligaciones y requisitos que condicionen el ejercicio de actividades comerciales o industriales y de prestación de servicios. Asimismo, los que resulten como consecuencia de permitir o tolerar excepciones a una disposición administrativa, tales como la ampliación de horario, con excepción de las siguientes:

- a) Licencias de construcción.*
- b) Licencias o permisos para efectuar conexiones a las redes públicas de agua y alcantarillado.*
- c) Licencias para fraccionar o lotificar terrenos.*

d) *Licencias para conducir vehículos.*

e) *Expedición de placas y tarjeta para la circulación de vehículos.*

f) *Licencias, permisos o autorizaciones para el funcionamiento de establecimientos o locales, cuyos giros sean la enajenación de bebidas alcohólicas o la prestación de servicios que incluyan el expendio de dichas bebidas, siempre que se efectúen total o parcialmente con el público en general.*

g) *Licencias, permisos o autorizaciones para la colocación de anuncios o carteles o la realización de publicidad, excepto los que se realicen por medio de televisión, radio, periódicos y revistas.*

II.- *Registros o cualquier acto relacionado con los mismos, a excepción de los siguientes:*

a) *Registro Civil.*

b) *Registro de la Propiedad y del Comercio.*

III.- *Uso de las vías públicas o la tenencia de bienes sobre las mismas. No se considerarán comprendidos dentro de lo dispuesto por esta fracción, los derechos de estacionamiento de vehículos, el uso de la vía pública por comerciantes ambulantes o con puestos fijos o semifijos, ni por el uso o tenencia de anuncios.*

IV.- *Actos de inspección y vigilancia”.*

Los Estados y Municipios conservan las facultades de expedir licencias y permisos pero no pueden exigir cobro alguno por ello. Por desgracia, el desconocimiento o la mala fe de algunos funcionarios públicos y la ignorancia de la gran mayoría de habitantes del Estado (incluyendo abogados y contadores públicos), hace que aún continúen cobrándose algunos de estos derechos en el Estado de Morelos, no obstante lo claro del artículo 10-A de la Ley de Coordinación Fiscal que analizamos. Por otro lado, para evitar confusiones en la denominación de lo que es un "derecho" en cada legislación estatal, se pensó en definir a estos tal y como lo hace el C.F.F., pues hubo algunos estados "muy vivos" que cobraban verdaderos derechos que contravenían la coordinación, pero creyeron burlar a la ley al denominar a estos cobros como contribuciones especiales o impuestos.

A cambio de que el Estado se coordine en derechos con la Federación no recibe participación en los derechos federales, sino que se incrementa en 1% su Fondo General de Participaciones.

En caso de que los Estados infrinjan el convenio de adhesión, la S.H.C.P., otorgando previa audiencia al Estado, disminuirá la participación en la medida en que obtenga el beneficio. Por ejemplo, en 1992, nos correspondió "defender" al Gobierno del Estado de Morelos y al Ayuntamiento de Jiutepec ante el reclamo que había presentado la Cámara de Comercio de ese Municipio por el cobro de ciertos pagos denominados "cuotas de cooperación", que por virtud del Convenio celebrado con la Federación no debieron haberse cobrado. La sanción fue el condenar al Ayuntamiento a devolver las cantidades cobradas. También los particulares tienen

expedito el derecho para denunciar que el Estado coordinado o los Municipios, no han cumplido con los convenios.

III.- NATURALEZA JURÍDICA DE ESTOS CONVENIOS.

Estos no pueden considerarse como contratos civiles, administrativos o contratos ley, como alguna vez lo estableció una tesis de la Suprema Corte, al indicar:

*"Los Convenios de Coordinación Fiscal como los celebrados entre la Federación y los Estados tienen una semejanza con los Tratados Internacionales ya que ligan jurídicamente a dos Gobiernos Soberanos. Pero estos convenios de coordinación, por el hecho de que establecen disposiciones abstractas de observancia general válidas para todos los contribuyentes son verdaderos contratos-ley que dejan sin efecto toda ley anterior contraria al convenio respectivo y ello por el sólo efecto de la entrada en vigor de estos convenios".*⁵²²

Estos convenios son actos mixtos o complejos, pues tienen elementos contractuales y reglamentarios que les dan esta calidad, como lo dice Treviño Martínez.⁵²³

IV.- PERSPECTIVAS DE ESTOS CONVENIOS.

Si bien estos convenios han servido para armonizar los sistemas tributarios entre la Federación y los Estados reforzando las haciendas públicas de estos últimos, disminuyendo la carga fiscal sobre los contribuyentes y preparándolos para una mejor administración tributaria, también lo es que ha sido en detrimento de su soberanía, por lo cual, en estos momentos de reclamos en la autonomía de los Estados (especialmente de aquellos cuyos gobiernos preside la oposición política nacional), se ve la imperiosa necesidad de delimitar los campos tributarios entre ambos entes soberanos. Premisa que ha sostenido desde antaño la doctrina nacional.

Einaudi nos comenta: *"...Del mismo modo, no existe doble imposición por el hecho de pagar por el mismo título... impuesto al Estado, a la Provincia, al Municipio... El Estado tiene a su cargo las grandes vías de comunicación; la Provincia, la del interés provincial... ¿Por qué no habría de pagarse impuestos a todas?".*⁵²⁴

⁵²² A.R. 4471/55 Cía. Comercial Vacum S.A., Boletín 1957, Segunda Sala, unanimidad 5 votos.

⁵²³ TREVIÑO MARTÍNEZ, Alejandro; ob. cit., p. 649.

⁵²⁴ EINAUDI, Luigi; ob. cit., p. 94.

V.- CONVENIOS DE COLABORACIÓN ADMINISTRATIVA EN MATERIA DE CONTRIBUCIONES ENTRE EL ESTADO Y SUS MUNICIPIOS.

Los artículos 115 de la Constitución Federal y Local, autorizan a los Ayuntamientos a celebrar convenios con los Estados para que estos asuman algunas funciones relacionadas con las contribuciones que aquéllos tienen a su favor, por ejemplo, el impuesto predial.

En nuestro Estado desafortunadamente, tampoco existen estos convenios entre el Estado y sus Municipios (salvo el establecido con el Consejo Municipal Provisional de Tepoztlán, publicado el 31 de Enero de 1996), sino que el gobierno estatal, arrogándose facultades no establecidas a su favor, determina, liquida, cobra y administra el Impuesto Predial, el Impuesto sobre Adquisición de Bienes Inmuebles y los derechos relativos a los bienes inmuebles que por disposición del artículo 115 constitucional, deben estar a favor de sus municipios. Es cierto, por otro lado, que esto también se debe a la deficiente estructura organizativa y administrativa fiscal que tienen los Ayuntamientos. Ni el de Cuemavaca, ni el de Cuautla, que son los más fuertes y grandes en el Estado, lo tienen. A pesar de esto, ello no es obstáculo para procurar fortalecer estas haciendas y lograr, en un futuro, su autosuficiencia.

RESUMEN

- 1.- La doble tributación a nivel nacional se presenta por dos razones: a) Porque no existe un contorno exacto para el ejercicio de la potestad tributaria; y, b) Porque un mismo sujeto activo decida gravar dos veces una misma fuente impositiva.
- 2.- La doble imposición tiene tres manifestaciones: a) Cuando un Estado establece más de un gravamen sobre la misma fuente; b) Cuando dos o más Estados establecen, más de un gravamen sobre la misma fuente; y, c) Cuando se acumula impuesto sobre impuesto.
- 3.- El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal se creó justamente para evitar una doble o múltiple tributación. Éste puede entenderse como la participación proporcional que por disposición de la Constitución y de la ley, se otorga a las Entidades Federativas en el rendimiento de un tributo federal en cuya recaudación y administración han intervenido por autorización expresa de la S.H.C.P.
- 4.- Los propósitos de este Sistema son: a) Dar congruencia a los ordenamientos tributarios de todos los niveles; b) Establecer y distribuir la participación que corresponda a sus haciendas en sus ingresos federales; y, c) Fijar las reglas de colaboración administrativa entre diversas autoridades fiscales.
- 5.- Consideramos que estos convenios carecen de apoyo constitucional.
- 6.- Los convenios son de tres tipos: a) Los convenios de adhesión al sistema; b) Los convenios de colaboración administrativa; y, c) Los convenios de coordinación en derechos.
- 7.- Por virtud a los convenios de adhesión al sistema, los Estados se abstienen de gravar aquellas fuentes que quedan expresamente determinadas en los impuestos federales y en dichos convenios. A cambio la Federación proporciona al Estado una participación en sus ingresos, mismos que hace llegar a través del Fondo General de Participaciones y el Fondo de Fomento Municipal.
- 8.- Con los convenios de colaboración administrativa se pretende que las entidades federativas coadyuven a mejorar la administración de impuestos federales.
- 9.- Los convenios de coordinación en derechos prohíben a los Estados y sus Municipios cobrar los derechos que ahí se indican. A cambio, el Estado incrementa su Fondo General de Participaciones.
- 10.- Estos convenios tienen una naturaleza compleja o mixta.

11.- Los convenios han servido para evitar la doble o múltiple tributación, pero a costa de la soberanía de las entidades federativas.

12.- Los Estados y sus Municipios pueden celebrar convenios de colaboración, para que el primero asuma la administración y distribución de contribuciones que le corresponden al segundo. En el Estado de Morelos, esto ha sido poco experimentado.

CAPÍTULO II

LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

I.- OBJETIVO GENERAL: Al finalizar este capítulo, el alumno habrá comprendido que el problema de la doble o múltiple concurrencia tributaria también se presenta a nivel internacional y que los países han intentado diversas soluciones al respecto.

II.- OBJETIVOS ESPECÍFICOS PARA EL MAESTRO:

- 1.- Plantear el problema de la doble o múltiple imposición internacional.
- 2.- Mostrar las soluciones que se han tomado por los países.
- 3.- Ubicar el fundamento constitucional para la celebración de convenios internacionales en materia tributaria.
- 4.- Enseñar el contenido de los convenios en materia tributaria que ha suscrito México.

III.- OBJETIVOS ESPECÍFICOS PARA EL ALUMNO:

- 1.- Reconocer que la doble imposición también se presenta a nivel internacional.
- 2.- Criticar las soluciones dadas a este problema por las naciones.

IV.- TIEMPO ESTIMADO: 4 horas.

V.- BIBLIOGRAFÍA BÁSICA Y COMPLEMENTARIA: La especificada en las notas del propio capítulo.

VI.- SUGERENCIAS DIDÁCTICAS:

- 1.- Exposición del maestro.
- 2.- Proyección de láminas y acetatos.
- 3.- Proyección de la película "La firma"
- 4.- Conferencias por profesores invitados.

CAPÍTULO II

LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

I.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

Al igual que en el tema anterior, resulta que algunos sujetos se ven afectados por diversas contribuciones que existen en los países en donde tienen relaciones de cualquier tipo, especialmente económicas. Gerardo Ataliba dice que hay doble tributación cuando el mismo hecho imponible es sujeto a gravamen en razón de dos leyes tributarias distintas.⁵²⁵ Afectación que "no es condenable, únicamente, por consideraciones económicas o morales, sino cuando de ella resulte la consecuencia del ejercicio ilegítimo de los poderes financieros de los Estados".⁵²⁶ De ahí que la OCDE haya definido a la doble imposición internacional como "aquella que se establece entre contribuciones similares en dos (o más Estados) sobre el mismo contribuyente en relación a la misma materia imponible y por un periodo idéntico".⁵²⁷ Para evitar esta sobrecarga, las naciones han adoptado dos soluciones:

1.- Tomar medidas unilaterales, como acreditar el impuesto,⁵²⁸ o deducir el pagado en el extranjero, esto con el "propósito de armonizar su legislación fiscal con el resto de la comunidad internacional".⁵²⁹ Las medidas unilaterales tienen dos propósitos: "Alentar las inversiones llevadas a cabo en el exterior y facilitar el acceso a los mercados internacionales".⁵³⁰

2.- Suscribir convenios para evitar la doble tributación. Estudiaremos estos últimos. Fernández Sargardi ve en los Tratados Internacionales en materia fiscal celebrados por México, en realidad un instrumento para lograr la inversión extranjera y no para evitar la doble imposición a través de la estabilidad y permanencia de las disposiciones fiscales.⁵³¹

Einaudi, nos sigue diciendo sobre este punto: "Algunos se lamentan de la doble imposición internacional. Pero razonando en pura lógica ¿Por qué fulano, que

⁵²⁵ ATALIBA, Gerardo; "Doble Tributación Internacional"; en *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México*; Toluca, mayo-agosto de 1980, p. 31.

⁵²⁶ SORONDO; citado por GIULLANI FONROUGE, Carlos Maria; ob. cit., p. 122.

⁵²⁷ Traducción personal, la que en su versión original establece: "International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) states on the same taxpayer in respect on the same subject matter and for identical periods".

⁵²⁸ El acreditamiento del impuesto es una figura venida de la legislación fiscal norteamericana "foreign tax credit" e incorporado en el artículo 6º del C.F.F.

⁵²⁹ GIL VALDIVIA, Gerardo; "Los Aspectos Comerciales y Fiscales del Tratado de Libre Comercio de México con Estados Unidos y Canadá"; en la obra *Convenios Fiscales Internacionales*; T.F.F., México, 1994, p. 96.

⁵³⁰ ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo; ob. cit. p. 158.

⁵³¹ FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto; "La Constitución y las Convenciones Fiscales Internacionales celebradas por México"; en *Convenios Fiscales Internacionales*; ob. cit., p. 150.

posee bienes en Argentina y consume su renta en Italia, no habrá de pagar impuestos en ambos países?. ¿Acaso no le presta servicios el Estado Argentino, en tanto que propietario de bienes y también el Estado italiano, en tanto que residente?... En verdad, los contribuyentes no se lamentan del "doble" sino del "demasiado".⁵³²

II.- DEFINICIÓN DE LOS CONVENIOS INTERNACIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA.

Los convenios internacionales en materia tributaria son "los tratados internacionales celebrados por dos o más Estados con la finalidad primordial de solucionar los problemas derivados de la superposición de los sistemas tributarios distintos sobre los mismos hechos imponibles, persiguiendo a la vez otros objetivos relacionados con aquella finalidad (fijar normas de colaboración, evitar fraudes y discriminaciones, resolver conflictos de aplicación, etc.)".⁵³³

III.- OBJETIVOS DE ESTOS CONVENIOS.

Los objetivos de los convenios son "establecer una carga fiscal justa, otorgar seguridad a las inversiones y establecer equilibrio entre los países para buscar la nivelación de cada parte contratante de acuerdo a sus propias características".⁵³⁴

Es hasta 1989 cuando nuestro país firma diversos tratados en materia tributaria con algunas naciones.

IV.- FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL.

El maestro Carballo Balvanera establece que el fundamento se halla en los artículos 73, fracciones XVI, XVII, XX, XXIX-A, inciso 1º, XXIX-F y XXX; 76 fracciones I y II, 89 fracciones I, II, III, X y XVI, 107 fracción VII, inciso a, 131 y 136.⁵³⁵

Luis Raúl Díaz González asegura además, que los convenios internacionales suscritos por México con otros países para evitar la doble imposición, son de rango superior a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pues ésta no emana directamente de la Constitución, como lo exige el artículo 133.⁵³⁶

⁵³²EINAUDI, Luigi; ob. cit., p. 94.

⁵³³LEJEUNE VARCARCEL, Ernesto; "La Experiencia Española en Materia de Convenios de Doble Imposición: Particular Referencia al Convenio con los Estados Unidos de América y al Proyecto de Convenio con México"; en la obra *Convenios Fiscales Internacionales*; ob. cit., p. 177.

⁵³⁴MORENO PADILLA, Javier; "Los Convenios para Evitar la Doble Contribución Internacional celebrados por México"; en la obra *Convenios Fiscales Internacionales*; ob. cit., p. 127.

⁵³⁵CARBALLO BALVANERA, Luis; "Marco Constitucional de los Tratados Internacionales en Materia Fiscal"; en la obra *Convenios Fiscales Internacionales*; ob. cit., pp. 45-46.

⁵³⁶DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl; "Los Convenios para Evitar la Doble Tributación"; en *Revista PAF*; Núm. 76; ECASA, México, primera quincena de diciembre 1992, p. 67.

La constitucionalidad de tales tratados es cuestionable como acertadamente lo refiere el maestro Fernández Sagardi cuando señala: *"El conflicto de competencia constitucional entre los poderes de la República se ha asomado: si es facultad del Congreso de la Unión imponer, mediante leyes, las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público, ¿puede el Ejecutivo modificar, o dejarlas de aplicar mediante un tratado internacional, con la aprobación de una de las Cámaras?. Por esta razón, y a mi juicio, los tratados internacionales que nos ocupan no pueden ser ley suprema de la Unión, ya que no están de acuerdo con la misma y en consecuencia resultan inconstitucionales"*.⁵³⁷

V.- CONTENIDO.

"Los puntos que integran generalmente un tratado en materia fiscal son: a) La renuncia por parte de cada gobierno a gravar determinadas categorías de ingreso de sus residentes cuando la fuente de tal ingreso está situada en el extranjero; b) El considerar en el país de residencia la totalidad del ingreso del contribuyente, inclusive el derivado del extranjero, pero sujeto a reducciones por el impuesto pagado; y, c) El acuerdo para gravar determinados ingresos hasta una cifra tope".⁵³⁸

Así por ejemplo, si la tasa de retención para quienes reciben dividendos en E.U. es normalmente del 30% y en algunos casos en México del 34%, por efecto del tratado que ambos tienen celebrado en materia fiscal para evitar la doble tributación, se convino que un residente en México que tenga acciones de una empresa residente en E.U., sólo pague 10% (aunque durante los primeros 5 años del tratado será del 15%), según nos comenta el maestro Vizcaino.⁵³⁹

VI.- LIMITACIONES Y PERSPECTIVAS.

Los problemas y limitaciones que aún enfrentan este tipo de tratados son, entre otros, la reticencia de las naciones para abandonar ciertas fuentes impositivas. El maestro Gil Valdivia nos señala que los países desarrollados, que son los que generalmente exportan capital, han defendido el principio de la residencia, en tanto que los países en vías de desarrollo han propugnado por el principio de la fuente, como criterio para asegurar el gravamen.⁵⁴⁰ Ninguna nación quisiera renunciar al derecho que tiene para gravar a todos los sujetos que quisiera, razón por la cual el sistema no funciona con la eficacia que fuera de desearse en la actualidad, debido a que las economías entre estos países es abismal.⁵⁴¹

⁵³⁷FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto; ob. cit., pp. 144-145.

⁵³⁸CHAPOY BONIFAZ, Beatriz; "La Doble Imposición Internacional..."; ob. cit., p. 25.

⁵³⁹ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo; ob. cit., p. 289.

⁵⁴⁰GIL VALDIVIA, Gerardo; ob. cit., p. 96.

⁵⁴¹Así lo refiere VILLALOBOS ORTIZ, María del Consuelo; "Los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional", en la obra *Convenios Fiscales Internacionales*; ob. cit., p. 155.

Como ejemplo de esto tenemos que ciertos sectores económicos de la Unión Americana se verían inicialmente afectados, pues la desgravación de sus productos se hará varios años después de iniciado el Tratado de Libre Comercio, de ahí el recelo para aceptarlo inmediatamente por parte de algunos representantes del Congreso Norteamericano, que no son sino la voz de esas grandes empresas, aunque en materia fiscal nos encontramos relativamente a la par, según nos refiere el Licenciado Sagardi.⁵⁴² El propio maestro nos pone como ejemplo el que mientras la Ley del Impuesto Sobre la Renta grava a los residentes en el extranjero que obtiene ingresos por intereses, el Tratado los desgrava.

No sucede lo mismo con la Comunidad Económica Europea, en donde la situación difiere y en la cual el IVA se ha convertido en el mejor de los impuestos integradores de la comunidad, al tiempo que fue el impuesto introductorio y experimental en este campo.

México tiene un doble problema con estos tratados: Si los firma, esto implica reducir los impuestos a productos extranjeros con merma de la producción nacional. Si no lo hace, los productos nacionales se encuentran en desventaja competitiva frente a los extranjeros en el ámbito internacional.

⁵⁴²FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto; "El Sistema Tributario Mexicano, ¿Apto para Afrontar los Efectos derivados de un Tratado de Libre Comercio? (Enfoque Jurídico)"; en la obra *Convenios Fiscales Internacionales*, ob. cit., p. 87.

RESUMEN

1.- La doble imposición internacional ha sido definida como aquella que se establece entre contribuciones similares en dos (o más Estados), sobre el mismo contribuyente en relación a la misma materia imponible y por un periodo idéntico.

2.- Las soluciones que los países han adoptado son: a) Tomar medidas unilaterales, como acreditar el impuesto o deducir el impuesto pagado en el extranjero; b) Suscribir convenios para evitar la doble tributación.

3.- Los citados convenios pueden definirse como aquellos cuya finalidad es solucionar los problemas derivados de la superposición de los sistemas tributarios distintos sobre los mismos hechos imponibles.

4.- Los objetivos de estos convenios son: a) Establecer una carga fiscal justa; b) Otorgar seguridad a las inversiones; y, c) Establecer equilibrio entre los países para buscar la nivelación de cada parte contratante de acuerdo a sus propias características.

5.- El fundamento para celebrar estos convenios se ha pretendido establecer en los artículos 73, 76, 89, 107, 131 y 136 de la Constitución Federal. Sin embargo, coincidimos con Fernández Sagardi en el sentido de que los citados convenios son inconstitucionales.

6.- El contenido de los tratados en materia tributaria es generalmente el siguiente: a) La renuncia por parte de cada gobierno a gravar determinadas categorías de ingreso de sus residentes cuando la fuente de tal ingreso está situada en el extranjero; b) El considerar en el país de residencia la totalidad del ingreso del contribuyente, inclusive el derivado del extranjero, pero sujeto a reducciones por el impuesto pagado; y c) El acuerdo para gravar determinados ingresos hasta una cifra tope.

7.- Los tratados tienen límites políticos y económicos consistentes en la reticencia de los países para dejar de recibir los ingresos que considera le pertenecen.

CONCLUSIONES

1.- No existe un programa de estudios para un Primer Curso de la materia de Derecho Fiscal para la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma del Estado de Morelos.

2.- El proyecto de programa y contenido temático para un Primer Curso de Derecho Fiscal a impartirse en la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma del Estado de Morelos, puede funcionar como punto de referencia para cubrir todo el curso y como punto de referencia para posteriores investigaciones.

3.- El Proyecto de Programa y Contenido Temático para un Primer Curso de Derecho Fiscal para impartirse en la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma del Estado de Morelos está lo suficientemente actualizado y permite introducir las reformas legales y doctrinales que se originen en la posteridad.

4.- Adoptar el proyecto significaría, en primer lugar, llenar un vacío existente en cuanto al programa de estudios para esta materia en la Facultad de Derecho de la U.A.E.M.

5.- La práctica en la utilización de este trabajo me ha permitido desarrollar con mayores elementos mis clases en la Facultad de Derecho de la U.A.E.M. Además, los estudiantes se hallan con un material didáctico y de apoyo muy necesario.

6.- Considero que contiene el desarrollo de los temas de mayor actualidad en la parte general o introducción al estudio de la materia fiscal sustantiva. En ese sentido el temario de la materia quedaría en la forma siguiente:

TEMARIO

Tema 1.- Concepto y ubicación del derecho fiscal.

Tema 2.- Las relaciones del derecho fiscal con otras disciplinas.

Tema 3.- Las fuentes del derecho fiscal.

Tema 4.- La interpretación de las normas tributarias.

Tema 5.- Los ámbitos de aplicación de las normas tributarias.

Tema 6.- Los principios constitucionales en materia fiscal.

Tema 7.- Los ingresos públicos.

Tema 8.- Las contribuciones.

Tema 9.- Los impuestos.

Tema 10.- Los derechos.

Tema 11.- Las contribuciones de mejoras.

Tema 12.- Las aportaciones de seguridad social.

Tema 13.- Otros ingresos percibidos por el Estado.

Tema 14.- Los accesorios de las contribuciones.

Tema 15.- El nacimiento y extinción de las obligaciones fiscales.

Tema 16.- Los sujetos pasivos.

Tema 17.- Poder y competencia tributaria

Tema 18.- La coordinación fiscal nacional e internacional.

BIBLIOGRAFÍA

1. Abascal Zamora, José María; "Derecho Privado y Derecho Fiscal" en la obra conmemorativa de los 45 años del Tribunal Fiscal de la Federación, Tomo I, México, 1a. Edición, 1982.
2. Academia Mexicana de Derecho Fiscal, "Propuestas de Adecuaciones al Sistema Fiscal Mexicano", Revista PAF, No. 118, ECASA, Primera Quincena de Septiembre, México, 1994.
3. Aguilar Siller, Adolfo; "Tratamiento Fiscal a las Aportaciones al Seguro Social", Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, Año I, No. 2, Septiembre-Diciembre, 1977.
4. Albiñana-Quintana, Cesar; "Responsabilidades Patrimoniales Tributarias", Revista de Derecho Privado, España, 1977.
5. Alvarado Ezquivei, Miguel de Jesús; "Los Sujetos Pasivos en las Contribuciones Federales, Reflexiones y Propuestas", Revista PAF, No. 141, ECASA, Segunda Quincena de Agosto, México, 1995.
6. Amézcuca Ornelas, Norahenid; "Salario Integrado para efectos del pago de las Aportaciones al Seguro Social e Infonavit", Revista PAF, N°. 103, ECASA, Segunda Quincena de Enero, México, 1994.
7. Amilcar de Araujo, Falcao; "El Hecho Generador de la Obligación Tributaria", Editorial de Palma, Buenos Aires, Argentina, 1964.
8. Amorós Rica, Narciso; "La Interpretación Tributaria", Revista de Derecho Privado, España, Enero, 1963.
9. ----"Los Sujetos Pasivos en la Ley General Tributaria", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, No. 54, España, Junio 1964.
10. ----"La Interpretación Tributaria", Revista de Derecho Privado, España, Mayo 1966.
11. Andrade Díaz, Tito Rufo; "La Psicología del Impuesto, del Contribuyente y del Fisco", Revista PAF, N°. 141, Año VI, ECASA, 2ª. Quincena de Agosto, México, 1995.
12. Angeles Espino, Téodulo y Tron Petit, Juan Claudio, "Algunas Consideraciones sobre el Fundamento de las Contribuciones Parafiscales (su referencia a las cuotas para guardería)", en la obra 45 años del Tribunal Fiscal de la Federación, Tomo I, México, 1a. Edición, 1982.
13. Arrijo Vizcaino, Adolfo; "Derecho Fiscal", Colección Textos Universitarios; 10ª edición; México, Themis, 1995.
14. Armienta Hernández, Gonzalo; "Necesidad de un Nuevo Marco Constitucional en la Coordinación Fiscal", Revista PAF, No. 142, ECASA, Primera Quincena Septiembre, México, 1995.
15. Asorey, Rubén O., "El Principio de Seguridad Jurídica en el Derecho Tributario" en la obra "Principios Tributarios Constitucionales", editado por el Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1a. Edición, 1992.
16. Ataliba, Gerardo; "Doble Tributación Internacional", Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, Mayo-Agosto, 1980.

17. Azuára Pérez, Leandro; "El Fundamento de la Obligación Tributaria", Revista de la Facultad de Derecho de México, Tomo VI, No. 23, Julio-Septiembre, 1956.
18. Baltierra de Yañez; "Comentarios sobre la Evolución Jurisprudencial en los conceptos de Proporcionalidad y Equidad"; en la obra 50 años del Tribunal Fiscal de la Federación, Tomo V, México, 1a. Edición, 1988.
19. Barrera Ríos, José; "Teoría Normativa de la Forma Constitucional del Federalismo Fiscal Mexicano", Salinas Editoriales; La Paz, B.C.S., México, 1a. Edición, 1990.
20. Benedetto Cocivera, "Efectos Substanciales y Procesales de la Solidaridad en la deuda impositiva", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, No. 37, España, Marzo 1960.
21. Berliri, Antonio; "Principios de Derecho Tributario II", (Tr. Narciso Amorós Rica y Eusebio González), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971.
22. Bollo Arocena, María del Carmen; "La Prohibición de Confiscatoriedad como límite Constitucional a la Tributación", en la obra Principios Tributarios Constitucionales, T.F.F., Méx., 1a. Edición, 1992.
23. Burgoa Liano, Ignacio; "Los Principios Constitucionales en Materia de Contribuciones", en la obra 45 años del Tribunal Fiscal de la Federación, Tomo I, Méx., 1a. Edición, 1982.
24. Burgoa Orihuela, Ignacio; "Las Garantías Individuales", 21a. Edición, Porrúa, México, 1988.
25. Calvo Nicolau, Enrique y Vargas Aguilar, Enrique; "Estudio de la Ley del Impuesto Sobre la renta (Empresas)" Themis, México, 1986.
26. Cañal García, José Francisco; "Armonización Fiscal Europea", en Rev. PAF. No. 118, Primera Quincena de Septiembre, 1994, Año VII, ECASA, México.
27. Carballo Balvanera, Luis; "El Principio Constitucional de Justicia Fiscal", en la obra Principios Tributarios Constitucionales, T.F.F., Méx., 1a. Edición, 1992.
28. Carballo Balvanera, Luis; "Marco Constitucional de los Tratados Internacionales en Materia Fiscal", en la obra Convenios Fiscales Internacionales, T.F.F., México, 1a. Edición, 1994.
29. Carpizo Mac-Gregor, Jorge; "La Interpretación Constitucional" Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1975.
30. Carrasco Iriarte, Hugo; "Clasificación de las Contribuciones en los ordenamientos Jurídicos vigentes", Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, Mayo-Agosto de 1984.
31. Carrasco Villareal, Reynaldo; "Los Recargos" en la obra 50 años del Tribunal Fiscal de la Federación, Tomo VI, Méx., 1a. Edición, 1988.
32. Carrillo Prieto, Ignacio; "Derecho de la Seguridad Social", Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1991.
33. Casas, Roberto y Quintana, Federico; "Influencia de otras ramas del derecho en Materia Fiscal", publicado en la obra conmemorativa de los 45 años del Tribunal Fiscal de la Federación, Tomo I, Primera Edición, México, 1982.

34. Castillo Carrasco, Salvador; "Distribución de la Soberanía Tributaria entre la Federación, Estados y Municipios Mexicanos, (Propuesta)", Revista PAF, No. 143, ECASA, Segunda Quincena de Septiembre, 1995.
35. Castillo Carrasco, Salvador; "Regulación Fiscal en Materia de Automóviles (Amparo Procedente)" Revista PAF, ECASA, No. 56, Primera Quincena de Enero, 1992
36. Compañ, G... María del Carmen; y otros; "Derecho Fiscal", UNAM, México, 1991.
37. Criterios Jurídicos del INFONAVIT, Subdirección Jurídica, México, 1989
38. "Congreso Nacional de Contribuyentes", Facultad de Contaduría y Administración de la UNAM, Revista Consultoría Fiscal, Año 6, No. 69, Julio 1992, México.
39. Chapoy Bonifaz, Beatriz; "La Doble Imposición Internacional y las Medidas para Evitarlas". Revista de Investigación Fiscal de la S.H.C.P., No. 13, Enero 1967.
40. Chávez Landeros, Revista PAF, No. 121, Segunda Quincena de Octubre, 1994.
41. Chinchilla Rueda, Rafael; "La Relación Jurídica Tributaria y su Elemento Generador en el Derecho Positivo Español", Revista Crítica de Derecho Tributario, España, Año XLIV, Julio-Agosto, 1967
42. De la Garza, Sergio Francisco; "Derecho Financiero Mexicano"; Porrúa, México, 1990.
43. "El Principio de Irretroactividad en el Derecho Tributario" en la obra 50 años del Tribunal Fiscal de la Federación, Tomo V, México, 1a. Edición, 1988.
44. De la Rosa Velez, Ricardo Sergio; "La Responsabilidad Tributaria, Aspectos Generales" 45 años del Tribunal Fiscal de la Federación, Tomo I, Méx., 1982.
45. De la Tejera Hernández, Evangelina Verónica; "Competencia y Atribuciones de las Autoridades Fiscales", Primera Revista del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de Morelos, Año I, No. 1, Noviembre de 1994.
46. Díaz González, Luis Raúl; "Caducidad y Prescripción según el Código Fiscal de la Federación", Revista PAF, No. 55, ECASA, Segunda Quincena de Enero, México, 1992.
47. --- "Interpretación Jurídica de la Norma Tributaria" Revista PAF, No. 58, Primera Quincena de Marzo, ECASA, México, 1992.
48. ---"Los Convenios para Evitar la Doble Tributación", Revista PAF, No. 76, Primera Quincena Diciembre, 1992.
49. Domínguez Orozco, Jaime; "Pagos Provisionales del I.S.R. y del I.A." Editorial EFISA, México, 1994.
50. E. Thron, Manuel; "Régimen Fiscal de los extranjeros en México", Themis, Colección Ensayos Jurídicos, 4ª. Edición, México, Marzo 1994.
51. Einaudi, "Mitos y Paradojas de la Justicia Tributaria", (Gabriel Solé Villalonga), Editorial Ariel, Barcelona, España, 1963.
52. Escribano López, Francisco; "Principio de Igualdad y Deber de Contribuir en la Jurisdicción Constitucional", Papeles de Trabajo, Instituto de Estudios Fiscales, España, 1989.

53. Eseverri, Ernesto; "Las Posiciones Subjetivas derivadas de la Aplicación del Tributo", Estudios de Derecho y Hacienda, Homenaje a Cesar Albiñana-Quintana, Vol. II, Madrid, 1987.
54. Falcón y Tella, Ramón, "Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas", Editorial CIVITAS, Madrid, 1988.
55. Fernández del Valle, Justo y Gallardo, Rincón; "¿ Se Respeta Constitucional y Legalmente la Garantía de Razonabilidad en los Actos y Resoluciones de los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial ?" En la obra 50 años del Tribunal Fiscal de la Federación, Tomo V, Méx., 1988.
56. Fernández Sagardi, Augusto; "La Constitución y las Convenciones Fiscales Internacionales celebrados por México" en la obra "Convenciones Fiscales Internacionales, editado por el Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1994.
57. ——"La Constitución y las Convenciones Fiscales Internacionales celebradas por México" en la obra Convenciones Fiscales Internacionales, T.F.F., Méx., 1994.
58. ——"El Sistema Tributario Mexicano ¿Apto para afrontar los efectos derivados de un Tratado de Libre Comercio? (Enfoque Jurídico)", en la obra Convenciones Fiscales Internacionales, T.F.F., Méx., 1994.
59. Ferrer Mac-Gregor Poisot, Lourdes Amalia; "El Acto Administrativo Sancionador en Materia Fiscal", Themis, México, 1982.
60. Flores Zavala, Ernesto; "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", Porrúa, México, 1991.
61. Franco Yañez, Carlos; "Breves comentarios sobre la hermenéutica de las Leyes Fiscales", en la obra de los 50 años del Tribunal Fiscal de la Federación, Tomo V, México, 1a. Edición, 1988.
62. Gabino Fraga, "Derecho Administrativo", Ed. Porrúa, 30a. Edición, México 1992.
63. Galindo Ruiz, Luciano, "Nuevos Estímulos Fiscales" que aparece en la obra 45 años del Tribunal Fiscal de la Federación, Tomo II, México, 1a. Edición, 1982.
64. Garay, Alberto F.; "La Igualdad ante la Ley", Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, Arg. 1989.
65. García Belsunce, "Garantías Constitucionales", Editorial De Palma, Buenos Aires, Arg., 1984.
66. García de Enterría, Eduardo y Ramón Fernández, Tomas; "Curso de Derecho Administrativo ", Tomo I, Editorial Civitas, Madrid, 1987.
67. García Guerrero, Gustavo; "El Derecho de la Seguridad Social como Derecho Social" en obra 45 años del Tribunal Fiscal de la Federación, Tomo II, México, 1a. Edición, 1982.
68. García Maynez, Eduardo; "Ensayos Filosóficos-Jurídicos 1934-1979", Textos Universitarios, UNAM, 2ª. Edición, 1984.
69. García Sámano, Federico; "Consideraciones sobre la Cotizaciones al Seguro Social", 50 años del Tribunal Fiscal de la Federación, Tomo V, México, 1a. Edición, 1988.
70. García Silva, Agustín; "Análisis Constitucional de los Ámbitos de la Federación, Estados y Municipios", 50 años del Tribunal Fiscal de la Federación, Tomo V, México, 1a. Edición, 1988.

71. Garza, Servando J.; "Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano", Editorial Cultura, México, 1949.
72. Gertz Manero, Federico; "Derecho Contable Mexicano" 2ª. Edición; Porrúa, México, 1993.
73. Giannini, Antonio Donato, "Instituciones de Derecho Tributario"; (Tr. Fernando Sainz de Bujanda), editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957.
74. Gil Valdivia, Gerardo; "Los Aspectos Comerciales y Fiscales del Tratado de Libre Comercio de México con Estados Unidos y Canadá", en la obra "Convenios Fiscales Internacionales", que edita el Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1a. Edición, 1994.
75. Giuliani Fonrouge, Carlos María; "Derecho Financiero", Editorial De Palma, Buenos Aires, 1969.
76. ---"Derecho Financiero y Temas de Derecho Financiero", Editado por la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, 1968.
77. Godoy, Norberto; "Teoría General del Derecho Tributario. (Aspectos Esenciales)", Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1985.
78. González García, Eusebio y Pérez de Ayala, José Luis; "Curso de Derecho Tributario", Tomo I, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1986.
79. González García, Eusebio; "Principios Tributarios Constitucionales" prólogo a la obra, coedición UNAM, T.F.F., Universidad de Salamanca e Instituto Cultural Domecq; México, 1a. Edición, 1989.
80. Guerrero de la Vega, J.M.; "La Actualización Fiscal", Revista PAF, No. 83, ECASA, Segunda Quincena de Marzo, México, 1993.
81. ---"Propuesta para una Reforma Tributaria a través del Impuesto al Gasto", Revista PAF, No. 77, ECASA, Segunda Quincena de Diciembre, 1992.
82. Guerrero Lozano, Ezequiel y Cortina Quijano, Aurora (compiladores) "La Interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia de Impuestos 1917-1985", Coedición, Tribunal Fiscal de la Federación e Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1989.
83. Gutiérrez y González, Ernesto; "Derecho Administrativo y Derecho Administrativo al Estilo Mexicano", Editorial Porrúa, México, 1992.
84. Herrera Molina, Pedro Manuel; "La Exención Tributaria" Editorial Colex, España, 1990.
85. Heller, Jack y Kaumann, Kenneth, M.; "Incentivos Fiscales para el Desarrollo Industrial"; Ed. CELAM, México, 1965.
86. Jiménez González, Antonio; "Lecciones de Derecho Tributario"; México; Editorial ECASA; 1991.
87. Johnson Okhuysen, Eduardo, "Elusión Fiscal", Diccionario Jurídico Mexicano, Coeditado, Porrúa e Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Quinta Edición, México, 1992.
88. -----"Equilibrio Entre Presión Fiscal y Justicia Fiscal", Editorial Libros de México; 1984.
89. Kaldor, Nicolás; "Impuesto al Gasto", Fondo de Cultura Económica, México, 1ª. edición, 1963.

90. Lejeune Varcancel, Ernesto; "La Experiencia Española en Materia de Convenios de Doble Imposición: Particular Referencia al Convenio con los Estados Unidos de América y al Proyecto de Convenio con México", en la obra *Convenios Fiscales Internacionales*, T.F.F., México, 1a. Edición, 1994.
91. ——"Aproximación al Principio de Igualdad Tributaria" en la obra *Principios Tributarios Constitucionales*, T.F.F., 1a. Edición, México, 1989.
92. Lerdo de Tejada, Francisco; "Código Fiscal de la Federación, Comentado y Anotado", 4ª. Edición, Editorial IEE, México, 1980.
93. ——"Atribuciones de las Autoridades Fiscales" *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México*, Mayo-Agosto, 1978
94. ——"La Ley de la Selva en Materia Tributaria", 45 años del Tribunal Fiscal de la Federación, Tomo I, 1a. Edición, México, 1982.
95. Lima Castillo, José Manuel; "El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal", 50 años del Tribunal Fiscal de la Federación, Tomo V, México, 1a. Edición, 1988.
96. Lomelí Cerezo, Margarita; "Derecho Fiscal Represivo", Porrúa, México, 1979.
97. López de Oñate, Flavio; "La Certeza del Derecho" *Ediciones Jurídicas Europa-América*, Buenos Aires, 1953.
98. López Padilla, Agustín; "Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta", 2ª. edición, Trillas, México, 1992.
99. Luqui, Juan Carlos; "Consideraciones Sumarias de la Obligación Tributaria", *Revista de Derecho Comercial y de las Obligaciones*, año II, no. 64, agosto 1978, Buenos Aires.
100. Macón, Jorge y Merino Mañón, José; "La Contribución de Mejoras en América Latina", Fondo de Cultura Económica y Banco Interamericano de Desarrollo, México, 1976.
101. Margain Barraza, Emilio; "La Irretroactividad de las Leyes Tributarias" en la obra *50 años del Tribunal Fiscal de la Federación*, Tomo V, 1a. Edición, México, 1988.
102. Margain Manautou, Emilio; "El Derecho Tributario Mexicano y Nuestros Tribunales, Memorial del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de México, Toluca, Enero-Marzo, 1989.
103. ——"La Política Fiscal" *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México*, Enero-Abril, 1978.
104. ——"Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano"; 4ª. Edición, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1977.
105. ——"Multa por Violación a las normas administrativas no fiscales", 50 años del Tribunal Fiscal de la Federación, Tomo VI, editado por el propio tribunal, 1a. edición, México, 1988.
106. ——"Nociones de Política Fiscal", Editorial Porrúa, México, 1992.
107. Martín Oviedo, José María; "El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Fiscal", *Revista de Derecho Privado*, Diciembre, 1970, Madrid, España.

108. Martínez, Francisco; "Los Sujetos Pasivos de la Obligación Tributaria", Revista Jurídica, No. 9, Argentina, 1961
109. Mendoza, Blanca Alicia; "La Jurisprudencia del Tribunal Fiscal y el Recurso de Queja", Ed. Tribunal Fiscal de la Federación, 1a. Edición, México, 1985.
110. Micheli, Gian Antonio; "Curso de Derecho Tributario", (Tr. Julio Banacloche), Editoriales de Derecho Reunidos, Madrid, 1975.
111. Miguel Calzado, María de Jesús; "Derecho Fiscal", Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1992.
112. Moreno Padilla, Javier; "El Principio de Igualdad en el Derecho Tributario" en la obra Principios Tributarios constitucionales", T.F.F., 1ª Edición, México, 1989.
113. ---"Los Convenios para evitar la Doble Contribución Internacional celebrados por México", en la obra Convenios Fiscales Internacionales, T.F.F., 1ª Edición, México, 1994.
114. ---"Régimen Fiscal de la Seguridad Social y del SAR", Colección Ensayos Jurídicos, Editorial Themis, México, 1994.
115. Nicola D'amatti; "Las Exenciones y la Subjetividad Tributaria", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, No. 81, Mayo-Junio, 1969, España.
116. Nicolás López, Jaime; "La Garantía de Irretroactividad de la Ley Fiscal en México y España", Revista PAF, No. 103, Segunda Quincena de Enero, 1994, ECASA, México.
117. ---"La Garantía de Legalidad Tributaria en México y España", Revista PAF No. 98, ECASA, Año VI, Primera Quincena de Noviembre, México, 1993
118. Noriega, Alfonso; "Lecciones de Amparo", 2ª. Edición, Porrúa, México.
119. Orendain Kunhard, Ignacio; "Las Contribuciones de Mejoras, Nueva fuente de Tributación Federal" en la obra 50 años del Tribunal Fiscal de la Federación, Tomo VI, 1a. Edición, México, 1988.
120. Oropeza García, José Raúl; "El papel del Derecho en Nuestra Sociedad. el Derecho Fiscal como palanca de cambio" 50 años T.F.F. Tomo V, 1a. Edición, México, 1988.
121. Ortega Maldonado, Juan Manuel; "El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Fiscal", Revista de la Academia Morelense de Derecho Procesal, Año 1, No. 3, Mayo 1996.
122. ---"El Principio de Igualdad en Materia Tributaria", Revista de la Academia Morelense de Derecho Procesal, Año I, No. 1, Marzo, 1996.
123. ---"Análisis Jurídico de la Legislación Fiscal del Estado de Morelos" Tesina para acreditar la materia de "Impugnaciones Administrativas" en el Posgrado de Derecho de la UNAM.
124. ---"Las Obligaciones Tributarias de Terceros a la luz de la libertad de Trabajo", Tesina presentada en la Facultad de Derecho de la UNAM para acreditar la materia del Impuesto Sobre la Renta, México, 1992.
125. P. de Jiménez, Elia; "Retenciones de Impuesto Sobre la Renta", Revista Horizonte Fiscal, No. 34, editado por Cronográficos, S.A., Junio de 1995.

126. P. Smith, Ephraim; "CCH Federal Taxation: Basic Principles", CCH, Incorporated, Chicago, Illinois, 1995.
127. Pérez de Ayala, José Luis; "Explicación de la Técnica de los Impuestos", 2ª. Edición, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, España, 1978.
128. Pórras y López, Armando; "Derecho Fiscal", Editorial Textos Universitarios; México, 1972.
129. Pugliese, Mario; "Instituciones de Derecho Financiero"; 2ª. edición, Porrúa, Méx., 1976.
130. Queralt, Juan Martín y Lozano Serrano, Carmelo; "Curso de Derecho Financiero y Tributario", Editorial Tecnos, Madrid, España, 1990.
131. Recasens Siches, "Introducción al Estudio del Derecho", Porrúa, México, 1980.
132. Renoveles Vallina, Wenceslao; "Aportaciones de Mejoras del Estado de México", Revista PAF, No. 126, ECASA, Primera Quincena de Enero de 1995.
133. Reyes Mora, Oswaldo G.; "El Estudio Contable de los Impuestos y la Interpretación de la Contabilidad Fiscal", T.F.F. 50 años, Tomo V, 1a. Edición, México, 1988.
134. Reyes, Vera, Ramón; "La fracción IV del artículo 31 en la Constitución Federal Mexicana"; 45 años del T.T.F., 1a. Edición, México, 1982.
135. "La Presión Fiscal en el Derecho del Trabajo", Revista PAF, No. 118, ECASA, Primera Quincena de Septiembre de 1994.
136. Ricoy Saldaña, Agustín G.; "El SAR y las Aportaciones al Régimen del Seguro Social", Editorial TAX, México, 1992.
137. Rivera Jiménez, Alberto; "Ensayos sobre cargas administrativas a los contribuyentes", Revista PAF, ECASA, Primera Quincena de Marzo, 1992.
138. ——"Influencia de los Principios de Contabilidad en la Ley del Impuesto Sobre la Renta", Revista PAF, No. 106, Primera Quincena de Marzo, 1994, ECASA, México.
139. Rivera Pérez Campos, José; "Equidad y Proporcionalidad en los Impuestos", 45 años del Tribunal Fiscal de la Federación, Tomo I, 1a. Edición, México, 1982.
140. Rodríguez Lobato, Raúl; "Derecho Fiscal", Editorial Harla, Colección de Textos Jurídicos Universitarios, México, 1990.
141. Rodríguez, Mejía, Gregorio; "Aspectos Fiscales del Tratado de Libre Comercio de América del Norte y del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea"; Primera Edición, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1994.
142. Rojo Chávez, Juan José; "Hacia una Política Fiscal acorde con nuestra Capacidad Contributiva"; Revista PAF, No. 76, ECASA, Primera Quincena de Diciembre, México, 1992.
143. Sainz de Bujanda, Fernando; "Los Sujetos de la Obligación Tributaria"
144. ——"Sistemas de Derecho Financiero"; Tomo I, vol. II, España; Editorial de Derecho Financiero y Tributario, Madrid.

145. Sánchez León, Gregorio; "Derecho Fiscal Mexicano (Parte General), 5ª. Edición, Cárdenas Editores, Méx., 1980.
146. Santofimio G., Jaime Orlando; "Acto Administrativo, Procedimiento, Eficacia y Validez", UNAM Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1988.
147. Treviño Martínez, Alejandro; "Convenios de Coordinación Fiscal entre el Gobierno Federal y las Entidades Federativas", 45 años del Tribunal Fiscal de la Federación, Tomo I, 1a. Edición, Méx. 1982
148. Trueba Fano, José Manuel; "Instrumentos Financieros Derivados", Revista PAF., No. 111, Segunda Quincena de Mayo de 1994, Año VI, ECASA, México.
149. Valdés Villareal, Miguel; "La Justicia en las Contribuciones", en la obra Principios Tributarios Constitucionales, Coedición T.F.F., UNAM, Casa Pedro Domeq, 1ª edición, México, 1989.
150. Vanoni, Ezio; "Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias", (Tr. Juan Martín Queralt), Fabrica nacional de moneda y timbre, Madrid, 1973.
151. Vergara Peral, Yolanda; "Interpretación de los Convenios Celebrados por el Instituto Mexicano del Seguro Social" en la obra "El Juicio de Nulidad ante el T.F.F." editado por el propio Tribunal, México, 1992.
152. Vernengo, R.J., "La Interpretación Jurídica", Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1977.
153. Villalobos Ortiz, María del Consuelo; "El Principio de Legalidad en Materia Tributaria a la Luz del Derecho Constitucional Mexicano" en la obra "Principios Tributarios Constitucionales", editado por el T.F.F., México, 1989.
154. ---"Los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional" Convenios Fiscales Internacionales, T.F.F., 1ª Edición, México, 1994.
155. Villegas B., Hector; "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", 5ª. Edición, Depalma, Argentina.
156. Villoro Toranzo, Miguel; "Los Principios Filosóficos y el Derecho Fiscal", en 45 Años del T.F.F., Tomo I, 1ª edición, México, 1982.
157. ---"Introducción al Derecho", Primera Edición, Porrúa, México, 1966.
158. Witker, Jorge y Jaramillo Gerardo; "Comercio Exterior de México, Marco Jurídico y Operativo", Serie Jurídica, McGraw-Hill, México, Primera Edición, 1996.
159. Zertuche García, Hector Gerardo, "La Jurisprudencia en el Sistema Jurídico Mexicano" Porrúa, México, 1992.

ÍNDICE TEMÁTICO

	Pág.
PREFACIO	1
TITULO PRIMERO: INTRODUCCIÓN	
CAPITULO I.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	4
CAPITULO II.- METODOLOGÍA EMPLEADA	8
TITULO SEGUNDO: CONCEPTO DE DERECHO FISCAL.	
CAPITULO I.- UBICACIÓN DEL DERECHO FISCAL EN EL CAMPO FINANCIERO Y JURÍDICO.	
I.- Hacienda Pública.....	24
II.- Derecho Financiero.....	24
III.- Finanzas Públicas.....	25
IV.- Derecho Fiscal.....	26
V.- La Materia Fiscal.....	26
VI.- Crédito Fiscal.....	29
VII.- Definición de Derecho Tributario.....	30
CAPITULO II.- EL DERECHO FISCAL Y SUS RELACIONES CON OTRAS DISCIPLINAS	
I.- Necesidad de Relacionar al Derecho Fiscal con otras disciplinas.....	34
II.- Con el Derecho Constitucional.....	35
III.- Con el Derecho Civil.....	35
IV.- Con el Derecho Penal.....	36
V.- Con el Derecho Procesal.....	37
VI.- Con el Derecho Presupuestario.....	38
VII.- Con el Derecho Económico.....	38
VIII.- Con el Derecho Administrativo.....	38
IX.- Con el Derecho Mercantil.....	39
X.- Con el Laboral.....	39
XI.- Con la Economía.....	39
XII.- Con la Política.....	40
XIII.- Con la Sociología.....	41
XIV.- Con la Psicología.....	42
XV.- Con la Contabilidad.....	43
XVI.- Con la Informática.....	43
XVII.- Con la Lingüística.....	44
TITULO TERCERO: LA NORMA JURÍDICA TRIBUTARIA	
CAPITULO I.- LAS FUENTES DEL DERECHO Y DE LAS OBLIGACIONES FISCALES.	
I.- La Constitución.....	49
II.- La Ley.....	50
III.- Decreto-Ley.....	60
IV.- Decreto-Delegado.....	61
V.- Los Tratados Internacionales.....	62
VI.- La jurisprudencia.....	64
VII.- Los Principios Generales del Derecho.....	66
VIII.- Los Convenios de Coordinación Fiscal.....	68
IX.- La Facultad Reglamentaria.....	69
X.- Las Autorizaciones Fiscales.....	76
XI.- Las Reglas Generales emitidas por la Secretaría de Hacienda.....	77
XII.- ordenes Interpretativas o Circulares.....	78
XIII.- La Consulta.....	79

XIV.- Los Convenios Fiscales celebrados entre la Administración Fiscal y los Contribuyentes.....	80
XV.- Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.....	81
XVI.- La Doctrina.....	82

CAPITULO II.- LA INTERPRETACIÓN E INTEGRACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

I.- Naturaleza de las Normas Tributarias.....	88
II.- La Interpretación de las Tributarias.....	89
III.- Fuentes de Interpretación de Normas Fiscales.....	90
IV.- Métodos de Interpretación.....	92
V.- Importancia de la interpretación de las Normas Fiscales.....	100
VI.- La integración de las normas tributarias.....	101

CAPITULO III.- ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES

I.- La eficacia de las Leyes Tributarias en el tiempo.....	108
II.- Eficacia de las Leyes Tributarias en el espacio.....	113

CAPITULO IV.- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA FISCAL.

I.- Introducción.....	117
II.- Principio de la Legalidad.....	118
III.- Principio de Seguridad Jurídica.....	121
IV.- Principio de Igualdad o Equidad.....	124
V.- Principio de Irretroactividad.....	131
VI.- Principio de previa audiencia.....	134
VII.- Principio de Proporcionalidad.....	136
VIII.- Principio de Confiscatoriedad.....	140
IX.- Principio de Vinculación con el gasto público.....	142
X.- Principio del mínimo exento.....	144
XI.- Principio de no exención impositiva.....	146
XII.- Otras garantías individuales en materia fiscal.....	147

TITULO CUARTO: LOS INGRESOS PÚBLICOS

CAPITULO I.- GENERALIDADES.

I.- Clasificaciones.....	159
A.- Clasificación Legislativa.....	159
B.- Clasificación Doctrinal.....	159

CAPITULO II.- LOS IMPUESTOS.

I.- Definición de Impuesto.....	166
II.- Características de los Impuestos.....	166
III.- Principios Teóricos de los Impuestos.....	166
IV.- Teorías que fundamentan la percepción de los impuestos.....	170
V.- Clasificaciones de los impuestos.....	109
VI.- Elementos esenciales de los Impuestos.....	173
VII.- Fines de los Impuestos.....	181
VIII.- Efectos de los Impuestos.....	182
IX.- El Calculo del Impuesto.....	184

CAPITULO III.- LOS DERECHOS.

I.- Definición.....	190
II.- Características.....	1911
III.- Clasificación de los Derechos.....	194

CAPITULO IV.- CONTRIBUCIÓN DE MEJORAS.

I.- Definición.....	197
II.- Características.....	198

III.- Criterios de Clasificación.....	199
IV.- La Contribución de Mejoras a Nivel Federal.....	200
V.- La Contribución de Mejoras a Nivel Estatal y Municipal.....	200
CAPITULO V.- LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL	
I.- Definición.....	206
II.- Características de las Aportaciones de Seguridad Social.....	207
III.- Las Cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social.....	208
IV.- Las Aportaciones al Fondo Nacional de la Vivienda.....	213
CAPITULO VI.- LOS ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES	
I.- Naturaleza Jurídica de los Accesorios de las Contribuciones.....	217
II.- Los Recargos.....	217
III.- Las Multas.....	220
IV.- Los Gastos de Ejecución.....	221
V.- Indemnización por Cheque Devuelto.....	222
VI.- La Actualización de Contribuciones.....	222
VII.- Gastos por Diferencia de Avalúos.....	223
VIII.- Gastos Derivados de Inspección Fiscal.....	223
TITULO QUINTO: LA RELACIÓN JURÍDICA FISCAL	
CAPITULO I.- LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	
I.- El Contenido de la Relación: La Obligación Tributaria.....	227
II.- Nacimiento de la Obligación Fiscal.....	228
III.- La Extinción de la Obligación Fiscal.....	230
CAPITULO II.- LOS SUJETOS PASIVOS	
I.- Nociones Generales.....	239
II.- Clasificación de los Sujetos Pasivos.....	241
III.- Principio de Indisponibilidad de las Normas Subjetivas Tributarias.....	244
IV.- Cualidades de los Sujetos Pasivos para la Obligación Tributaria.....	245
V.- Criterios de Vinculación entre el Sujeto Pasivo y Activo.....	245
VI.- La Capacidad del Sujeto Pasivo Fiscal.....	248
VII.- Los Sujetos Exentos.....	248
VIII.- Clasificación de las Exenciones.....	169
CAPITULO III.- LOS SUJETOS ACTIVOS	
I.- Generalidades.....	256
II.- El Poder Tributario y La Competencia Tributaria.....	256
III.- Poder Tributario Federal.....	258
IV.- Poder Tributario Estatal.....	260
V.- Competencia para Establecer Contribuciones Municipales.....	261
VI.- Competencia para establecer Contribuciones a favor de Organismos Descentralizados.....	262
TITULO SEXTO: LA CONCURRENCIA TRIBUTARIA	
CAPITULO I.- LA DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA NACIONAL	
I.- Planteamiento del Problema.....	265
II.- El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.....	266
III.- Naturaleza Jurídica de estos Convenios.....	271
IV.- Perspectivas de estos Convenios.....	271
V.- Convenios de Colaboración Administrativa en Materia de Contribuciones entre el Estado y sus Municipios.....	272
CAPITULO II.- LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL	
I.- Planteamiento del Problema.....	276
II.- Definición de los Convenios Internacionales en materia Tributaria.....	277

III.- Objetivos de estos Convenios.....	277
IV.- Fundamento Constitucional	277
V.- Contenido.....	278
VI.- Limitaciones.....	278
CONCLUSIONES.....	281
BIBLIOGRAFÍA.....	283
ÍNDICE.....	292