

UNIVERSIDAD LASALLISTA BENAVENTE



FACULTAD DE DERECHO

CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MÉXICO

CLAVE 879309



**LA MISCELÁNEA FISCAL Y SU APLICACIÓN
OBLIGATORIA PARA EL CONTRIBUYENTE**

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADA EN DERECHO

PRESENTA
LETICIA MALDONADO PÉREZ

ASESOR
LIC. JOSÉ ROBERTO NAVARRO GONZALEZ

CELAYA, GTO.

FEBRERO DEL 2006



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.

AGRADECIMIENTO

*Con el presente trabajo quiero agradecer a Dios y a mis
padres Agustín Maldonado P. Y Camerina
Pérez P. por apoyarme en cada paso de mi vida.
Este esfuerzo se ve consolidado gracias a ellos
mi mayor ejemplo y mi mayor bendición, los quiero
con toda mi alma.*

DEDICATORIA

Este trabajo esta dedicado a Miguel A. Hernández por ser un pilar importante en mi vida; a mi nena Diana Michelle por ser esa luz de esperanza en mi camino; a mis hermanos Octavio y su esposa Beatriz, a Rosario, Laura, Agustín, Ana, Mari, Patricia y José Luis, a Octavio y Yesenia; gracias por estar siempre con migo; a mis Profesores, por sus sabios conocimientos y amor a la profesión; a mis amigos inolvidables Citlalli, Mili, Mari, Ari, Ale, Juan, gracias por su amistad.

INDICE DE CONTENIDO

INTRODUCCION

CAPITULO 1 El derecho Tributario y las Contribuciones

1.1 Antecedentes	3
1.2 Concepto de Ordenamiento Jurídico.	6
1.2.1 Concepto de Derecho Tributario.	7
1.2.1.1 Ramas del Derecho que se relacionan con el derecho Tributario	7
1.3 Naturaleza y Concepto doctrinario de las Contribuciones.	9
1.3.1 Elementos de la definición de Contribución.	10
1.3.2 Clasificación Doctrinaria de las Contribuciones.	10
1.3.2.1 Contribuciones directas e indirectas.	10
1.3.2.2 Contribuciones Reales y Personales.	10
1.3.2.3 Contribuciones Específicos y Ad-valorem.	11
1.3.2.4 Contribuciones Generales y Específicos.	11
1.3.2.5 Contribuciones con fines Fiscales y Extra fiscales.	11
1.3.2.6 Contribuciones Alcabalatorias.	12
1.4 Concepto Legal de las contribuciones.	12
1.4.1 Clasificación Legal de las Contribuciones	14
1.4.2 Concepto de Aprovechamientos.	14
1.4.3 Accesorios de las contribuciones.	14
1.4.4 Concepto de otros ingresos Tributarios.	14
1.4.5 Productos.	15
1.4.6 Créditos Fiscales.	

CAPITULO 2 Fuentes del Derecho Tributario

2.1 Concepto	16
2.1.1 Fuentes Formales del Derecho Tributario	16
2.1.1.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	16
2.1.1.2 Ley	17
2.1.1.2.1 Elementos de carácter declarativo y ejecutivo de la Ley.	18
2.1.1.2.2 Parte orgánica y transitoria de la Ley.	18

2.1.1.2.3 Limite espacial y Limite Temporal de la Ley.	19
2.1.1.2.4 Vigencia Ordinaria de la Ley.	21
2.1.1.2.5. Clasificación de las normas jurídicas.	21
2.1.1.2.5.1 Desde el punto de vista de su jerarquía.	22
2.1.1.2.5.2 Desde el punto de vista del ámbito espacial de validez de la Ley.	24
2.1.1.2.5.3 Desde el punto de vista del ámbito temporal de validez de la Ley.	24
2.1.1.2.5.4 Desde del ámbito material de validez.	25
2.1.1.2.5.5 Desde el punto de vista del ámbito personal de validez de las normas.	25
2.1.1.2.5.6 Desde el Punto de vista de sus relaciones de complementación	26
2.1.1.2.6 Etapas del proceso legislativo.	27
2.1.1.2.6.1 Iniciativa de Ley.	27
2.1.1.2.6.2 Discusión de Ley.	28
2.1.1.2.6.3 Aprobación de Ley.	29
2.1.1.2.6.4 Promulgación de Ley.	29
2.1.1.2.6.5 Publicación de la Ley.	29
2.1.1.2.6.6 Vacación de la Ley.	30
2.1.1.2.6.7 Entrada en vigor o vigencia de la ley.	30
2.1.1.3 Decreto ley y el Decreto Delegado.	31
2.1.1.4 Los Reglamentos.	33
2.1.1.5 Las circulares.	37
2.1.1.6 La Jurisprudencia y su origen.	40
2.1.1.7 La Doctrina.	44
2.1.1.8 La Costumbre	44
2.1.1.9 Tratados Internacionales	45
2.1.1.10 Principios Generales del Derecho	46
2.1.1.11 Métodos de interpretación.	49
2.1.1.12 Método de interpretación aplicado por nuestra legislación fiscal.	50

CAPITULO 3 Principios Doctrinarios y Constitucionales de las Contribuciones.

3.1 Principios doctrinarios.	51
3.1.1 Principio de Capacidad de Pago.	
3.1.2 Principio del Beneficio.	52
3.1.3 Principio de Crédito por Ingreso Ganado	53
3.1.4 Principio de la Ocupación Plena.	53
3.1.5 Principio de la Conveniencia.	
3.1.6 Principio de Justicia	

3.1.7 Principio de Certidumbre.	
3.1.8 Principio de Comodidad.	53
3.1.9 Principio de Economía.	54
3.1.10 Principio de la Suficiencia de la Imposición.	54
3.1.11 Principio de la Elasticidad.	54
3.1.12 Principio de Economía Publica.	54
3.1.13 Principio de la Administración Fiscal.	55
3.2 Principios Constitucionales.	55
3.2.1 Principio de Legalidad tributaria	55
3.2.2 Principio de Generalidad.	56
3.2.3 Principio de Obligatoriedad.	56
3.2.4 Principio de Vinculación con el Gasto Publico.	57
3.2.5 Principio de Proporcionalidad.	57
3.2.6 Principio de Equidad.	61
3.3 Requisitos Constitucionales de las contribuciones.	62

CAPITULO 4 Funciones y Atribuciones del Estado en materia tributaria.

4.1 Funciones del Estado.	
4.1.1 Función legislativa.	66
4.1.2 La Función Ejecutiva o Administrativa	67
4.1.3 Función Judicial	69
4.2 Atribuciones del Estado.	70
4.2.1 Atribuciones del estado para regular las actividades económicas de los particulares.	70
4.2.2 Atribuciones para crear servicios públicos.	71
4.2.3 Atribuciones para intervenir mediante gestión directa en la vida económica cultural y asistencias del país.	71
4.3 La actividad Financiera del Estado.	71
4.3.1 Obtención de Recursos del Estado	72
4.3.2 La gestión o manejo de los bienes patrimoniales del Estado.	73
4.3.3 La erogación de los recursos financieros del Estado.	74
4.4 Concepto del Poder Tributario	74
4.4.1 Fundamento Constitucional del poder Tributario.	75

4.4.2	Justificaciones del la Potestad Tributaria	75
4.4.3	Justificación legal	77
4.4.4	La Administración Tributaria y Deberes Fiscales	78
4.4.5	Las características del Sistema Tributario	79
4.4.5.1	Factores que condicionan el cumplimiento Tributario	80
4.4.5.2	Variables que determinan la capacidad recaudatoria del sistema tributario.	84
4.5	Concepto de Fiscalización	84
4.5.1	La Fiscalización y sus Objetivos	86
4.5.2	Eficacia de la Acción Fiscalizadora	88
4.6	Simplicidad de la estructura Tributaria	90
4.7	Aceptación del Sistema Tributario	93
CAPITULO 5 Facultad Reglamentaria del Ejecutivo Federal.		
5.1	Antecedentes.	95
5.1.1	Constitución federal del 1824.	95
5.1.2	Las Siete Leyes de 1836.	95
5.1.3	Las bases orgánicas de 1843.	96
5.1.4	La Constitución de 1857.	96
5.1.5	Constitución de 1917.	96
5.2	Facultad Reglamentaria.	96
5.2.1	Clasificación de los Reglamentos administrativos en la Legislación Mexicana.	97
5.2.1.1	Reglamentos Ejecutivos.	97
5.2.1.2	Reglamentos Gubernativos y de Policía.	98
5.2.1.3	Reglamentos Interiores de la Administración Publica.	99
5.2.2	Características de los Reglamentos Administrativos.	99
5.2.2.1	Su fundamento Constitucional.	100
5.2.2.2	Su Naturaleza.	100
5.2.2.3	Su Vigencia.	101
5.2.2.4	Sus Principios Reguladores.	101
5.3	No hay Reglamentos Autónomos.	102
CAPITULO 6 Secretaría de Hacienda y Crédito Publico		
6.1	Antecedentes.	106
6.2	La Secretaría de Hacienda Y Crédito Público	106
6.2.1	Estructura de la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico	107

6.2.2 Funciones de los Órganos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.	108
6.2.2.1 Titular de la Secretaría de Hacienda	108
6.2.2.2 Subsecretaría de Hacienda y Crédito público	108
6.2.2.3 La Subsecretaría de ingresos	109
6.2.2.4 secretaria de Egresos	109
6.2.2.5 Procuraduría Fiscal de la Federación	110
6.2.2.6 Tesorería de la Federación	110
6.2.2.7 Oficialía Mayor	111
6.3 Funciones de las administraciones Locales.	111
6.3.1 De Auditoría.	111
6.3.2 De Recaudación.	112
6.3.3 Jurídica de ingresos	112

CAPITULO 7 Análisis de la Resoluciones Misceláneas Emitidas por la SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

7.1 Antecedentes.	114
7.2 Marco Jurídico de la Resolución Miscelánea Fiscal.	114
7.2.1 Fundamento Legal de La Resolución Miscelánea.	116
7.2.2 Autoridad facultada para emitir la resolución Miscelánea Fiscal.	117
7.2.3 Naturaleza Jurídica de la resolución Miscelánea.	117
7.2.4 Objeto y Finalidad de la Resolución Miscelánea.	118
7.3 Ausencia de Seguridad Jurídica de las Resoluciones Miscelánea Fiscal.	118
7.4 Planteamiento	119

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

ANEXOS

INTRODUCCIÓN

El problema de la siguiente tesis es tratar de discernir si las disposiciones que establecen cargas a los particulares, contenidas en la Resolución Miscelánea Fiscal cumplen o no con los principios constitucionales de los tributos y por consiguiente si su aplicación es obligatoria.

El tema me resultó de interés, en virtud de que, en la aplicación cotidiana de las disposiciones fiscales debemos recurrir frecuentemente a la Resolución Miscelánea Fiscal en busca de respuestas a cuestiones concretas de interpretación de las leyes tributarias.

La importancia del tema radica en el que si el contribuyente conoce en que casos las disposiciones normativas contenidas en la Resolución Miscelánea Fiscal violan los principios constitucionales en materia tributaria, estará en la posibilidad de aplicar o no dichas reglas; sabiendo que si la autoridad pretendiera sancionarlo por la no aplicación de alguna regla contenida en la resolución, pueda defenderse eficazmente.

Sabemos que la S.H.C.P. año con año publica la Resolución Miscelánea Fiscal, conteniendo reglas que ayudan a la interpretación y aplicación de las leyes tributarias a casos concretos en el periodo de su vigencia, en dicha resolución se mencionan las diferentes aplicaciones a las leyes y reglamentos en materia fiscal; pero aquí encontramos el choque de conocimientos, en virtud

de que estas indicaciones o interpretaciones van mas allá de la intención de un mejor cumplimiento de la norma establecida en las citadas leyes; ya que se adicionan o modifican términos, requisitos y plazos, que crea inseguridad jurídica al contribuyente y este termina por acatar lo que indica la Resolución Miscelánea Fiscal.

Como se menciona con antelación es emanado de la autoridad administrativa en materia fiscal (S.H.C.P.) Comenzando por el principio de legalidad, la que refiere que la autoridad únicamente podrá hacer lo que expresamente le señale la ley y el particular lo que la ley no le prohíba; ¿estos términos o requisitos son de observancia obligatoria para los contribuyentes?.

La investigación fue posible, gracias a que se contó con la legislación vigente en esta materia, de la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2005 publicada el 30 de mayo del mismo año, además de disponer de revistas de carácter técnico en materia fiscal, así como de bibliografía suficiente para dicha investigación y como complemento de paginas web.

La hipótesis del presente trabajo fue “Las disposiciones de la Resolución Miscelánea Fiscal no son de aplicación obligatoria para los contribuyentes”. Así concluido el presente consideramos que las respuestas encontradas afirman la hipótesis planteada, por violar los principios constitucionales en materia fiscal; sin embargo es muy importante señalar que el análisis se limito a algunas reglas que tienen correlación con la ley del ISR y el C.F.F.

CAPITULO 1

EL DERECHO TRIBUTARIO Y LAS CONTRIBUCIONES

1.1 ANTECEDENTES.

Se dice que el origen de las contribuciones se da en el momento, en que el hombre decide vivir en sociedad, ya que a partir de aquí, es cuando se da también el origen de las comunidades que posteriormente en su conjunto forman un estado, el cual tiene la necesidad de ser conducido por un gobierno, y este a su vez para satisfacer las necesidades de sus comunidades, le es necesario desde ese momento la implantación de las contribuciones.

En la antigua Grecia la recaudación de las contribuciones hechas a su gobierno, se daba a través de las llamadas "LITURGIAS".

Las contribuciones en la Roma antigua, en su principio sólo se imponían en caso de emergencia, estas contribuciones sólo se cobraban en las provincias y no a las ciudades romanas, ya que la consideraban como una ofensa.

La cobranza de éstas contribuciones para el imperio se hacía a través de los llamados publícanos.

De igual forma en la época antigua la guerra fue considerada como una forma de allegarse contribuciones, las cuales eran cobradas a los pueblos sometidos.

Una época como la edad media (era de las cruzadas) es rica en experiencia en la explotación del poderoso al débil, ya que en ella el poderoso lo representaba el señor feudal, rico por tener abundancia de propiedades, pero que se requería de manos útiles para cultivar su tierra y sobre todo para proteger su integridad física de los ataques vandálicos de posibles agresores. En esta época el señor feudal establece las condiciones para sus servicios, los cuales están ante todo obligados a deberles respeto y agradecimiento, esto origina que la cuestión tributaria se vuelva anárquica, arbitraria e injusta ya que los siervos deberían cumplir con dos tipos de obligaciones: personales y económicas.

Obligaciones Personales: Estas consistían en prestar servicio militar a favor del señor feudal, al acompañarlo a la guerra, siendo esta obligación totalmente libre para el criterio del señor feudal, pero finalmente se restringió a 40 días de servicios y el siervo solo tenía el deber de acompañarlo hasta determinada región. Dentro de estas obligaciones también surge la de cultivar las tierras propiedad del feudo.

La obligación de orientar al Señor en los negocios y la de hacer guardia, así como de alojar a los visitantes del señor feudal, fueron otras de las modalidades de este tipo de prestaciones que tenían que cumplir los siervos.

Obligaciones Económicas: En este género de prestaciones aparecieron por ejemplo: pagar por usar el horno, el molino del señor feudal, contribuir con vino, proporcionar granos, cabezas de ganado, así como aportar los impuestos de la talla o pecho, el impuesto de la mano muerta, el diezmo, etc.

Impuesto De La Talla O Pecho. Se conoció con este nombre porque al momento de ser pagado se hacía en un pedazo de madera una marca o talla, los actos que originaban el pago de este impuesto básicamente eran:

- A. El casamiento de una de las hijas.
- B. Armar de caballero a un hijo.
- C. La adquisición de equipo para las cruzadas.
- D. La propiedad de inmueble, la cual se estimaba de acuerdo con su fertilidad.

Impuesto De Mano Muerta. Consistía en el derecho de adjudicación del señor feudal, cuando uno de sus siervos fallecía y tenía bienes, en esta época los parientes colaterales del fallecido no tenían derecho a heredar por lo que si el señor feudal permitía tal hecho, éstos deberían pagar lo que se conocía como el derecho de relieve, de acuerdo con este impuesto el señor feudal también podía agenciarse los bienes de los extranjeros que fallecían dentro de sus propiedades o territorios.

Diezmo. Representaba la obligación del siervo de pagar la décima parte de sus productos al señor feudal.

En la historia de los impuestos, también hace su aparición el pueblo azteca, sus soberanos exigían águilas y bolas de caucho, cierto número de mancebos a los cuales por motivos religiosos se les sacrificaba arrancándoles el corazón.

El pueblo azteca podríamos decir marca la pauta para lo que en nuestros días se conoce como impuestos ordinarios y extraordinarios, pues ellos manejaban impuestos normales y los famosos impuestos de guerra o para celebridades religiosas.

Como dato histórico del pueblo azteca puede citarse que básicamente sus tributos fueron desarrollados en especie y posteriormente encajados por el tributo en dinero o monedas con la llegada de los conquistadores españoles.

1.2 CONCEPTO DE ORDENAMIENTO JURÍDICO.

Debemos entender por tal al sistema de normas jurídicas que una determinada comunidad social genera en su propio seno.

Para hablar de ordenamiento Jurídico es necesario que la norma este colocada por una voluntad superior capaz de imponer las normas de conducta a todos los integrantes del grupo social subordinada a ella a través de un poder público.¹

En cierto modo puede decirse que la autoridad interviene solo cuando hay incertidumbre sobre la existencia o sobre el contenido de la norma; o bien cuando esta ha sido violada.

Partiendo de la Teoría General del Derecho encontramos que el establecimiento de normas emanadas del Estado, encargado de la función legislativa para regular la conducta de una sociedad dirigida a la recaudación de impuestos, nos coloca frente a un ordenamiento de carácter tributario, del que mas adelante se definirá mas expresamente.

De esta manera estamos en momento de definir el Derecho como un conjunto de normas jurídicas bilaterales, externas, heterónomas y coercitivas, que tienen por objeto regular la conducta externa humana en su interferencia subjetiva.

¹ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho fiscal*, México, Themis, 2000, pp. 30

1.2.1 CONCEPTO DERECHO TRIBUTARIO.

Ya analizamos la definición de Ordenamiento Jurídico así como el concepto del Derecho, entonces estamos en momento para definir lo que concierne al tema de tesis.

Derecho tributario. Es el conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación y el pago de contribuciones establecidas a los particulares.²

1.2.1.1 RAMAS DEL DERECHO QUE SE RELACIONAN CON EL DERECHO TRIBUTARIO.

Son las siguientes.

- a) Derecho Objetivo. Es el conjunto de leyes que rigen las relaciones de los individuos entre si, con el Estado y de este con aquellos.
- b) Derecho Subjetivo. Es el conjunto de facultades reconocidas a los individuos por la ley para realizar determinados actos en satisfacción de sus propios intereses.
- c) Derecho vigente, es el conjunto de reglas atributivas en una época y en un lugar determinado que el poder público considera obligatorias.
- d) Derecho Positivo. Es todo ordenamiento Jurídico que se cumple. La positividad es un hecho que estriba en la observancia de cualquier precepto vigente o no vigente.
- e) Derecho Administrativo. Es el conjunto de reglas o disposiciones que rigen la organización del Poder Ejecutivo y la forma de hacer promociones a dicho poder.

² GARZA, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 2002.

f) Derecho Constitucional. Es el conjunto de disposiciones que rigen la organización o constitución del Estado, la constitución del Gobierno mismo, las relaciones de los poderes y la organización y funcionamiento del poder Legislativo.

g) Derecho Financiero. Es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesita el Estado y los órganos Públicos, necesarios para la composición del presupuesto nacional, para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de la relación jurídica entre los poderes y los órganos del Estado y entre los mismos ciudadanos que derivan de la aplicación de esas normas.

h) Derecho fiscal. Conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Fisco, entendamos como Fisco al órgano estatal encargado de la determinación, recaudación y administración de los tributos.

1.3 NATURALEZA Y CONCEPTO DOCTRINARIO DE LAS ONTRIBUCIONES.

1. Naturaleza de las contribuciones. Son los particulares, ciudadanos gobernados o administrados, los que deben contribuir al sostenimientos de los gastos públicos sacrificando una parte proporcional de sus ingresos, rendimientos o ganancias, la contraparte o sujeto activo es el Estado, en cuyo favor se establece el crédito o el deber de dar o prestar el pago o cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.

2. Concepto doctrinario de las Contribuciones estas son el más importante de los ingresos tributarios del Estado, diversos tratadistas se han ocupado en elaborar múltiples definiciones al respecto, entre algunos tenemos:

a) Es el vínculo jurídico por el cual el Estado actúa como sujeto activo exigiendo a un particular denominado sujeto pasivo el cumplimiento de una

prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie. (Emilio Margain Manautou).

b) Es una prestación obligatoria, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a las relaciones jurídicas de Derecho. (Guliani Forouge)

c) Utilizaremos al que a juicio de Adolfo Arrioga Vizcano es la más utilizada por muchos autores tales como Joaquín B. Ortega y Guillermo López entre otros. **Las contribuciones son las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales para cubrir con los gastos públicos.**

1.3.1 ELEMENTOS DE LA DEFINICIÓN DE CONTRIBUCIÓN:

1) Toda contribución implica una prestación. De acuerdo con lo que nos indica el Derecho Civil, por prestación debemos entender toda obligación de dar o hacer, en el caso específico de los impuestos dicha obligación consiste fundamentalmente en el deber jurídico que todo contribuyente tienen que desprenderse de una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para entregarla al Estado.

2) Toda contribución debe ser cubierto en dinero o en especie, según lo dispongan las leyes respectivas (Art. 20 C.F.F., artículo 1º y 8º de la Ley Monetaria).

1.3.2 CLASIFICACIÓN DOCTRINARIA DE LAS CONTRIBUCIONES.

Es importante clasificar las contribuciones, ya que por medio de esta podemos tener un mejor conocimiento de los mismos, y saber cual es el gravamen apropiado para la actividad que se desea gravar, y para saber si el gravamen es el adecuado a la economía del Estado o región en que se desea establecer.

1.3.2.1 CONTRIBUCIONES DIRECTAS E INDIRECTAS.

Contribuciones Directas. Tienen por objeto gravar ganancias, utilidades o rendimientos y en los cuales el sujeto pasivo no puede trasladarlo a otras personas. Vg. ISR

Contribuciones Indirectas. Tienen por objeto gravar el consumo y el sujeto pasivo puede trasladarlo a otra persona. Vg. IVA

1.3.2.2 CONTRIBUCIONES REALES Y PERSONALES.

Contribuciones Reales. Son los que desatienden a las personas y se preocupan exclusivamente por los bienes o las cosas que se gravan. Vg. IMPAC

Contribuciones Personales: Son los que gravan los ingresos o ganancias obtenidos por las personas físicas o morales, como consecuencia del desarrollo de los diversos tipos de actividad productiva. Vg. Ley del ISR.

1.3.2.3 CONTRIBUCIONES ESPECÍFICOS Y AD-VALOREM

Contribuciones Específicas. Son los que atienden para su correspondiente determinación en cantidad líquida en pesos, medida, volumen, cantidad y dimensión en general del objeto gravado. Vg. Impuesto predial.

Contribuciones Ad-Valorem. Atienden al precio o valor del propio objeto gravado.

1.3.2.4 CONTRIBUCIONES GENERALES Y ESPECÍFICAS.

Contribuciones Generales. Son los que gravan diversas actividades económicas, que tienen en común el ser de la misma naturaleza Vg. IVA Y IRS.

Contribuciones Especiales. Son los que exclusivamente indican o gravan a una determinada actividad, Vg. Derecho por uso de aeropuertos, impuestos sobre minería y IEPS.

1.3.2.5 CONTRIBUCIONES CON FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES.

Contribuciones Con fines Fiscales. Son los que se establecen para proporcionar ingresos que el Estado requiere para la satisfacción de su presupuesto.

Contribuciones Extrafiscales. Son los que se establecen no con el ánimo o el deseo de que se produzcan ingresos, sino con el objeto de obtener una finalidad distinta de carácter social, económico, etc.

1.3.2.6 CONTRIBUCIONES ALCABALATORIAS.

Son gravámenes a la circulación de mercancías por el territorio nacional, los cuales tienen por objeto proteger el desarrollo de las industrias y el consumo local, se recaudan a través de las garantías establecidas en los principales puntos de entrada o de salida de una entidad a otra, en las principales carreteras internas, con el fin de eludir la acción jurisdiccional que pueden ejercer los particulares.

La Constitución en el artículo 117 constitucional marca claramente la prohibición de dichas contribuciones.

1.4 CONCEPTO LEGAL DE LAS CONTRIBUCIONES.

Nuestra carta magna en su Artículo 31 fracción IV nos proporciona las bases para desprender un concepto legal de las contribuciones y que a la letra dice: 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."

No existe un concepto legal de Contribución que se desprenda de un ley en específico; si no que solamente el Código Fiscal de la Federación nos muestra

una base para saber lo que serian las contribuciones. “Art. 2 Código Fiscal de la Federación:

“Impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en las situación jurídica o de hecho previstas por la misma que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III, IV de este artículo”.

1.4.1 CLASIFICACIÓN LEGAL DE LAS CONTRIBUCIONES:

De acuerdo a nuestra legislación tributaria existen 4 contribuciones que los mexicanos estamos obligados cubrir. Art. 2° del Código Fiscal de la Federación.

Impuestos

Derechos

Aportaciones de Seguridad Social

Contribuciones de Mejoras

a) Impuestos. Son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho previstas por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III, IV de este artículo.

b) Derechos. Son las contribuciones establecidas en la Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio publico de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público excepto cuando se presten por organismos descentralizados u organismos desconcentrados, cuando en este ultimo caso se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son Derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

c) Aportaciones de Seguridad Social. Son las contribuciones establecidas en la Ley cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que se hace mención el párrafo anterior las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

d) Contribuciones de Mejoras. Son las establecidas a cargo de personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

1.4.2.1 CONCEPTO DE APROVECHAMIENTOS.

Son los ingresos que percibe en 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. Art. 3° del Código Fiscal de la Federación.

1.4.2.2 ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES.

Son los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y las indemnizaciones a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del código fiscal de la Federación. Estas participan en naturaleza de las contribuciones. Art. 4-A del Código Fiscal de la Federación.

1.4.2.3 CONCEPTO DE OTROS INGRESOS TRIBUTARIOS.

Productos. Son las contraprestaciones por servicios que preste el Estado en sus funciones de Derecho Privado, así como por el uso, aprovechamiento o

enajenación de bienes de dominio privado. Art. 3 Código Fiscal de la Federación.

1.4.2.4 PRODUCTOS.

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

1.4.2.5 CRÉDITOS FISCALES.

Son a los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que se deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servicios públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derechos a percibir por cuenta ajena. Art. 4° del Código Fiscal de la Federación

Ahora bien ya tenemos las nociones básicas de lo que hablaremos en presente trabajo de tesis, mas adelante en los capítulos seguidos entraremos mas afondo sobre las fuentes del Derecho Tributario, de los Principios que rigen en esta materia, etc.

CAPITULO 2

FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

2.1 CONCEPTO.

Se entiende por tal el origen, principio, serie de causas, procedimientos datos que provocan o producen el Derecho, ahora bien debemos anotar que el Derecho en sus diversas manifestaciones en que puede presentarse tiene un antecedente de contenido no jurídico, que esta representado por diversos fenómenos que influyen para que las normas jurídicas se dicten en determinado sentido y fijar su contenido.

2.1.1 FUENTES FORMALES DEL DERECHO TRIBUTARIO.

Se refiere a los distintos modos de manifestarse la norma, externa y socialmente se le llamara fuentes formales.

2.1.1.1 CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS:

La carta magna en su articulo 133 señala lo siguiente: “Esta Constitución, las Leyes del Congreso de la Unión que emanen ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la Republica, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión; Los jueces de cada Estado se arreglaran a dicha Constitución, las leyes

o tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las constituciones o leyes de los Estados”.

2.1.1.2 LEY.

Es la principal fuente del Derecho; que consiste en un conjunto de normas jurídicas obligatorias y generales dictadas por un poder legítimo para regular la conducta de los hombres o para establecer los órganos necesarios para el cumplimiento de sus fines en materia de recaudación de tributos.

Ha quedado establecido que en México es la ley la única fuente formal señalada en la Constitución, aunque también ha quedado dicho que el reglamento y en menor medida las circulares han adquirido una gran importancia en materia tributaria, de tal manera que podemos afirmar que el establecimiento, recaudación y control de las contribuciones y las relaciones entre el fisco y los contribuyentes se rigen tanto por la ley como por el reglamento y las circulares.

Dentro del concepto de ley debemos comprender al Decreto- ley y decreto–delegado ordenamientos que constituyen una excepción a la división de poderes en virtud de que, en los términos de la Constitución, aun cuando emana del poder Ejecutivo no tiene fuerza de ley.

Hemos visto que la ley es un acto emanado del Poder Legislativo que crea situaciones jurídicas abstractas e impersonales es; como nos indica Giannini y Careé de Malberg, la manifestación de voluntad del Estado emitida por los órganos a los que especialmente confía la Constitución la tarea de desarrollar la actividad legislativa y su característica principal es la primacía que tiene sobre cualquier otra regla anulando aquellas que se opongan, y que no puede ser

modificada ni derogada mas que a través de una nueva disposición del órgano legislativo.

2.1.1.2.1 ELEMENTOS DE CARÁCTER DECLARATIVO Y EJECUTIVO DE LA LEY.

Se ha sostenido que toda ley impositiva debe contener dos órdenes de preceptos: unos de carácter declarativo y otros de carácter ejecutivo

1. Los de carácter declarativo. Que son las que se refieren al nacimiento de la obligación fiscal y la identificación del causante que tiene la responsabilidad fiscal.

2. Los de carácter ejecutivo. Que son las que se refieren a los deberes del causante, y en su caso de las personas que además tienen responsabilidad fiscal para el cumplimiento pleno y oportuno de la obligación fiscal.

El criterio que ha sostenido el Tribunal Fiscal de la Federación sobre este punto es el siguiente:

“la Ley debe contener dos ordenes de preceptos; unos simplemente declarativos de los derechos del Fisco, en los que se determina los elementos constitucionales de la obligación, señalando objeto, sujeto pasivo y circunstancias en que se manifiesta el hecho jurídico al cual la ley condiciona el nacimiento del vinculo tributario”.

En estos preceptos, la voluntad del causante es nula, las obligaciones que crea dependen exclusivamente de la voluntad unilateral del legislador, lo único que exige es el medio para ser conocido por los contribuyentes con la amplitud necesaria con el objeto de que queden oportunamente satisfechos. Los otros preceptos de la ley son de carácter ejecutivo que impulsan la voluntad de los causantes que obren en determinado sentido; si se resiste, reciben perjuicio.

2.1.1.2.2 PARTE ORGÁNICA Y TRANSITORIA DE LA LEY.

Desde otro punto de vista la ley tributaria, como todas las leyes, consta de dos partes; la orgánica y la transitoria.

1. La parte orgánica desarrolla la regulación jurídica de la materia a que se refiere la ley por lo que aquí encontramos a los preceptos declarativos y ejecutivos mencionados con anterioridad.
2. La parte transitoria conocida como derecho transitorio o Intemporal contiene el conjunto de reglas establecidas por el legislador en una ley de nueva creación a situaciones no reguladas con anterioridad, en cambio la ley o disposiciones vigentes aplicables a las situaciones ya reguladas, al dejarse de aplicar la que se abroga o deroga y empezarse a aplicar la que se expide.

2.1.1.2.3 LÍMITE ESPACIAL Y LÍMITE TEMPORAL DE LA LEY.

1. Limite Espacial de Ley.

Se refiere al territorio en la cual la ley se aplica y produce sus efectos. En México, conforme a su organización política como Republica Federal que tiene como base de su división política al municipio, entonces encontramos que hay leyes federales y leyes locales, donde se incluyen las del Distrito Federal y leyes municipales en cada una de ellas tiene vigencia dentro del territorio que legalmente le corresponda a la entidad política respectiva, salvo el caso de las leyes federales, pues por disposición del artículo 8º del Código Fiscal de La Federación para los efectos fiscales se entenderá por México, país del Territorio Nacional que conforme a la constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial, zona que comprende una franja de 200 millas paralelas a las costas del país por lo tanto la zona de vigencia de la ley fiscal federal esta constituida por el territorio nacional mas la zona económica exclusiva fuera del mar territorial.

2. Limite Temporal de la Ley.

Consiste en el periodo y momento previsto para que la ley entre en vigor. En nuestro país, la vigencia constitucional de la Ley impositiva es anual; así por desprenderse del texto constitucional, en efecto en los términos del artículo 73, VII y 74, IV de la Constitución Federal es anual, durante un periodo ordinario de sesiones el Congreso de la Unión debe examinar, discutir y aprobar, el presupuesto de egresos de la Federación imponiendo las contribuciones necesarias para cubrirlo, pues esta imposición de las contribuciones es únicamente en la medida necesaria para cubrir el presupuesto de egresos de un año, y satisfecho ese presupuesto carece de fundamento y justificación constitucional la imposición del tributo al menos hasta en tanto no se discuta y apruebe otro presupuesto de egresos para el siguiente año.

En estas condiciones cada año el Poder Legislativo debería decretar los impuestos necesarios para cubrir el presupuesto de gastos para el año fiscal siguiente y aprobar todas y cada una de las leyes que rigen los tributos, sin embargo como para los miembros del Congreso de la Unión esto sería cansado y tedioso el que año con año tuvieran que discutir y aprobar las mismas leyes que aprobaron para el ejercicio que está por concluir. Se ha seguido la costumbre de que en un solo ordenamiento, conocido como ley de ingresos, se enumeran las contribuciones que se desea mantener en vigor durante el ejercicio fiscal siguiente, la ley de ingresos constituye un catálogo en el que se anotan los tributos que se decreten para el siguiente año fiscal.

Un problema que la Constitución no contempla es lo que sucedería si el congreso de la Unión, si por alguna razón no aprueba a tiempo la ley de ingresos y terminara el año fiscal y el Congreso de la Unión no hubiere decretado las contribuciones a cobrar durante el año fiscal siguiente, conforme a lo expuesto las leyes fiscales estas tienen vigencia constitucional de un año y a no ser que se apruebe nuevamente todas y cada una de ellas o bien se

apruebe la ley de ingresos, las leyes especiales que contengan cada uno de los tributos perderán su vigencia y el resultado será que mientras el Congreso de la Unión decrete nuevamente todas y cada una de las leyes especiales que rigen los tributos, los mismos habrán dejado de estar en vigor y no serán legalmente exigibles. Una solución sería que la constitución Política debería prever una norma que por ejemplo si finalizara el año y no se aprueba la ley de ingresos para el año siguiente se prorrogara por ministerio de ley la vigencia de la última Ley de Ingresos por otro año.

2.1.1.2.4 VIGENCIA ORDINARIA DE LA LEY.

El artículo 7 del Código Fiscal de la Federación establece que las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general entraran en vigor en todo al republica al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellos se establezca una disposición posterior.

No obstante es innegable que paralelamente a la ley algunas de las demás fuentes formales del Derecho pueden tener relevancia en el proceso creativo de las normas jurídicas o tributarias o al menos son útiles para la interpretación y aplicación de las mismas, nos referimos a los reglamentos y a las circulares que cobran gran influencia en la legislación impositiva.

2.1.1.2.5. CLASIFICACIÓN DE LAS NORMAS JURÍDICAS.

Según nuestro maestro Eduardo García Maynez, las clasificaciones tienen sentido únicamente cuando responden a las exigencias del orden práctico o a las necesidades sistemáticas.

2.1.2.5.1 DESDE EL PUNTO DE VISTA DE SU JERARQUÍA.

Esta clasificación de las normas dentro de su estructura jerárquica de orden jurídico positivo del país ha sido plenamente aceptado por nuestro máximo Tribunal Federal; al sostener por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que puede formarse la estructura y escalonada del orden jurídico positivo, atendiendo al procedimiento de creación de las normas, que se basa en la validez de las mas altas, las cuales sirven de fundamento formal a las inmediatamente anteriores, y estas a las mas bajas. En nuestro derecho positivo se marca la pauta del orden jerárquico, expresada en el artículo 133 de la Constitución General de La Republica en el cual se establece la Supremacía de las leyes, que a la letra dice: *“Esta constitución, las leyes del congreso de la Unión que emanen de ella y todos lo tratados que estén de acuerdo con ella celebrados y que se celebren por el Presidente de la Republica, con la aprobación del Senado, será ley suprema de toda la Unión, los jueces de cada estado se arreglaran a dicha constitución, leyes y tratados a pesar de disposiciones en contrario que puede haber en las constituciones de los Estados o de las leyes de los Estados.*

Así tenemos:

1. Las leyes Constitucionales, están representadas por las normas de contenido fiscal consagradas en la Constitución de la Republica, que tienen carácter de leyes supremas y de las que emanan las demás de menor jerarquía.
2. Leyes y tratados. Las leyes pueden ser expedidas por el Congreso de la Unión o bien por el por el Titular del Poder ejecutivo Federal en los supuestos de los articulo es 29, 40, 131 de la Constitución y los tratados internacionales celebrados o que se celebren por el Presidente de la Republica, con aprobación del Senado, en los términos del artículo 133 Constitucional, tienen carácter de leyes supremas y de aplicación en toda la Republica. En materia tributaria, su objeto principal es regular lo relativo

a la doble tributación, sin embargo pueden considerarse los que se han celebrado para la creación de organismos financieros internacionales como por ejemplo el Fondo Monetario Internacional.

3. Reglamentos por el Titular del Ejecutivo. Disposiciones de Carácter General emitidas por autoridades Fiscales expresamente facultadas para ello.

4. Constituciones Locales. Las que emanan de una legislatura local.

5 Las leyes Locales, emanan de una legislatura local y únicamente son de aplicación directa dentro de una entidad federativa ya sea Estado o Municipio o las emanadas del Congreso de la Unión, pero con vigencia exclusiva en el Distrito Federal.

6. Reglamentos expedidos por los congresos locales.

7. Reglamentos Municipales.

8. Normas Individualizadas.

Sin embargo es importante resaltar el criterio de jurisprudencia que a la letra dice:

“legislación federal y local. entre ellas no existe relación jerárquica, sino competencia determinada por la constitución”.³

El artículo 133 de la constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no establece ninguna relación de jerarquía entre las legislaciones federales y locales, sino en el caso de una aparente contradicción entre las legislaciones mencionadas, esta debe de resolverse atendiendo al órgano que es competente para resolver la ley de acuerdo con el sistema de competencia que se encuentra fundamentada en la máxima norma Art. 124.

³ Tercera Sala y publicado en el Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo 1, Pág. 185

2.1.1.2.5.2 DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL ÁMBITO ESPACIAL DE VALIDEZ DE LA LEY.

En relación a este punto nos encontramos que las normas fiscales pueden ser generales o locales.

1. Las normas fiscales generales. Es la normatividad de las que están Vigentes en todo el territorio del Estado.
2. Las que solo tienen aplicación en una parte del territorio del mismo.
 - Federales.
 - Locales.
 - Municipales.

Esto lo fundamentamos en los artículos 40 y 115 de nuestra Carta Magna. Para efectos fiscales el territorio Nacional no solo es lo que expresamente se señala en el artículo 42 de la constitución además lo que señala el artículo 8º del código Fiscal de la Federación; como ya se hizo mención con anterioridad.

2.1.1.2.5.3. DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL ÁMBITO TEMPORAL DE VALIDEZ DE LA LEY.

Desde este enfoque podemos clasificar a las normas jurídicas que pueden ser:

1. De vigencia determinada
2. De vigencia indeterminada

Siguiendo la regla general podemos decir que una norma jurídica vale hasta en tanto no se derogue o sea abrogada por otra de la misma naturaleza.

En materia fiscal son de vigencia determinada las leyes de ingresos al igual que las normas que establecen los presupuestos de egresos mediante los cuales se autorizan los gastos públicos, pues por disposición constitucional son de vigencia anual, tanto en la federación como en los Estados y Municipios. Tal y como lo podemos reafirmar con el artículo 72 F) Constitucional, en que

establece que para derogar o abrogar las leyes se tiene que seguir el mismo procedimiento para el cual fueron emitidas. En este orden de ideas podemos transcribir el criterio jurisprudencial sustentado por el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

*“LEY DE INGRESOS. Aun cuando las leyes de ingresos, tanto la federación como los estados y municipios deben ser aprobadas anualmente por el Congreso de la Unión o 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 catalogo de gravámenes tributarios que condicionan la aplicación de la referidas disposiciones impositivas de carácter especial, pero que no renuevan la vigencia de estas ultimas que deben estimarse en vigor desde la promulgación en forma interrumpida hasta que son derogadas”.*⁴

2.1.1.2.5.5 DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL ÁMBITO MATERIAL DE VALIDEZ.

Como bien sabemos la ubicación del Derecho Fiscal se encuentra dentro del derecho Público.

La clasificación de las normas jurídicas desde el punto de vista de su ámbito material de validez, tiene su apoyo en la división del Derecho objetivo en una serie de ramas y para efectos de estudio puede ser dividido en Derecho Fiscal Sustantivo o Material, Derecho Fiscal Administrativo Formal, Derecho fiscal Procesal y Derecho Fiscal Penal.

2.1.1.2.5.5 DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL ÁMBITO PERSONAL DE VALIDEZ DE LAS NORMAS JURÍDICAS.

Desde este punto de vista tenemos que las normas pueden ser genéricas, personalizadas o individualizadas.

- a) Normas genéricas, son las que obligan o facultan todos los miembros de una misma clase individualmente determinados.

⁴ Tercera Sala y publicado en el Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo 1, Pág. 186

- b) Normas personalizadas o individualizadas obligan o facultan a uno o varios miembros de una misma clase expresamente determinados siempre con apoyo de la norma genérica.

2.1.2.5.6. DESDE EL PUNTO DE VISTA DE SUS RELACIONES DE COMPLEMENTACIÓN.

Podríamos comenzar con la idea que las normas jurídicas se desarrollan, en la mayoría de los casos, en varios artículos de un mismo texto legal, y en pocas ocasiones, solo contemplan los efectos de las normas, su infracción, las sanciones etc. Así se distinguen entre las normas incompletas, comprendidas en las primeras, las denominadas autónomas y primarias y en las últimas a las dependientes y secundarias.

Se puede llamar normas primarias, nos dice Puglatti, las que individualizan en un orden que debe tener aplicación incondicionada e inmediata; en tanto que las secundarias son aquellas en las que el orden solo tiene aplicación cuando se deja de observar la norma primaria.

Las normas primarias no necesariamente debe estar expresa en una disposición legal, ya que puede quedar sobreentendida en el texto de la norma secundaria, como sucede en las normas de carácter penal; así por ejemplo, el artículo 114 del Código Fiscal de la Federación establece una norma secundaria al disponer:

“Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión a los servidores públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente”.

Desde este precepto se sobreentiende la norma primaria, que contiene la prohibición taxativa en el sentido de que los funcionarios o empleados públicos deban abstenerse de ordenar y practicar visitas domiciliarias o embargos, sin previo mandato escrito de la autoridad fiscal competente. Una norma primaria o autónoma, en el sentido de que contiene un orden en si misma completa y que

no requiere apoyarse en otras normas, es el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación que establece:

“las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte resolución, o bien esperar a que esta se dicte”.

El plazo para resolver las consultas a que se refiere el artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación será de ocho meses. Cuando se requiera al promovente que cumpla con los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido.

Dentro de las normas secundarias y dependientes existen innumerables casos en la legislación fiscal, pues precisamente, por la complejidad de la materia se tiene necesidad de plasmar explicaciones o declaraciones, con relación a la norma que establecen obligaciones fiscales para su mejor comprensión.

2.1.1.2.6 ETAPAS DEL PROCESO LEGISLATIVO:

Ahora bien de manera breve mencionaremos las etapas del proceso legislativo con la finalidad de conocer la emisión de las normas tributarias.

2.1.1.2.6.1 INICIATIVA DE LEY.

En relación con esta etapa debemos mencionar que los tres órganos del Estado tienen competencia para iniciar proyectos de ley y son: Titular del Poder Ejecutivo, Presidente de la República; Los integrantes del Poder Legislativo, Cámara de Diputados y Cámara de Senadores y cualquier legislatura Estatal (artículo 71 de la Constitución).

2.1.1.2.6.2 DISCUSIÓN DE LEY.

Dentro de esta etapa conviene hacer notar que la Cámara que discute y aprueba primero el proyecto de Ley, se denomina Cámara de origen y la que lo hace en segundo termino se le llama Cámara de revisión o revisora, que en principio puede ser indistintamente en cualquiera de las dos camas (artículo 72 constitucional).

En materia tributaria, lo anterior sufre la siguiente excepción; los proyectos que versen sobre; A) Empréstitos; B) Contribuciones o Impuestos y c) Reclutamiento de tropas; deberán discutirse primero en la Cámara de diputados y en consecuencia esta será la Cámara de origen (artículo 72, inciso H constitucional).

2.1.2.6.3 APROBACIÓN DE LEY.

Las dos Cámaras que integran el Congreso de la Unión deben aprobar el proyecto de ley siguiendo según corresponda, el llamado sistema de mayoría simple, cuando la mitad mas uno del quórum de cada una de las Cámaras da su aprobación. Para efectos de esta etapa se entiende por quórum el numero mínimo de miembros que es necesario que estén presentes para que pueda sesionar en forma valida la Cámara de diputados y la Cámara de senadores.

Un proyecto de ley se considera aprobado con forme al sistema de la mayoría especial cuando las dos terceras partes de los miembros presentes en cada una de las Cámaras da su aprobación (artículo 72 inciso C constitucional). Este sistema es aplicable en los siguientes casos:

1. Cuando un proyecto aprobado por las Cámaras siguiendo el sistema de la mayoría simple, y el poder Ejecutivo lo veta, entonces el proyecto se regresara a las Cámaras para que de estimarse conveniente, se vuelva a

discutir y aprobar, en la inteligencia de que la segunda aprobación será siguiendo este sistema de la mayoría especial.

2. Cuando se trata de Reformas a la Constitución Política Federal. En este caso a demás se necesitara la aprobación de las dos terceras partes de la legislatura de los Estados.

3. cuando se presenta un proyecto de ley para crear un nuevo Estado en la Republica Mexicana.

2.1.1.2.6.4 PROMULGACIÓN DE LEY.

Una vez aprobado un proyecto de ley por el Congreso de la Unión; este pasará al Presidente de la República, titular del Poder Ejecutivo, el cual si esta de acuerdo lo promulga; debe hacerse notar que si el proyecto de ley enviado al Presidente de la República ha sido aprobado de mayoría simple.

El Titular del Poder Ejecutivo puede no estar de acuerdo con el contenido de dicho proyecto, entonces se dice que Veta la Ley, es decir hace objeciones y en consecuencia lo regresa a la Cámara de Origen para que esta, de estimarlo conveniente, lo discuta de nueva cuenta tomado en consideración las objeciones marcadas por el ejecutivo, lo propio hará la Cámara revisora. Aprobado el proyecto por el Congreso de la Unión por segunda vez, hasta el siguiente periodo de sesiones y ahora siguiendo el sistema de la mayoría especial, lo remitirá de nueva cuenta al Ejecutivo, el cual ya no podrá Vetarlo y tendrá en consecuencia que promulgarlo (72 inciso C constitucional)

2.1.1.2.6.4 PUBLICACIÓN DE LA LEY.

Una vez promulgado un proyecto de Ley, el Presidente de la Republica a través del Secretario de Gobernación ordenara su Publicación en el Diario Oficial de la Federación; en la inteligencia de que también puede hacerse la difusión a través de otros medios masivos de comunicación y particularmente

en tratándose de disposiciones de contenido Fiscal, de interés para la gran mayoría de la población.

2.1.1.2.6.5 VACACIÓN DE LA LEY.

Esta etapa esta constituida por el tiempo comprendido entre la fecha de publicación del proyecto de la ley y la fecha en que entra en vigor y tiene como finalidad que en dicho lapso se de a conocer en la forma lo mas amplia y completa posible.

2.1.1.2.6.6 ENTRADA EN VIGOR O VIGENCIA DE LA LEY.

Dentro de esta etapa conviene mencionar que existen dos sistemas conforme a los cuales un proyecto de ley puede entrar en vigor: el sistema sincrónico o simultáneo y el sistema sucesivo.

1. Sistema Sincrónico o Simultaneo un proyecto de ley desde luego referido esto al ámbito federal, entra en vigor en todos los lugares de la Republica Federal al siguiente día de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, bien por que así lo determine el mismo proyecto de ley.
2. Sistema sucesivo. Se refiere cuando el proyecto no señala fecha en que cobrara vigencia entonces se aplica la siguiente regla: obliga o surte sus efectos a los tres días de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, en el lugar donde se publique este y un día mas por cada 40 kilómetros de distancia o fracción que exceda de la mitad. (Articulo 3º del Código Civil para el Distrito Federal.

Dentro de la etapa denominada vigencia ordinaria de la ley fiscal y entrada en vigor cabe mencionar las siguientes reglas:

- Según se desprende del artículo 74 fraccion IV de la Constitución Política, la duración constitucional de las leyes fiscales es de un año, la imposición del tributo no será legalmente exigible al menos en

tanto no se discuta y apruebe otro presupuesto de egresos para el siguiente año.

- De la misma manera conforme con lo establecido en el artículo 7° del Código Fiscal de la Federación establece que las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general entraran en vigor en toda la República al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellos se establezca una disposición posterior.

En estas condiciones cada año el Poder Legislativo debería decretar los impuestos necesarios para cubrir el presupuesto de gastos para el año fiscal siguiente y probar todas y cada una de las leyes que rigen los tributos como ya comentamos anteriormente.

2.1.1.3 DECRETO LEY Y EL DECRETO DELEGADO.

Cuando se menciona el termino decreto se nos presenta la imagen de una orden o una instrucción que tiene naturaleza limitada a aspectos particulares, mientras que la ley se refiere a un objeto general, el decreto solo se comprende un objeto particular y puede ser expedido tanto por el legislativo como por el ejecutivo.

En estos casos el Ejecutivo se encuentra facultado por la Constitución Política para emitir decretos con fuerza de ley que puedan modificar o suprimir las ya existentes, bien puedan crear nuevos ordenamientos, que no pueden ser anulados sino en virtud de otro decreto de idéntica naturaleza.

- Se esta en presencia de un Decreto Ley, cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo, ante situaciones consideradas como graves para tranquilidad publica, para asumir responsabilidades de dictar

disposiciones transitorias para hacer frente a tal situación como por ejemplo podemos citar el artículo 29 de la Constitución de la República que nos habla de la suspensión de las garantías individuales, en otros casos previstos por el artículo 73, fracción XVI de la misma Constitución, cuando se trata de hacer frente a epidemias de carácter grave o peligro de invasión de enfermedades exóticas en el país etc.

- Estaremos frente de un decreto-delegado cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo para emitir normas con fuerza de ley por un tiempo limitado y para objetos definidos. Tal es el caso en México sobre la delegación de facultades para legislar en materia tributaria a favor del Presidente de la Republica, como es el caso del artículo 131, segundo párrafo de la Constitución Política, por virtud del cual el Ejecutivo puede ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas o tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos y artículos, 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 propósito en beneficio del país. Cuando el Congreso de la Unión transfiere al Poder Ejecutivo facultades para legislar, con la obligación de rendir cuentas al final de cada año, al poder Legislativo. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación que hubiese hecho la facultad concedida.

Los decretos emitidos por el Poder Legislativo no tienen gran significación en nuestro sistema, ni en nuestra materia, ya que ni la doctrina se ha dedicado a estudiarlo, no obstante que la constitución (Art. 70), recordamos que toda resolución del Congreso tendrá carácter de ley o decreto y es que el ejercicio

del poder tributario solo puede realizarse a través de una ley, y solo el poder Legislativo tiene la facultad de emitirlos por ello se deja la emisión de los decretos, en nuestra materia como campo particular del ejecutivo.

Sin embargo aquellos ordenamientos que se han denominado Decretos-Ley por tratarse de preceptos que materialmente son ordenes que no tienen en nuestro sistema jurídico justificación para denominarlos Decretos ley, mas sin embargo el hecho de que lo expida el Ejecutivo con autorización constitucional no impide su carácter general y obligatorio y que en todo caso serán leyes del ejecutivo, sin embargo la constitución en ninguna parte hace referencia a ellos.

2.1.1.4 LOS REGLAMENTOS.

Nos dice Fraga, es un conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el poder Ejecutivo en uso de una facultad propia cuya finalidad es facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el poder Legislativo. Por ello afirmamos que el reglamento es un instrumento de aplicación de la Ley.

Sin embargo en México se ha convertido en una Fuente de Derecho Fiscal, ya que en algunos casos no solamente es un instrumento de aplicación de la ley, por que desarrolla y detalla los principios generales contenidos en ella para hacer posible y practica su aplicación, como también nos Dice Fraga que competen al Poder Legislativo o por que este indebidamente las delegan en aquel, ya que contiene normas sobre la naturaleza y efectos de los elementos esenciales del tributo; crea situaciones generales y abstractas por tiempo indefinido no previstas en la ley; o bien modifica o extingue las situaciones creadas por la ley; por ejemplo Margain nos indica que ha sido costumbre de nuestro legislador el anunciar en las leyes tributarias que imponen determinadas obligaciones, que será el reglamento el que precise en cuanto a

su alcance numero y extensión; también podemos decir que ha habido ocasiones que cuando la ley es demasiado severa al regular alguna situación, la disposición reglamentaria ofrece una reglamentación mas benigna, o inclusive mas justa; por lo tanto aunque el reglamento contraríe a la ley, no hay protesta alguna. La creación de autoridades fiscales federales por el poder Ejecutivo en ejercicio de su facultad reglamentaria, no es contrario a derecho tiene su apoyo en el artículo 89 fracción I Constitucional, 18 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, para desarrollar y detallar principios generales contenidos en dicha ley y en el Código Fiscal de la Federación a fin de facilitar el ejercicio de las funciones que conforme a esos ordenamientos debe realizarse la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el cobro de contribuciones federales.

En nuestra legislación fiscal, el Reglamento es una fuente del Derecho que emana del poder Ejecutivo con triple objeto: facilitar, aclarar y precisar el alcance de las leyes fiscales y su aplicación, así como crear los órganos y otorgarles las facultades propias para la exacta observancia de las mismas y ocuparse de la organización y funcionamiento de la administración. Ya que en general en muchas ocasiones resulta complicados y de difícil comprensión, no solo para los legados sino también para los especialistas sobre la materia además que es una fuente creadora de normas jurídicas.

Sobre el particular ha sido materia de discusión el hecho de que el Titular del Poder Ejecutivo, en el ejercicio de sus facultades reglamentarias, pueda o no crear dependencias fiscales federales estableciendo su organización y establecimiento.

Conforme a un criterio tradicional se ha definido la postura que tal actividad esta referida únicamente al Poder legislativo a través de la emisión de las leyes

orgánicas, sin embargo la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene el criterio, a nivel de jurisprudencia, en el sentido de que la creación de dichas autoridades si se puede llevar a cabo en el ejercicio de la función reglamentaria.

Podríamos señalar que todo reglamento esta regido por dos principios:

- a) El de la reserva de la Ley.- Significa que el Poder ejecutivo al ejercer la facultad reglamentaria debe abstenerse de legislar, es decir; en materia fiscal como en otras materias no puede crear normas jurídicas que exclusivamente son tarea del legislador tales como: cuotas, exenciones o sanciones respecto a determinado tributo.

- b) El de la preferencia o primacía de la ley.- Indica que las disposiciones contenidas en los reglamentos no pueden ir mas allá de la ley, o contrariarla. Este principio tiene su apoyo en el artículo 72 inciso F) Constitucional, al establecer que en la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos, se observaran los mismos tramites establecidos para su formación, significa que, particularmente una ley puede variarse en cuanto a su contenido y alcance por otra que haya satisfecho los requisitos legales ya cumplidos por la primera, o es decir que tendrá que pasar por el proceso legislativo.

Tal como se expone que en los términos del artículo 80 fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Poder Ejecutivo tiene la facultad de ejecución de las leyes expedidas por el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia y consecuentemente tal facultad puede ejercerse mediante la expedición de un conjunto de normas constitutivas pertenecientes a un ordenamiento en el que se desarrollan las disposiciones de una ley mediante la expedición de normas

requeridas para tal situación sin abusar de las facultades de que esta investido, puede expedir normas especiales a fin de crear órganos que sean necesarios para la realización de las funciones previstas en la ley.

Asimismo cobra fundamento el reglamento, en el artículo 92 Constitucional que dispone que todos los reglamentos, Decretos Acuerdos y órdenes del presidente de la Republica deberán estar firmados por el Secretario o Jefe de Departamento Administrativo a que el asunto corresponda, y sin este requisito no tendrá validez.

En materia fiscal, la efectividad reglamentaria presenta una importancia trascendente por la realidad en que nos encontramos en nuestro sistema jurídico; su uso y aplicación con frecuencia sobrepasamos los limites normales, lo cual exponemos, sin que ello requiera decir que estamos de acuerdo con esta situación.

Conforme a Derecho Administrativo, la facultad reglamentaria a cargo exclusivamente del poder Ejecutivo. Se aplica la necesidad de facilitar la comprensión y aplicación de la ley a través de explicar el contenido de las obligaciones que esta prescribe, haciendo mas accesible a los sujetos a quienes va dirigida, para su mejor cumplimiento.

Así podemos decir que de acuerdo con el maestro Fraga el reglamento es *“una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Poder Ejecutivo en uso de una facultad propia y que tiene por objeto facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo”*.

Esta función esta expresamente asignada en el artículo 89 de nuestra Constitución como facultad de *“... ejecutar las leyes que expida el congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia”* y tiene como marco la propia ley objeto de la reglamentación, lo que significa que en ningún momento su contenido puede exceder el contenido de aquellas.

Con la aplicación exacta del principio de legalidad podemos afirmar que solo a través de la ley es posible establecer las obligaciones tributarias y el reglamento solo vendrá a facilitar su aplicación, sin que sea posible ampliar o restringir su existencia y sus efectos, ya que como ha quedado expuesto, solo la ley debe establecer el objeto, sujeto, tasa, base o tarifa y las excepciones a las mismas.

Por las características tributarias que presentan gran complejidad en su contenido, y por los aspectos técnicos que incluyen, los reglamentos tributarios son de gran importancia y han venido a significar una gran necesidad en la materia. Sin embargo la complejidad de la ley no es motivo para que a través de los reglamentos se lleguen a modificar los elementos esenciales de los tributos, como sucede en muchas ocasiones, en contra del “Principio de Reserva de Ley”.

Independientemente de su contenido, es necesario aclarar que desde el punto de vista formal los reglamentos exigen para su validez la firma del Secretario de Estado encargado del ramo a que corresponde la materia del reglamento, según lo dispone el artículo 92 de la Constitución.

2.1.5 LAS CIRCULARES.

Una derivación del reglamento es la circular, disposición de carácter administrativo, la cual entra en la esfera competencial de todos los funcionarios

superiores de la administración pública, como son los Secretarios de Estado, Directores Generales.

Respecto a su eficacia como fuente del Derecho Fiscal, Fraga nos dice acerca de las circulares que en realidad no considera que sean una fuente especial, por que la Circular contiene disposiciones de la misma naturaleza que el reglamento, y en este caso solo hay una simple distinción del acto, o bien por que la circular no contiene normas de carácter jurídico, sino simplemente explicaciones dirigidas a los funcionarios, principios técnicos o prácticos que aseguren el buen funcionamiento de la organización administrativa.

El funcionamiento de la organización publica requiere una serie de mecanismos que permitan la fluidez de las instrucciones dentro de la organización jerárquica; estas instrucciones que orienta la actividad de los funcionarios y empleados recibe el nombre de circulares.

En este sentido Fraga menciona *“... la circular no contiene normas de carácter jurídico, sino explicaciones dirigidas a los empleados y funcionarios, y principios técnicos o prácticos que aseguren el buen funcionamiento de la organización administrativa”* lo cual nos lleva a considerar que las circulares no deben tener trascendencia en el modulo de las obligaciones tributarias.

En nuestro sistema jurídico regula la existencia de las circulares, y en la exposición de motivos de nuestro Código Fiscal se hace referencia al hecho de que en la regulación de facultades de los funcionarios fiscales queda comprendido el precepto que los facultados para la expedición de circulares; pero teniendo en cuenta la jurisprudencia establecida se previene que las disposiciones contenidas en la misma no crean obligaciones para los particulares sino que crean derechos a favor de los mismos

Concretamente la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que “Las circulares no pueden ser entendidas como ley y los actos de las autoridades que se funden en aquellas, importan una violación a los artículos 14 y 16 constitucionales”⁵

Acorde con el criterio expuesto, el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación previene que “Los funcionarios Fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deban seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazca obligaciones para los particulares y únicamente se derivaran derechos a los mismos cuando se publique en el Diario Oficial de la Federación”. Pero la realidad tributaria nos presenta una situación diferente, en primer término existe una gran cantidad de disposiciones circulares que, no obstante pretenden referirse a situaciones solo internas de la administración, con su existencia se forma una gran derivación de derechos y obligaciones para los particulares, ya que al dar los lineamientos a los inferiores jerárquicos, afectan indirectamente los contribuyentes.

Todo ello ha dado lugar que junto a los ordenamientos legislativos encontremos disposiciones secundarias que son elementos para el manejo de los asuntos fiscales, como la Resolución que establece Reglas Generales y otras Disposiciones de Carácter Fiscal para cada año conocidas como “RESOLUCION MISCELANEA FISCAL” así como gran número de acuerdos y decretos que emiten cada año, ya que su desconocimiento puede ser de grandes consecuencias para los contribuyentes.

En México, la legislación fiscal federal, desde hace algunos años ha abandonado la denominación de circulares para este tipo de disposiciones

⁵ jurisprudencia 208 de la Suprema Corte (revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Jurisprudencia y tesis, 1917 a 1954)

administrativas y las llama ahora instructivos o reglas de carácter general. Al respecto el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación prevé que los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deban seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que ello nazcan obligaciones para los particulares y sino que únicamente se deriven derechos de los mismos, cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

Por último cabe señalar que la recaudación y control de las contribuciones y las relaciones entre el fisco y los contribuyentes se rigen tanto por la ley como por el reglamento y las circulares.

2.1.1.6 LA JURISPRUDENCIA Y SU ORIGEN.

Esta fuente de derecho se define como “Las resoluciones de los tribunales que, por mandato de ley, son consideradas de observancia obligatoria. También puede describirse como el criterio establecido y sostenido por los Tribunales sobre una interpretación de la una ley o la contradicción de sentencias.

La jurisprudencia tiene gran importancia como fuente de Derecho, ya que en la mayoría de las reformas e innovaciones que se introducen en nuestras leyes fiscales, ya sea por que se detectan errores o se precisan conceptos, obedecen a sentencias que los órganos jurisdiccionales han emitido en una serie de casos análogos, pero que debemos tener presente que la jurisprudencia por si misma no modifica, deroga o crea a las leyes fiscales; sino que únicamente puede determinar la conveniencia y en su caso la modificación, derogación, o creación de esas leyes que se haga a través de los órganos competentes para ello.

La jurisprudencia en realidad no viene a ser fuente formal, sino fuente real, de las leyes fiscales. Por ello el estudio de las sentencias que en materia fiscal que expiden nuestros Tribunales, muchas veces nos explica el por que las reformas introducidas a las leyes tributarias y de ello deriva que la jurisprudencia tenga una enorme importancia, pues ha sido la que ha venido evolucionando y caracterizando la ley tributaria. De la Garza sostiene que la jurisprudencia no es fuente de derecho objetivo, sin que ello implique desconocer la importancia que tiene en cuanto a su obligatoriedad para los tribunales inferiores, los estatales y los administrativos, aunque no sea fuente en muchos casos motiva la reforma de las leyes.

Origen de la Jurisprudencia.

a) Jurisprudencia que emana de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Conforme a lo que establece artículo 192 de la Ley Amparo, hay jurisprudencia cuando se dictan Cinco sentencias no interrumpidas por otra en contrario, en el mismo sentido, sobre asuntos análogos y sin importar el tiempo y que hayan sido aprobadas por lo menos por catorce Ministros si se trata de jurisprudencia proveniente del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación o por Cuatro Ministros si se trata de jurisprudencia emanada de las Salas

También constituye jurisprudencia las resoluciones que se dicten sobre las contradicciones de tesis de Salas y tribunales Colegiados. La jurisprudencia que establezca la suprema Corte de Justicia de la Nación en Pleno sobre la interpretación de la Constitución, leyes y reglamentos Federales o locales y tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano, es obligatoria tanto para ella como para las salas que la componen, los Tribunales de Circuito, Juzgados de Distrito, Tribunales Militares y Judiciales de orden común de los Estados, Distrito Federal y Tribunales administrativos y del trabajo, locales y

federales. Excepto la Suprema Corte de justicia de la Nación actuando en Pleno en cuanto a la jurisprudencia que emane de ella.

b) Jurisprudencia que emana de los Tribunales Colegiados de Circuito. En los términos del artículo 193 de la Ley de Amparo, se constituye jurisprudencia cuando se dicten Cinco sentencias no interrumpidas por otra en contrario, en el mismo sentido sobre asuntos análogos por unanimidad de votos de los Magistrados que lo integren y que son en número de tres por cada Tribunal.

c) Jurisprudencia que emana del Tribunal Fiscal de la Federación.- en los términos de los artículos 260 y 261 del Código Fiscal de la Federación, se establece jurisprudencia por la Sala Superior, en los siguientes casos:

- a. Cuando haya contradicción de sentencias sustentadas la Sala superior resolverá sobre la tesis que deba prevalecer.
- b. Cuando las Salas Regionales sustenten un criterio distinto de algún precedente, se expresaran en la sentencia las razones y enviara a la Sala Superior copia de la misma para que resuelva el que deba prevalecer.
- c. Cuando la Sala Superior sostenga la misma tesis al resolver los juicios con características especiales, previstos en el artículo 239, siempre que se sustente en tres resoluciones no interrumpidas por otra en contrario

La Sala superior, una vez aprobada la tesis, jurisprudencia, la síntesis y el rubro que corresponda, ordenara su publicación en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, señalando la numeración progresiva que le corresponde.

Lo anterior no impedirá que las Salas Superiores, puedan proponer a este que modifique su jurisprudencia cuando haya nuevas razones fundadas que lo justifiquen.

Asimismo cuando una Sala Regional dicte una resolución o sentencia contraviniendo a la jurisprudencia del Tribunal, la Sala superior solicitará a los Magistrados que hayan votado a favor de dicha resolución o sentencia que le rindan un informe y una vez confirmando el incumplimiento, los apercibirá y en caso de reincidir, los amonestará legalmente.

De todo lo expuesto podemos concluir que la jurisprudencia es una importante fuente formal del Derecho dada su obligatoriedad y es de gran importancia ya que la mayoría de las reformas e innovaciones que se introducen en nuestras leyes y en especial a las de contenido fiscal, obedecen a sentencias que los órganos jurisdiccionales han emitido en una serie de casos análogos; sin embargo, la jurisprudencia no es fuente directa del Derecho porque su función radica sustancialmente en la interpretación judicial de las normas existentes, y con su creación no se origina otra norma, ya que su contenido no puede ir más allá de lo que establece la ley.

No obstante todo lo que se manifiesta acerca de la jurisprudencia, debe reconocer que su existencia y aplicación es de importancia en el mundo jurídico, toda vez que por medio de ella se precisan el contenido y alcance de las normas jurídicas puesto que mediante su formación no se puede crear nuevas disposiciones, una vez establecida su aplicación constituye un medio adecuado para la solución de las controversias planteadas, orientando la aplicación de la ley.

En materia Fiscal, la información de la jurisprudencia sigue sus propias normas, que presenta un contenido más flexible ya que esta puede ser creada de dos formas diferentes; a través de una o de tres resoluciones.

En todo caso, solamente la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación puede crearla, y lo hace a través de una resolución sobre contradicciones de las Salas Regionales o cuando resuelve el Recurso de Queja interpuesto contra una de las sentencias violatoria de jurisprudencia por ella establecida y decide variarla. El único caso en que se requiere de tres sentencias en un mismo sentido sin interrupción de alguna clase, se da cuando se trata de sentencias en recurso de Revisión.

2.1.1.7 LA DOCTRINA.

Conjunto de estudios y opiniones que los maestros del derecho emiten en sus obras.

Es una fuente que aunque es considerada como fuente formal, encaja mas bien en las Fuentes Reales ya que a esta le corresponde desarrollar y precisar los conceptos y contenidos en la ley; no obstante que ha venido desempeñando una labor verdaderamente constructiva en el Derecho Fiscal, aunque todavía la doctrina como fuente es muy pobre; podemos decir que es de muy poca importancia, en México. Y aunque la ley admite que las sentencias se apoyen en la Doctrina no obstante carece de fuerza obligatoria.

2.1.1.8 COSTUMBRE.

Forma espontánea de creación de normas de conducta.⁶

⁶ De Pina Rafael, Dic. De Derecho, Vigésima sexta edición, Editorial Porrúa, México 1998, p.525

Vemos que en la costumbre ocurren dos elementos muy importantes uno objetivo y otro subjetivo, el primero consiste en la práctica constante y el segundo en la idea de que el uso o practica en cuestión es obligatorio.

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

Observamos que la costumbre puede ser una fuente formal del Derecho, sin embargo, en un régimen jurídico como el de México, donde prevalece el principio de legalidad en forma rígida, tal vez el único campo propio para que opere la costumbre en materia del Derecho Fiscal es el procedimiento para la tramitación detallada en este campo se originan las “prácticas” que son seguidas puntualmente por el personal de la Administración, cuya continua repetición y concepto de ser obligatoria pueden llegar a crear normas de procedimiento.

En todo caso nos dice Fraga que solo podrá tener valor y utilidad en la interpretación, pero no para crear derecho que supla o contrarié la ley.

2.1.1.9 TRATADOS INTERNACIONALES.

Los tratados internacionales son considerados como convenios o acuerdos entre los Estados, acerca de cuestiones diplomáticas, económicas, culturales u otras de interés para las partes y toda vez que con ellos los Estados signatarios crean normas jurídicas de observancia general en los respectivos países, constituyen una fuente formal del Derecho, sin embargo en México los tratados

internacionales carecen totalmente de importancia como fuente del Derecho Impositivo, ya que el estado mexicano no ha celebrado ninguno en materia fiscal, específicamente, y si en dado caso llegara a celebrarse y fuera aprobado por la Cámara de Senadores se Convertiría en una fuente importante fuente de Derecho Fiscal, por lo contemplado en el artículo 133 de la Constitución.

2.1.1.10 PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO.

Son criterios o ideas fundamentales de un sistema jurídico determinado que se presentan en forma concreta del aforismo y cuya eficacia como norma supletoria de la Ley depende del reconocimiento expreso del legislador.

Los principios generales del Derecho son reconocidos como fuentes formales (supletorias) del derecho en diferentes países. En nuestro país se encuentran reconocidos como parte del Derecho Positivo Mexicano, la constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en el artículo 14 establece que en los juicios del orden civil “la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o interpretación jurídica de la Ley y a falta de esta, se fundara en los principios generales del Derecho”.

En base a lo anterior tenemos que los principios Generales del Derecho son un conjunto de verdades jurídicas, que sirven de base para que el juez de la solución a un caso concreto, cuando no hay ley aplicable.

Las doctrinas de los jurisconsultos no tiene fuerza legal, ni las opiniones de un juez, sino los principios consignados en nuestras leyes, teniendo por tales no solo a las mexicanas que se haya expedido después de la constitución Federal del país, sino también las anteriores.⁷

⁷ Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo XCV, p.858.

También sosteniendo que los principios generales del Derecho son verdades jurídicas notorias indubitables, de carácter general, como su mismo nombre lo indica, elaboradas o seleccionadas por la ciencia del derecho, de tal manera que el juez pueda dar solución que el mismo legislador hubiera pronunciado si hubiera estado presente o habría establecido principios que no desarmonicen o estén en contradicción con el conjunto de normas legales cuyas lagunas omisiones han de llenarse⁸

El ultimo de los Criterios apuntados no solo señala en que consisten los principios generales del Derecho, sino que además nos indica cuando opera como fuente formal del Derecho, incluido desde luego el Fiscal; situación que tiene su fundamento constitucional en el artículo 14 último párrafo en que dispone que en los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o conforme a la interpretación jurídica de la ley y a falta de esta se fundará en los principios generales del Derecho.

Del texto constitucional antes referido observamos que en México, en cuyo régimen jurídico prevalece el principio de la legalidad, las verdades notorias indubitables y de carácter general elaboradas o seleccionadas por la ciencia del Derecho que denominamos principios generales del derecho operan como fuente del Derecho, solo cuando se trata de dirimir controversias y se advierte, después de aplicar todos los métodos de interpretación admisibles, que no haya disposición alguna aplicable pues en este caso la norma en la que funda el juzgador su fallo deberá encontrarla en los principios generales del Derecho.

⁸ Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo LXV, p 2641.

Las ideas anteriores tienen plena aplicación en el campo del Derecho Impositivo, como lo ha reconocido el Tribunal Fiscal de la Federación en la siguiente tesis:

Tribunal Fiscal de la Federación. Normas en que debe apoyar sus fallos. Esta facultado 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 de esta manera el artículo 14 constitucional prescribe que el caso de que la ley sea oscura o dudoso su texto u omisión, debe echar mano de todos los recursos que el arte de interpretación le ofrece (gramatical, lógico, sistemático, histórico, y teológico) y si agotados estos le revela que el caso sometido a su decisión no está previsto. El Tribunal tiene la obligación de colmar la laguna en que se fundó la sentencia en los principios generales del Derecho; así; está facultado para determinar que existe una expropiación de hecho, a la que debe hacerse extensiva o aplicarse por analogía las reglas que las leyes señalan para las expropiaciones regulares teniendo en cuenta la naturaleza específica del acto y el principio de derecho de que la cosa que es nuestra no puede dejar de serlo, mientras no constituimos un título de dominio o el de equidad de que el juez debe resolver a favor de quien trate de liberar de perjuicio en contra del que pretenda tener un lucro indebido aun cuando el Tribunal Fiscal es de jurisdicción especial de derecho escrito, su actuación⁹

En nuestra legislación los principios generales del Derecho son una verdadera fuente y tiene su fundamento entre otros en el artículo 14 Constitucional cuando dispone que las sentencias deban fundarse en los Principios Generales del Derecho a falta de interpretación jurídica de la Ley.

⁹ Resolución del Pleno de 23 de junio de 1945 Expediente 3496/942 Tesis del Pleno de 1937 a 1948.

2.1.1.10.1. MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN:

- 1) Gramatical. Atiende a la letra de la ley. Conforme a este método, se da mayor importancia al texto de la ley y el juez que interpreta se atiene a su sentido meramente literal, de un modo rígido y estricto, esto es aplicando la propia letra de la ley con precisión y exactitud.
Sobre este método, cabe destacar que se tiene la virtud de sacar a flote los defectos, errores, o lagunas de la ley, sin embargo solo es recomendable cuando la norma se aplica es clara, precisa y utiliza términos no susceptibles de diferentes significados.
- 2) Lógico.- Pone en juego las reglas de la lógica jurídica. Consiste en atacar los principios de la lógica formal cuando se interpretan las leyes y en aplicar las reglas pertenecientes a la lógica jurídica. Por ejemplo el principio que dice “donde la ley no distingue no debemos distinguir” es una manifestación de dicho método.
- 3) Sistemático.- Toma en cuenta a las leyes vinculadas entre si y no en forma aislada. Al tenor de este método, se consideran a las leyes como un conjunto de normas jurídicas debidamente unificadas por la finalidad que con ellas se trata de realizar, de tal manera que están vinculadas entre sí y forman un sistema coherente y orgánico, de lo cual se deriva la consecuente práctica de que al interpretar una norma no hay que analizarla aisladamente sino como parte de un todo que es el sistema jurídico al que pertenece.
- 4) Histórico.- Atiende el origen y evolución de las leyes. De acuerdo con este método se interpreta las leyes investigando sus antecedentes su génesis, las necesidades de que dieron origen y su evolución.
- 5) Teleológico.- Considera el fin social de las leyes. Siguiendo este método, las leyes han de interpretarse de tal manera que se logre la realización del fin que con ellas se persigue en todo lo que sea posible. Así, por

ejemplo las leyes procesales tienen como objeto, que los particulares obtengan eficaz y pronta justicia y por eso ha de entenderse y aplicarse como medios para lograr ese fin.

2.1.1.10.2 MÉTODO DE INTERPRETACIÓN APLICADO POR NUESTRA LEGISLACIÓN FISCAL.

El método expresamente seguido por nuestra legislación fiscal sobre disposiciones en materia de obligaciones a cargo de los particulares las que fijan las infracciones y sanciones, es el llamado de la interpretación estricta, a través del cual simplemente se declara el sentido o alcance de las palabras empleadas por el legislador, sin restringirlo, ni extenderlo.

Por lo que hace a la interpretación de las disposiciones fiscales diversas de las mencionadas, se interpretara siguiendo cualquier método de interpretación jurídica.

La Legislación Fiscal Mexicana.- Sigue el método gramatical o escrito en materia de obligaciones, excepciones, infracciones y sanciones y autoriza la aplicación de los otros métodos en los demás casos.

La Hermenéutica Jurídica, el arte de interpretar, podemos definirla como rama de la ciencia del derecho que trata de la interpretación de las normas que lo constituyen. Y por interpretación podremos entender por la actividad intelectual encaminada al esclarecimiento del verdadero sentido de una norma legal.¹⁰

La interpretación de una ley, consiste en la labor que el juzgador realiza de investigar el sentido que el legislador le dio en el momento de dictarla, tarea que lleva a cabo para estar en mejores condiciones de adecuarla al caso concreto

¹⁰ Pina Rafael de, Diccionario de Derecho, Vigésimo sexta edición, Editorial Porrúa, México 1998, p. 308

que se presente, desde luego cabe aclarar que la labor de interpretación de una ley es diferente de la integración la cual consiste en subsanar una omisión existente en la ley, mediante la búsqueda de la norma aplicable.

CAPITULO 3

PRINCIPIOS DOCTRINARIOS Y CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES

3.1 PRINCIPIOS DOCTRINARIOS.

La finalidad de los impuestos debe fijarse con claridad, deberán según Sommers tener dos propósitos primordiales:

1. Recaudar ingresos. Primordialmente cada impuesto buscar siempre la obtención de un ingreso para cubrir los compromisos gubernamentales que año con año el gobierno de cada país se establece como metas.
2. Obtener algún fin no financiero. En ocasiones los gobiernos establecen determinados impuestos al comercio exterior generalmente, como medida de protección a la economía interna de sus países. Como ejemplo tenemos que nuestro gobierno tiene establecidas altas tarifas arancelarias para el calzado de China como medida de protección al sector industrial del calzado que se produce la mayor parte en la ciudad de León.

3.1.1. PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO.

De acuerdo a este principio los que poseen la mayor riqueza o el mayor ingreso deberán pagar la mayor parte del impuesto o contribución. Ejemplo el artículo 113 y 177 de la Ley del ISR se encuentran establecidas progresivamente el que más gana, mas paga.

3.1.2. PRINCIPIO DEL BENEFICIO.

Los individuos y las negociaciones pagaran de acuerdo a los beneficios que reciben provenientes de las dependencias gubernamentales.

Ordinariamente los recaudadores fiscales y los gastos públicos deben considerarse como un todo, es decir que todo lo que se recaude sea destinado al gasto público.

3.1.3. PRINCIPIO DE CRÉDITO POR INGRESO GANADO.

La idea de este principio es que aquellos que obtuvieron sus ingresos como resultado de cualquier clase de trabajo, recibiera un tratamiento favorable, el ingreso que la ley considera como No Ganado debería de castigarse con tasas altas ejemplo: Si una persona obtiene ingresos por que recibió una herencia el autor define a este ingreso como ingreso no ganado y por lo tanto se le deberán de aplicar las tasas altas; lo mismo seria si los individuos reciben, premios rentas, etc. Además del sueldo que perciben todos los asalariados deberán ser tratados con la tasa o tarifas preferencias, porque proviene del trabajo.

3.1.4 PRINCIPIO DE LA OCUPACIÓN PLENA.

Este principio establece que los impuestos pueden estar formulados con el objeto de estimular la producción y el empleo no tomando en cuenta que el objeto principal de recaudar es la protección económica.

3.1.5. PRINCIPIO DE LA CONVENIENCIA.

Frecuentemente el único principio usado en el análisis, estructuración aprobación e implementación de los impuestos es el de la conveniencia política y personal de nuestros legisladores, no se van mas allá de la equidad o sobre la justicia social que bastante falta que hace.

3.1.6 PRINCIPIO DE JUSTICIA.

Los súbditos de cada estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del estado (Art. 31-IV constitucional)

3.1.7 PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE.

El impuesto que cada individuo esta obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La cantidad a pagar, la forma de pagar y la fecha de pago debe ser claras y patentes para el contribuyente y para las otras personas (Art. 6 CFF Art. 10 Cuarto párrafo Ley del ISR, art31 CFF,

3.1.8 PRINCIPIO DE COMODIDAD.

- Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente. (Art. 31 CFF y 6 Ley del ISR.
- Las leyes tributarias deben de ser redactadas claramente. De manera que sean comprensibles para todos.
- Los contribuyentes deben tener los medios de conocer fácilmente las leyes, reglamentos, circulares, que les afecten.
- Debe precisarse si se trata de un impuesto local estatal o federal.
- La administración debe ser imparcial en el establecimiento del impuesto.

3.1.9 PRINCIPIO DE ECONOMÍA.

Los impuestos pueden sacar o impedir que entren en los bolsillos de la población, una cantidad mucho mayor que la que hacen ingresar en el tesoro publico de las cuatro maneras siguientes:

1. El costo beneficio de un imperio que nos lleva a establecer nuevos impuestos que hacen que no entre el dinero a los bolsillos de los contribuyentes.

2. La implantación de un nuevo impuesto puede desalentar a los contribuyentes para seguir trabajando o dedicarse a determinadas ramas de la producción lo que provocara que no se crearan nuevas fuentes de trabajo y por lo tanto no existe una derrama económica local.

3. Cuando el contribuyente en su afán por evitar constantemente los impuestos a los que este obligado sufre multas, embargos, recargos etc. corre el riesgo de quedar en la quiebra lo que provocaría la perdida de empleos y la generación de riqueza que es la base para el pago de impuestos..

4. La evasión provoca la fiscalización y esta a sus ves provoca la corrupción todo impuesto debe estar ideado de tal manera que haga salir de las manos del pueblo la menos suma posible, por encima de lo que entra en el tesoro del gobierno.

3.1.10 PRINCIPIO DE LA SUFICIENCIA DE LA IMPOSICIÓN.

Principio de Adolfo Wanger. Los impuestos deben de ser suficientes para cubrir las necesidades financieras en un periodo determinado, en la medida que otras vías o medios no pueden hacerlo o no sean admisibles.

3.1.11 PRINCIPIO DE LA ELASTICIDAD.

El Sistema fiscal debe estar integrado por diversos impuestos que hagan que en un periodo de coyuntura permita al estado recibir ingresos que necesita.

3.1.12 PRINCIPIO DE ECONOMÍA PÚBLICA.

Proclama que debe hacerse una prudente elección entre las fuentes de impuestos, que son el capital, la renta y los medios de consumo, teniendo en cuenta los puntos de vista de la economía, las consideraciones de política social y los fines de la aplicación de los impuestos.

3.1.13 PRINCIPIO DE LA ADMINISTRACIÓN FISCAL.

La Fijeza en la imposición, la cual se expresa en las siguientes reglas.

- La mayor preparación profesional y moral de los encargados de la administración de los impuestos.
- La simplicidad del sistema de impuestos y de su organización.
- dar la indicación exactas de la fecha y lugar de pago del monto de la suma debida y de las especies liberatorias admitidas
- Emplean las leyes y en los reglamentos un lenguaje claro simple y accesible a todos aun cuando no siempre será posible por las complicaciones que entrañan los impuestos actuales.
- El rigor jurídico y la precisión, que excluya la discusión y la controversia son una necesidad de las leyes.
- Al lado de las leyes deben expedirse circulares y disposiciones que aclaren no solo para los órganos de la Administración sino para el público, los principios establecidos en la ley.
- Las discusiones relativas a las penas, defensas y ciertos principios fundamentales deben hacerse imprimir en las formas oficiales para notificarse o para en control de impuestos.
- Debe utilizarse la prensa para dar a conocer las leyes nuevas

3.2 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

No basta que la relación jurídico-Tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable, sino que esta ley debe encontrarse además fundada en los correspondientes preceptos constitucionales o al menos debe evitar contradecirlos.

He aquí los principios constitucionales que cualquier contribución que se establezca en nuestro país deberá observar.

3.2.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

“No existe impuesto si no esta contemplado en una ley” el Estado no podrá exigir el pago de los tributos si no esta previsto en alguna ley con anterioridad a su cobro, dentro de nuestra legislación este supuesto se encuentra plasmado en el articulo 31-V y articulo 73-VII constitucionales; posteriormente encontramos cada ejercicio fiscal, en la ley de ingresos de la federación y finalmente dentro de las leyes respectivas naturales del acto (ley del IEPS, del ISR, Ley del IVBA, Ley del IMPAC. Etc.)

Las autoridades hacendarías no pueden llevar a cabo acto alguno, sin encontrarse previa y expresamente facultado para ello por una ley aplicable al caso.

Por su parte, los contribuyentes solo que se encuentren obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les imponen las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el fisco los derechos que esa misma ley les confiere.

3.2.2 PRINCIPIO DE GENERALIDAD.

Este principio constitucional esta fundamentado en el encabezado del articulo 31 constitucional, el que a la letra dice “Son obligaciones de los Mexicanos” lo cual significa que todas las personas que se coloquen en la hipótesis normativas contenida en las leyes expedidas por el Estado Mexicano, automáticamente quedan obligado a contribuir al gasto publico.

No obstante, a lo anterior se podría pensar que los extranjeros quedan fuera de esta obligación pero analizando la situación encontramos que el precepto constitucional carece de técnica jurídica y que si bien no exime del pago de impuestos a los extranjeros tampoco los incluye como contribuyentes para el

gasto público; sin embargo este problema queda resuelto con un criterio emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación que a la letra dice” Es incuestionable que en el caso de que la fuente de riqueza o del ingreso esta situada dentro del territorio nacional, el Estado Mexicano, en uso de su soberanía tributaria, tiene derecho a recabar los tributos legítimamente creados sino que ello pueda conceptuarse como violatorio al articulo del articulo 31 IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues dicho precepto corresponde al capitulo de las obligaciones de los Mexicanos, pero sin que ello signifique que por estar obligados los mexicanos a contribuir a los gastos de la Federación, de los Estados y municipios en donde residen, de la manera proporcional y equitativa que señalan las leyes, los extranjeros están exentos De dicha obligación cuando la fuente de riqueza radica dentro del territorio nación dentro del supuesto, cuando están domiciliados en la Republica Mexicana”

Ejemplo de generalidad de la ley Tributaria: el articulo 1 de La Ley del Impuesto sobre la Renta establece:

Las personas físicas y morales, está obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

1. Los residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza donde procedan.
2. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
3. Los residentes en el extranjero respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza situada en el territorio nacional, cuando no tenga un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a este.

3.2.3 PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD

De acuerdo a lo que estipula en el artículo 31 IV Constitucional el contribuir a los gastos públicos de la Federación, de las Entidades Federativas, y de los Municipios, constituyen una obligación ciudadana de carácter público, como puede serlo el servicio militar o el hacer que los hijos concurran a las escuelas públicas o privadas para obtener la educación obligatoria.

El principio de obligatoriedad significa que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una Ley Tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma ley establece.

El principio de obligatoriedad en materia fiscal tiene que entenderse en función no de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, sino como una auténtica obligación pública, de cuyo incumplimiento pueda derivarse severas consecuencias para los particulares (artículo 22 Constitucional) es decir la propia Constitución al mismo tiempo que estatuye el Principio de Obligatoriedad como un deber ciudadano de orden público, otorga al estado los instrumentos jurídicos adecuados para velar por su plena vigilancia y el cabal cumplimiento.

3.2.4 PRINCIPIO DE VINCULACIÓN CON EL GASTO PÚBLICO.

Volvemos a la ya mencionada fracción IV de artículo 31 constitucional "son obligaciones de los Mexicanos contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio donde Residan..."

Los ingresos tributarios tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas ya que resultaría

ilógico e infundado que el estado exigiera en forma permanente de sus súbditos una serie de contribuciones sin entregar nada a cambio.

Si se analiza el artículo 74 fracción IV no daremos claramente cuenta que al discutirse el Presupuesto de Egresos de cada año, primeramente se establece las contribuciones y en que renglones de gastos se destinan las contribuciones que fueron aprobadas.

También llamado Política Financiera los gastos públicos no pueden, o no deben ser financiados por otros procedimientos.¹¹

3.2.5 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.

Este principio significa que los sujetos pasivos deben de contribuir a los gastos públicos en función de sus expectativas capacidades económicas aportando al fisco una parte justa y adecuada de sus ingresos utilidades o rendimientos. Dicho en otras palabras, el principio de Proporcionalidad implica, por una parte, que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cuantitativamente superior a aquellas que sus ingresos son menores.

Una correcta interpretación a la fracción IV del artículo 31 Constitucional respecto de la proporcionalidad, se estructura dentro del Derecho Fiscal atendiendo básicamente a los siguientes elementos esenciales.

- 1) La capacidad contributiva del sujeto.
- 2) Una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por cada contribuyente.

¹¹ Delgadillo Gutiérrez Luís Humberto, principios de Derecho Tributario, Tercera edición, Editorial Limusa, S.A. de C.V., México, D.F., 2001 p. 223

3) Las fuentes de riquezas disponibles y existentes en el país entre los cuales deben ser distribuidos en forma equilibrada todas las cargas tributarias, con el objeto de que no sean in equitativas.

Los sujetos del impuesto (contribuyentes), deben pagar la contribución de acuerdo con sus posibilidades económicas, es decir, proporcionalmente a la renta que reciben bajo la protección del Estado, consecuentemente pagará más impuesto quien recibe más renta y menos quien recibe menos renta.

3.2.6 PRINCIPIO DE EQUIDAD

El principio de Equidad esta constituido por la igualdad, esto significa que para el debido acatamiento del principio las leyes tributarias den otorgar el mismo tratamiento del principio, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren ubicados en idéntica situación.

Podemos decir que este principio establece el trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Este principio nos indica la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo; lo que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis que causa ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pagos etc. debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyentes.

La contribución impuesta a los ciudadanos debe ser fijada por el Estado de modo cierto, no arbitrario, la cuota, la época, el modo de pago, etc., deben ser establecidos con claridad y precisión para que el Contribuyente esté en condiciones de conocerlas, evitando de esta manera que el Estado se convierta en un dictador en materia tributaria

3.3 REQUISITOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES.

La fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política, se desprenden 5 elementos para los impuestos o cargas físicas

1. Los Mexicanos están obligados a pagar impuestos.
2. Tienen derechos a percibir impuestos tanto la federación, como los estados como los principios
3. Los impuestos que los particulares están obligados a cubrir, deben estar establecidos en una ley federal, estatal o municipal según sea el caso.
4. Los impuestos deben ser proporcionales y equitativos
5. El dinero recaudado por los impuestos deben destinarse al gasto público federal, estatal o municipal según el impuesto sea federal o estatal, o municipal.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, de acuerdo con nuestra doctrina, interpreto en 1984 el citado artículo 31 IV, en la Tesis de Jurisprudencia 173. De acuerdo con él artículo 31 IV de la carta Magna para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres 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 será contrario a lo estatuido por la Constitución General, ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una forma general para precisar cuando un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria en cambio de las algunas de las tesis que ha sustentado algunos criterios así se ha sostenido, que, si bien él artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no esta en el capítulo a las garantías individuales la lección de este derecho si es una violación de

garantizado los tributos que decreta el poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos.

También este Tribunal Pleno ha considerado que la Equidad existe que se respete el principio de equidad determinando que es norma de equidad la que se encuentren obligados a determinada situación de los que se hallen dentro de los establecidos por la ley y que no se encuentren en una determinada situación los que están en situación jurídica diferente, o sea tratar a los iguales de manera igual es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de la equidad.¹²

Es indiscutible que tanto los mexicanos como los extranjeros que obtengan ingresos o beneficios económicos de nuestro país, están obligados a pagar impuestos, sería inaceptable que la obligación constitucional se interpretara como aplicable únicamente a los mexicanos y no los extranjeros. Sucede que los extranjeros deben pagar impuestos únicamente cuando obtienen beneficios por fuentes de riquezas ubicados en nuestro país o cuando son propietarios de bienes ubicados en nuestro territorio, cuyo derecho de propiedad esta sujeto al pago de impuestos, como el impuesto predial.

Nuestra doctrina y nuestra legislación fiscal han interpretado de esta manera la obligación impositiva, habiéndola excesiva a los extranjeros.

Los mexicanos estamos obligados a pagar impuestos aun en el supuesto de que no tengamos ingresos, ya que congreso de la Unión podría aprobar una ley Fiscal cuyo objeto sea obtener ingresos para pago del impuesto del gasto publico a cargo de todas los ciudadanos mexicanos, independientemente de sus ingresos, Nuestra nacionalidad, el domicilio en el territorio del país y la

¹² Pleno tesis 91, apéndice 1988, primera parte pagina 166.

obligación que nuestra Constitución nos impone, nos convierte a los mexicanos en sujetos obligados al pago de impuestos.

La constitución de 1857 establecía claramente en su artículo 33 la obligación a cargo de los extranjeros de pagar impuestos. Dicha obligación se omitió inexplicablemente en la Constitución de 1917, pero es evidente que al colocarles en una situación de igualdad con los mexicanos, la obligación impositiva no es discriminatoria.

Ahora bien la obligación de pagar impuestos a cargo de los mexicanos ya sean federal, estatal o municipal están supeditada al cumplimiento por parte de las autoridades, de los requisitos indicados por el mismo texto constitucional.

El proceso centralizador y que les era más conveniente crear un sistema fiscal estatal, que cobrara impuestos locales a los contribuyentes establecidos en el estado.

Lamentablemente para los Estados, cuando en 1979 se aprueba la Ley del Impuesto al Valor Agregado (impuesto federal) el sistema fiscal federal tenía ya consolidado su estructura normativa por medio de reformas constitucionales, de aprobación de leyes secundarias federales y también algunas oportunas interpretaciones favorables del Poder Judicial Federal de tal modo que la mayor parte de los impuestos a cargo de los contribuyentes de todo el país eran cargas fiscales federales y solamente una pequeña parte del ingreso fiscal total, era en beneficio de los municipios y de los Estados.

Sin embargo, este reparto in equitativo de los recursos fiscales estaba sujeto a las normas constitucionales contenidas en el artículo 31-IV. Las facultades fiscales, tanto de la Federación, como de los Estados, están limitadas por los requisitos señalados en dicho precepto.

Adicionalmente, lo que podría denominarse sistema fiscal de cada estado esta también regulado por los mismos elementos por la Constitución; Es necesario que la Legislación fiscal de cada Estado cumpla con los requisitos constitucionales señalados en el artículo 34-IV y además que en cada Estado

existan un Presupuesto de Egresos, de un a Ley de Ingresos y que exista una revisión anual o Cuenta Publica, mediante la cual se haga una inspección o auditoria del uso correcto del dinero fiscal.

En ambos sistemas fiscales (federal y estatal) se establecen limitaciones constitucionales a la facultad impositiva y además, se hace participar al Poder Legislativo en la función fiscal, precisamente para evitar el abuso del Poder Ejecutivo, con lo cual se establece el sistema de limitaciones y contrapesos tomados en la Constitución de Estados Unidos de América.

CAPITULO 4

FUNCIONES Y ATRIBUCIONES DEL ESTADO EN MATERIA TRIBUTARIA.

4.1 FUNCIONES DEL ESTADO.

El estudio de la Teoría, Funciones del Estado, requiere como antecedente indispensable el conocimiento, aunque este sea en forma sumaria de la teoría de la división de Poderes que es donde aquella se deriva; expuesta como una teoría política necesaria para combatir al absolutismo explica Don Gabino Fraga se puede examinar desde dos puntos de vista; respecto de las modalidades que impone el ordenamiento a los órganos del Estado y respecto de las contribuciones de estos órganos.

Desde el primer punto de vista la separación de Poderes implica la separación de los órganos del estado en tres grupos diversos e independientes unos de otros y cada una de ellos constituidos en forma que diversos elementos que lo integran guarden entre sí la unidad que les da el carácter de poderes, relaciones necesarias para que realicen una labor de colaboración y de control recíproco.

Desde el segundo punto de vista la separación de poderes impone la distribución de funciones diferentes entre cada uno de los poderes de manera que el Poder Legislativo tenga atributo exclusivamente la función legislativa: el

Poder Judicial, la función judicial y el Poder Ejecutivo la función Administrativa.¹³

De acuerdo con la afirmación anterior, la doctrina clasifica las funciones del Estado atendiendo a dos criterios.

- 1) De acuerdo al órgano que realiza o sea al criterio formal subjetivo u órgano según en el cual las funciones son formalmente legislativas, administrativas o judiciales según estén atribuidas al Poder Legislativo, al Ejecutivo o al Judicial y
- 2) De acuerdo a la naturaleza intrínseca de la función o sea el criterio objetivo, donde las funciones se dividen según características que revista.

Es precisamente la Teoría de la división de poderes consagrada en el artículo 49 de nuestra carta magna la que le da bases esenciales al problema de investigación del presente trabajo de tesis por que partiendo de la distinción de las diferentes funciones del Estado, unas de carácter Legislativo, otras de carácter Ejecutivo y otras de carácter judicial como se ha mencionado en los párrafos que antecieron.

4.1.1 FUNCIÓN LEGISLATIVA.

La función legislativa, desde el punto de vista formal, es la actividad que el estado, por conducto de los órganos que, de acuerdo con el régimen constitucional lo integra el poder legislativo. En México la función legislativa formal es la que realiza en el Congreso Federal compuesto por la cámara de Diputados y la de Senadores.¹⁴

¹³ De la Garza S. Francisco, Derecho Financiero Mexicano Editorial Porrúa, México 1994, p. 826

¹⁴ Fraga, Gabino. Ob. Cit. P.37

La generalidad de la ley debe estimarse como esencia de la función legislativa al grado de que como garantía de los gobernados que es precisamente el fundamento racional e histórico del principio de generalidad la Constitución en su artículo 13 ha determinado como un derecho del hombre el que nadie puede ser juzgado por las leyes positivas, es decir por leyes que no sean generales”.

Además del carácter general e imperativo de la ley debe tener los medios adecuados que garanticen su cumplimiento, es decir la ley debe tener y tiene una sanción. En defecto si la ley no se cumple voluntariamente es necesario que el poder público intervenga e impugne su cumplimiento forzoso. La sanción de la ley es variable; puede consistir en una coacción tratándose de las leyes penales, y en otros casos la coacción material es inadecuada y la sanción reviste otro carácter el de una sanción jurídica como es la invalidez que afecta a los actos realizados contra el tenor de las leyes prohibitivas o bien un carácter mixto, como el caso de la responsabilidad civil.

Tratándose de normas cuyo cumplimiento corresponda a los órganos del Estado, el problema se complica por resultar inconcebible que el Estado se presione a sí mismo. Sin embargo en esos existen garantías para la aplicación de la ley, que son orden social, de orden político y de orden jurídico.

Las garantías de orden social están constituidas por todos los elementos de la vida social que obligan a los gobernantes al cumplimiento de las disposiciones legales las costumbres, la moralidad, la opinión pública, etc.

Las garantías de orden político radican fundamentalmente en el régimen mismo poder y las responsabilidades civiles y penales de los funcionarios y empleados públicos.

4.1.2 FUNCIÓN EJECUTIVA O ADMINISTRATIVA

Desde el punto de vista formal, la función administrativa es la que realiza el Estado por medio del Poder ejecutivo. En México este Poder esta depositado en un solo individuo denominado Presidente de los Estados Unidos Mexicanos según lo dispuesto por él artículo 80 constitucional.

Desde el punto de vista material o sea su naturaleza intrínseca, la función administrativa es la que el Estado realiza bajo un orden jurídico y que consiste en la ejecución de actos materiales o de actos que determinan las situaciones jurídicas para los casos individuales. En contraposición al poder Legislativo que crea situaciones jurídicas generales abstractas e impersonales. Para precisar la Función Administrativa, hay que hacerlo atendiendo a dos aspectos el formal y el material para incluir tanto la organización como el funcionamiento del poder ejecutivo.¹⁵

La función Administrativa tiene por contenido fundamentar las actividades del Poder Ejecutivo que son complejas.

Comprende la actividad propiamente ejecutiva encaminada a la administrativa, que cuida de los asuntos del Estado y tiene a la satisfacción de los intereses públicos y por ultimo le corresponde al poder Ejecutivo la función política de la coordinación de los varios poderes del gobierno y la alta dirección del Estado.

¹⁵ Porrua Pérez, Francisco, Teoría del Estado, Segunda edición, Editorial Porrua, México 1994, p. 404.

4.1.3 LA FUNCIÓN JUDICIAL.

La función judicial es la que desarrolla el Poder Judicial a través de sus tribunales, la función material es la aplicación de justicia, aplicando la ley a casos concretos controvertidos.

4.2 ATRIBUCIONES DEL ESTADO.

Gabino Fraga, nos ofrece una noción de lo que podemos entender por atribuciones del Estado: “son los medios por los cuales el Estado puede alcanzar sus fines: las atribuciones relacionadas con la regulación de las actividades económicas de los particulares y las atribuciones relacionadas con la creación de los servicios públicos son los que justifican la llamada actividad financiera del Estado; en este sentido El fiscalista Joaquín V. Ortega citado por Sergio Francisco de la Garza en su libro de Derecho Financiero Mexicano define como: la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos publico destinados a la satisfacción de las necesidades publicas y en general a la realización de sus propios fines

Como se comento en los párrafos que antecedieron la actividad del Estado es el conjunto de actos materiales y jurídicos operacionales y tareas que realizan en virtud de las atribuciones que la legislación positiva le otorga. De dichas atribuciones obedece a una necesidad de crear jurídicamente los medios adecuados para alcanzar los fines estatales.¹⁶

Las múltiples tareas que tiene que realizar el Estado para cumplir con sus fines y siguiendo a Don Gabino Fraga clasificamos las siguientes categorías:

- a) Atribuciones del Estado para reglamentar actividad privada.
- b) Atribuciones para crear los servicios públicos

¹⁶ Fraga Gabino, Derecho Administrativo, Décimo tercera edición, Editorial Porrúa, México, 1969 P13.

- c) Atribuciones para intervenir mediante gestión directa en la vida económica cultural y asistencias del país

4.2.1 ATRIBUCIONES DEL ESTADO PARA REGULAR LAS ACTIVIDADES ECONOMICAS DE LOS PARTICULARES.

En este caso según explica Fraga se trata de regulación que lleva el estado de las actividades de los particulares con diferentes grados de intervención según se trate de diferentes materias.

4.2.2 ATRIBUCIONES PARA CREAR SERVICIOS PUBLICOS

Es la prestación de los Servicios Públicos lo que para algunos maestros como Duguit, Jézé y Bonnard justifica la existencia del Estado como un ente superior frente a los gobernados de donde se deriva una autoridad para cobrar los tributos que sean necesarios para satisfacer las ingentes necesidades publicas.

4.2.3 ATRIBUCIONES PARA INTERVENIR MEDIANTE GESTION DIRECTA EN LA VIDA ECONOMICA CULTURAL Y ASISTENCIAL DEL PAIS.

Algunas de estas atribuciones se encuentra contenidas por ejemplo en los artículos 131, segundo párrafo y su ley reglamentaria para intervenir en la vida económica, así como en el artículo 26 constitucional que en su primer párrafo estatuye; *“el Estado organizara un sistema de plantación democrática del desarrollo nacional que imprima solidez dinamismo permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social y cultural de la Nación”*.

4.3 LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

La actividad financiera del Estado es dividida por la doctrina para su estudio en tres mementos: la obtención de los recursos, la gestión o manejo de

sus bienes patrimoniales y la erogación de recursos financieros del Estado, e identifica esos tres momentos con el Derecho Fiscal, el Derecho patrimonial y con el Derecho Presupuestario respectivamente.

4.3.1 OBTENCION DE LOS RECURSOS DEL ESTADO.

Dentro del estudio del Derecho Fiscal se encuentra el análisis de los recursos del Estado cuya principal fuente son los ingresos tributarios que tienen su fundamento Constitucional en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de Los Estados Unidos Mexicanos que establece, así, también el artículo 1 del código Fiscal de la Federación, dispone:

“Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte solo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

En ambos preceptos se señala que la obligación de contribuir al gasto público debe hacerse conforme lo que disponga las leyes, esto constituye lo que en Derecho Fiscal es considerado como el principio fundamental de legalidad, que queda explicado por analogía por medio de la leyenda jurídica “NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE”(No hay tributo sin Ley).

Por otro lado Los ingresos públicos constituyen los flujos monetarios que tienen, un sector importante de ellos, como destino inmediato las arcas públicas y como fin ser un medio de cobertura de los gastos públicos.

Los ingresos por lo tanto, entrañan una nota de dinamismo, pues se traducen en un flujo monetario. Los ingresos públicos constituyen sólo un sector de los recursos de que dispone el Estado para encarar el financiamiento de las necesidades públicas. Sus bienes patrimoniales no son, en consecuencia, un ingreso público, mas sí lo producido por ellos.

El concepto de ingreso público tiene un uso restrictivo, pues bajo tal acepción sólo se comprenderán las percepciones monetarias que percibe el Estado y que tiene por propósito ser medios de cobertura del gasto público. Quedan por lo tanto excluidos de tal categoría las percepciones en especie, que aun si bien es cierto son susceptibles de valoración económica, sin embargo, no son expresables en unidades monetarias en los sistemas de contabilidad pública. Existe una infinidad de percepciones por parte del Estado insusceptibles de ser calificables como ingresos, no obstante tratarse de bienes afectos a la satisfacción de necesidades públicas. Las provenientes de la confiscación o expropiación son un buen ejemplo de ello y por dicha razón se encuentran reguladas no por el derecho financiero sino por el administrativo.

La vinculación ingreso público-financiamiento, no debe en modo alguno hacer pasar por alto los usos adicionales y los propósitos a que frecuentemente afecta a los ingresos, la Hacienda Pública moderna utiliza los instrumentos de captación de ingresos públicos adicionalmente como instrumentos de política económica, es decir a través de ellos, en ocasiones pretende además de allegarse medios de cobertura del gasto público, alcanzar determinados resultados en el ámbito de economía, por ejemplo estimular el ahorro, incentivar la creación de fuentes de empleo, reforzar la lucha contra los procesos inflacionarios restando liquidez a la economía, etc.

4.3.2 LA GESTION O MANEJO DE LOS BIENES PATRIMONIALES DEL ESTADO

Las normas relativas a la gestión y administración del patrimonio permanente del Estado y de las empresas publicas o privadas, propiedad del mismo.

La doctrina la llama “derecho patrimonial del estado” en el Derecho Mexicano las leyes que regulan lo relativo a los bienes patrimoniales del Estado son entre otras: Ley Federal del Mar y la Ley Federal de Entidades Paraestatales.

“La erogación de recursos financieros se encuentran la ley de presupuesto y contabilidad y gastos públicos la cual tiene su fundamento a su vez en el artículo 74 fracción VI de la Constitución Federal que establece: “son facultades exclusivas de la cámara de diputados: examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la federación y del departamento del Distrito Federal discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio deben decretarse para cubrirlos: así como revisar la cuenta publica del año anterior.

4.3.3 LA EROGACION DE LOS RECURSOS FINANCIEROS DEL ESTADO

La erogación de los recursos financieros, se encuentra regulada por la “Ley del presupuesto, Contabilidad y Gasto publico”, la cual tiene su fundamento a su vez en el artículo 74 fracción IV de la Constitución Federal establece:

“Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados: Examinar, Discutir y aprobar anualmente el presupuesto de Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito federal, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlos, así como revisar la Cuenta Publica del año anterior.

4.4 CONCEPTO DE PODER TRIBUTARIO.

Facultad por virtud de la cual puede imponerse a los particulares la obligación de aportar el cumplimiento de sus atribuciones. Refugio Jesús Fernández.

Para Sais de Buganda citado por Sergio Francisco de la Garza el poder soberanía tributaria se refiere a la facultad propia del estado para crear tributos en México el Poder Tributario es una atribución del Poder Legislativo, el ejercicio del cual se ve materializado en el momento en que expide las leyes que determinan los presupuestos que generan la obligación de pagar tributos cuando los particulares se ubican en la hipótesis previstas por las leyes tributarias, cuando se realiza el hecho generador del crédito fiscal no obstante lo anterior existe una excepción a la regla en comento, en el caso de la facultad

extraordinaria delegada por el congreso federal al ejecutivo en los términos del segundo párrafo del artículo 131 constitucional para legislar en tratándose de cuotas de las tarifas de exportación e importación, así como para prohibir el comercio y tráfico Productos extranjeros cuando lo estime urgente a fin de regular el comercio extranjero la economía del país en la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito en beneficio del país. Y corresponde intervenir al poder ejecutivo en la cuestión tributaria, determinado y comprobado cuando se han producido en la realidad de los hechos o situaciones previstas en las leyes tributarias que general la obligación de pagar contribuciones, señalado además la cuantía de los pagos verificase del cumplimiento de las mismas, así como las sanciones por su incumplimiento, lo anterior a través del titular de la Hacienda Publica que es la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico.

4.4.1 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DEL PODER TRIBUTARIO

Encontramos que en el artículo 73 VII y XXIX y el artículo 73-VII Constitucionales establecen la facultad que tiene el Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias con el fin de cubrir el gasto publico y el mismo artículo 73-XXIX facultad al Congreso de la Unión, para establecer contribuciones específicas, las cuales se enumeran, en dicha fracción.

Artículo 89 constitucional. Establece las facultades y obligaciones del poder ejecutivo, para promulgar y Ejecutar las Leyes que expida del Congreso de la Unión.

4.4.2 JUSTIFICACIONES DE LA POTESTAD TRIBUTARIA

Mario Publice, citado por Raúl Rodríguez, en su libro Derecho Fiscal: dice *"Si la obligación tributaria se justifica solo con 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 y jurídica entre impuestos arbitrarios y el poder público". Tal es la razón de buscar la explicación teológicamente, siguiendo la obra de Emilio Maunaton *Introducción al Derecho Tributario Mexicano*, Tomaremos las siguientes Teorías: A) teoría de los servicios públicos: esta teoría también llamada de beneficio equivalente considera que el tributo tiene como fin costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que considera lo que los particulares paguen por concepto de gravámenes es el equivalente a los servicios público recibidos. B) Teoría de la Relación. Para los tratadistas alemanes del derecho público, la obligación de las personas de pagar tributos surge de su condición de súbditos, de su deber de sujeción. Lo anterior significa que la obligación no esta supeditada a que el contribuyente perciba ventajas particulares, pues el fundamento jurídico para tributar es simplemente la relación de la sujeción, C) Teoría del seguro, según esta, los tributos, se consideran como un pago que actúa el particular al estado como una prima de seguro por la protección que el estado otorga a la vida y patrimonio de los particulares. Ninguna de estas teorías se puede aceptar como la justificación del ejercicio de la potestad tributaria del Estado; así la teoría de los servicios públicos es fácilmente atacable diciendo que no todos los tributos se destina a la prestación de servicios públicos pues también se utilizan parte de los mismos para pagar por ejemplo los sueldos de los trabajadores y los emolumentos de los funcionarios públicos; solo una pequeña cantidad de los presupuestos se destina a la seguridad y en cambio grandes cantidades están destinadas a fines diversos, como obras publicas, salubridad. , salubridad, educación etc. En ningún caso el Estado ha actuado como una empresa de seguros cuando alguna de sus miembros es atacada en su patrimonio o de su persona. De actuar el Estado como una empresa de seguro tendría la obligación, al realizarse el siniestro de indemnización al dañado por dicho riesgo; tal y como sucede en ningún caso.

4.4.3 JUSTIFICACIÓN LEGAL.

El tan ya comentado artículo 31 Constitucional en la fracción IV, al establecerse que son obligaciones de los mexicanos contribuir con los gastos públicos de la Federación, Estados o Municipios en donde residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Por ello se requiere una explicación acerca de lo que debemos entender por el gasto público.

Para Margain estaremos ante un gasto público si reúne las siguientes características:

1. Que la erogación sea hecha a través de la Administración activa al respecto explica Margain “los mexicanos tenemos la obligación de cubrir las contribuciones que decreta el Congreso de la Unión en cuanto basten a satisfacer el presupuesto y este solo prevé las erogaciones que la federación hará a través de su administración activa, es decir por un año, o sean las Secretarías y los Departamentos de Estado, y demás poderes de la Unión, pero no las que realizara por medio de sus organismos descentralizados”... sin embargo, la aclaración que hace Raúl Rodríguez Lobato a la explicación anterior la consideración es válida cuando dice “Coincidimos con las características que señala Margain pero no con la razón que da para ella, ya que como en la actualidad el presupuesto prevé erogaciones que hará al menos una parte de la administración delegada, se desvirtúa de dicha razón”.
2. - Que la erogación se destina a la satisfacción de las funciones de los entes que constituyen la administración activa de la federación. Margain se refiere en su explicación, a lo dispuesto por el artículo 74 Constitucional al establecerse las facultades exclusivas de la Cámara de Diputados, que en su fracción IV dice: “ Examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal, discutiendo primero las contribuciones que a juicio, deben decretarse para cubrirlos; así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

3. - Que la erogación este prevista en el Presupuesto egresos de la Nación, no basta que un gasto se haga a través de la administración activa y que la misma función sea la atribuida, para que sea considerada como un gasto público, sino que es indispensable, además que el renglón respectivo se encuentre previsto en el Presupuesto de Egresos, para no contrariar lo dispuesto en el Artículo 126 Constitucional que dice.” No podrá realizarse pago alguno que no este comprendido en el Presupuesto o determinado por ley posterior”. Y por ultimo.
4. -Que la erogación se haga a cargo se haga con cargo a la partida destinada al renglón respectivo. Lo anterior significa que la administración activa solo puede gastarse hasta el monto de lo previsto en cada renglón de Egresos si se excede de esas erogaciones dejan de reputarse “gastos públicos ya que no existe obligación para tributar en exceso de lo previsto y por consiguiente tocara al Congreso de la Unión exigir responsabilidades.

4.4.4 LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y DEBERES FISCALES.

Bajo el rubro de Administración Tributaria vamos a entender el conjunto de órganos y funciones inmersos dentro del ámbito de la administración pública y tiene por meta lograr el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. Dentro de un estado de situación perfecta, las funciones encomendadas a los órganos de la administración hacendaria se recaudarían a una excepción mínima, toda vez, que dentro de tal supuesto de perfección el cumplimiento de las obligaciones y deberes sería la regla general, sin embargo, la realidad nos demuestra que tales estados de perfección resultan prácticamente inalcanzables, razón por la cual constituye un imperativo la presencia de un sector de la administración pública afecto a un objetivo específico: Obtener el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios utilizando los más diversos instrumentos que el ordenamiento jurídico ponga a su alcance. La meta ideal a alcanzar por parte de toda administración tributaria es lograr una conducta tal en todos los contribuyentes que garantice el cumplimiento

voluntario de sus obligaciones y deberes fiscales. Meta que se antoja difícil y casi imposible de alcanzar, lo que de ninguna manera la invalida.

La dificultad en alcanzar la meta antes dicha, exige por parte de las administraciones tributarias, elaborar un sistema de administración que conduzca a este objetivo, es decir, la administración hacendaria debe tender hacia el avance progresivo en tal sentido.

Lo anterior, de ninguna manera significa que el cumplimiento voluntario de las obligaciones y deberes fiscales por parte de los contribuyentes depende única y exclusivamente de la eficiencia operativa de la administración hacendaria, existe una gran diversidad de factores ajenos o extraños a la administración fiscal, que influyen en la conducta de los contribuyentes como tales. Dichos factores condicionantes de la conducta fiscal del administrado, por el hecho de ser extraños a la administración

tributaria no significa que no sean susceptibles de modificar en alguna medida parte de esta, si no lo que quiere decirse es que hay diversos factores sobre los cuales la administración hacendaria no puede actuar en forma determinante y que por el contrario sí inciden sobre la conducta de los contribuyentes.

4.4.5 LAS CARACTERISTICAS DEL SISTEMA TRIBUTARIO.

El sistema tributario, debe tener características tales que faciliten e inviten el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. Básicamente son dos las notas más sobresalientes dentro de tal contexto: por una parte el grado de equidad o justicia que refleje, ya que conforme sea mayor el grado de equidad que muestre ante la comunidad la predisposición del contribuyente a cumplir será mayor, la injusticia del sistema en muchos casos constituye el pretexto o razón para el incumplimiento. El otro rasgo importante del sistema tributario que coadyuva a su observancia es la certeza del mismo, lo que implica que el sistema tributario esté concebido, diseñado y plasmado en las normas jurídicas

con el mayor grado de claridad para el contribuyente, eliminando las situaciones de incertidumbre e inseguridad.

En términos generales en el contribuyente existe un cierto recelo ante los órganos de la administración hacendaria, debido básicamente al tipo de relaciones que lo vinculan con estos y que definitivamente no son del tipo de las relaciones normales con que se vincula con los otros seres humanos, ya que en sus relaciones con lo "**público**", o fiscal el ciudadano se ve inmerso en un contexto de relaciones donde todo se encuentra previsto y su voluntad carece de relevancia.

4.4.5.1 FACTORES QUE CONDICIONAN EL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

A) LA EDUCACION. Es evidente que una comunidad desprovista de formación cultural y cívica, poco puede avanzar por el camino de la perfección en el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales, en el primer caso por las grandes dificultades que la incultura y el analfabetismo implicarán para el conocimiento y observancia de las obligaciones. En este sentido los reiterados y constantes cambios en la legislación tributaria, constituyen factores que agravan el analfabetismo fiscal de un pueblo.

Por lo que respecta a la ausencia de educación cívica debe señalarse que constituye en la mayoría de los casos, probablemente el gran obstáculo hacia el cumplimiento de las obligaciones. Definitivamente el grado de conciencia cívica de una comunidad se encuentra condicionado por la serie de factores de carácter socio-políticos. Conforme el grado de conciencia cívica de una comunidad se perfecciona el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales, pues constituyen motivos de reconocimiento o repulsa social; a medida de que se deteriora la formación cívica de una comunidad el incumplimiento de los deberes y obligaciones fiscales lejos de atraer una reprobación de la comunidad constituyen motivos de orgullo personal como medios de prueba de su habilidad y destreza contable, jurídica, etc., que se

hace aparecer ante los demás como una ventaja frente al contribuyente cumplido.

Con relación en tal elemento, entendemos que los órganos de la administración hacendaria poco pueden hacer, lo que implica definitivamente nada. En el primer caso insistir ante el órgano legislativo para que las reformas al ordenamiento jurídico que sean de su incumbencia se introduzcan cuando realmente exista una razón suficiente, igual principio rige tratándose de aquellas reformas que corresponda introducir al órgano de la administración hacendaria, en tales casos con mayor razón debe ponderarse el pro y contra de los cambios a introducir, por ejemplo en disposición reglamentaria, circunstanciales, etc., no debe perderse de vista que un afán reformista y de cambio en los ordenamientos jurídicos tributarios, flaco apoyo brinda a la formación fiscal de un pueblo.

Por lo que respecta a la educación cívica en mucho constituye a su fortalecimiento, la imagen de eficiencia y honradez de los administradores tributarios, en lo individual y en la administración en su conjunto.

B) LA FLUIDEZ DE LA ADMINISTRACION. Indudablemente en la medida en que las dificultades y obstáculos burocráticos sean menores, la inclinación de parte del contribuyente hacia el cumplimiento de las obligaciones fiscales será mayor.

En este campo definitivamente mucho tienen que hacer los órganos de la administración hacendaria a efecto de que los sistemas de administración sean tales que garanticen el cumplimiento de las obligaciones fiscales con un mínimo de molestias para el contribuyente. Dentro de este contexto mucho contribuirá la eliminación de prácticas burocráticas y el "culto a los requisitos".

Constituye un lugar común en la administración hacendaria de los diversos países (por más que su grado de conciencia cívica en materia fiscal sea muy levado), el vencer la resistencia natural del individuo al pago de contribuciones, para lo cual se utilizan desde instrumentos de carácter persuasivo hasta los de tipo represivo, existiendo dentro de ambos extremos todo un abanico de posibilidades que la eficiencia en la administración hacendaria ofrece, que genéricamente podría denominarse como sencillez. En el ánimo del contribuyente subyace la convicción de que no hay mejor contribución que aquella que no existe.

Un factor de carácter administrativo que mucho dificulta el cumplimiento voluntario de las obligaciones y deberes fiscales es la denominada, "Presión Fiscal Indirecta", entendiéndose por tal, el enorme peso que hacen sentir al contribuyente soportar en sus hombros, como consecuencia de la presión psicológica y de desgaste que en muchas ocasiones se hace sentir sobre el contribuyente y que aunada a la "Presión Fiscal", propiamente dicha constituyen auténticos obstáculos al deseado cumplimiento. La presión fiscal debe entenderse como el impacto que el sistema fiscal genera en un momento determinado sobre el sistema económico de un País cualquiera, hablándose de una mayor o menor presión fiscal conforme la recaudación fiscal sea un porcentaje mayor o menor del producto interno.

En algunos Países parece que la política de administración hacendaria denominada "De Alfombras Rojas" ha dado sus buenos frutos.

Dicha política no denota otra cosa si no una disposición de otorgar al contribuyente todo género de facilidades y comodidades para el cumplimiento de sus obligaciones.

C) EL RIESGO. Con toda seguridad es este uno de los factores que más actúan sobre el ánimo del contribuyente para inducirlo a cumplir o no con sus

obligaciones. Es decir, en la medida en que el sujeto incumplido vea como un riesgo más o menos real, más o menos efectivo el encararse a consecuencias desagradables como consecuencia de su conducta al margen de la Ley, en esa misma medida decidirá cumplir o no con sus obligaciones.

Dos son las notas más sobresalientes que debe tener el riesgo a encarar por parte del contribuyente:

1. La realidad del riesgo. Indudablemente que en la medida en que el contribuyente conceptúe el riesgo que corre por no cumplir con sus obligaciones como una auténtica realidad en virtud de los diversos recursos de que dispone la administración para detectar su conducta al margen de la Ley, en esa misma medida modificará sus hábitos de comportamiento fiscal orientándolos hacia el cumplimiento.
2. La efectividad del riesgo. En la medida que el riesgo asumido y sus consecuencias desagradables para el sujeto incumplido sean efectivos, en esa misma medida habrán generado el fruto deseado, es decir, el cambio de conducta del contribuyente; así mismo en la medida en que el riesgo no obstante ser real carezca de efectividad por no producir cambio alguno en el ánimo del contribuyente invitándolo hacia el cumplimiento, en esa misma medida carecerá de relevancia y producirá el efecto contrario.

Resulta incuestionable que una adecuada política en materia de sanciones, fijación de recargos, fiscalización, etc., generan buenos resultados. En lo que concierne a la realidad del riesgo si puede hablarse de una incumbencia de la administración hacendaria ya que de ella y sus sistemas, dependerá sea más o menos el riesgo, sin embargo, en lo que respecta a la efectividad del mismo su quehacer lo comparte con el órgano legislativo, en virtud de que es este precisamente quien entre otras

Atribuciones, tiene la de definir los supuestos de las infracciones e ilícitos en materia fiscal, así como los mínimos y máximos de las sanciones y penas respectivas, lo mismo en lo que concierne a la tasa de recargos, porcentaje de los gastos de ejecución, etc.

4.4.5.2 VARIABLES QUE DETERMINAN LA CAPACIDAD RECAUDATORIA DEL SISTEMA TRIBUTARIO

LAS TASAS IMPOSITIVAS. Es importante tener presente un aumento en la tasa legal, pues cuando se busca aumentar la recaudación, nos muestra que, por una parte, aumentos indiscriminados de tasas no necesariamente tendrán los efectos esperados, y por otra, que formas alternativas de aumento de recaudación, tal como el combate contra la evasión, son instrumentos más eficientes, pues no necesariamente implican una pérdida de bienestar para la sociedad.

Una práctica común a nivel de impuestos al consumo, es el establecimiento de tasas múltiples, las que tienen objetivos tanto recaudatorios como redistributivos. Sin embargo, estas tasas diferenciadas presentan una serie de problemas que deben ser tomados en cuenta. En primer lugar, aumentan los costos administrativos de los contribuyentes y de la administración tributaria, en términos de disponibilidad de información y dificultades para fiscalizar. En segundo lugar, se crean espacios de evasión, tales como declarar ventas afectas a tasas altas como si se tratara de bienes afectos a tasas menores. En tercer lugar, las tasas diferenciadas no necesariamente benefician al consumidor final, pues el contribuyente que vende varios productos afectos a distintas tasas puede manipular los precios, de tal forma que los productos gravados con tasas bajas subsidien a aquellos gravados con tasas más altas. En cuarto lugar, las tasas múltiples distorsionan la asignación de recursos. En quinto lugar, no son la mejor herramienta redistributiva, puesto que una tasa más baja para determinados productos beneficia a toda persona que consuma

el bien, independientemente de su nivel de ingresos. Finalmente, la existencia de algunos productos favorecidos con tasas bajas incentiva a otros grupos de contribuyentes a presionar por beneficios similares.

A ello se agrega el hecho de que las tasas elevadas generan incentivos adicionales a la evasión o elusión de impuestos, por lo que en la práctica, cuando existe una tasa marginal máxima demasiado alta, el número de contribuyentes que declara en dicha tasa es bastante inferior a los que efectivamente obtienen rentas de ese nivel. Por todas estas razones parece poco recomendable buscar aumentos de recaudación por la vía de incrementar las tasas de los impuestos a niveles desproporcionados.

4.5 CONCEPTO DE FISCALIZACION

Por fiscalización habrá que entender toda una amplia gama de actos llevados a cabo por los órganos de la administración hacendaria y que tiene por finalidad constatar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales.

La necesidad y justificación de la fiscalización de toda administración hacendaria habrá que buscarla en la naturaleza del ser humano y su natural inclinación a incumplir con sus obligaciones y deberes tributarios. La fiscalización o inspección, como algunos prefieren llamarla tiene la finalidad de influir en el ánimo de los contribuyentes a efecto de que en lo sucesivo asuman conductas conformes a derecho.

Alcanzar la meta asignada a la fiscalización no constituye tarea fácil ni es posible obtenerla de un solo golpe. Normalmente la fiscalización comprende una gran diversidad de acciones llevadas a cabo por la administración hacendaria y que tienen por finalidad arribar a una serie de metas intermedias las que sumadas nos darán el gran objetivo de la fiscalización, que es generar

un cambio en la conducta del contribuyente incumplido a efecto de que en lo sucesivo cumpla con sus obligaciones y deberes en forma voluntaria.

Pretender que la función de fiscalización en forma directa abarque a la totalidad de los contribuyentes constituye tarea más que imposible, habida cuenta del crecimiento desmesurado del universo de los sujetos contribuyentes. Ante tal imposibilidad se impone la adopción de ciertos criterios de carácter selectivo que permitan por una parte, elegir en la mejor forma posible, al contribuyente a fiscalizar en forma directa y por la otra que tal acción fiscalizadora genere los efectos deseados sobre el resto de los contribuyentes, o dicho en otras palabras, lo que debe tener muy en cuenta la autoridad fiscalizadora es que ante la imposibilidad de fiscalizar en forma directa a la totalidad de los contribuyentes debe elegir y utilizar criterios de selección, que los sujetos fiscalizados tengan tales características que la acción fiscalizadora genere la consecuencia deseada sobre él y el resto de contribuyentes.

4.5.1 LA FISCALIZACION Y SUS OBJETIVOS

A) LA IDENTIFICACION DE LOS CONTRIBUYENTES. Antes de ni siquiera pensar en cuantificar o medir el grado de evasión o gravedad de los niveles de incumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales, se impone como una primera tarea de toda área de fiscalización la de lograr la identificación de todos los contribuyentes, para lo cual la administración deberá de disponer de registros confiables.

Dentro de esta primera tarea el objetivo a alcanzar consistirá precisamente, en actualizar la información a efecto de que el universo de los contribuyentes identificados por la administración, coincida con el de los contribuyentes en su conjunto.

B) DETECTAR EL INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES Y DEBERES. Una vez identificada la totalidad de los contribuyentes, se impone como siguiente tarea, la de constatar y verificar el cumplimiento de las obligaciones y deberes

por parte de los sujetos obligados. Es decir, ya que la administración hacendaria ha conocido e identificado a los sujetos obligados a cumplir con determinados derechos y obligaciones, el siguiente paso es precisamente comprobar si quienes cumplieron constituyen la totalidad de quienes debieron haberlo hecho.

Normalmente esta etapa se limita simplemente a la constatación del cumplimiento del deber formal de declarar o de presentar avisos, manifestaciones, etc, sin importar la veracidad de los datos consignados en ellos. Dentro de esta etapa, la función de los órganos fiscalizadores será precisamente hacer que quienes estando obligados a declarar y no lo hicieron, lo hagan.

C) DETECTAR INCORRECCIONES Y FALSEDADES EN DECLARACIONES.

Es evidente que no con lograr que los contribuyentes obligados a declarar declaren, se satisface la aspiración de la administración hacendaria, pero es importante como siguiente paso descubrir las incorrecciones y eventualmente falsedades y errores contenidos en las declaraciones, lo anterior con el objeto de eliminar o al menos reducir la brecha que media entre los contribuyentes declarantes y aquellos que declaran correctamente. Esta fase es una de la que indudablemente presenta un mayor grado de dificultad para las autoridades fiscalizadoras, precisamente por lo difícil que resulta detectar las citadas anomalías. Identificar al contribuyente que ha cumplido en su deber de declarar, es tarea hasta cierto punto sencilla y mecánica, en cambio descubrir el error en la declaración presentada, presupone un mayor grado de dificultad.

Existen países donde inclusive se sanciona y penaliza con un mayor grado de severidad la presentación de declaraciones incorrectas o con datos falsos que simplemente la no presentación de declaraciones, lo anterior precisamente por el hecho de que, la abstención en declarar es mas fácilmente detectable, en algunos casos podría hacer suponer que el sujeto incumplido lo único que quiso fue solamente diferir el pago; por el contrario, en el caso de las declaraciones

falseadas o incorrectas, además de la dificultad para detectar tal anomalía puede presuponer en el sujeto incumplido, el ánimo de defraudar a través de la evasión.

Es indiscutible que el objetivo que persigue la administración hacendaria a través de su función fiscalizadora, es reducir al máximo la evasión provocando en el sujeto contribuyente el cumplimiento voluntario de sus obligaciones y deberes. Lo que se pretende es detectar la posible evasión, proceder a la determinación y liquidación de las contribuciones omitidas y finalmente cobrar y recaudar tales ingresos con sus correspondientes accesorios.

En muchas ocasiones lo que debiendo ser de por sí un objetivo inmediato y secundario es convertido en mediato, con lo que la fiscalización se desvirtúa, acontece lo anterior cuando a través de la función fiscalizadora lo que se pretende es lograr incrementos recaudatorios y no modificación en la conducta del contribuyente. Es incuestionable que la fiscalización genera recursos adicionales a recaudar, sin embargo, al respecto debe tenerse en cuenta que comparados estos con el grueso de la recaudación, tiene una significancia mínima y en muchos casos constituyen solo ingresos meramente nominales o en papel, en virtud de la utilización exitosa de los medios de defensa por parte del contribuyente.

4.5.2 EFICACIA DE LA ACCIÓN FISCALIZADORA.

Como ya se menciona, el objetivo de la administración tributaria es maximizar el cumplimiento tributario, para lo cual su principal herramienta es la fiscalización. La eficacia de la fiscalización se resume en la probabilidad de detección del incumplimiento tributario; es decir, una mayor eficacia se logra aumentando dicha probabilidad.

Es importante señalar que el factor disuasivo de la evasión es la probabilidad de detección percibida por el contribuyente, la que no necesariamente es igual a la probabilidad efectiva. Este concepto, si es bien utilizado, puede ser de mucho

beneficio para el objetivo de la administración tributaria. En efecto, acciones tales como el envío de correspondencia a los contribuyentes, advirtiéndolos de los riesgos de la subdeclaración, o publicitar la adquisición de nueva tecnología que permitirá un mejor control de las declaraciones, pueden aumentar la sensación de control en los contribuyentes, con un consiguiente efecto positivo en el cumplimiento.

Hay dos líneas de acción que la administración tributaria puede tomar con el propósito de elevar la probabilidad de detección. La primera, es aumentar la disponibilidad de información relacionada con la magnitud de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. La segunda, es optimizar el uso de esta información disponible.

La primera línea de acción se relaciona con el concepto de "visibilidad" del delito, que ha sido definido como los costos y dificultades relativas que enfrentan los fiscalizadores tributarios en la detección y prueba de las infracciones. Claramente el cumplimiento voluntario debe ser mayor para aquellos ingresos sobre los cuales la administración tributaria recibe información de terceras personas.

En este ámbito, la tarea de la administración tributaria es aumentar la visibilidad de los impuestos, lo cual se logra mediante medidas administrativas orientadas hacia la mayor

disponibilidad de información. Dentro de la información interesante de solicitar a terceros están por ejemplo, el monto y destino de los honorarios cancelados, de los dividendos pagados por las sociedades anónimas y de los intereses pagados por los bancos. Otras fuentes de información menos explotadas que pueden ser útiles son las ventas efectuadas con tarjetas de crédito -que puede ser entregada por las empresas administradoras de tarjetas de crédito y que permitiría verificar la correcta declaración de los débitos de IVA- y las compras

con factura en supermercados y grandes tiendas -que permitiría detectar el uso indebido del crédito fiscal por parte de algunas empresas.

La segunda línea de acción antes mencionada, consiste en la construcción de funciones discriminantes para seleccionar contribuyentes a fiscalizar, de forma tal que aquellos sometidos a auditorías sean los que tienen una mayor probabilidad de ser evasores. En esta área aún existe poco desarrollo. A nivel de países latinoamericanos lo más cercano a esto es el uso de algunos indicadores como la relación débito-crédito. O bien, replicar en el ámbito tributario algunas experiencias de otros sectores, como el sector bancario, en donde se ha aplicado el análisis discriminante para apoyar la decisión de otorgamiento de créditos.

4.6 SIMPLICIDAD DE LA ESTRUCTURA TRIBUTARIA

Se señalan cuatro consecuencias de la complejidad: la certidumbre, la capacidad de fiscalización, la dificultad. Cada uno de estos aspectos se relaciona en forma distinta con el tema del incumplimiento.

La certidumbre se refiere a si las obligaciones tributarias son claramente definidas por las leyes. Cuando esto no ocurre, la administración tributaria tiene mayores dificultades para comprobar los delitos, puesto que el contribuyente puede argumentar un error involuntario o una interpretación equivocada o distinta de la ley. Ciertamente esta situación le significa a la administración tributaria desviar recursos hacia la comprobación de delitos o interpretación de las leyes, o a aplicarla de una manera conveniente en perjuicio de los contribuyentes.

La existencia de leyes tributarias complejas obviamente se traduce en mayores costos

para la fiscalización. Así por ejemplo, una auditoría para comprobar la correcta declaración de un impuesto a la renta con abundantes créditos, deducciones y

tratamientos especiales, requiere mucho más tiempo que una auditoría para comprobar la correcta declaración de un IVA con tasa única y sin exenciones. Es decir, la complejidad merma la capacidad de fiscalización de la administración tributaria, puesto que para igual cantidad de recursos disponibles, el número de auditorías que es posible realizar en un determinado período es menor con un sistema tributario complejo que con uno simple. Dicho en otras palabras, con una mayor complejidad la probabilidad de detectar la evasión es menor.

Desde el punto de vista del contribuyente, la complejidad es sinónimo de dificultad para cumplir con las obligaciones tributarias, en el sentido de los costos en que debe incurrir para tal fin. Estos costos no son otra cosa que el tiempo que el contribuyente dedica a entender las leyes e instructivos, juntar los antecedentes exigidos y declarar, así como el dinero gastado en asesorías tributarias. La hipótesis es que la complejidad aumenta los costos de cumplimiento. Un caso especial de esta hipótesis lo constituye el fenómeno de los no declarantes, quienes prefieren asumir el riesgo de no declarar a asumir los costos de la declaración. Además los costos de cumplimiento elevados perjudican la aceptación del sistema tributario por parte de los contribuyentes, lo que también tiene efectos negativos sobre el cumplimiento. El último aspecto de la complejidad es la manipulabilidad del sistema tributario, que se refiere a las mayores posibilidades de evasión y elusión que se generan a partir de esta complejidad. Evidentemente, la heterogeneidad en la determinación de las bases imponibles o la multiplicidad de impuestos y tasas dentro de las leyes tributarias dan al contribuyente una mayor flexibilidad para minimizar su pago de impuestos, pues se abren nuevas formas de evadir y eludir las obligaciones tributarias.

Si bien es cierto que cualquier simplificación del sistema tributario es finalmente una responsabilidad de quienes formulan la política tributaria, no es menos cierto que la administración tributaria debe jugar un rol importante en este tema, sobre todo porque la experiencia muestra que quienes no administran los impuestos frecuentemente se olvidan de los aspectos administrativos, a pesar de que estos son fundamentales en los resultados de la política tributaria. En este sentido, la administración tributaria debe tomar la iniciativa en proponer cambios en la estructura impositiva que tiendan a simplificarla y a reducir los espacios de elusión tributaria y advertir de los costos de cumplimiento y los costos administrativos de eventuales propuestas de modificación a las leyes tributarias. Por otro lado, la administración tributaria debe procurar no introducir demasiada complejidad al sistema tributario a través de sus facultades interpretativas, de solicitud de información y de los trámites exigidos a los contribuyentes.

SANCIONES La teoría tradicional ve en la fiscalización y las sanciones las dos principales herramientas que la administración tributaria posee para reducir la evasión. La combinación de ambas determina los incentivos económicos a evadir que tienen los contribuyentes.

Sin embargo, no es claro que el aumento de las sanciones necesariamente conduzca a un mayor cumplimiento tributario. El castigo excesivo puede conducir en la práctica a la inaplicabilidad de las sanciones, sobre todo cuando la legislación tributaria tiene un alto grado de incertidumbre. Por otro lado, las sanciones elevadas pueden incentivar la corrupción, puesto que la negociación entre contribuyente y fiscalizador se hace más rentable para ambas partes.

Otro factor importante, es el tiempo que transcurre entre el delito y la aplicación del castigo. Es frecuente que pasen varios meses e incluso años antes que las infracciones sean castigadas, con lo cual el castigo pierde todo efecto disuasivo.

En este ámbito a la administración tributaria le compete la tarea de agilizar los procedimientos de aplicación de sanciones y elevar la exactitud jurídica de las sentencias.

A modo de ejemplo, en Chile se introdujo en el año 1992 cambios en el mecanismo de reclamos ante las denuncias por infracciones, unificando criterios para aplicar las sanciones en base al tipo de infracción, reincidencia y gravedad de la falta. Como consecuencia, en la actualidad el contribuyente sabe en un plazo breve cuál es la sanción que le corresponde y puede obtener la condonación automática y normada si reconoce la infracción y cumple con una serie de indicadores de buen comportamiento, conforme lo indica el código tributario. Esto ha significado que los reclamos disminuyan de un 80% a un 10% de las infracciones cursadas por los fiscalizadores, y que el tiempo promedio dedicado al proceso respectivo se reduzca de 180 días a sólo 20.

4.7 ACEPTACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO

Si un contribuyente siente que el sistema tributario es injusto, obviamente estará menos dispuesto a cumplir con sus obligaciones tributarias; más aún, desde su perspectiva la evasión podría ser un acto de justicia más que un delito.

La aceptación del sistema tributario por parte de los contribuyentes es esencial para elevar el cumplimiento tributario. Esta aceptación depende de varios factores. El primero de ellos es la moderación de la carga tributaria; un sistema tributario que impone una carga excesiva puede ser visto como injusto o expropiatorio. Un segundo factor es la equidad del sistema tributario; una de las principales fuentes de inequidad es la evasión tributaria, por lo cual estamos frente a un círculo vicioso en el cual la evasión se retroalimenta. Tercero, también es importante la opinión que los contribuyentes tengan del destino de

los impuestos; si perciben que los recursos se gastan bien, que se financian bienes públicos en cantidad suficiente, que los programas sociales son adecuados y que el gasto en burocracia es razonable, entonces habrá una mayor predisposición a cumplir con el pago de impuestos.

Si bien la administración tributaria no tiene ninguna injerencia sobre cómo se gastan los recursos, puede al menos informar a la ciudadanía al respecto, puesto que muchas veces la percepción negativa de la gente es consecuencia de una falta de información. La inclusión del tema de la importancia y el destino de los impuestos en las campañas publicitarias de la administración tributaria puede tener efectos positivos sobre el cumplimiento. Un cuarto factor es la relación entre la administración tributaria y los contribuyentes; en la medida en que los trámites tributarios sean expeditos y los contribuyentes reciban un trato justo y digno, tendrán una mejor disposición a pagar sus impuestos.

En este ámbito la administración tributaria puede emprender variadas acciones encaminadas a mejorar la atención a los contribuyentes, como por ejemplo, reducir los tiempos de espera y de atención, reducir del número de trámites o mejorar la infraestructura. También es importante que la administración tributaria interprete las leyes imparcialmente y que permanentemente se busque de una mayor justicia en la aplicación de las sanciones.

CAPITULO 5

FACULTAD REGLAMENTARIA DEL EJECUTIVO FEDERAL

5.1 ANTECEDENTES:

En México la facultad reglamentaria se confiere expresamente al Presidente de la Republica, tanto en nuestra Constitución Política Vigente, así como en las que le precedieron, a partir del México independiente como son:

5.1.1 CONSTITUCIÓN FEDERAL DEL 1824.

Esta constitución, disponía en artículo 110 fracción I “Las atribuciones del Presidente de la Republica son las que siguen: Dar reglamentos, decretos, y ordenes para el mejor cumplimiento de la Constitución, Acta Constitutiva y leyes generales.

5.1.2 LAS SIETE LEYES DE 1836.

Las siete leyes constitucionales del 30 de diciembre de 1836 disponían. Ley 4° artículo 17, fracción I: “ Son atribuciones del Presidente de la Republica: 1. Dar, con sujeción a las leyes generales respectivas, todos los decretos y ordenes que contengan para mejor administración publica, observancia de la Constitución y leyes de acuerdo con el consejo. Los reglamentos para el cumplimiento de las mismas”

5.1.3 LAS BASES ORGÁNICAS DE 1843.

Las bases orgánicas del 12 d junio de 1843 en su artículo 87 fracción IV disponía “Corresponde al Presidente de la Republica; Expedir ordenes y dar reglamentos necesarios para la ejecución de las leyes sin alterarlas, ni modificarlas.”

5.1.4 LA CONSTITUCIÓN DE 1857.

El artículo 85 fracción I de la constitución de 1857. Disponía las facultades y las obligaciones del Presidente son las siguientes: promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia”.

5.1.5 CONSTITUCIÓN DE 1917.

En la Constitución vigente de 1917, en su artículo 89 fracción I establece “Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia”.

5.2 FACULTAD REGLAMENTARIA.

La explicación doctrinaria que da el maestro Fraga ofrece acerca de la facultad reglamentaria:

- De promulgar las leyes que expida el Congreso de la Unión.
- De ejecutarlas.
- De proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia.

Estando perfectamente definidos los conceptos de promulgación y ejecución, queda como una nueva facultad para ejecutivo la de proveer en la esfera administrativa la exacta observancia de la leyes. Esa facultad significa la competencia para la realización de los actos que facilitan la ejecución pero no

son la ejecución misma, y no pueden serlo por que esta ultima queda ya comprendida en el segundo concepto de la fracción.

El sentido gramatical de la palabra “proveer” es el de poner los medios adecuados para un fin: en este caso, para facilitar la ejecución de las leyes.¹⁷

Es indudablemente que la facultad reglamentaria conferida por nuestra Constitución al Ejecutivo, es otorgada en virtud de la necesidad practica de contar con un documento que permita:

- Desentrañar el sentido de la norma y
- Procurar la aplicación de la ley en el caso concreto.

5.2.1 CLASIFICACIÓN DE LOS REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS EN LA LEGISLACIÓN MEXICANA

En la legislación Mexicana encontramos tres tipos de reglamentos administrativos a saber.

- a. Reglamentos Ejecutivos
- b. Reglamentos Gubernativos y de Policía
- c. Reglamentos Interiores de la Administración Publicas.

5.2.1.1 REGLAMENTOS EJECUTIVOS.

Los Reglamentos Ejecutivos, son reglamentos administrativos que tienen su fundamento en el artículo 89 fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y tienen por finalidad reglamentar las leyes que expida el Congreso de la Unión.

¹⁷ Fraga, Gabino, Ob. Cit. P.108, 109

5.2.1.2 REGLAMENTOS GUBERNATIVOS Y DE POLICÍA.

Con las reformas al artículo 73 constitucional del 10 de agosto de 1987, vigentes hasta el 25 de octubre de 1993. Se facultó durante este periodo a la Asamblea de representantes del distrito para expedir los bandos, ordenanzas, y reglamentos de Policía y Buen Gobierno; así el artículo 73 fracción VI base 3º inciso C decía “son las facultades de la asamblea de representantes las siguientes: “Dictar bandos, ordenanzas y reglamentos de Policía y Buen Gobierno que, sin contravenir lo dispuesto por las leyes y decretos expedidos por el Congreso de la Unión para el distrito Federal tengan por objeto atender necesidades”.

Por otra parte el artículo 115 constitucional vigente, en la fracción II establece: “Los ayuntamientos poseerán facultades para expedir de acuerdo con las bases normativas que deberán establecer las legislaturas de los Estados, los bandos de Policía y Buen Gobierno y de los reglamentos, circulares y disposiciones administrativas de observancia general dentro de sus respectivas jurisdicciones”.

Al respecto el maestro Miguel Romero opina...”lo que da lugar a que existan toda una serie de disposiciones que se deriven de este precepto son:

- Bandos de Policía y Buen Gobierno
- Reglamentos Administrativos
- Circulares
- Disposiciones Administrativas de observancia General.

De aquí que el universo de normas que pueden dictar los ayuntamientos sea muy grande y existen entonces una base constitucional para que se emitan todas esas disposiciones, pues se esta facultado expresamente.¹⁸

5.2.1.3 REGLAMENTOS INTERIORES DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA.

Tienen por finalidad en palabras del maestro Andrés Serra “ regular el orden y la disciplina en los servicios públicos y demás funciones administrativas.¹⁹

Así el artículo 18 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal dispone “en el reglamento interior de cada una de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos, que será expedido por el Presidente de la República, se determinaran las atribuciones de sus unidades administrativas, así, como las formas en que los titulares podrán ser suplidos en sus ausencias”.

5.2.2 CARACTERÍSTICAS DE LOS REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS

El reglamento administrativo, como hemos visto, es un acto jurídico materialmente legislativo y formalmente Ejecutivo, que por medio de este se desarrolla en detalle las normas contenidas en una ley, para que se puedan aplicar al caso concreto.

De lo anterior se desprenden las características de los reglamentos son:

- a. Su fundamento constitucional.
- b. Su naturaleza.
- c. Su vigencia.
- d. Sus principios reguladores.

¹⁸ Acosta Romero, Miguel, Teoría General del Derecho Administrativo, Séptima edición, Editorial Porrúa, México 1987 p. 143.

¹⁹ Serra Rojas, Andrés, Derecho Administrativo, Décimo tercera edición, Editorial Porrúa, México, 1985. P. 194

5.2.2.1 SU FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL

Como ya vimos, el reglamento administrativo tiene su fundamento constitucional en la fracción I del artículo 89, “Las facultades y obligaciones del Presidente de la Republica son las siguientes”:

I. Promulgar las leyes que expida el Congreso de la Unión proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia. Es precisamente una facultad conferida al Ejecutivo Federal de Expedir los Reglamentos administrativos con la finalidad de procurar la exacta observancia de las Leyes expedidas por el Congreso de la Unión a través del desarrollo necesario de los preceptos más genéricos contenidos por las normas que conforman las leyes, que siempre sean necesarios para la aplicación de las leyes a casos concretos.

5.2.2.2 SU NATURALEZA.

La doctrina mexicana, ha considerado que la facultad reglamentaria conferida al poder Ejecutivo tiene como característica distintiva el que se ha depositado en él. Una facultad que de acuerdo con la división de poderes debería de ser una materia derivada del poder Legislativo, en virtud de que el reglamento administrativo, al igual que la ley tiene como atributo los de crear situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales, por lo tanto en un acto formalmente administrativo y materialmente legislativo.

Hablando acerca del origen del poder reglamentario Andrés Serra Rojas opina son varias las razones por las que la teoría constitucional confía la facultad reglamentaria poder Ejecutivo.

El aumento demográfico, el desarrollo de las ciudades, los progresos de la ciencia, técnicas y arte, mantienen en una incesante evolución a la sociedad,

que demanda una intervención directa del poder público que mantiene una constante e inmediata relación con las necesidades sociales.

Políticamente por la composición de la misma del Poder Legislativo que no pueden descender al detalle de la ley. La Cámara de Diputados y la Cámara de Senadores se integra con numerosas personas, la mayor parte de las cuales, por su propia emanación popular, carece de competencia técnica en el conocimiento detallado de materias diversas. El Poder Ejecutivo está en el contacto directo con la realidad y es apremiado constantemente por los problemas del Estado. Si la ley ha establecido el principio General, el reglamento cuidando otros aspectos detallados.

El Poder Legislativo se reúne dos veces al año. Durante ese tiempo tienen que tratar numerosos asuntos graves para el país. No podría enfrentarse a la tarea de una revisión exhausta de la legislación administrativa. En cambio en ejecutivo dispone de tiempo, para modificar una disposición reglamentaria así ella es perjudicial para el gobierno o ha provocado reacciones de incomodidad de los particulares²⁰.

5.2.2.3 SU VIGENCIA

La vigencia del reglamento depende de la vigencia de la ley que reglamenta, sin embargo puede suceder que al momento de dictarse reformas a una ley que por su trascendencia se haga necesario reformar también su reglamento y mientras se publican los nuevos reglamentos, la propia ley puede disponer que surjan vigentes los reglamentos anteriores, siempre que no contradigan las disposiciones de la ley tanto no se publican los nuevos reglamentos.

5.2.2.4 SUS PRINCIPIOS REGULADORES

²⁰ Serra Rojas, Andrés Ob. Cita. P. 195.

De acuerdo con la doctrina los principios reguladores de los reglamentos son dos:

1. El principio de la “ reserva de la ley” y
2. El principio de preferencia de la ley

El primero de ellos que el Presidente debe abstenerse de crear normas jurídicas reglamentarias sobre aquellos asuntos que por mandato constitucional son objeto de regulación por la ley; en materia constitucional son objeto de regulación por la ley en materia tributaria, tales normas son las que establecen cargas a los particulares, como son el sujeto, base, tasa, o tarifas así, como las que señalan excepciones y las que fijan las infracciones y sanciones.

El segundo principio se refiere a que las normas reglamentarias no pueden validamente contrariar u oponerse a las disposiciones contenidas por la ley.

5.3 NO HAY REGLAMENTOS AUTÓNOMOS.

Este punto es de suma importancia en virtud de que existe cierta contradicción entre los maestros mexicanos es esta materia pues algunos opinan que si existen reglamentos autónomos y otros no entre los primeros se destacan Fraga, quien dice “En las constituciones de 1857 y de 1917. Solo se hizo referencia a las leyes que expida el Congreso de la Unión (refiriéndose a la facultad reglamentaria). En consecuencia el problema de si el Ejecutivo pueden reglamentar preceptos constitucionales, se debe resolver en principio en sentido negativo.

Hay sin embargo un caso en que se puede dudar si la Constitución hace excepción a este principio. El contenido en el artículo 21 de la Constitución.

Este precepto, en lo conducente, dispone “Compete a la autoridad administrativa el castigo de las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, el cual únicamente consistirá en multa o arresto hasta por treinta y seis horas”. Aquí se habla de la existencia de reglamentos gubernamentales y de policía y de la aplicación de las penas por infracción de dichos reglamentos, pero sin que se tenga alusión a las leyes a que esos reglamentos deban referirse. De ahí se desprende que esos reglamentos gubernativos y de policía pueden regular al buen gobierno y la policía de las poblaciones sin que necesariamente se refiera a la ley.

Fuera del caso tratado en donde hay una base constitucional que consiga la excepción expresa al principio de la fracción I del artículo 89 deben estimarse proscritos los reglamentos autónomos.

Por otra parte tenemos la opinión del doctor Andrés Serra, quien escribe: “ El reglamento autónomo, llamado también autonómico, o de autonomía es aquella disposición creadora de una situación jurídica general que se expide directamente por el Ejecutivo sin subordinación o fundarla en una ley formal ya que se supone que su apoyo radica en un mandato constitucional que elimina el requisito legal.

Algunas legislaciones extranjeras aceptan en forma expresa el reglamento autónomo y establecen normas para su creación y realización.

Autores como Quintero aluden a la potestad reglamentaria dividiéndola en regla de, es decir, consagrada de manera expresa en la Constitución de manera discrecional, la cual surge implícitamente de la misma. Nuestro derecho administrativo se orienta en el primer grupo: la Constitución asigna al presidente la facultad reglamentaria pero subordinándolo a los mandatos legales.

En nuestro derecho no existen los reglamentos delegados expedidos en virtud de una autorización legislativa. Es práctica constante hacer depender la eficacia de las mismas. De la expedición de un reglamento. Debemos reflexionar que muchos preceptos legales no se pueden poner desde luego en vigor, por lo que el mismo legislador recomienda se expida el reglamento.

El artículo 89, fracción, I de la Constitución, facultad al Presidente de la República para expedir reglamentos de las leyes ordinarias, con lo cual se establece el principio de derecho constitucional mexicano, de que todo reglamento debe serlo de una ley ordinaria.

El ejecutivo no puede tener más facultades que las que expresamente le señale la Constitución. Es necesario, por lo tanto, indagar si algún precepto constitucional lo autoriza para expedir un reglamento autónomo, sin el antecedente de una ley ordinaria.

Con anterioridad y por falta de una ley ordinaria. Régimen de policía y de gobierno mencionados, llevo a tantas y frecuentes arbitrariedades con cuanta frecuencia en la cárceles de la ciudad, se aplico el arresto de quince días “y vuelta”, para mantener indefinidamente detenida a una persona. Es necesario reestablecer. En pluralidad, los principios de nuestro derecho constitucional, expidiendo la legislación adecuada para mantener el ejercicio de los derechos humanos fundamentales.

Hasta la fecha de elaboración del presente trabajo no hay una ley que regule las faltas de policía y buen gobierno en el Estado de Guanajuato, el fundamento de esta ley son los artículos 21, 73 fracción XXX y 115 constitucionales.

Por su parte el artículo 115 Constitución en la parte conducente dice: “los ayuntamientos poseerán facultades para expedir de acuerdo con las bases normativas que deberán establecer las legislaturas de los Estados, los bandos de Policía y buen gobierno y los reglamentos, circulares y disposiciones administrativas de observancia general dentro de sus respectivas jurisdicciones”

Al respecto apunta el doctor Serra “ estos Bandos de Policía y Buen Gobierno, no pueden ser considerados como reglamentos autónomos, por que están subordinados a las bases normativas que deben expedirse las legislaturas de los Estados, lo cual debe hacerse necesariamente en formas de ley.

Por todo lo anterior se adoptara el segundo criterio, que es el de que “No existen los reglamentos administrativos Autónomos.

CAPITULO 6

SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

6.1 ANTECEDENTES.

En nuestro país, el gobierno esta constituido por tres poderes, como ya se ha comentado con antelación Constitución en su articulo 49 y que son los siguientes el legislativo, integrado por la cámara de senadores y diputados; el ejecutivo, integrado por el presidente de la República así como por las Secretarias de Estado que lo auxilian a este para el desempeño de sus funciones: tales como secretaria de comercio y fomento Industrial; Secretaria de Agricultura y Recursos Hidráulicos; secretaria de Marina; secretaria de Desarrollo social; Secretaria de Gobernación; Secretaria de Contraloría de la Federación; Secretaria de Relaciones Exteriores; Secretaria de Defensa Nacional; Secretaría de Pesca; Secretaria del Trabajo y Previsión Social; Secretaría de la Reforma Agraria; El Departamento del Distrito Federal; Secretaria de Hacienda y Crédito Publico. Y por ultimo el Poder Judicial que lo compone la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Por motivo del presente estudio solo nos enfocaremos en el análisis de la Secretaria de Hacienda y Crédito publico.

6.2 LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

La Constitución de Apatzingan menciona en su texto a la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico, pero no fue sino hasta el año de 1821 cuando se creo esta.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la encargada de elaborar y formular los proyectos de ley o disposiciones impositivas que sirvan para modificar, derogar o abrogar estas, así misma es la encargada de recabar los impuestos que genere el contribuyente incluyendo los que se cobraran al comercio exterior esto lo hace a través de la Subsecretaria de ingresos, otra de sus funciones es la de calcular tanto los ingresos como los egresos que tendrá el Estado, esto es con el fin de proyectar las necesidades del gasto publico que se deben cubrir, para así como cumplir con el propósito del Estado que es promover el bien común para lograr una estabilidad desarrollo y paz social de manera justa y equitativa.

6.2.1 ESTRUCTURA DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.

El 7 de mayo del 2004, se publico en el Diario Oficial de la Federación un Decreto con el objeto de adecuar la estructura orgánica de esta dependencia y las facultades de sus Diversas unidades administrativas: de la siguiente manera.

1. Titular de la Secretaria.
2. Subsecretaria de Hacienda y Crédito Público.
3. Subsecretaria de Ingresos.
4. Subsecretaria de Egresos.
5. Procuraduría Fiscal de la Federación.
6. Tesorería de la Federación.
7. Oficialia Mayor.

6.2.2 FUNCIONES DE LOS ÓRGANOS DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.

6.2.2.1 TITULAR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA.

Es la persona nombrada por el Presidente de la Republica para que este al mando de Esta secretaria, a mi consideración el pilar de una nación, tiene la responsabilidad de recabar los dineros públicos que se ejercerán para cubrir con el presupuesto de egresos.

Tiene a su cargo las unidades administrativas:

1. Unidad de Coordinación con Entidades Federativas.
2. Unidad de Comunicación Social y Vocero.
3. Unidad de Inteligencia Financiera.
4. Coordinación General de Tecnologías de Información y Comunicaciones.
5. Coordinación General de Calidad y Seguridad de Información.

6.2.2.2 SUBSECRETARIA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.

Es la encargada de proponer la política de gobierno Federal en materia de Crédito Publico de la administración Publica y de las asignaciones de Presupuesto en materia de deuda publica.

Esta unidad administrativa tiene a su vez las siguientes dependencias:

1. Unidad de Planeación Económica de la Hacienda Publica.
2. Unidad de Crédito Publico.
3. Unidad de Banca y Ahorro.
4. Dirección de Banca de Desarrollo.
5. Dirección General de Seguros y Valores.
6. Dirección de Asuntos Internacionales de Hacienda.
7. Coordinación Administrativa de la Subsecretaria del Ramo.

6.2.2.3 LA SUBSECRETARÍA DE INGRESO.

Tiene como función la recaudación de los ingresos que tiene el Estado ya sea por impuesto, derechos, aprovechamientos y productos.

Es también la encargada de proponer las modificaciones a la legislación Fiscal: Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto al Activo, Código Fiscal, de la Federación, ley del impuesto al Valor Agregado, impuesto Especial sobre producción y servicios, Ley del impuesto sobre automóviles nuevos, Legislación Aduaneras; además también tiene la función primordial de tratar directamente con el contribuyente. Ya que se encarga de vigilar el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales, tanto en función de recaudación, como en función fiscalizadora, por medio de auditoria, revisión de escritorio invitaciones a cumplir con alguna disposición, además de asesorar y orientar a los contribuyentes que así lo soliciten.

De la subsecretaria de ingresos están las subdirecciones siguientes:

1. Unidad Política de Ingresos.
2. Unidad de Legislación Tributaria.
3. Coordinación General de Estudios y Tratados Internacionales.
4. Dirección General Adjunta de Precios y Tarifas.
5. Coordinación Administrativa de la Subsecretaria de Ingresos.

6.2.2.4 SECRETARIA DE EGRESOS.

Tiene como función formular y controlar el funcionamiento interno y externo de los proyectos de inversión que se hagan planteando ya sea a nivel Nacional, sectorial o regional.

Que a su cargo tiene las siguientes Unidades Administrativas.

1. Unidad de Inversiones.
2. Unidad Política y Control Presupuestario.

3. Unidad de Contabilidad Gubernamental sobre la Gestión Pública.
4. Dirección General de Programación y Presupuesto “A”.
5. Dirección General de Programación y Presupuesto “B”.
6. Dirección General Jurídica de Egresos.
7. Dirección General Adjunta Técnica de Presupuesto.
8. Coordinación Administrativa de la Subsecretaría de Egresos.

6.2.2.5 LA PROCURADURÍA FISCAL DE LA FEDERACIÓN:

Es el Representante legal de la Secretaría de Hacienda y Crédito público ante los Tribunales de la República y ante otras instituciones gubernamentales y no gubernamentales.

Que tiene a su cargo las siguientes unidades administrativas.

1. Sub procuraduría Fiscal Federal de Legislación y Consulta.
2. Sub procuraduría Fiscal Federal de Amparos.
3. Sub procuraduría Fiscal Federal de Asuntos Financieros.
4. Sub procuraduría Fiscal Federal de Investigaciones.
5. Coordinación Administrativa de la Procuraduría Fiscal de la Federación.

6.2.2.6 TESORERÍA DE LA FEDERACIÓN.

Es la Receptora de los ingresos de la Federación, controlando los recursos económicos, se encarga de proponer la política que se llevara en materia de Crédito Público y las asignaciones presupuestales en materia de deuda pública.

Tiene a su carga las siguientes unidades administrativas:

1. Sub tesorería de Operación.
2. Sub tesorería de Contabilidad y Control Operativo.
3. Dirección General Vigilancia de Fondos y Valores.
4. Dirección General de Procedimientos Legales.
5. Dirección General Adjunta de Administración de Cartera y activos no monetarios.

6. Coordinación Administrativa de la Tesorería de la Federación.

6.2.2.7 OFICIALÍA MAYOR.

Se encarga de vigilar el correcto funcionamiento y trabajo de la secretaria de Hacienda y Crédito Público y además de auxiliar a la secretaria de la Contraloría de la federación en las mismas funciones a nivel gobierno.

Tiene a su cargo las siguientes unidades administrativas.

1. Dirección General de Recursos Financieros.
2. Dirección General de Recursos Humanos.
3. Dirección General de Recursos Materiales y Servicios Generales.
4. Dirección General de Talleres de Impresión de Estampillas y Valores.
5. Dirección General de Promoción Cultural, Obra Pública y Acervo Patrimonial.
6. Dirección General Adjunta de Adquisiciones y Contratación de Servicios.
7. Coordinación Administrativa de la Oficiala Mayor.

6.3 FUNCIONES DE LAS ADMINISTRACIONES LOCALES.

Entre las principales funciones de las Administraciones locales tenemos las siguientes:

6.3.1 DE AUDITORIA.

1. Ordenar y Practicar embargo precautorio que permita asegurar el interés fiscal.
2. Practicar auditorias, inspecciones, verificaciones, visitas domiciliarias para comprobar que el contribuyente cumple con sus obligaciones fiscales.
3. Revisar las declaraciones de los contribuyentes.
4. Requerir a Contribuyentes, Responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, para que exhiban o proporcionen la contabilidad, declaraciones,

avisos, datos u otros documentos e informes que permitan obtener la información clara y precisa de la situación fiscal del contribuyente.

5. Autorizar a contadores públicos registradores para que dictaminen Estados Financieros que tengan relación con las declaraciones de los contribuyentes de su circunscripción territorial.

6. Ordenar y practicar la retención, persecución embargo o secuestro de mercancías de comercio exterior o sus medios de transporte, cuando acredite con la documentación responsiva su legal estancia en el país.

7. Dar a conocer al visitado el resultado de visita y señalar cuales fueron los hechos y omisiones en que incurrió y las infracciones o sanciones que se le aplican.

6.3.2 DE RECAUDACIÓN.

1. Llevar actualizado el Registro Federal de Contribuyentes
2. Orientar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en lo referente al registro federal de contribuyentes.
3. Autorizar el pago en parcialidades de Créditos Fiscales cuyo cobro le corresponda.
4. Tramitar y resolver las solicitudes de devolución de impuestos cuando haya pagado indebidamente o cuando por disposición de la ley que proceda y orientara a los contribuyentes en la forma en que deben solicitarla.
5. Tramitar y resolver las solicitudes de autorización de disminución de pagos provisionales de contribuyentes.
6. Imponer multas por infracción a las disposiciones fiscales en el ámbito de su competencia.

6.3.3 JURÍDICA DE INGRESOS.

1. Resolver consultas planteadas por los contribuyentes en situaciones reales y concretas sobre la aplicación de las disposiciones fiscales.

2. Resolver los recursos administrativos hechos valer contra actos o resoluciones emitidas por ella misma, o por las administraciones locales de Reacusación, de Auditoría Fiscal o de Aduanas o de la misma división territorial ; o de las unidades administrativas que de ellos dependen.
3. Autorizar preventivamente los regímenes temporales y Exportación de mercancías
4. Prestar el servicio de asistencia a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales
5. Apoyar a los síndicos de los contribuyentes para el mayor desempeño de sus funciones.
6. Mantener consulta permanente con los órganos representativos de los contribuyentes para facilitar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Entre otras estas son las principales funciones fiscales de las administraciones locales señaladas.

Por lo que podemos concluir diciendo que quien se encarga en México de recabar el impuesto es la secretaria de Hacienda, por medio de la Subsecretaría de Ingresos, la cual a su vez delega la función a la administración local de recaudación de la circunscripción.

CAPITULO 7

ANÁLISIS DE LAS RESOLUCIONES MISCELAMEAS EMITIDAS POR LA S.H. C. P.

7.1 ANTECEDENTES

Las resoluciones misceláneas, comenzaron a emitirse a partir del año de 1980, tal resolución, dejó sin efectos los acuerdos, circulares, oficios y resoluciones de carácter general, emitidos en el pasado por la secretaria de Hacienda y Crédito Público, materia de impuestos Federales.

En el presente estudio analizaremos cual es el marco jurídico en materia fiscal de los requisitos de los comprobantes, así como su deducibilidad, puntualizando una vez más la falta de técnica legislativa que tienen nuestras autoridades, demostrando la ilegalidad de la ordenamientos que regulan dichos requisitos, estableciendo las bases legales para darle seguridad jurídica a los contribuyentes

7.2 MARCO JURÍDICO DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL

Se comento en capítulos anteriores sobre la estructura jurídico-tributaria en México, es decir cual es la jerarquía de nuestras leyes en materia fiscal, como lo establece el artículo 133 de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos.

De conformidad con el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, nos indica que las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella, los tratados internacionales que celebre el Presidente de la

República de conformidad con la misma y los Reglamentos que expida el Presidente de la República, son la ley suprema en el país; luego entonces, tales preceptos son los únicos que constituyen fuente del derecho en materia tributaria, es decir, son los ordenamientos que pueden imponer obligaciones a los particulares.

Por otro lado debemos tomar en primera instancia de donde emana la obligación de pagar impuestos. El punto de partida de este análisis debe ser “el principio de legalidad en materia fiscal” que rige a toda la materia tributaria y que se encuentra contenida en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal. Esta garantía tiene una doble acepción, pues, por una parte, establece que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley expresamente les permite o autoriza y, por otra, menciona que los particulares sólo están obligados a cumplir lo que la ley les impone; de lo anterior se concluye que la autoridad fiscal únicamente puede exigir a los particulares que cumplan las obligaciones establecidas en ley.

Adicionalmente el artículo 71 de la propia constitución nos establece quienes están facultados para presentar iniciativas y formación de leyes:

1. El presidente de la República.
2. Los Diputados y Senadores del Congreso de la Unión.
3. Las Legislaturas de los Estados.

Sin embargo es sabido de todos que las disposiciones de carácter general aplicables a impuestos y derechos federales que emite el Servicio de Administración Tributaria (a través de la “**Resolución Miscelánea Fiscal**”), integran un conjunto preceptos que se hace necesario conocer, pues **es común que las autoridades fiscales las apliquen y exijan su observancia a los contribuyentes**, aún y cuando éstas sean contrarias o vayan más allá de leyes,

reglamentos o decretos en materia tributaria; independientemente que existan reglas que otorguen verdaderas facilidades administrativas para el cumplimiento de obligaciones fiscales o regímenes fiscales preferenciales distintos a los de ley.

Como se puede apreciar, la **“Resolución Miscelánea Fiscal”** no forma parte de los ordenamientos jurídicos considerados por la Constitución como ley suprema, es más, ni siquiera se menciona en ninguno de sus artículos de la propia Constitución, luego entonces podemos realizar las siguientes cuestionamientos:

1. ¿Cuál es su fundamento legal?
2. ¿Quién tiene la facultad para emitirla?
3. ¿Cuál es su naturaleza jurídica?
4. ¿Cuál es su objetivo y finalidad?
5. ¿Resulta obligatoria su observancia?

7.2.1 FUNDAMENTO LEGAL DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA

El fundamento legal de la “Resolución Miscelánea Fiscal”, se encuentra en el artículo 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación, a través del cual otorga a la autoridad fiscal, la facultad de emitir disposiciones de carácter general, a fin de dar a conocer sus resoluciones de vigencia anual; precisando textualmente lo siguiente:

Primer párrafo Artículo 33 CFF.

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

Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán

publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a períodos inferiores a un año. **Las resoluciones que se emitan que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales.**

Nótese las resoluciones, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales. Sin embargo la autoridad fiscal en la practica, a través de la “Resolución Miscelánea”, sin limitación alguna, termina, materialmente, modificando, abrogando o derogando los ordenamientos fiscales vigentes o imponiendo obligaciones adicionales o diferentes a las establecidas en los mismos; situación que en un estado de derecho como el nuestro jurídicamente es ilegal.

7.2.2 AUTORIDAD FACULTADA PARA EMITIR LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA

La autoridad competente facultada para emitir dicha resolución miscelánea, le corresponde al presidente del S. A. T., tal como lo estipula el artículo 14, fracción III de la Ley del S. A. T.

7.2.3 NATURALEZA JURÍDICA DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA

No son ordenamientos legislativos ni reglamentarios, y únicamente sus lineamientos deben de referirse a aspectos técnicos y operativos en materia de cumplimiento de obligaciones fiscales.

Los tipos de reglas a las que deben de hacer alusión la miscelánea fiscal son los siguientes:

- a) Facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones.
- b) Permitir a los contribuyentes optar por alguna facilidad administrativa para el cumplimiento de sus obligaciones.

- c) Proporcionar optativa mente a través de la miscelánea a regímenes distintos a los de Ley.
- d) Las reglas misceláneas deben de establecer excepciones a regímenes de Ley.

7.2.4 OBJETO Y FINALIDAD DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA

El objeto y finalidad de la miscelánea fiscal es el brindar agilidad, prontitud, firmeza, precisión y certeza al cumplimiento de obligaciones fiscales.

7.3 AUSENCIA DE SEGURIDAD JURÍDICA DE LAS RESOLUCIONES MISCELÁNEA FISCAL.

Para comenzar a tratar este tema, lo primero que debemos saber que el resultado del presente estudio acerca del Derecho Tributario y demás temas relacionados es que dichas Resoluciones traen consigo una ausencia de Seguridad Jurídica, pero es necesario hacer es definir que es Seguridad jurídica, para tal efecto, adopto la definición dada por Rafael de Pina.¹

“Garantía que representa la organización estatal, orden al mantenimiento del Derecho y a la consiguiente protección del individuo, nacional o extranjero”.

Este principio ha sido descrito por la Suprema Corte de Justicia como aquel que “Exige que los elementos esenciales del impuesto, como pueden ser el sujeto, objeto, base y tasa, estén consignados de manera expresa en la ley”, y tienen una finalidad práctica, no teórica o específica: “Que no quede margen para la arbitrariedad de la autoridad exactora, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante”.

¹ Rafael de Pina, Diccionario de Derecho, Editorial Porra.

Por lo tanto, las resoluciones fiscales emitidas por la secretaria de Hacienda y Crédito Público, no protegen ni dan seguridad al contribuyente, hablando de manera general y mas aun la problemática de cumplir con ellas, ya que como se analizo, las reglas sufren modificaciones varias veces durante su vigencia, lo cual altera aun mas la certeza y seguridad del contribuyente, para cumplir con sus obligaciones fiscales; y la problemática es aun mayor en cuestión de auditorias que practican al contribuyente, ya que los auditores en su mayoría son jóvenes egresados recientemente de la carrera de contador público y estos no cuentan con la experiencia ni el dominio suficiente de la materia fiscal mas aun desconocen el contenido y alcance de las resoluciones que se aplican en el ejercicio que revisan, ya que por lo regular se revisan ejercicios ya concluidos, debido a la facultad que confiere al articulo 67 del Código fiscal de la Federación

Otro problema que se presenta al contribuyente es la diferencia de criterios que predominan aun dentro de la secretaria ya que cada administración tiene su propio criterio de interpretación y aplicación de las disposiciones fiscales, por lo que el contribuyente, esta aun más desconcertado al solicitar opiniones de las autoridades y cada uno expresa la respuesta de manera distinta. Y la serie de requisitos posteriores que pide la autoridad en un tramite administrativa.

7.4 PLANTEAMIENTO.

Una vez que hemos analizado el marco jurídico, me permito hacer el siguiente planteamiento, respecto a la ilegalidad de la regla 2.4.7 vigente para 2004 de la Resolución Miscelánea que textualmente dice lo siguiente:

2.4.7. Para los efectos del artículo 29, segundo párrafo del Código, las facturas, las notas de crédito y de cargo, los recibos de honorarios, de arrendamiento y en general cualquier comprobante que se expida por

las actividades realizadas, deberán ser impresos por personas autorizadas por el SAT.

Además de los datos señalados en el artículo 29-A del Código, dichos comprobantes deberán contener impreso lo siguiente:

- I. La cédula de identificación fiscal, la que en el caso de las personas físicas deberá contener la CURP, salvo en los supuestos en que dicha cédula se haya obtenido a través del trámite de reexpedición de cédula de identificación fiscal en donde previamente se haya presentado aviso de apertura de sucesión; o cédula de identificación fiscal provisional reproducida en 2.75 cm. por 5 cm., con una resolución de 133 líneas/1200 dpi. Sobre la impresión de la cédula, no podrá efectuarse anotación alguna que impida su lectura.
- II. La leyenda: "la reproducción no autorizada de este comprobante constituye un delito en los términos de las disposiciones fiscales", con letra no menor de 3 puntos.
- III. El RFC, nombre, domicilio y, en su caso, el número telefónico del impresor, así como la fecha en que se incluyó la autorización correspondiente en la página de Internet del SAT, con letra no menor de 3 puntos.
- IV. La fecha de impresión.
- V. La leyenda: "Número de aprobación del Sistema de Control de Impresores Autorizados" seguida del número generado por el sistema.

Los comprobantes que amparen donativos deberán ser impresos por personas autorizadas por el SAT y, además de los datos señalados en el artículo 40 del Reglamento del Código, deberán contener impreso el

número de folio, los requisitos establecidos en las fracciones I, II, III y V del párrafo anterior, el número y fecha del oficio en que se haya informado a la organización civil o fideicomiso, la procedencia de la autorización para recibir donativos deducibles, o en caso de no contar con dicho oficio, la fecha y número del oficio de renovación correspondiente.

El requisito a que se refiere la fracción VII del artículo 29-A del Código, sólo se anotará en el caso de contribuyentes que hayan efectuado la importación de las mercancías, tratándose de ventas de primera mano.

Como se puede apreciar en esta regla 2.4.7 establece requisitos adicionales que deben de contener los comprobantes fiscales que no los menciona el artículo 29, ni el 29-A del Código Fiscal de la Federación que son los siguientes:

1. La cédula de identificación fiscal, la que en el caso de las personas físicas deberá contener la CURP.
2. Cédula de identificación fiscal provisional reproducida en 2.75 cm. por 5 cm., con una resolución de 133 líneas/1200 dpi.
3. Sobre la impresión de la cédula, no podrá efectuarse anotación alguna que impida su lectura.
4. La leyenda: "la reproducción no autorizada de este comprobante constituye un delito en los términos de las disposiciones fiscales", con letra no menor de 3 puntos.
5. El RFC, nombre, domicilio y, en su caso, el número telefónico del impresor, así como la fecha en que se incluyó la autorización correspondiente en la página de Internet del SAT, con letra no menor de 3 puntos.
6. La fecha de impresión.

7. La leyenda: “Número de aprobación del Sistema de Control de Impresores Autorizados” seguida del número generado por el sistema.
8. Los comprobantes que amparen donativos deberán ser impresos por personas autorizadas por el SAT
9. Además los datos señalados en el artículo 40 del Reglamento del Código, deberán contener impreso el número de folio.
10. Los requisitos establecidos en las fracciones I, II, III y V del párrafo anterior.
11. El número y fecha del oficio en que se haya informado a la organización civil o fideicomiso, la procedencia de la autorización para recibir donativos deducibles, o en caso de no contar con dicho oficio, la fecha y número del oficio de renovación correspondiente.
12. El requisito a que se refiere la fracción VII del artículo 29-A del Código, sólo se anotará en el caso de contribuyentes que hayan efectuado la importación de las mercancías, tratándose de ventas de primera mano.

Ahora veamos que requisitos de deducibilidad establece el artículo 31 fracción III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que textualmente dice lo siguiente:

Artículo 31 LISR

Las deducciones autorizadas en este Título deben de reunir los siguientes requisitos:

Fracción III

Estar amparadas con documentación que reúna los requisitos fiscales que señalen las disposiciones fiscales relativas a la identidad y domicilio de quien las expida, así como de quien adquirió el bien de que se trate o recibió el servicio y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00, se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, débito o de servicios, o a través de monederos electrónicos que al efecto autorice el

Servicio de Administración Tributaria , excepto cuando dichos pagos se hagan por la prestación de un servicio personal subordinado.

Como se puede apreciar la fracción III del artículo 31 de la LISR, única y exclusivamente nos establece que los comprobantes fiscales deben de reunir jurídicamente dos requisitos, puntualizando tácitamente los referentes a la identidad y domicilio de quien expida dichos comprobantes.

Entonces podemos presumir que únicamente al contener impreso en los comprobantes el nombre, denominación o razón social de quien los expida, se está cumpliendo con el requisito de identidad, así mismo si contiene impreso el domicilio fiscal y los requisitos que establece el artículo 29-A del CFF, se pueden hacer deducibles para efectos del ISR cualquier gasto, obviamente cumpliendo con todos los requisitos de deducibilidad que marca el artículo 31 de la Ley en comento. Es decir que no es necesario que los comprobantes fiscales reúnan los requisitos que establece la regla 2.4.7. vigente para 2004.

Considerando que no se esta incurriendo en ninguna falta al marco jurídico fiscal, ya que el artículo 5 del CFF, establece que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares, son de aplicación estricta.

CONCLUSIONES GENERALES

De los capítulos anteriormente desarrollados, hemos podido concluir que:

1. Si bien es cierto, que la dificultad inherente a la interpretación de las leyes tributarias hacen necesario que el Poder Ejecutivo en uso de su facultad reglamentaria expida los reglamentos para facilitar su cumplimiento por parte de los contribuyentes, también lo es, que tal facultad ha sido utilizada mas lejos para dictar disposiciones relativas a los elementos esenciales de los tributos por medio de uno de sus órganos: la SHCP, lo que resulta en una violación al principio de legalidad.
2. El artículo 1° del CFF, establece que: “las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme las leyes fiscales respectivas, las disposiciones de este código se aplicaran en su defecto”...; así mismo el artículo 5° del propio código prescribe que las disposiciones que establezca cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas; así mismo las que fijan infracciones y sanciones son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que señalan al sujeto, base, tasa o tarifa. Así mismo el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, pues a través de la Resolución Miscelánea se determinan ciertos requisitos para la deducibilidad de entre algunas partidas, por ejemplo: los viáticos, afectando la base del ISR. Se trata pues de alguno de los elementos esenciales del impuesto, por lo que debería estar consignado

por una ley y no por una circular administrativa, como lo es la Resolución Miscelánea.

3. Por otra parte, siendo la naturaleza jurídica de la resolución miscelánea fiscal, la de una circular administrativa, que al ser publicada en el Diario oficial de la Federación solo puede derivarse derechos para los particulares, pero nunca obligaciones, las que en todo caso, deben estar contenidas en las leyes especiales fiscales.
4. La Suprema Corte de Justicia de la Nación en innumerables ocasiones ha resuelto que los elementos esenciales de los tributos deben estar contenidos en las leyes, para evitar que la autoridad administrativa fije a su arbitrio la determinación de tales elementos.
5. Una de las premisas del presente trabajo fue que si los contribuyentes saben que se están de alguna manera violentando sus garantías individuales por parte del Ejecutivo federal, mas concretamente por uno de sus órganos la SHCP, estará en la posibilidad de interponer los medios de defensa a su alcance para evitar la afectación de su patrimonio por actos contrarios a derecho de las autoridades fiscales. Los recursos legales serán objeto de otra tesis, por mencionar se puede por ejemplo interponer el Recurso de Revocación establecido por el artículo 117 del C.F.F. o en su caso el Amparo Indirecto.
6. Por ultimo podemos decir que las reglas o disposiciones de carácter general que integran la “**Resolución Miscelánea Fiscal**”, no son normas jurídicas que deriven de un proceso legislativo o sean producto de un reglamento, de ahí que a través de las mismas no pueda la autoridad administrativa imponer a los contribuyentes obligaciones

distintas o adicionales a las de ley o reglamento; pues de ser así, se violentaría en perjuicio de los particulares el principio de legalidad que rigen sus actos e invadiría la esfera que le compete al Poder Ejecutivo; por tal situación trae como consecuencia la interposición de los medios de defensa que se mencionaron en el punto anterior, por parte de quien resulte afectado en sus derechos y, en su caso, impugnarlos por las facultades que la propia legislación fiscal nos concede; pues, no debe perderse de vista que la “Resolución Miscelánea Fiscal” debe ser emitida conforme a derecho, de ahí que si tiene vicios de ilegalidad se debe combatir con cualquier otro medio de defensa como el amparo.

En resumen podemos concluir que la “**Resolución Miscelánea Fiscal**” no es una ley, luego entonces también tendríamos que sostener que sus disposiciones no resultarían obligatorias para los particulares.

Una solución para resolver el problema sería que dicha Resolución sea elevada a rango de Ley Adjetiva, así, de esta manera pueda ser exigible su cumplimiento y crear seguridad jurídica para el contribuyente. El proceso para elevar a rango de Ley Adjetiva será quizá tema para otro trabajo de tesis.

BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA Romero Miguel y GONGORA Pimental Genero, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Segunda Edición, editorial Porrúa, México 1984, p.p. 480

ACOSTA Romero Miguel, Teoría General del Derecho Administrativo Primer Curso, Séptima edición, Editorial Porrúa, México 1987, p.p . 250

CARRASCO Iriarte Hugo, Derecho Fiscal Constitucional, Cuata Edición, Editorial OXFORD, México, 2000, p.p. 690

DELGADILLO Gutiérrez Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Tercera edición, editorial Limusa, S.A. de C.V., México, D.F.2001, p.p. 223

DEL VALLE Torres Luis Gerardo, Sistema Fiscal Federal Mexicano, su Revisión ante las Teorías y los Principios Jurídicos y Económicos, Editorial Colección de Estudios Jurídicos, México 2000, p.p.296

JIMÉNEZ González Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, 5ª. Edición, Editorial Litograf, S.A. de C.V. México 1999, p.p. 432

JIMÉNEZ González. Antonio, Grandes Temas del Derecho Tributario, Editorial UNED, 1995, p.p. 495

ORRANTIA Arellano Fernando, Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal, Editorial Porrúa, México 1996, p.p. 294

RAMIREZ Fonseca Francisco, Manual de Derecho Constitucional, Cuarta Edición, Editorial, México 1985, p.p. 223

SERRA Rojas Andrés, Derecho Administrativo, Décimo Tercer Edición, Editorial Porrúa, México. 1985, p.p. 320

SÁNCHEZ León Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Tomo I, 12ª. Edición, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, D.F. 2000, p.p. 856.

SÁNCHEZ Mayolo, Derecho Tributario, segunda Edición, Editorial Cárdenas, México 1988, p.p. 892.

LEGISLACIÓN

BORRELL Navarro Miguel, CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, prologo, Revisión y Comentarios, Editorial sista, México, 2000.

REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA, Ultima Reforma 13 de Junio del 2003.

REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA. Del 4 de junio de 1998

LEY DELO SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA, Ultima reforma 12 de Junio de 2003.

INDUCCION A LA SUBSECRETARIA DE INGRESOS, apuntes del curso, Instituto Nacional de capacitación Fiscal, México 1993

Multi Agenda Fiscal 2005, Correlacionado y Tematizada

OTRAS FUENTES

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, www.cddhcu.gob.mx

Críticas a la Reforma Fiscal, www.fiscalia.com

Los impuestos, www.monografias.com

[http:// www.hacienda.gob.Mx./severs/normativ/reglamentos/html](http://www.hacienda.gob.Mx./severs/normativ/reglamentos/html)

[http:// www.shcp.gob.Mx./severs/normativ/reglamentos/html](http://www.shcp.gob.Mx./severs/normativ/reglamentos/html)

Resolución Miscelánea Fiscal 2005 - 2006

<p>Novena Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005.</p> <p>(Publicada en el DOF del 25 de enero de 2006)</p>	<p>Consulta en pantalla</p>
<p>Anexo 16-A de la Séptima Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005, publicada el 6 de diciembre de 2005.</p> <p>(Publicado en el DOF del 02 de enero de 2006)</p>	<p> Anexo 16-A (1.55 MB)</p>
<p>Octava Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005 y sus anexos 1, 7 y 14.</p> <p>(Publicada en el DOF del 28 de diciembre de 2005)</p>	<p> Octava Resolución (812 kB)</p>
<p>Séptima Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005 y sus anexos 7, 11 y 15.</p> <p>(Publicada en el DOF del 06 de diciembre de 2005)</p>	<p> Séptima Resolución (78.5 kB)</p>
<p>Anexo 1 de la Sexta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005, publicada el 22 de noviembre de 2005.</p> <p>(Publicado en el DOF del 25 de noviembre de 2005)</p>	<p> Anexo 1 (2.17 MB)</p>
<p>Sexta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005.</p> <p>(Publicada en el DOF del 22 de noviembre de 2005)</p>	<p> Sexta Resolución (36.5 kB)</p>
<p>Anexo 14 de la Quinta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005, publicada el 12 de octubre de 2005.</p> <p>(Publicado en el DOF del 14 de octubre de 2005)</p>	<p> Anexo 14 (601 kB)</p>
<p>Quinta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005 y sus anexos 1 y 7.</p> <p>(Publicada en el DOF del 12 de octubre de 2005)</p>	<p> Quinta Resolución (335 kB)</p>
<p>Cuarta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005 y sus anexos 1, 4, 7 y 11.</p> <p>(Publicada en el DOF del 29 de agosto de 2005)</p>	<p> Cuarta Resolución (156 kB)</p>
<p>Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005.</p> <p>(Publicada en el DOF del 18 de julio de 2005)</p>	<p>Tercera Resolución (Consulta en pantalla)</p>
<p>Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución</p>	<p>Segunda Resolución</p>

Miscelánea Fiscal para 2005. (Publicada en el DOF del 05 de julio de 2005)	(Consulta en pantalla)
Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005. (Publicada en el DOF del 22 de junio de 2005)	 Primera Resolución (46 kB)
Anexo 1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005, publicada el 30 de mayo de 2005. (Publicado en el DOF del 13 de junio de 2005)	 Anexo 1 (85 MB)
Anexo 15 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005, publicada el 30 de mayo de 2005. (Publicado en el DOF del 06 de junio de 2005)	 Anexo 15 (145.5 kB)
Anexos 2, 4, 6, 7, 8, 11, 14 y 21 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005, publicada el 30 de mayo de 2005. (Publicados en el DOF del 03 de junio de 2005)	 Anexos (275.6 kB)
Resolución Miscelánea Fiscal 2005 (Publicada en el DOF del 30 de mayo de 2005)	 Resolución 2005 (255.4 kB)

