



LIBRO

DERECHO FISCAL

LICENCIATURA EN DERECHO

QUINTO CUATRIMESTRE

Marco Estratégico de Referencia

ANTECEDENTES HISTORICOS

Nuestra Universidad tiene sus antecedentes de formación en el año de 1979 con el inicio de actividades de la normal de educadoras “Edgar Robledo Santiago”, que en su momento marcó un nuevo rumbo para la educación de Comitán y del estado de Chiapas. Nuestra escuela fue fundada por el Profesor de Primaria Manuel Albores Salazar con la idea de traer Educación a Comitán, ya que esto representaba una forma de apoyar a muchas familias de la región para que siguieran estudiando.

En el año 1984 inicia actividades el CBTiS Moctezuma Ilhuicamina, que fue el primer bachillerato tecnológico particular del estado de Chiapas, manteniendo con esto la visión en grande de traer Educación a nuestro municipio, esta institución fue creada para que la gente que trabajaba por la mañana tuviera la opción de estudiar por las tarde.

La Maestra Martha Ruth Alcázar Mellanes es la madre de los tres integrantes de la familia Albores Alcázar que se fueron integrando poco a poco a la escuela formada por su padre, el Profesor Manuel Albores Salazar; Víctor Manuel Albores Alcázar en septiembre de 1996 como chofer de transporte escolar, Karla Fabiola Albores Alcázar se integró como Profesora en 1998, Martha Patricia Albores Alcázar en el departamento de finanzas en 1999.

En el año 2002, Víctor Manuel Albores Alcázar formó el Grupo Educativo Albores Alcázar S.C. para darle un nuevo rumbo y sentido empresarial al negocio familiar y en el año 2004 funda la Universidad Del Sureste.

La formación de nuestra Universidad se da principalmente porque en Comitán y en toda la región no existía una verdadera oferta Educativa, por lo que se veía urgente la creación de una institución de Educación superior, pero que estuviera a la altura de las exigencias de los jóvenes que tenían intención de seguir estudiando o de los profesionistas para seguir preparándose a través de estudios de posgrado.

Nuestra Universidad inició sus actividades el 18 de agosto del 2004 en las instalaciones de la 4ª avenida oriente sur no. 24, con la licenciatura en Puericultura, contando con dos grupos de cuarenta alumnos cada uno. En el año 2005 nos trasladamos a nuestras propias instalaciones en la carretera Comitán – Tzimol km. 57 donde actualmente se encuentra el campus Comitán y el Corporativo UDS, este último, es el encargado de estandarizar y controlar todos los procesos operativos y Educativos de los diferentes Campus, Sedes y Centros de Enlace Educativo, así como de crear los diferentes planes estratégicos de expansión de la marca a nivel nacional e internacional.

Nuestra Universidad inició sus actividades el 18 de agosto del 2004 en las instalaciones de la 4ª avenida oriente sur no. 24, con la licenciatura en Puericultura, contando con dos grupos de cuarenta alumnos cada uno. En el año 2005 nos trasladamos a nuestras propias instalaciones en la carretera Comitán – Tzimol km. 57 donde actualmente se encuentra el campus Comitán y el corporativo UDS, este último, es el encargado de estandarizar y controlar todos los procesos operativos y educativos de los diferentes campus, así como de crear los diferentes planes estratégicos de expansión de la marca.

MISIÓN

Satisfacer la necesidad de Educación que promueva el espíritu emprendedor, aplicando altos estándares de calidad Académica, que propicien el desarrollo de nuestros alumnos, Profesores, colaboradores y la sociedad, a través de la incorporación de tecnologías en el proceso de enseñanza-aprendizaje.

VISIÓN

Ser la mejor oferta académica en cada región de influencia, y a través de nuestra Plataforma Virtual tener una cobertura Global, con un crecimiento sostenible y las ofertas académicas innovadoras con pertinencia para la sociedad.

VALORES

- Disciplina
- Honestidad
- Equidad
- Libertad

ESCUDO



El escudo de la UDS, está constituido por tres líneas curvas que nacen de izquierda a derecha formando los escalones al éxito. En la parte superior está situado un cuadro motivo de la abstracción de la forma de un libro abierto.

ESLOGAN

“Mi Universidad”

ALBORES



Es nuestra mascota, un Jaguar. Su piel es negra y se distingue por ser líder, trabaja en equipo y obtiene lo que desea. El ímpetu, extremo valor y fortaleza son los rasgos que distinguen.

OBJETIVOS GENERALES DE LA ASIGNATURA: El alumno conocerá la parte conceptual del derecho fiscal analizando así el poder tributario del Estado, analizando la legislación en materia tributaria y las contribuciones de los sujetos activos y pasivos de la relación fiscal, además identificará las infracciones fiscales, las sanciones y las multas a las que se hacen acreedores los contribuyentes.

UNIDAD I.- DERECHO FISCAL

- 1.1.-** Concepto
- 1.2.-** Relaciones Con Otras Ramas Del Derecho
- 1.3.-** Terminología
- 1.4.-** Concepto De Derecho Tributario Y Financiero
- 1.5.-** La Actividad Financiera Del Estado
- 1.6.-** Las Fuentes Formales Del Derecho Fiscal
- 1.7.-** La Autonomía Del Derecho Fiscal
- 1.8.-** La Potestad Y La Competencia Tributaria
- 1.9.-** Exacciones Parafiscales
- 1.10.-** Limitaciones Del Poder Tributario
- 1.11.-** Los Ingresos Tributarios
- 1.12.-** Los Ingresos No Tributarios

UNIDAD II.- LA LEY FISCAL

- 2.1.-** Ley De Ingresos De La Federación
- 2.2.-** Elementos
- 2.3.-** Concepto De Ley Fiscal
- 2.4.-** Características Particulares
- 2.5.-** Límite Espacial
- 2.6.-** Límite Temporal
- 2.7.-** Límite Constitucional
- 2.8.-** Interpretación
- 2.9.-** Codificación

2.10.-El Reglamento

2.11.-Las Circulares

UNIDAD III.- LOS SUJETOS DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA Y LA OBLIGACIÓN FISCAL

3.1.- Los Sujetos Activos Y Sus Obligaciones

3.2.- Los Sujetos Pasivos Y Sus Obligaciones

3.3.- La Capacidad Del Sujeto Pasivo

3.4.- La Responsabilidad Solidaria

3.5.- La Residencia Y El Domicilio

3.6.- Concepto Y Características De La Obligación Fiscal

3.7.- La Relación Jurídico Tributaria

3.8.- El Hecho Imponible Y El Hecho Generador De La Obligación Fiscal

3.9.- El Nacimiento De La Obligación Fiscal

3.10.- La Determinación Fiscal

3.11.- La Garantía Del Crédito Fiscal

3.12.- Formas de la extinción de la obligación fiscal

3.13.-El pago, Compensación, Condonación, Cancelación y Prescripción

3.14.- Las infracciones fiscales

3.15.- Clasificación de las infracciones fiscales

UNIDAD IV.- LAS CONTRIBUCIONES

4.1.- Concepto De Contribución

4.2.-Clasificación De Las Contribuciones O Impuestos

4.3.-Clasificación De Las Contribuciones O Impuesto

4.4.-Accesorios De Las Contribuciones

4.5.-Aprovechamiento Y Productos

4.6.- Impuestos

4.7.- Principios De Los Impuestos

4.8.-Los Efectos De Los Impuestos

4.9.- Contribuciones De Seguridad Social, IMSS

4.10.- Aportación Tripartita

4.11.- Salario Base De Cotización

UNIDAD I.- DERECHO FISCAL

I.1.- CONCEPTO

Para que el Estado pueda efectuar de manera satisfactoria sus actividades, se requiere un sustento económico que debe provenir de los ciudadanos, particulares o gobernados que, desde luego, son los que se benefician de obras públicas, educación, seguridad social, comunicación, etc., lo que hace necesario establecer normas jurídicas por parte del Estado que beneficien a la sociedad, sobre todo cuando existe un aumento de la población, y el Estado tiene que prever el gasto público.

De acuerdo con lo anterior, el derecho fiscal “tiene por objeto estudiar y analizar las diversas normas jurídicas que regulan la relación en virtud de la cual el Estado exige de los particulares sometidos a su autoridad o potestad soberana la entrega de determinadas prestaciones económicas para sufragar los gastos públicos” De esta definición se distingue que existe una relación económica entre el Estado y los particulares o gobernados, y una relación necesaria e indispensable para la satisfacción de las necesidades colectivas, que para el Estado requiere de recursos económicos y patrimoniales que deben provenir de los gobernados quienes son los que se benefician con la satisfacción de las necesidades colectivas.

Otro concepto define al derecho fiscal como “el sistema de normas jurídicas, que de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en calidad de contribuyente”. De lo anterior se distingue que uno de los atributos del Estado es su soberanía, en cuanto a la facultad de establecer a cargo de los particulares, las contribuciones o cargas fiscales impositivas que considere necesarias para obtener los recursos económicos suficientes para hacer frente al gasto público.

Esencialmente, esta rama del derecho explora las normas que establecen los tributos que deben pagar los gobernados.

Repasa todos los aspectos materiales, procedimentales, excepciones, sanciones, disposiciones y protocolos específicos en materia de recaudación recogidas en el ordenamiento jurídico.

En México, en materia fiscal es aplicable lo que establece la Constitución, los tratados Internacionales que ha firmado el país; el Código Fiscal de la Federación; la Ley de Coordinación Fiscal, la Ley Aduanera, la Ley de Comercio Exterior, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los códigos fiscales de los estados y de los municipios, las leyes de hacienda de las entidades federativas y de los municipios y ciertos reglamentos, decretos y circulares vinculados con la materia, por lo que debe tomarse en cuenta toda esta legislación.

Una vez analizado en qué consiste el derecho fiscal, es importante señalar que esta área tiene ciertas características que la definen, entre ellas:

- Forma parte del derecho público y, especialmente, del derecho financiero.
- Determina los ingresos para cubrir el Presupuesto de Egresos de la Federación, de los Estados y de los Municipios.
- Cuenta con normas imperativas que no pueden ser pactadas o negociadas.
- Está basado en una obligación, no hay posibilidad de no acatar las normas.
- Vigila el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes.
- En México debe cumplir con los principios básicos de equidad, proporcionalidad y legalidad tributaria.
- Si los contribuyentes no cumplen con sus obligaciones tributarias, establece sanciones y multas.

La organización y funcionamiento del Estado supone para éste la realización de gastos y la procura de los recursos económicos indispensables para cubrirlos, lo cual origina la actividad financiera del Estado. Rossy (citado por Serra Rojas en su libro de Derecho Administrativo) señala que "lo financiero es la actividad del Estado consistente en determinar el costo de las necesidades estatales y las generales de los habitantes de un país, la determinación de los

medios dinerarios para atenderlas y su forma de obtención, la obtención misma de tales medios, su administración y la realización dineraria de aquellas necesidades". Consideramos, como Valdés Costa, que la actividad financiera del Estado es aquella relacionada con la obtención, administración o manejo y empleo de los recursos monetarios indispensables para satisfacer las necesidades públicas. Por su contenido y efectos la actividad financiera del Estado constituye un fenómeno económico, político, jurídico y sociológico. Económico porque se trata de la obtención, administración o manejo y empleo de recursos monetarios. Político porque forma parte de la actividad del Estado, como entidad soberana, para el cumplimiento y logro de sus fines. Jurídico porque en un Estado de Derecho se encuentra sometida al Derecho Positivo. Sociológico por la influencia que ejerce y los efectos que produce sobre los diversos grupos de la sociedad que operan dentro del Estado. Corresponde al Derecho Financiero el estudio general del aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, el de la obtención, el de la administración o manejo y el del empleo de los recursos monetarios.

En relación con el primer momento de su actividad financiera, existen diversas clasificaciones de los ingresos del Estado, pues son diferentes los puntos de vista de los autores al elaborarlas. Emilio Margáin en su obra *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano* nos menciona algunas de ellas, como comentamos a continuación: Griziotti clasifica a los ingresos del Estado según su origen, y así señala que existen ingresos provenientes de las pasadas generaciones, tales como las rentas patrimoniales, utilidades de instituciones-públicas, utilidades de empresas económicas y utilidades de empresas públicas; ingresos provenientes de presentes generaciones, como son las contribuciones de guerra, multas e ingresos penales y contribuciones ordinarias y extraordinarias, que comprenden impuestos directos, impuestos indirectos, tasas y contribuciones especiales; finalmente, ingresos a cargo de las futuras generaciones, tales como la deuda flotante, empréstitos forzosos, voluntarios o patrióticos y emisión de papel moneda.

Para Einaudi, los ingresos del Estado se dividen en dos categorías: ingresos derivados del impuesto e ingresos no derivados del impuesto. Estos últimos comprenden los precios privados, que son aquellos que el Estado obtiene por la prestación de servicios o explotación de bienes de su propiedad, compitiendo con los particulares, precio que no es fijado por el Estado sino por la demanda que en el mercado existe.

Precios cuasiprivados, que son los que obtiene el Estado por la prestación de servicios o explotación de bienes, donde, no obstante que concurre con el particular en la oferta de los bienes o servicios, se tiene interés en que no se haga un uso desmedido de ellos y entonces, atendiendo a ese interés, el Estado establece un precio por encima del que existe en el mercado. Precios públicos que son aquellos que obtiene el Estado por la prestación de servicios o explotación de bienes sobre los cuales ejerce un monopolio y, por lo tanto, el precio de los mismos lo fija libremente. ya que no tiene competencia por parte de los particulares.

Precios políticos, que son aquellos que establece el Estado donde la cantidad que se obtiene por la prestación de un servicio o la explotación de un bien está muy por debajo del costo real del mismo, o sea que se haya determinado así en atención a consideraciones políticas. Dentro de los ingresos no derivados del impuesto incluye a las contribuciones y los empréstitos.

Bielsa clasifica a los recursos económicos del Estado en tres grupos:

- a) Nacionales, provinciales y municipales;
- b) Ordinarios y extraordinarios. siendo los primeros aquellos ingresos que se recaudan en cada ejercicio fiscal, legalmente autorizados. y los segundos, los destinados a sufragar gastos no previstos o déficits presupuestarios, y
- c) Originarios y derivados, siendo los primeros los que provienen del patrimonio del ente público y los segundos los que derivan del patrimonio de los particulares, como son los impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Conforme al Código Fiscal de la Federación, los ingresos del Estado se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, aprovechamientos y productos, los que se definen en la siguiente forma: Son impuestos las contribuciones establecidas en ley que deban pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, de las contribuciones de mejoras y de los derechos. Son aportaciones de seguridad social las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Son contribuciones de mejoras las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas. Son derechos las contribuciones establecidas en ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación. Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de Derecho Público distintos de las contribuciones, de, los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

¡Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de Derecho Privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado. La Ley de Ingresos, al hacer el catálogo de los ingresos que se propone percibir la Federación durante el año fiscal, divide el catálogo en los seis grupos antes mencionados y en cada uno de ellos precisa los conceptos específicos que dan origen al ingreso.

1.2.- RELACIONES CON OTRAS RAMAS DEL DERECHO

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

conceptos y las instituciones tienen en las otras ramas del Derecho donde han sido tomados.

Otro aspecto de las relaciones entre el Derecho Fiscal y las demás ramas del Derecho radica en que el tratamiento fiscal de una situación depende de la naturaleza y efectos jurídicos que la misma tenga conforme a la rama del Derecho que regula su configuración, circunstancias que deben ser adecuada y cabalmente conocidas y entendidas para la correcta aplicación de las normas tributarias. La importancia de este aspecto es puesta de relieve por Margáin al decir "La materia tributaria podemos conceptualarla como la rama más compleja del Derecho, ya que la solución de sus problemas corresponde, en ocasiones, al Derecho Constitucional, o al Penal, o al Civil, o al Mercantil, o al Procesal, etcétera, o sea, que dicha materia exige estudios constantes y criterio de juristas, para precisar si es al Derecho Tributario o al Común, aplicado supletoriamente, al que compete la solución de un problema específico". De manera ejemplificativa y no exhaustiva mencionaremos algunos de los principios generales, conceptos o instituciones jurídicas que el Derecho Fiscal ha tomado de las otras ramas del Derecho:

a) Derecho Constitucional: De esta rama obtiene su fundamento jurídico dentro del sistema normativo general del Estado, a través de los preceptos constitucionales que prevén el ejercicio de la potestad tributaria del propio Estado, y además, dichos preceptos, artículos 31, fracción IV y 73, fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establecen los principios generales rectores de la regulación de que se ocupa el Derecho Fiscal, como son el principio de justicia tributaria (proporcionalidad y equidad), el principio

de destino de las contribuciones (gasto público); el principio de legalidad (no hay tributo sin ley) y contexto a éste, el principio de aplicación estricta de la ley, etc.

b) Derecho Civil- De esta rama ha tomado numerosos conceptos, entre ellos, obligación, sujetos de la obligación, responsabilidad, domicilio, residencia, pago, prescripción, compensación, etcétera.

c) Derecho Mercantil- De esta rama ha tomado conceptos como sociedad mercantil, empresa, título de crédito, etcétera.

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

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

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

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

h) Derecho Financiero: Como hemos visto esta rama del Derecho se ocupa del estudio general del aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, el de la obtención; el de la administración, o manejo y el del empleo de los recursos monetarios y al Derecho Fiscal corresponde el estudio detallado del aspecto jurídico de uno solo de esos tres momentos, el de la obtención de los recursos monetarios, únicamente en lo que se refiere a las contribuciones forzadas o exacciones. En esta virtud, el Derecho

Fiscal-desarrolla el estudio detallado de las exacciones y de las instituciones jurídicas complementarias necesarias para su efectividad a partir de los principios básicos, conceptos generales e instituciones relativas a los ingresos del Estado elaborados por el Derecho Financiero.

I.3.- TERMINOLOGIA

La historia nos muestra que el tributo es prácticamente tan antiguo como la manifestación del poder político, sin embargo, el Derecho Fiscal es una disciplina joven cuyo contenido y terminología la doctrina procura conformar sólidamente. Respecto al contenido, ya hemos dicho que el Derecho Fiscal ha tomado de otras ramas del Derecho determinados principios generales o conceptos e instituciones jurídicas, pero hemos de agregar que en ocasiones, también de otras Ciencias ajenas, al Derecho toma conceptos que le son necesarios para la regulación de las contribuciones, todo lo cual da por resultado que la terminología del Derecho Fiscal no sea original de él, sino adoptada ya sea de alguna otra rama del Derecho, o de la Economía, o de la Contaduría, o de la Ingeniería (Civil, Mecánica, Química, etcétera) o, en general, de cualquier otro campo de la tecnología; pero siempre debe tenerse presente que el Derecho Tributario adaptará los conceptos a sus finalidades, por lo tanto, no siempre respetará el significado original del concepto y así, podrá ampliarlo, restringirlo o inclusive modificarlo.

Es esencial que los gobiernos cuenten con mecanismos de recaudación, las contribuciones deben de ser proporcionales y equitativas. La federación y particularmente el Servicio de Administración Tributaria (SAT) de México, así como los gobiernos estatales y municipales, necesitan acudir al derecho fiscal para verificar cuáles son los límites, procedimientos y sanciones que pueden aplicar al momento de tributar.

Por su parte, tanto las personas físicas como las morales necesitan de este derecho para asegurarse que sus actuaciones cumplen con el Código Fiscal de la Federación y demás normativas vigentes en materia fiscal. Además, se puede dar el caso de que se les impongan cargos o sanciones de forma errónea, por lo que esto puede derivar en procedimientos judiciales.

I.4.- CONCEPTO DE DERECHO TRIBUTARIO Y FINANCIERO

DERECHO TRIBUTARIO

En diversas épocas de la historia, el tributo ha representado aspectos muy importantes, ya sea en la contribución en especie que se otorgaba de manera forzosa y que los pueblos vencedores solían imponer a los vencidos de una guerra, o bien como ofrenda a los dioses; por lo que el tributo representaba una obligación con el líder que los gobernaba.

El término tributo ha cambiado con el tiempo, “en la actualidad se utiliza de manera generalizada para definir a las contribuciones o aportaciones económicas que legalmente los ciudadanos se encuentran obligados a efectuar a favor del Estado”. Por lo anterior, se definirá al derecho tributario como “el conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación y el pago de las contribuciones de los particulares que deben tributar para cubrir el gasto público”. El concepto de derecho tributario no debe considerarse restringido e incompleto ya que el término tributo incluye cualquier prestación económica, que los particulares o gobernados aportan para el sostenimiento del Estado, que aplicada en nuestra legislación corresponde de igual forma a los impuestos, a las aportaciones de seguridad social, a los derechos o a las contribuciones especiales.

DERECHO FINANCIERO

El Estado, para cumplir con sus objetivos, realiza una serie de actividades financieras que le permiten obtener ingresos mediante las normas jurídicas correspondientes, así como administrar los ingresos, y su erogación, para satisfacer las necesidades de la sociedad. El derecho financiero se define como “el conjunto de normas que regulan la obtención, la gestión y el empleo de los medios económicos necesarios para la vida de los entes públicos”.

De acuerdo con lo anterior, el derecho financiero se clasifica en varias partes, cada una tiene aspectos jurídicos:

- **Derecho tributario o fiscal:** Es el que estudia y establece las normas fiscales que el Estado necesita para la obtención y recaudación de ingresos.
- **Derecho patrimonial:** Es la actividad del derecho financiero que regula y administra el patrimonio del Estado.
- **Derecho presupuestal:** Es la actividad del derecho financiero que regula y establece el gasto público o presupuesto de egresos.

I.5.- LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

En México, el poder se encuentra dividido en Ejecutivo, Legislativo y Judicial; entre los cuales no existe una jerarquía estructural, sino que rige el principio de distribución de competencias, otorgando facultades específicas a cada uno de ellos. Así, la función principal del Estado consiste en satisfacer las necesidades colectivas, esto es, brindar servicios públicos que garanticen un desarrollo digno de los ciudadanos, como la salud, la educación y el transporte, todos enfocados al bien común.

Para que constitucionalmente el Estado pueda cumplir con sus fines, es necesario que cuente con los recursos necesarios, los cuales provienen principalmente de la recaudación de la riqueza de los gobernados con apego en la aplicación de la norma impositiva, de la administración de su patrimonio, y de la erogación de los gastos necesarios para satisfacer las necesidades de la sociedad, a estos actos en conjunto se denominan actividad financiera, y se clasifican de la siguiente forma: La actividad financiera del Estado forma parte de las finanzas públicas, y se constituye por los ingresos y gastos del Estado, además realiza las funciones financieras, por ello es importante la Ley de Ingresos y Presupuesto de Egresos de la Federación, que al final de cada año da a conocer el Poder Ejecutivo en el Diario Oficial de la Federación, en donde se señalan de manera específica, los ingresos que se esperan

recibir durante el ejercicio, y los rubros en donde se aplicarán. Además, se presentan aspectos que vinculan o apoyan la actividad financiera del Estado:

- **Aspecto económico:** “Esa actividad financiera tiene, indudablemente una dimensión económica por cuanto ha de ocuparse de la obtención o inversión de los recursos de esta índole, necesarios para el cumplimiento de aquellos fines”.
- **Aspecto político:** Se refiere a que en la obtención de los ingresos deberá participar el Poder Legislativo, en donde se debatirán, se acordarán y se crearán las leyes respectivas.
- **Aspecto jurídico:** Las actividades financieras del Estado deberán estar enmarcadas en las normas jurídicas que regulen en estado de derecho.
- **Aspecto sociológico:** Se refiere a que “el régimen de tributos y de los gastos públicos ejercerá una determinada influencia, más o menos decisiva sobre grupos sociales que operan dentro del Estado”.

1.6.- LAS FUENTES FORMALES DEL DERECHO FISCAL

De los aspectos que se expusieron anteriormente, con respecto a la norma jurídica fiscal que el Estado debe considerar para las imposiciones tributarias, es necesario conocer su proceso y sus relaciones generadas en el ámbito de la legalidad, las cuales deben estar reglamentadas por leyes y normas jurídicas aplicadas en cada caso. La forma o formas de integración de las normas jurídico fiscales, se refieren al proceso de manifestación mediante el cual se va estructurando y formando el derecho fiscal, a esto se denomina “fuentes formales del derecho”. Por fuente se entiende el proceso de creación y estructuración de las normas jurídicas tributarias, así como los procedimientos, formas, actos o hechos y demás medios de creación e interpretación, de los cuales tienen su origen los principios y leyes en general.

De lo anterior, se clasifica a las fuentes formales del derecho de la siguiente manera: La Constitución “La Constitución es la fuente por excelencia del derecho, en cuanto se determina la estructura del Estado, la forma de gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos los derechos y deberes de los ciudadanos, la libertad

jurídica, y determinados problemas básicos de una comunidad, elevados a la categoría de constitucionales, para mantenerlos permanentemente fuera de los vaivenes de los problemas políticos cotidianos.” En relación con lo anterior, el derecho fiscal se enmarca en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, que indica la obligación de contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa a nuestra productividad; así como la facultad constitucional de crear leyes fiscales que beneficien a la población.

LA LEY

De acuerdo con el artículo 31 fracción IV y con el artículo 73 fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Congreso Federal se encarga de emitir leyes que sean útiles a la sociedad, y así el Estado pueda cumplir con su obligación de satisfacer al gasto público, como la ley de ingresos para recaudar las contribuciones que se legislen y la ley de egresos para erogar el gasto, así como el mandato constitucional para contribuir al gasto público de manera equitativa y proporcional. En este sentido, se puede indicar que “la ley es una regla del derecho emanada del Poder Legislativo y promulgada por el Poder Ejecutivo, que crea situaciones generales y abstractas por tiempo indefinido y sólo puede ser modificada o suprimida por otra ley o por otra regla que tenga eficacia de ley”.

EL REGLAMENTO

El reglamento se concibe como “una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto que expide el Poder Ejecutivo en uso de sus facultades, cuya finalidad es la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo”, es decir, es un instrumento de aplicación de la ley, de manera concreta y explicativa.

DECRETO-LEY

Se presenta un decreto-ley, cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo, ante situaciones consideradas como graves para la tranquilidad pública, la suspensión de garantías individuales, etc., en términos del artículo 73 fracción XVI y 29 Constitucional.

DECRETO DELEGADO

Se identifica a 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, por ejemplo, la delegación de facultades para legislar en materia tributaria a favor del Presidente, artículo 131 2o. párrafo de la Ley Fundamental, en la que el Presidente puede aumentar o disminuir tarifas de impuestos de importación para regular el comercio exterior.

LAS CIRCULARES

Se derivan del reglamento, también se manejan como una disposición administrativa, sólo que el reglamento únicamente lo puede expedir el Presidente de la República, y la circular la expiden funcionarios superiores de la Administración Pública.

LA JURISPRUDENCIA

“La jurisprudencia tiene gran importancia como fuente formal del derecho, ya que la mayoría de las reformas e innovaciones que se introducen en nuestras leyes, ya sea porque se detectan errores o se precisen conceptos, obedecen a sentencias que los órganos jurisdiccionales han emitido en una serie de casos análogos.”

“La jurisprudencia, por sí misma no modifica, deroga, o crea leyes fiscales, sino que únicamente puede determinar la conveniencia y en su caso, el contenido de la modificación, derogación o creación de esas leyes que se haga a través de los órganos competentes para ello para la creación de leyes por los órganos competentes”, por lo que la jurisprudencia no es una fuente formal sino una fuente real de las leyes fiscales.

LA DOCTRINA

“La doctrina es una fuente real y no una fuente formal del derecho fiscal, ya que le corresponde desarrollar y precisar los conceptos contenidos en la ley”. Tratados internacionales Los tratados internacionales son los “convenios o acuerdos entre estados, acerca de cuestiones diplomáticas, políticas, económicas y culturales; de este modo, los Estados que intervienen crean normas jurídicas de observancia, en general en los respectivos países, del cual constituyen una fuente formal del derecho”.

1.7.- LA AUTONOMIA DEL DERECHO FISCAL

Señala Mario Pugliese que "en el dominio de las ciencias jurídicas como en todos' los campos científicos, existe el fenómeno de la formación progresiva de nuevas disciplinas que se separan lentamente del tronco original formado por las que son de naturaleza general y fundamental, en la medida en que los instrumentos de estudio se van afinando y se va ampliando la materia sometida a la investigación jurídica". Por ello se ha visto que no obstante que el Derecho es uno solo, exigencias de orden práctico o necesidades sistemáticas, han determinado que se le divida y clasifique conforme a diversos puntos de vista. entre los que se encuentra el que atiende a su ámbito material de validez, que al clasificar al Derecho de acuerdo con la índole de la materia que regula. nos lo presenta dividido en diversas ramas. Sin embargo, debemos tener presente que sólo si este fenómeno segregacional que nos lleva al estudio autónomo de una parte del Derecho se deriva de necesidades de orden teórico y no de requerimientos puramente didácticos podemos hablar de la existencia de una nueva disciplina en el sentido auténtico de la palabra, cuyo estudio debe llevarse a cabo mediante métodos propios y particulares, para formar un sistema de normas jurídicas regidas por principios comunes distintos de los que rigen a las de otros sistemas normativos.

Respecto al Derecho Tributario sustantivo sostiene Sergio F. pe la Garza que no existe dificultad en reconocerle autonomía científica y, citando a Amorós Rica, nos dice que "hay que admitir la existencia de unos principios generales, de unas instituciones comunes, de unos problemas idénticos y la posibilidad de unas mismas soluciones al estudiar los diversos ordenamientos tributarios". A su vez, Emilio Margáin nos dice que los partidarios de la autonomía del Derecho Tributario apoyan su idea en la existencia de ciertos particularismos que conforman la materia y la independizan como una rama más del Derecho. Esos particularismos son los siguientes:

- a)** La naturaleza específica de la obligación tributaria.
- b)** Los caracteres de la responsabilidad.

- c) El procedimiento económico coactivo.
- d) La figura jurídica de la exención.
- e) La sanción en el Derecho Fiscal, que concibe la reparación civil y delictual con sus propias normas.
- f) El hecho de que la Hacienda Pública nunca litiga sin garantías.

Como veremos en los capítulos correspondientes, efectivamente existen los anteriores particularismos como pasamos a ejemplificar en el mismo orden de incisos:

- a) La obligación tributaria es semejante a la del Derecho Privado, pero se distingue de ésta por varias razones, entre ellos que el sujeto activo siempre es el Estado y que el objeto siempre es un dar.
- b) El Derecho Fiscal con frecuencia separa la titularidad de la deuda de la responsabilidad de efectuar el pago; o bien, en ocasiones responsabiliza a personas ajenas a la relación tributaria.
- c) La posibilidad de que la autoridad administrativa haga efectiva por si misma la obligación a cargo del particular y sin necesidad de que éste haya consentido previa y expresamente someterse a este procedimiento sólo existe en el Derecho Fiscal.
- d) La exención es la solución que el Derecho Fiscal ha dado al problema que se presenta en virtud de la imposibilidad del Estado para remitir deudas cuando no desea exigir el cumplimiento de la obligación a una determinada categoría de contribuyentes.
- e) En la legislación fiscal están todas las normas necesarias para que cuando el contribuyente no cumpla voluntariamente, el Estado pueda lograr el cumplimiento forzado de la obligación y, en su caso, la indemnización por los daños y perjuicios

causados por el incumplimiento, así como para sancionar al contribuyente por la infracción cometida y es tan en un solo ordenamiento, el Código Fiscal de la Federación, a diferencia de otras ramas del Derecho en donde para satisfacer los tres aspectos indicados se debe acudir a la aplicación de dos o más ordenamientos, como el Código Civil, el Código Penal, etcétera.

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

Sobre el problema de la autonomía del Derecho Fiscal, resulta interesante señalar que desde hace tiempo el Tribunal Fiscal de la Federación de México ha sostenido que existe esa autonomía, como puede verse en su jurisprudencia de fecha 19 de Noviembre de 1940, que en su parte conducente dice que el Derecho Fiscal "Como rama del Derecho Administrativo y a su vez del Derecho Público, ha venido evolucionando en forma tal, que actualmente puede considerarse como una verdadera rama autónoma del Derecho con características especiales que si la distinguen en el campo del Derecho Administrativo y en el Derecho Público, con mayor razón la distinguen en el campo del Derecho Civil". Coincidimos plenamente con las ideas anteriores sobre la autonomía del Derecho Fiscal, pues consideramos que en el campo de la Hacienda Pública, el acelerado desarrollo económico y la amplia diversificación de la actividad humana que se han experimentado en los últimos tiempos han provocado que antiguos conceptos o instituciones jurídicas que en su momento fueron oportunos resultan ya insuficientes para explicar y regular adecuadamente todos los

aspectos de los ingresos del Estado que derivan de su potestad tributaria, así como de las relaciones entre el propio Estado y los contribuyentes.

De ahí la existencia actual del Derecho Fiscal como una disciplina jurídica o rama del Derecho autónoma, cuyo objeto de estudio son precisamente los ingresos y relaciones antes mencionados y cuya finalidad es la de conformar un sistema de normas jurídicas de acuerdo con determinados principios que les son comunes y que son distintos de los que rigen a las de otros sistemas normativos.

1.8.-LA POTESTAD Y LA COMPETENCIA TRIBUTARIA

El poder tributario del Estado se ejercerá de acuerdo a las facultades que otorga la Constitución, es decir, crear leyes que sean de utilidad a la sociedad, y esto se realiza por medio del Poder Legislativo, en donde se aprueba la Ley de Ingresos de la Federación que contiene las diversas leyes fiscales correspondientes. En su caso, el Poder Ejecutivo lo sancionará y lo publicará en el Diario Oficial de la Federación para su aplicación, además de proveer en la esfera administrativa para su cumplimiento, y cuando este facultado por la ley, deberá dirimir las controversias entre la administración y el gobernado que surgen con motivo de la aplicación de la ley impositiva, y en su caso a través del Poder Judicial cuando este dirime las controversias entre la administración y el gobernado o entre el Poder Legislativo y el gobernado sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial. Entonces, la potestad tributaria del Estado comprende las funciones normativas, administrativas y jurisdiccional; en ejercicio, el Estado tiene facultades de legislación, de reglamentación, de aplicación, de jurisdicción y de ejecución que ejercerán los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, según la competencia que confieran las leyes respectivas.

FUNCIONES:

- **Función normativa:** Es el poder legislativo quien se encarga de esta función para crear la reglamentación y expedición de leyes, impone las contribuciones que sean necesarias para cubrir el impuesto, elabora las normas para poder determinar los métodos del estado que son útiles para aplicar efectivamente la potestad tributaria y por último la relación que tiene con el contribuyente para verificar que cumpla con sus obligaciones tributarias.

Su referencia se encuentra en los artículos 72 y 73 de las fracciones VII y XXIX y 74 Constitucionales.

- **Función administrativa:** El poder ejecutivo tiene a su cargo esta función con el fin de vigilar que se están aplicando correctamente las normas tributarias. Y, ¿cómo es que lo hacen?: Caracterizando la relación entre el estado y los contribuyentes, también haciendo el cobro de impuestos.

Esto se establece en el artículo 89 fracción I Constitucional y artículo 39 del Código Fiscal de la Federación [CFF].

- **Función jurisdiccional:** El poder judicial es el que se encarga de interpretar las leyes y resolver los conflictos que van surgiendo entre los ciudadanos y el estado a causa de los impuestos. Busca proteger derechos y el cumplimiento de las obligaciones.

Conferidas por los artículos 16, 103, 104 fracciones I II III y V Constitucionales y 147 del CFF.

FACULTADES:

Primero debes comprender el término “Facultad” para posteriormente explicar los siguientes conceptos.

Facultad: “Aptitud o potestad otorgada por la ley a servidores públicos determinados, para realizar actos administrativos válidos de los cuales surgen obligaciones, derechos y atribuciones”. (Definición.org., s.f)

- **Facultad de legislación:** Estudio de las leyes establecidas por el estado para fijar, cancelar y recaudar los impuestos.
- **Facultad de reglamentación:** Es una figura que permite dictar reglamentos de carácter general e impersonal dirigidos a la ejecución, ellos deben generar los medios necesarios para hacerla cumplir eficazmente.
- **Facultad de aplicación:** Le concierne completar la aplicación de las leyes.
- **Facultad de ejecución:** Su función es hacer que las personas cumplan con las leyes.
- **Facultad de jurisdicción:** Es la capacidad que tienen los jueces para administrar la justicia.

La potestad tributaria tiene tres diferentes clasificaciones:

Potestad tributaria originaria: Cuando se tiene la facultad de poder y fuerza para crear, modificar y extinguir tributos sin necesidad de trámite o autorización previa, proviene de la esencia del mismo Estado, de forma directa e inmediata de la Constitución, la ejerce el Poder legislativo.

Potestad tributaria derivada o delegada: Es la facultad de crear tributos, mediante una ley y que si se necesita de un trámite previo o autorización, la ejerce el Poder ejecutivo y/o cualquier organismo que lo solicite.

Potestad privativa: Ejercida por una entidad política, excluida de las otras para establecer las contribuciones que convengan a cubrir el gasto público.

Potestad concurrente: Puede ser ejercida por la federación o entidades federativas para establecer contribuciones, cobrando a las mismas personas físicas y morales sobre sus mismos ingresos o actividades económicas, pero de esto resulta el problema de la doble tributación y a la injusticia contributiva.

LIMITADA E ILIMITADA:

- **Limitada:** Por orden constitucional hay reglas específicas que delimitan las facultades propias de la federación, entidades federativas y municipios.
- **Ilimitada:** Permite al Estado el establecimiento de impuestos federales sobre cualquier materia y sin limitación.

La potestad tributaria posee cuatro características las cuales son:

- **Abstracta:** Al igual que las leyes, no existe de manera física pero aun así debe aplicarse para que pueda concretarse.
- **Permanente:** Se mantiene a través del tiempo y nunca llega a su fin.
- **Irrenunciable:** El estado no puede desprenderse de su facultad.
- **Indelegable:** El Estado no puede separarse de su cargo, sin embargo, en teoría sí puede delegar su autoridad de recaudar y administrar los tributos.

-

➤ **COMPETENCIA TRIBUTARIA**

La competencia tributaria consiste en el poder recaudar para el tributo cuando se ha producido un hecho generador; el titular de ésta, es el acreedor de la prestación tributaria.”

Quien hace uso de esta competencia es el Poder ejecutivo, a nivel Federal, Estatal y Municipal, y la ejerce a través de los órganos de gobierno teniendo como ejemplo el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

CLASIFICACIÓN:

- **Competencias concurrentes:** Son aquellas que de acuerdo a la Constitución pueden ser ejercidas por todos los niveles del poder público.
- **Competencias residuales:** Son aquellas competencias del Estado de todo lo que no corresponda a competencias nacionales o municipales.

I.9.- EXACCIONES PARAFISCALES

La exacción, o exacción fiscal en este caso, es el acto mediante el que el Estado exige a los contribuyentes el pago de impuestos, tasas y tributos, en general. También incluye la exigencia del pago de multas, así como el cumplimiento de deudas u otro tipo de obligaciones.

Por tanto, cuando hablamos de exacción, estamos hablando de cualquier exigencia por parte del Estado al contribuyente para el pago de un determinado importe.

Cuando hablamos de exacción fiscal –siendo bastante más común–, estamos hablando de la tarea que lleva a cabo la Administración Pública de un Estado, mediante la cual exige a sus ciudadanos –teniendo la capacidad para hacerlo– el pago de un determinado capital. Este puede ser exigido en concepto de impuestos, tasas, así como tributos en general. O, también, para el cumplimiento de deudas u otras obligaciones.

Todo este capital recaudado tiene como finalidad principal hacer frente a las obligaciones que tiene dicho Estado con sus respectivos acreedores.

Por tanto, hablamos del acto mediante el cual, el Estado cobra impuestos, deudas, multas, así como cualquier tipo de obligación, a sus contribuyentes. Es decir, la acción mediante la que un Estado genera ingresos, principalmente, para afrontar sus gastos. Estas exacciones fiscales, como decimos, sirven para financiar el gasto que posee el país, haciendo frente a las obligaciones con estos recursos, provenientes de dicha exacción.

Una vez conocemos el concepto «exacción», es conveniente conocer qué son las exacciones parafiscales.

Así, se denominan exacciones parafiscales cuando esta exacción no procede de la aplicación de leyes, sino de ordenanzas o reglamentos inferiores a la ley; cuando no ha sido impuesta por la Administración, sino que la exacción ha sido llevada a cabo por organismos diferentes al Ministerio de Economía; o cuando no están previstas en el presupuesto anual del Estado, exigiéndose para la consecución de objetivos concretos.

Las exacciones parafiscales, en otras palabras, no están contempladas por el Estado previamente. En cambio, se han impulsado para cumplir un determinado objetivo, o se han aplicado posteriormente por una situación deficitaria que requería el cobro de esas exacciones parafiscales. En resumen, se trata de un cobro por parte del Estado a los contribuyentes que, previamente, no estaba contemplado.

Numerosas cargas sociales podrían ser un buen ejemplo de exacción parafiscal.

Otro concepto muy interesante cuando hablamos de exacciones es el de exacción ilegal.

La exacción ilegal, como su propio nombre indica, es aquella que está fuera de la ley, aunque el pago haya sido exigido por la Administración, o algún trabajador de la misma.

En este sentido, muchos funcionarios en todo el mundo han incurrido en delitos, como la exigencia del pago de exacciones ilegales por determinados favores, o porque así lo ha querido el funcionario.

El cobro de comisiones indebidas, el cobro de tasas no contempladas para que un comerciante pueda pasar algo por la frontera, el pago a funcionarios para que hagan «la vista gorda» con mercancías ilegales, así como todos aquellos sucesos en los que un contribuyente entrega un capital a un funcionario sin que dicho cobro esté previamente contemplado en la ley, es una exacción ilegal.

Por tanto, hablamos de todo el dinero recaudado por funcionarios del Estado de forma indebida. Es decir, el dinero generado por funcionarios que, valiéndose de su cargo, cobran impuestos, tasas o multas a otros ciudadanos por imposición del funcionario, o por la obtención de un trato de favor.

Estas exacciones ilegales están duramente perseguidas por las distintas Administraciones.

I.10.-LIMITACIONES DEL PODER TRIBUTARIO

Como se mencionó, acerca del poder del Estado, la imposición de las leyes tributarias y la participación de los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, resulta necesario para la observancia del marco de legalidad, el cual es indispensable en un Estado de derecho. Sin embargo, las leyes tributarias que el Estado impone tienen sus limitaciones, ya que existe una Ley de Ingresos para un ejercicio fiscal en donde se mencionan las diversas leyes impositivas aplicables para ese ejercicio, así como también al lugar de aplicación; indudablemente, la ley tributaria podrá ser local, estatal o federal.

Además, menciona a los entes que participan, es decir, a un sujeto activo que es la autoridad fiscal y a un sujeto pasivo que se identifica como el particular, denominado contribuyente; asimismo, la ley fiscal ubicará a los contribuyentes y sus obligaciones fiscales correspondientes, es decir, las limitaciones se manifiestan en cuanto a que no todos los

contribuyentes tendrán las mismas obligaciones fiscales, sino que esto dependerá de su actividad económica y de cómo el legislador lo haya observado para aplicar la ley fiscal correspondiente.

I.11-LOS INGRESOS TRIBUTARIOS

El Estado al legislar la Ley de Ingresos de la Federación, deberá identificar los diversos ingresos tributarios, para efectos de ubicar las diversas leyes impositivas que afectan a los particulares o contribuyentes que tendrán que cumplir con estas obligaciones; se trata de aportaciones económicas que corresponden a una parte proporcional de los ingresos, utilidades o rendimientos de los gobernados o particulares que, por imperativos constitucionales y legales, deben entregar para contribuir a los gastos públicos. Se identifican cinco clases de ingresos tributarios:

Impuestos: De acuerdo con el artículo 2, fracción I del Código Fiscal de la Federación, los 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 en la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones de este artículo”. Las contribuciones se pueden definir como el concepto más importante para el Estado, y se obtienen mediante la recaudación tributaria entre el particular llamado contribuyente y el Estado como autoridad fiscal.

Aportaciones de seguridad social :“Son las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social, o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionado por el mismo Estado.”

Derechos: “Son las contribuciones establecidas en la ley por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público”. Los derechos deberán ser contribuciones en

aquellos casos cuando los particulares o gobernados tengan la necesidad de recurrir a los servicios del Estado por la utilización de bienes públicos o por los servicios de legalización. Contribuciones especiales o de mejoras Las contribuciones especiales son las inversiones que realiza el Estado en ciertas regiones con fines de uso público, pero que proporcionan ventajas especiales a los particulares que son propietarios de bienes inmuebles, ya que en la utilización de esos bienes, se generarán las contribuciones especiales correspondientes.

I.12.-LOS INGRESOS NO TRIBUTARIOS

Los ingresos no tributarios son aquellos ingresos financieros que provienen de las diversas fuentes de financiamiento a las que el Estado debe recurrir, estos ingresos se incrementan a los ingresos fiscales de los contribuyentes e integran al presupuesto nacional. La captación y el manejo de los ingresos no tributarios, también denominados ingresos financieros, son muy delicados ya que la falta de planeación o equivocaciones en su manejo puede provocar, en ciertos momentos, situaciones difíciles e indeseables hasta peligrosas como son: déficit presupuestario, inflación, desequilibrio en la balanza, devaluación monetaria o endeudamiento exterior progresivo.

El estudio de los ingresos no tributarios o financieros no forma parte del derecho fiscal, ya que corresponde a las ciencias económicas de las finanzas públicas y del derecho financiero, sin embargo, se pueden mencionar los siguientes rubros de ingresos: Empréstitos Los empréstitos son los créditos o financiamientos otorgados a un gobierno por un estado extranjero o por organismos internacionales como el Fondo Monetario Internacional, el Banco Interamericano de Desarrollo, el Banco Mundial, o instituciones privadas extranjeras o nacionales de crédito, para satisfacer las necesidades del Estado en el ámbito presupuestario, que para el gobierno representan obligaciones ya sean a corto o largo plazo.

Emisión de moneda Al Estado le corresponde la función de “emitir moneda a través del banco central, emisión que debe efectuarse en proporción a las reservas de cada país, generalmente integrada por metales preciosos, por depósitos de divisas de fuerte cotización en los mercados cambiarios internacionales, etc.” Emisión de bonos de deuda pública “Son instrumentos negociables que el Estado coloca entre el gran público inversionista,

recibiendo a cambio un cierto precio y asumiendo la responsabilidad como contraprestación de reembolsar su importe más una prima o sobreprecio en un plazo determinado, además de garantizar la emisión con reservas monetarias o con los futuros rendimientos de la explotación de los recursos naturales que por mandato constitucional están bajo su dominio directo”.

UNIDAD II.- LA LEY FISCAL

2.1.- LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN

De acuerdo a lo que se ha mencionado acerca de las atribuciones que tiene el Estado y las facultades constitucionales de emitir leyes que beneficien a la sociedad, y que el Estado pueda cumplir con sus obligaciones, al respecto cada año de calendario entre los meses de septiembre a diciembre se produce el proceso de legislación de la Ley de Ingresos de la Federación que contiene las leyes fiscales o tributarias que el Estado impone para la recaudación de ingresos fiscales o tributarios. Todo inicia con la iniciativa de ley que hace el Presidente de la República al Poder Legislativo, es decir a la cámara que integra a los diputados y senadores de la República; quien recibe es la cámara de origen, es decir, la de diputados y la de senadores es la revisora; una vez que el proyecto de la ley tributaria se presenta ante la Cámara de Diputados, se inicia el denominado debate camaral del que se puede derivar la autorización o rechazo definitivo del proyecto de ley, dentro del periodo de sesiones en el que se haya dado a conocer.

Si el proyecto de la ley fiscal se aprueba por la Cámara de Diputados, pasará a la de Senadores para su discusión, si esta última lo aprueba, se remite al Ejecutivo para su publicación. Al aprobarse la iniciativa de ley por la Cámara de Diputados y Senadores, deberá enviarse al Presidente de la República para su promulgación y publicación en el Diario Oficial de la Federación; el Presidente cuenta con diez días para manifestar su rechazo o aceptación, es decir, puede vetar o sancionar. Entonces, las leyes fiscales contenidas en la Ley de Ingresos de la Federación cuando han sido aprobadas por el Congreso Federal, además de aprobadas y promulgadas por el Ejecutivo Federal, y esto ha sido refrendado por el Secretario de Hacienda y se han publicado en el Diario Oficial de la Federación, se puede decir que reúnen los requisitos indispensables para entrar en vigor.

2.2.- ELEMENTOS

Se ha sostenido que toda ley impositiva debe contener dos tipos de preceptos; unos de carácter declarativo, que son los que se refieren al nacimiento de la obligación fiscal y a la identificación del causante y, en su caso, de las personas que, además del causante, tienen responsabilidad fiscal; y otros de carácter ejecutivo, que son los que se refieren a los deberes del causante y, en su caso, de las personas que además de él 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 órdenes de preceptos; unos que son simplemente declarativos de los derechos del Fisco, en los que se determinan los elementos constitucionales de la obligación, señalando objeto, sujeto pasivo y circunstancias en que se manifiesta el hecho jurídico, el cual la ley condiciona el nacimiento del vínculo tributario. En esos preceptos la voluntad del causante es nula, las obligaciones que crea dependen exclusivamente de la voluntad unilateral del legislador; lo único que se exige para ser conocido por los contribuyentes con la amplitud necesaria para que queden oportunamente satisfechos. Los otros preceptos de la ley son de carácter ejecutivo, impulsan la voluntad de los causantes que obren en determinado sentido; si se resisten, reciben perjuicio.

Desde otro punto de vista, la ley tributaria, como todas las leyes, consta de dos partes: la orgánica y la transitoria. 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. La parte transitoria, conocida como Derecho Transitorio o Intertemporal, contiene el conjunto de reglas establecidas por el legislador en una ley de nueva creación o en las modificaciones a una ley vigente, encaminadas a resolver los conflictos de leyes en el tiempo, o sea, los conflictos que se susciten por la aplicación de una ley de nueva creación a situaciones no reguladas con anterioridad o por el cambio de ley o disposición de la vigente aplicable a las situaciones ya reguladas, al dejarse de aplicar la que se abroga o deroga y empezarse a aplicar la que se expide.

2.3.- CONCEPTO DE LEY FISCAL

El Código Fiscal de la Federación es un documento oficial del tipo normativo que reúne disposiciones de carácter jurídico de diversos aspectos fiscales que tienen como función determinar las contribuciones y las diferentes obligaciones que deben cumplir los ciudadanos en relación con los impuestos federales. Este ordenamiento jurídico se encarga de definir los conceptos fiscales fundamentales, también establece los procedimientos para obtener los ingresos tributarios del Estado, la forma de ejecución de las resoluciones fiscales, los recursos administrativos además de los procedimientos y sistemas para resolver las controversias ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

El Código Fiscal regula las relaciones tributarias en torno a los las personas morales que realizan actividades económicas dentro del estado y que están organizadas como unidades económicas y las relaciones de las personas físicas y sus obligación de con atribuir con los gastos del Estado.

ELEMENTOS DE LA LEY FISCAL

Sujeto.

Se refiere a la persona a quien va dirigida el supuesto jurídico y quien tendrá la obligación de pagar.

Objeto.

Es el motivo que da origen al nacimiento de la contribución, es decir es el hecho que actualiza el supuesto fiscal por el que se cobrará una determinada contribución.

Base.

Es la cantidad previamente definida que será el factor numérico que se considerara para el cálculo de una contribución.

Tasa.

Es el porcentaje que se va aplicar a la base de la contribución.

Tarifa.

En caso de que la contribución no se calcule por medio de un porcentaje, se determinara mediano la asignación de una cantidad de conformidad con alguna tabulación.

Lugar y fecha.

Determina la vigencia temporal y territorial de la norma fiscal aplicable.

Sanción.

Es la consecuencia jurídica directa que determinada por una norma cuando se presenta el incumplimiento de una obligación fiscal por parte del sujeto al que va dirigida.

2.4.- CARACTERISTICAS PARTICULARES

“La Ley Fiscal es un acto emanado del Poder Legislativo que crea situaciones jurídicas abstractas e impersonales, es la voluntad del Estado emitida por el órgano que constitucionalmente está facultada, tiene como características la primacía sobre cualquier otra regla, anulando aquellas que se le opongan, no puede ser modificada ni derogada sino a través de una nueva disposición del órgano legislativo”. La ley impositiva debe contener preceptos de carácter declarativo, que son los que se refieren al nacimiento de la obligación fiscal y a la identificación del contribuyente. Otro precepto puede ser el de carácter

ejecutivo, que se refiere a las obligaciones del contribuyente y de otras personas que tengan responsabilidad fiscal y puedan cumplir de manera oportuna sus obligaciones.

2.5.-LIMITE ESPACIAL

Se ubicará el límite espacial de la Ley Fiscal, en lo que se refiere al territorio, zona o región, en donde la ley se aplicará y producirá sus efectos, es decir es la zona o área de vigencia en México, de acuerdo a la organización política de los estados y municipios libres y soberanos; así cada ley federal, estatal y municipal tiene vigencia dentro del territorio o área que legalmente le corresponde a la entidad federativa. En el caso de las leyes fiscales federales, de acuerdo a la disposición del artículo 8º del Código Fiscal de la Federación, se comprenderá por México, país y territorio nacional; que de acuerdo a la Constitución, se integra por el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial, la cual comprende una faja de 200 millas paralelas a las costas del país.

De este modo, la vigencia de la Ley Fiscal Federal la constituye el territorio nacional y la zona económica fuera del mar territorial.

2.6.-LIMITE TEMPORAL

La Ley Fiscal, en sus límites de temporalidad, primero se encuentra su periodo, también denominado vigencia constitucional, en segundo término, está el momento previsto para que la ley entre en vigor llamado vigencia ordinaria. La Constitución enuncia el periodo en el que la ley fiscal se encontrará en vigor, y la vigencia ordinaria indica en qué momento la ley fiscal entra en vigor.

La vigencia constitucional de la ley impositiva es anual, ya que de la Constitución Federal se desprende, en los términos de los artículos 73 fracción VII y 74 fracción IV, que el Congreso de la Unión anualmente, durante su periodo ordinario de sesiones, debe examinar, discutir y aprobar el presupuesto de egresos de la Federación, imponiendo las contribuciones que sean necesarias para respaldar el presupuesto de egresos.

Esto se realiza cada año conforme al mandato constitucional, así la ley impositiva y el presupuesto de egresos son legislados para ese ejercicio fiscal de acuerdo al momento y a

las necesidades que tiene el país. Legislar todas las leyes fiscales cada año, sería cansado y fastidioso para el Congreso, por ello se legisla lo que se denomina Ley de Ingresos de la Federación, en donde se enumeran las leyes fiscales que estarán en vigor, y que ya fueron aprobadas con anterioridad, con sus adecuaciones o reformas para el ejercicio, y en su caso las leyes fiscales que entrarán en vigor por primera vez.

Con respecto a la vigencia ordinaria de la Ley Tributaria, el artículo 7 del Código Fiscal de la Federación establece que las leyes fiscales o tributarias, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general entrarán en vigor en toda la República al día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que se mencione alguna fecha posterior.

2.7.-LIMITE CONSTITUCIONAL

“El límite constitucional del poder tributario del Estado está constituido por los siguientes principios establecidos por la Constitución Federal: de legalidad; de proporcionalidad y equidad; de generalidad; de igualdad; de irretroactividad de la ley; y de las garantías de audiencia”, a continuación se presenta un análisis y ubicación de las limitantes Constitucionales.

Principio de legalidad: “El principio de legalidad es absoluto y no casi absoluto, pues aún en el caso de facultad discrecional, la hipótesis respectiva está prevista en la ley y la autoridad sólo puede ejercerla en los términos y dentro de los límites permitidos por la ley”. El Estado sólo puede actuar en términos de lo que la ley permite, respetando claramente las garantías individuales del ciudadano de acuerdo al artículo 16 Constitucional, pero el particular o gobernado también tiene la obligación de participar en el gasto público de acuerdo al artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, en criterio jurisprudencial, indica que el principio de legalidad consiste en que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite, a esto hace referencia lo que enuncia el artículo 16 Constitucional relativo a las garantías legales del individuo.

El principio de legalidad en materia fiscal se encuentra consagrado “en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que dispone que las contribuciones deben estar establecidas en la ley”.

Principio de proporcionalidad y equidad: El artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos indica que todos los mexicanos participarán en el gasto público de manera proporcional y equitativa; proporcional de acuerdo al nivel de ingresos de la persona física y de utilidad en el caso de las personas morales; equidad se refiere a que debe haber un trato justo por parte del Estado a los particulares, es decir, que exista una igualdad de contribución.

“Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sentado jurisprudencia en el sentido de que la proporcionalidad y equidad de los impuestos constituye una garantía individual”.

El particular o gobernado participará en el gasto público mediante sus contribuciones de manera proporcional a sus ingresos o utilidades que genere como persona física o entidad moral y en igualdad de circunstancias de personas y entidades morales.

Principio de generalidad: El principio de generalidad consiste en que la ley fiscal sea una disposición abstracta e impersonal, que comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la hipótesis normativa ahí prevista, es decir, la ley es genérica e hipotética y es el particular quien se deberá ubicar en ella para determinar sus obligaciones fiscales.

Principio de igualdad: El principio de igualdad implica que las leyes tributarias o fiscales deberán dar un trato idéntico a los iguales, es decir, a los que se encuentren en las mismas circunstancias, y en consecuencia deberá tratar de otra manera a los desiguales o que estén en distintas circunstancias.

Principio de irretroactividad: El principio de retroactividad se ubica en el artículo 14 Constitucional, el cual menciona que ninguna ley dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, es decir, prohíbe aplicar una ley en situaciones generadas con anterioridad a su vigencia. Principio de garantía de audiencia.

El principio de garantía de audiencia, de acuerdo con la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es el derecho de los particulares frente a las autoridades administrativas y judiciales para que tengan oportunidad de ser escuchados en defensa de sus derechos, antes de que éstos sean afectados.

2.8.-INTERPRETACIÓN

Las leyes fiscales como todas las demás, deben ser interpretadas para su correcta aplicación al caso concreto de que se trate, sobre todo si se presenta el problema de una deficiente formulación lingüística o técnica jurídica de la norma tributaria.

Pugliese señala que en ocasiones hay contradicción entre las normas que integran la ley impositiva, o entre ellas y el derecho privado, o bien que existe imposibilidad de aplicarlas por cambios en las condiciones materiales, jurídicas, políticas, económicas o sociales del medio ambiente en el que deben regir y que por ello no siempre es fácil cumplirlas ni están exentas de dudas.

Ante esta problemática, corresponde al intérprete, ya sea funcionario administrativo, juez, consultor legal o comentarista del Derecho atribuir a la norma su significación correcta, tarea ésta nada sencilla, sobre todo si se tiene presente que estar facultado para interpretar una ley no significa necesariamente saber interpretarla o hacerlo correctamente, pues depende en sumo grado de la capacidad del intérprete, de su experiencia en el campo correspondiente y sobre todo del criterio jurídico que posea, que realice la actividad en la forma más adecuada.

Como se ve, es una facultad difícil de llevar a cabo y desde luego implica una gran responsabilidad, pues, como dice Pugliese, el intérprete debe con frecuencia suplir el silencio de la ley o corregir sus fórmulas poco felices, basándose en el principio de que cuando no hay precisión técnica en el lenguaje del legislador, siempre queda el recurso de acudir al análisis ético-jurídico de acuerdo con los principios generales de Derecho Tributario que, ante las lagunas legales deben emplearse como elementos interpretativos.

Nos dice Francisco Pavón Vasconcelos en su Manual de Derecho Penal Mexicano que se interpreta una ley cuando se busca y esclarece o desentraña su sentido mediante el análisis de las palabras que la expresan, idea que es plenamente aplicable no sólo en Derecho Penal, sino también en el Fiscal o en cualquier otra rama del Derecho.

Andreozzi, en su obra Derecho Tributario Argentino, nos dice sobre la interpretación que la ley es una voluntad cuya finalidad es satisfacer una necesidad jurídica, por lo que su interpretación no puede ser otra tarea que la de dar a esa voluntad una manifestación de aplicación, de tal modo que haya, en lo posible, una unidad conceptual entre su finalidad y su aplicación. No debe confundirse entre interpretación e integración de la ley: en el primer caso se investiga lo que el legislador ha querido decir en una ley; en el segundo, se busca colmar una laguna existente en la ley mediante la búsqueda de la norma aplicable al caso.

Diversas son las fuentes de interpretación, las que podemos clasificar de la siguiente manera:

a) Interpretación auténtica: Es la que deriva del propio órgano creador de la ley, y tiene fuerza obligatoria general.

b) Interpretación jurisdiccional: Es la que deriva de los propios órganos jurisdiccionales y resulta de la aplicación de la ley a los casos concretos controvertidos sometidos a su decisión. En principio sólo es obligatoria para las partes en conflicto, pero si alcanza el rango de jurisprudencia formal, puede extenderse su obligatoriedad, mientras tanto, para quienes no fueron partes constituye solamente un precedente.

c) Interpretación doctrinal: Es la que deriva de la doctrina jurídica, o sea, de los estudios realizados por los comentaristas y estudiosos del derecho.

d) Interpretación administrativa: Es la que deriva de los órganos de Estado que tienen a su cargo la ejecución de las leyes en la esfera administrativa cuando deciden la manera y términos en que ha de aplicarse la ley fiscal, ya sea a través de resoluciones de carácter general (reglamentos) o de resoluciones particulares (resolución de consultas).

e) Interpretación ordinaria: Es la que deriva de la aplicación que común y cotidianamente llevan a cabo los particulares, principalmente los 'consultores legales', para la observancia y cumplimiento de la ley en relación con cada particular y concreta situación jurídica. Además de las fuentes de interpretación hay diversos métodos de interpretación de las normas legales y en materia fiscal el método más aceptado es el de la interpretación estricta o literal. La interpretación estricta o literal no sólo es, como dice Jarach, evitar la interpretación analógica, sino significa, como afirma García Belsunce, asignar a la norma el alcance manifiesto e indubitable que resulta de las palabras empleadas. Los sostenedores de este método de interpretación expresan que dada la naturaleza especial de las normas de derecho fiscal, éstas sólo deben interpretarse en sus términos, literalmente, de un modo rígido y estricto.

La interpretación estricta tiene la virtud de destacar los defectos, errores, obscuridades o lagunas de la ley, pero este método ofrece un grave problema cuando se presente el caso de que en la norma se empleen términos que tienen más de un significado. Ante este problema, nuestros tribunales han resuelto que cuando una ley usa términos con más de un significado, debe remitirse a su acepción técnica y no a la de uso corriente, a no ser que la propia ley establezca la acepción que debe tomarse en cuenta.

En ocasiones, a pesar del esfuerzo de la autoridad jurisdiccional por interpretar adecuadamente las normas fiscales, sobre todo en el caso de términos con más de un significado, se puede dar el caso de que la norma no sea clara.

Al respecto, existen dos criterios a seguir: el primero señala que en caso de duda se resuelva en contra del fisco. Sobre el particular, los tratadistas italianos argumentan que, si el legislador es el autor de la norma, el poder público debe sufrir las consecuencias de una

norma obscura o deficiente, pues siendo los tributos cargas que se imponen a los particulares, en caso de obscuridad o de duda debe optarse por la no imposición.

El otro criterio indica que en casos de duda ésta debe resolverse a favor del fisco. Los partidarios de este otro criterio expresan que como el Estado moderno no establece contribuciones para enriquecerse o acumular tesoros, sino solamente se exige hasta donde lo requieren las necesidades públicas, en caso de duda debe optarse por la imposición, pues lo que se recaude de menos en un impuesto determinado, de seguir el otro criterio, se tornará en agravación de la situación de otro contribuyente, porque para que el Estado subsista, lo no solventado por uno debe ser pagado por otro; así, dicen que tanto la política como la jurisprudencia deben tratar al tributo como causa favorable al fisco, porque es causa de utilidad pública.

Este último criterio ha sido criticado argumentándose que nadie está obligado a pagar más de lo que legalmente le corresponda, por lo tanto, lo que unos dejan de pagar por errores o lagunas de la ley, no tendrá por qué afectar a los demás. En este orden de ideas, consideramos que el primero de los criterios mencionados es el correcto.

La interpretación analógica, en términos generales, se encuentra proscrita como método de interpretación de las leyes fiscales. Margáin señala que se considera peligrosa en virtud de que su elasticidad permitiría hacer extensiva una disposición a situaciones que no era intención del legislador gravar y que por su sola semejanza con la situación verdaderamente prevista quedarían afectadas; es decir, se considera que si se acepta la interpretación analógica, se dotaría a los organismos administrativos de capacidad para legislar.

La doctrina agrega que este método de interpretación viola el principio de que no hay tributo sin ley, ya que la analogía supone que hay una situación no prevista por la ley y, por ello, de aplicarse, se violaría el principio de legalidad; de allí que De la Garza nos diga que la llamada interpretación analógica, no es interpretación sino integración. Pigurina, entre otros autores, manifiesta que la diferencia entre analogía e interpretación radica en que ésta sirve para conocer lo que el legislador ha pensado; aquélla para conocer lo que habría pensado.

No obstante, lo anterior, consideramos que la analogía puede utilizarse siempre que con ella no se dé lugar a crear, modificar o extinguir la obligación tributaria o alguno de los

elementos esenciales del tributo; o sea, que la analogía podrá utilizarse cuando la obligación fiscal ya ha nacido en virtud de que el sujeto se ha adecuado a la hipótesis legal.

El caso es frecuente tratándose de impuestos aduaneros, donde, por ejemplo, habiéndose causado el impuesto de importación por la introducción al país de una mercancía, se trata de un producto que no está específicamente señalado y para el cual la norma nos indica que se aplique la tarifa del producto con el que guarde mayor analogía. En México se ha adoptado el método de interpretación estricta o literal. En materia federal el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación preceptúa que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta y que se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base y tasa o tarifa.

Este mismo precepto establece que las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica y que a falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Derecho Federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho Fiscal.

A nuestro juicio, la disposición legal que comentamos indebidamente omite señalar entre las normas que establecen cargas a los particulares a aquellas que se refieren al pago de la obligación, no obstante que es uno de los elementos esenciales del tributo. Esto da pie a considerar que las normas referentes al pago no se interpretan estrictamente, sino aplicando cualquier otro método de interpretación jurídica, lo que no es admisible, pues si el pago constituye uno de los elementos esenciales del tributo y nuestro más Alto Tribunal ha dicho que en la aplicación de los tributos debe estarse exclusivamente a los términos de la ley que los crea, sin que sea dable ampliarlos o restringirlos, es decir, en la aplicación del tributo debe interpretarse estrictamente la ley, es indudable que las normas relativas al pago también deben interpretarse estrictamente, pues de otra forma, ya no se estaría aplicando la ley impositiva exclusivamente en sus términos.

Sin embargo, debe destacarse que sería un error el pensar que toda norma jurídica debe interpretarse en sus términos, en forma aislada de las demás disposiciones que constituyen la ley, puesto que lo correcto es que debe interpretarse en forma armónica, es decir, relacionando unas con otras, a fin de no dar a un precepto aislado un alcance indebido, por la sola circunstancia de que dicho precepto haya empleado determinada palabra sin hacer distinción; pretender esto, sería, como dice Margáin, .destruir todo el mecanismo que el legislador ha incorporado en una ley tributaria. Con el fin de entender y aplicar el método de interpretación adoptado por nuestra legislación, Margáin nos señala las siguientes reglas;

a) Las normas de la ley tributaria deben interpretarse en forma armónica y no aisladamente, con el objeto de dar a la ley una unidad conceptual entre su finalidad y su aplicación.

b) Por su naturaleza específica, las normas que señalan el sujeto, el objeto, el momento de nacimiento y de pago del crédito fiscal, las .exenciones, las infracciones y las sanciones deben interpretarse en forma estricta o literal.

c) Cuando un término tenga más de una acepción y ninguna de ellas sea legal, debe referirse a su sentido técnico. Sólo cuando una norma legal dé una acepción distinta a la de la ciencia a que corresponde el término, se referirá a su sentido jurídico.

d) La interpretación analógica debe proibirse en la interpretación de las normas que recogen lo consignado en el punto b) anterior, o se colme una laguna jurídica en perjuicio del contribuyente.

2.9.-CODIFICACIÓN

Sobre el significado de la codificación, Giuliani Fonrouge nos dice que codificar es, en esencia, crear un cuerpo orgánico y homogéneo de principios generales regulatorios de la materia tributaria en el aspecto substancial, en lo ordinario y en lo sancionatorio, inspirado en la especificidad de los conceptos y que debe servir de base para la aplicación e interpretación de las normas.

Así, continúa Fonrouge, un código debe tener el carácter de ley fundamental o básica, de alcance general con permanencia en el tiempo y crear un cuerpo de legislación que, aparte de su finalidad específica, constituya el núcleo en rededor del cual la doctrina y la jurisprudencia puedan efectuar sus elaboraciones.

2.10.-EL REGLAMENTO

Hemos comentado en el capítulo anterior que doctrinalmente el reglamento es, como dice Fraga, 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, y por ello hemos afirmado que el reglamento es un instrumento de aplicación de la ley.

En México, la facultad reglamentaria del presidente de la República está prevista en el artículo 89, fracción I de la Constitución Política del país, que dispone que es facultad y obligación del Presidente promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido con toda claridad en qué consiste la facultad reglamentaria del Presidente de la República, cuál es la naturaleza del reglamento y cuál es la diferencia entre éste y la ley, como se puede observar en la siguiente tesis:

LEYES Y REGLAMENTOS. CARACTERÍSTICAS DISTINTAS ENTRE AMBOS.

El artículo 89. fracción I, de nuestra Carta Magna confiere al Presidente de la República tres facultades:

- A) Al de promulgar las leyes que expida el Congreso de la Unión;
- b) La de ejecutar dichas leyes; y
- c) La de proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia, o sea la facultad reglamentaria. Es esta última facultad la que determina que el Ejecutivo puede expedir disposiciones generales y abstractas que tienen por objeto la ejecución de la ley, desarrollando y complementando en detalle las normas

contenidas en los ordenamientos jurídicos expedidos por el Congreso de la Unión.

El reglamento es un acto formalmente administrativo y materialmente legislativo; participa de los atributos de la ley, aunque sólo en cuanto ambos ordenamientos son de naturaleza impersonal, general y abstracta. Dos características separan la ley del reglamento en sentido estricto; este último emana del Ejecutivo. a quien incumbe proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de la ley. y es una norma subalterna que tiene su medida y justificación en la ley. Pero aun en lo que parece común en los dos ordenamientos, que es su carácter general y abstracto, separa por la finalidad que en el área del reglamento se imprime a dicha característica, ya que el reglamento determina de modo general y abstracto los medios que deberán emplearse para aplicar la ley en los 'casos concretos.

La facultad reglamentaria del Presidente de la República está limitada por dos principios que deben ser respetados y cuya inobservancia o violación producen la ilegalidad del reglamento; estos principios son el de preferencia o primada de la ley y el de reserva de la ley. El principio de preferencia o primada de la ley consiste en que las disposiciones contenidas en una ley de carácter formal no pueden ser modificadas por un reglamento.

El principio de la reserva de la ley consiste en que hay materias que sólo pueden ser reguladas por una ley y normalmente es la constitución la que señala cuáles son esas materias.

No obstante, la claridad de estos principios y su indudable justificación, es frecuente que, como ya hemos dicho, a través de una disposición reglamentaria se modifique una disposición legislativa, sólo que en algunos casos no hay protestas porque la modificación es en beneficio del particular. Sin embargo, hemos de concluir que, a pesar de ese beneficio, la práctica es ilegal y contraria a la técnica jurídica. Sobre este problema, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dicho:

REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS. NATURALEZA QUE DEBEN TENER.

Es indudable que la facultad reglamentaria de las autoridades administrativas no puede extenderse hasta tergiversar la ley que se trata de reglamentar, y las reglamentaciones que se hagan de una disposición legal, en manera alguna pueden apartarse de su texto, espíritu y finalidad.

Otra práctica ilegal y violatoria del segundo de los principios mencionados consiste en que el legislador no incorpora en la ley todas las disposiciones sobre la materia de que se trata, sino sólo algunas, y anuncia en el texto legal que será el reglamento el que establezca las disposiciones faltantes. Esta práctica, además, constituye una delegación de facultades del Poder Legislativo en el Poder Ejecutivo que no está autorizada por la Constitución Federal. Salvo este caso especial, la facultad reglamentaria del Ejecutivo es de carácter espontáneo, es decir, el Ejecutivo puede expedir un reglamento cuando y en el caso en que lo considere conveniente. Cuando la ley dispone, como ha sucedido en algunos casos, que el Ejecutivo expida un reglamento de la misma, se ha considerado que tal disposición constituye una invitación solamente y no una delegación de facultades del Legislativo al Ejecutivo.

2.11.-LAS CIRCULARES

En estricto rigor, sólo la ley y el reglamento deberían ser los ordenamientos fiscales que regularán las relaciones entre el fisco y los contribuyentes, puesto que, en todo caso, son los únicos previstos en la Constitución Política del país, la ley como el ordenamiento principal y el reglamento como ordenamiento secundario respecto de la ley, con la finalidad de hacer posible y práctica su aplicación. Sin embargo, ya hemos comentado la existencia de actos de la autoridad administrativa derivados o de naturaleza similar al reglamento que se conocen en la práctica administrativa como circulares y que en materia tributaria, de un tiempo a esta parte, se denominan como instructivos o reglas generales.

CIRCULARES. Deben clasificarse en dos términos diversos, comprendiéndose en uno, regla general, las que consignan instrucciones de los superiores jerárquicos en la esfera administrativa, a los inferiores, acerca del régimen interior de las oficinas, de su

funcionamiento con relación al público, o de aclaraciones para la debida inteligencia de las disposiciones legales ya existentes, mediante las cuales no se pueden establecer derechos ni imponer restricciones al ejercicio de ellos: y en el otro término quedan incluidas las que tienen el carácter de disposiciones de observancia general, siendo verdaderas normas reglamentarias de las leyes, que están supeditadas en cuanto a su validez a las circunstancias de que deben concretarse a proveer a la ejecución de un precepto de la ley, sin contradecir disposición alguna de jerarquía superior ni invadir una materia reservada a la ley en el sentido formal, y emanar de la autoridad que tenga competencia para ejecutar las normas que reglamenta, siendo necesario para su eficacia que sean disposiciones de carácter general que se hayan publicado en el "Diario Oficial" de la Federación.

También el Poder Judicial Federal ha admitido la existencia de circulares que son de observancia general y no sólo comunicaciones internas, cuando ha dicho

CIRCULARES PUBLICADAS EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION. SON DE OBSERVANCIA GENERAL. La circular publicada en el Diario Oficial de la Federación, no está dentro de los presupuestos a que se contrae el artículo 82 del Código Fiscal de la Federación, que se refiere a simples circulares expedidas por los funcionarios fiscales, para dar a conocer a las diversas dependencias el criterio de la autoridad superior que deberán seguir en cuanto a la aplicación de normas tributarias, circulares éstas que, efectivamente, no generan obligaciones ni derechos para los particulares; ahora bien, si se trata de una circular publicada en el Diario Oficial de la Federación, tal situación le da fuerza y calidad de obligatoriedad y de observancia general, en los términos previstos en los artículos 3 y 4 del Código Civil para el Distrito Federal, por lo que, debe concluirse que dicha circular si crea derechos y obligaciones para los particulares.

Como podemos observar, las circulares de observancia general vienen a constituir auténticos reglamentos, por lo tanto, a ellas les son aplicables los mismos principios que a éstos, como el de que no pueden modificar las disposiciones de una ley, siendo su objeto únicamente aclararlas o reglamentarias, por lo que no pueden considerarse como derogatorias o modificatorias de la ley y carecen de fuerza legal para derogar los derechos

ya establecidos por la ley. Estas limitaciones a las circulares quedan de manifiesto en la siguiente tesis del Tribunal Fiscal de la Federación:

CIRCULARES. Como la Constitución consagra la facultad reglamentaria tanto en la fracción I del artículo 89 como en el artículo 92, sin determinar la forma que deban revestir los reglamentos, consideremos que válidamente han podido los códigos civiles de 1870, 1884 Y 1928, admitir que los reglamentos del ejecutivo asuman la forma de circulares. Es claro que una vez que se equipare a las circulares con los reglamentos habrá limitaciones tanto para la validez como para la eficacia de aquéllas.

La validez de las circulares estará limitada por los mismos conceptos que restringen la validez de los reglamentos. La circular debe concretarse a proveer a la ejecución de una norma ya contenida en la ley, no debe contradecir disposición alguna de jerarquía superior ni invadir una materia reservada a la ley, en el sentido formal. Por estas razones como lo ha fijado la Suprema Corte, la circular no puede constituir el único fundamento para que una autoridad administrativa dicte un mandamiento que afecte a un particular.

¡Frente a los particulares la circular sólo puede tener el valor de una disposición que fija la manera como ha decidido la Administración Pública realizar actos que por ley está ya facultad!, para efectuar; pero sin agravar las cargas que pesen sobre el obligado. La determinación de la forma de ejercicio de una facultad discrecional será, por ello, el contenido normal de las circulares como fuente de derecho objetivo frente a los particulares. El problema de la competencia, por lo general, no se suscita en los reglamentos propiamente dichos.

En cambio, en las circulares sí es importante estudiarlo: es preciso que la autoridad que dicte la circular tenga competencia para ejecutar la norma superior en que la circular se apoye: en otras palabras, es preciso que tenga funciones representativas dentro del Poder Ejecutivo. Como la Ley de Secretaría de Estado en vigor, abandonando una vieja tradición,

ha establecido en su artículo 21 la posibilidad de que por reglamento se delegue a cualquier funcionario de las Secretarías de Estado, la potestad decisoria que originalmente corresponde al Presidente de la República y al Secretario de Estado, serán las normas que se dicten de acuerdo con dicho artículo 21 las que fijen la competencia de funcionario diverso del Presidente de la República y el Secretario de Estado para dictar circulares. Cuando esas normas falten sólo podrá reconocerse la validez de las circulares emanadas precisamente de alguno de los altos funcionarios antes citados.

En resumen, existen dos tipos de circulares; uno constituido por las instrucciones dadas por el superior jerárquico al inferior sobre la conducta que deben seguir o sobre el criterio que se debe aplicar, etc., todo ello encaminado al funcionamiento de la dependencia administrativa; el otro, constituido por disposiciones de carácter general emitidas por los funcionarios administrativos para que los contribuyentes conozcan la forma cómo, según la autoridad fiscal, deben conducirse o cómo deben aplicar los ordenamientos fiscales en el cumplimiento de las obligaciones que los mismos les imponen y es en este último caso donde nos encontramos frente a circulares que deben considerarse también como ordenamientos fiscales que regulan las relaciones entre el fisco y el contribuyente.

UNIDAD III.- LOS SUJETOS DE LA RELACIÓN JURIDICA TRIBUTARIA Y LA OBLIGACIÓN FISCAL

El Derecho Fiscal regula no solamente la obligación del contribuyente que consiste en el deber de entregar una cantidad de dinero al Estado en virtud de haberse causado un tributo, cantidad que el Estado puede exigir coercitivamente en caso de falta de pago oportuno; sino que prevé, además, otro tipo de obligaciones a cargo tanto del propio contribuyente como de terceras personas, concebidas para hacer eficaz la obligación a que nos hemos referido en primer lugar. Este otro tipo de obligaciones son de naturaleza administrativa o de policía tributaria y sin ellas la obligación derivada de la causación del tributo difícilmente podría hacerse efectiva.

Ambos tipos de obligaciones son de naturaleza fiscal, es decir, ambas son obligaciones fiscales, pero podemos distinguir las por su objeto.

En las obligaciones derivadas de la causación de los tributos el objeto es siempre y exclusivamente un dar (la cantidad de dinero que se entrega al estado).

En el otro tipo de obligaciones, el objeto puede ser un hacer (presentación de declaraciones, manifestaciones o avisos; llevar una contabilidad; etc.), un no hacer (no introducir al país mercancía extranjera por sitios no autorizados, no adquirir mercancía por la que no se acredite su legal estancia en territorio nacional, etc.) o un tolerar (admitir inspecciones o visitas personales y domiciliarias que realicen las autoridades fiscales.) las obligaciones de hacer se relacionan con la determinación de los créditos fiscales; las de no hacer con la prevención de la evasión fiscal; y las de tolerar con la represión a la evasión fiscal.

A la obligación fiscal cuyo objeto es un dar la denominamos obligación fiscal sustantiva y a la obligación fiscal cuyo objeto puede ser un hacer, un no hacer o un tolerar la llamamos obligación fiscal formal. Sin embargo, es usual tanto en la legislación como en la jurisprudencia y en el lenguaje jurídico común que se aluda a los dos tipos de obligaciones

diciendo simplemente obligación fiscal, es decir, que no se exprese la calificación de sustantiva o formal, de tal modo que se necesita atender a lo que se dice en relación con la obligación fiscal para precisar si se trata de la sustantiva o de la formal. En el presente capítulo nos estaremos refiriendo y estudiaremos a la obligación fiscal sustantiva, aunque cabe aclarar que muchas de las características de ésta son perfectamente aplicables a las obligaciones fiscales formales.

La obligación tributaria ha sido definida por Emilio Margáin como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie. Por su parte, De la Garza sostiene que, de la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un contenido, que es la prestación del tributo.

A la relación, por su naturaleza, la denomina relación tributaria principal o sustantiva y a la obligación que implica, obligación tributaria, indicando que, además de esa relación tributaria sustantiva, existen otras relaciones tributarias accesorias o independientes, cuyos contenidos obligacionales son diferentes. Define a la relación tributaria sustantiva como "aquella por virtud de la cual el acreedor tributario (la administración fiscal) tiene derecho a exigir al deudor tributario principal o a los responsables el pago del tributo, es decir, el cumplimiento de la prestación de dar cuyo contenido es el pago de una suma de dinero o la entrega de ciertos bienes en especie"

Como podemos observar, ambas definiciones coinciden en lo esencial y nos presentan un concepto de obligación fiscal o relación tributaria sustantiva, como la llama De la Garza, muy semejante al concepto de obligación que existe en el Derecho Privado, así pues, es conveniente establecer cuáles son sus semejanzas y diferencias para poder estar en aptitud de distinguir cuando estamos frente a una obligación fiscal.

Como semejanzas encontramos que en ambas obligaciones existen acreedor, deudor y objeto. Como diferencias, siguiendo a Margain, señalamos como principales las siguientes:

a) La obligación fiscal es de Derecho Público, o sea, que siempre se satisface y regula conforme a normas de esta rama del Derecho; en cambio, la obligación del Derecho Privado aunque se regula conforme a normas de esta rama del Derecho, en ciertos casos se ve supeditada, para su cumplimiento, a normas del Derecho Público, por ejemplo, cuando el Estado es demandado para el pago de una deuda contraída en los términos del Derecho Civil, el cumplimiento de la sentencia condenatoria está supeditado a que exista partida disponible en el presupuesto; en caso contrario, el acreedor tendrá que esperar hasta el siguiente ejercicio fiscal.

b) La obligación tributaria tiene su fuente sólo en la ley; en cambio la obligación del Derecho Privado puede derivar de un contrato, de la ley, del delito, de la gestión de negocios, del enriquecimiento ilegítimo, del acto jurídico unilateral y del riesgo profesional.

a) En la obligación fiscal, el acreedor o sujeto activo siempre es el Estado; en la obligación del Derecho Privado el acreedor puede ser el Estado o un particular.

b) En la obligación fiscal la calidad de deudor, o sujeto pasivo puede adquirirla una entidad desconocida para la obligación del Derecho Privado, tal es el caso de las agrupaciones que constituyen unidades económicas diversas de las de sus miembros y que carecen de personalidad jurídica. México, hasta 1980 la legislación fiscal reconocía a estas unidades económicas sin personalidad jurídica la posibilidad, de ser sujetos pasivos de la obligación fiscal, pero a partir de 1981 se suprimió en la legislación esa hipótesis, de manera que actualmente en el Derecho Fiscal la calidad del sujeto pasivo o deudor' de la obligación tributaria sólo la tienen las personas físicas o morales, al igual que en el Derecho Privado. Sin embargo, ordenamientos como la Ley del Impuesto sobre la Renta, establecen todavía a

cargo de las mencionadas unidades económicas ciertas obligaciones fiscales formales.

c) La obligación fiscal tiene como finalidad recaudar las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos, la obligación del Derecho Privado.

d) La obligación fiscal solo surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto activo y al sujeto pasivo directo; la obligación del Derecho Privado puede surgir por la realización de hechos o actos jurídicos imputables a las dos partes, acreedor y deudor, como en el contrato; o bien, sólo al deudor, como en el acto jurídico unilateral; o bien, de la ley, como la patria potestad o la tutela legítima.

e) La obligación fiscal responsabiliza al tercero que interviene en la realización del hecho imponible, sea como representante o mandatario del sujeto pasivo directo; en la obligación del Derecho Privado, dicho tercero no adquiere para sí responsabilidad alguna, en el caso de que su representado no cumpla con la obligación.

h) En la obligación fiscal sustantiva, el objeto es único y consiste siempre en dar, En la obligación de Derecho Privado el objeto puede ser de dar, de hacer y de no hacer.

i) La obligación fiscal sustantiva, siendo de dar, sólo se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie. La obligación de dar del Derecho Privado puede satisfacerse en dinero, en especie o en servicios.

3.1.- LOS SUJETOS ACTIVOS Y SUS OBLIGACIONES

En la obligación fiscal existe un solo sujeto activo de dicha obligación y es el Estado, pues solamente él como ente soberano, está investido de la potestad tributaria que es uno de los atributos de esa soberanía. En los estados organizados políticamente como federaciones, no sólo el Estado Federal posee soberanía, sino también las entidades federativas la poseen en lo concerniente a su régimen interior, y la ejercen con plena independencia del poder central, con las limitaciones impuestas por la Constitución de la Federación, de donde también están investidas de la potestad tributaria.

Por lo tanto, el sujeto activo se puede definir como el ente que recibe el pago de los impuestos y puede ser la organización del Estado Mexicano, la Federación, las Entidades locales y los municipios; estos sujetos activos, no tienen desde luego, la misma amplitud de facultades, pues la Federación y las Entidades locales, con algunas restricciones, pueden establecer los impuestos que sean necesarios para cubrir sus presupuestos. No así los municipios que no pueden fijar por si mismos sus impuestos, ya que éstos son fijados por las Legislaturas de los Estados, y el municipio solamente tiene facultad de recaudar.

El Estado como autoridad fiscal tiene como principal objetivo en la recaudación de impuestos, exigir el cumplimiento de las disposiciones fiscales a cargo de los contribuyentes.

Las obligaciones del sujeto activo pueden ser de dos clases:

- **Principales:** Consiste en la percepción o cobro de las prestaciones tributarias, pues las autoridades fiscales están obligadas a recibir el pago del impuesto.
- **Accesorias:** Son las que tienen por objeto determinar el crédito fiscal, para hacer posible su percepción, es necesario vigilar y controlar el cumplimiento de la obligación, para evitar posibles evasiones o defraudaciones fiscales.

Además, el artículo 39 fracción I del Código Fiscal de la Federación indica que el Ejecutivo Federal como sujeto activo mediante resoluciones de carácter general podrá condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos o la realización de una actividad, así como los casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Sin que las facultades otorgadas puedan entenderse referidas a los casos en que la afectación o posible afectación a una determinada rama de la industria obedezca lo dispuesto en una Ley Tributaria Federal o tratado internacional.

3.2.- LOS SUJETOS PASIVOS Y SUS OBLIGACIONES

El contribuyente, una vez que ha identificado sus obligaciones fiscales se convierte en el sujeto pasivo que debe cumplir estas obligaciones ante el sujeto activo; son estos dos conceptos los que se deben identificar en el inicio de la relación tributaria. “Por sujeto pasivo de la obligación tributaria se debe entender a la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o contribución, es decir, a la que se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa”.³⁹ De acuerdo al artículo 1º. del Código Fiscal de la Federación son sujetos del impuesto las personas físicas o morales, y están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Existen dos clases de sujetos pasivos:

Personas físicas

Es la persona dotada de capacidad de goce, que en cualquier momento puede adquirir derechos y obligaciones, en los casos de menores de edad o incapaces estarán representados y fungirán como representantes legales quienes ejercerán todas las obligaciones como sujeto pasivo.

Personas morales

Son las entidades que se constituyen bajo diversas formalidades y estructuras de acuerdo a su objetivo; en el caso de las sociedades mercantiles, son normadas por la Ley General de Sociedades Mercantiles; las asociaciones y sociedades civiles son normadas por el Código Civil. Las personas físicas o morales, en nuestro sistema fiscal, son sujetos de obligaciones fiscales independientemente de sus objetivos, la carga fiscal dependerá de ello, para esto es necesario que tanto la persona física o moral en el momento que reconozcan que existen obligaciones tributarias y observen la norma jurídica dará como resultado las obligaciones fiscales que deberán cumplir como sujeto pasivo.

3.3.- LA CAPACIDAD DEL SUJETO PASIVO

La capacidad para ser sujeto pasivo de la obligación fiscal no se identifica con la capacidad jurídica del derecho privado, pues no son aplicables necesariamente a aquel los principios de la capacidad jurídica que en esta rama del derecho se han elaborado; por ejemplo, en el derecho privado la actuación de la persona sólo es válida si posee, además de la capacidad de goce que todas tienen, capacidad de ejercicio y si carece de ésta, se le considera incapaz y sus actos no pueden ser jurídicamente eficaces, a no ser que se realicen a través de sus representantes legítimos.

En cambio en el derecho fiscal basta la capacidad de goce para estar en aptitud de ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, es decir, si un incapaz para derecho privado se coloca en la situación prevista por la ley para surja la obligación fiscal, ésta nacerá válidamente y por consiguiente, deberá ser cumplida.⁴⁰ La incapacidad de una persona no se puede agotar con el procedimiento administrativo de ejecución, sino que ésta deberá tener su representante legal, y por medio de él podrá hacer las peticiones que sean necesarias, ya que para el derecho fiscal ser contribuyente es la persona que adquiere derechos y obligaciones de la norma jurídico fiscal.

El sujeto pasivo surge en un vínculo jurídico entre dos partes (como puede ser un contrato) en contraposición a la figura del sujeto activo que será la persona que tiene derecho a exigir el cumplimiento de la obligación al sujeto pasivo.

En relación con el pago de impuestos y las obligaciones fiscales, un sujeto pasivo es la persona física o moral sobre la que recae la obligación de pagar impuestos. Es decir, el sujeto pasivo es la persona que genera el hecho económico para que surja la obligación del impuesto.

Así, en el ámbito tributario es importante diferenciar las figuras del sujeto pasivo y la del contribuyente. Aunque en algunas ocasiones estas figuras coincidan en la misma persona, en otras circunstancias serán personas distintas en función de si se trata de un impuesto directo o indirecto.

3.4.- LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

El sujeto pasivo responsable directo puede ser una persona física o moral, una vez que ha reconocido sus obligaciones fiscales con la norma jurídica hipotética por la cual se inicia la relación tributaria entre el contribuyente sujeto pasivo y la autoridad fiscal sujeto activo, el contribuyente es responsable directo de sus obligaciones fiscales producto de sus rendimientos o utilidades.

El sujeto pasivo como obligado solidario directo o bien, responsable indirecto de donde se sigue que no todos adquieren la responsabilidad de la misma manera, es decir, la responsabilidad del sujeto pasivo puede provenir de distintos conceptos; puede ser que el sujeto pasivo haya dado origen directamente al crédito fiscal o en concurrencia con otras personas o que haya sustituido al deudor original ya sea voluntariamente o por imperio de la ley.

Por lo tanto, el responsable solidario, como cualquier otro sujeto pasivo, puede indistintamente ser una persona física o moral, nacional o extranjera, residente o no en

México. Es indispensable que el deudor solidario establezca o mantenga una relación jurídica determinada con el sujeto pasivo obligado directo. La responsabilidad solidaria consiste en que este tipo de sujetos pasivos quedan obligados ante la autoridad hacendaria exactamente en los mismos términos que el sujeto directo, respecto a una contribución originalmente a cargo de este último. De los sujetos pasivos con responsabilidad solidaria, se puede realizar la siguiente clasificación y análisis:

- Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa: Es el caso del deudor directo del tributo o su causahabiente, es decir herederos, legatarios, o donatarios a título universal.
- Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa: Es el caso de las personas que conforme a la ley pueden disponer libremente no sólo de sus bienes sino también de los terceros.
- Sujetos pasivos en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria: Es el caso de los copropietarios y coherederos.
- Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta: Es el caso de los sustitutos legales del deudor directo ya sea voluntario o por ministerio de ley.
- Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad solidaria: Es el caso de determinados funcionarios públicos a quienes la ley impone ciertas obligaciones con carácter formal del que no fueron cumplidas.

3.5.- LA RESIDENCIA Y EL DOMICILIO

El domicilio constituye uno de los elementos más importantes del sujeto pasivo de la obligación tributaria; la fijación del domicilio de una persona física o moral, sirve para fundar el derecho de un país para gravar los aspectos impositivos, cualquiera que sea el origen y nacionalidad del sujeto. Para el derecho tributario, el domicilio de los sujetos pasivos de la relación tributaria tiene importancia ya que sirve para que la autoridad fiscal pueda controlar el cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo, así como para determinar por conducto de cuál autoridad puede establecer las relaciones de carácter formal. “Para el contribuyente tiene también importancia por cuanto que es a través de las autoridades administrativas fiscales de su domicilio por cuyo conducto puede, en la mayoría de los casos cumplir con sus obligaciones”.

El domicilio es indispensable para un conjunto de derechos y deberes de naturaleza fiscal como la competencia del sujeto activo, la localización del sujeto pasivo, la ubicación e identificación de los bienes a efectos de un posible procedimiento económico coactivo de ejecución. Al respecto, el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente: Se considera domicilio fiscal, tratándose de personas físicas:

- a)** Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.

- b)** Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior, el local que utilicen.

- c)** Únicamente en los casos en que la persona física, que realice actividades señaladas en los incisos anteriores no cuente con un local, su casa habitación. Para estos efectos, las autoridades fiscales harán del conocimiento del contribuyente en su casa habitación, que cuenta con un plazo de cinco días para acreditar que su domicilio corresponde a uno de los supuestos previsto en los incisos a) o b).

En el caso de personas morales:

- a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentra la administración principal del negocio.
- b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

3.6.- CONCEPTO Y CARACTERISITCAS DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

De acuerdo a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 31 que hace referencia a la obligación de los mexicanos de contribuir al Gasto Público de manera proporcional y equitativa, se observa que los contribuyentes o sujetos pasivos tienen que ubicarse en el supuesto o hipótesis de la norma jurídica para determinar sus obligaciones fiscales. Lo anterior es necesario para iniciar la relación tributaria con la autoridad fiscal y formalizar las obligaciones determinadas por el contribuyente y dar paso al nacimiento del crédito fiscal en la que el sujeto activo o autoridad fiscal deberá tener el control para el cumplimiento de estas obligaciones. Por ello, en esta unidad se analizará el

hecho generado, o el hecho imponible, las características de la relación jurídico tributaria y el nacimiento de la obligación fiscal.

El artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público, así de la Federación, como del estado y municipios en que residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. De acuerdo a lo anterior, existen leyes de carácter federal y leyes locales, los municipios no tienen facultad para expedir leyes tributarias. Las leyes que determinen los recursos del Estado

tienen primacía sobre las otras leyes federales, debido al interés público de que el Estado pueda disponer oportunamente de los fondos necesarios para cubrir el gasto público.

“La obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado denominado sujeto activo exige a un deudor denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria y excepcionalmente en especie”. De las obligaciones que se indican existe un acreedor, un deudor y un objeto. A continuación, se señalan las siguientes diferencias o características de la obligación fiscal:

- La obligación fiscal es de derecho público, es decir, siempre se satisface y regula conforme a las normas de esta rama del derecho.
- La obligación fiscal tiene su origen en la norma jurídica fiscal o hipotética, y en el derecho privado, su fuente puede ser la ley de un contrato, de un delito, etc.
 - En la obligación fiscal, el acreedor o sujeto activo siempre es el Estado; en la obligación del derecho privado, el acreedor puede ser el Estado o un particular.
- La obligación fiscal del sujeto pasivo en una entidad moral la adquiere independientemente a la de sus integrantes, ya que ésta tiene personalidad jurídica y capacidad económica para adquirir obligaciones fiscales.
- Las obligaciones fiscales tienen como finalidad la recaudación tributaria que, de acuerdo a la Ley de Ingresos de la Federación, deben ser para sufragar el gasto público. En la norma jurídica tributaria, se puede establecer la siguiente estructura:
 - Un presupuesto de hecho o hipótesis de incidencias: “es la descripción hipotética que efectúa el legislador de hechos tributariamente relevantes, cuya realización dará lugar al nacimiento de una obligación fiscal”.
 - Un mandato: conforme a la Ley Fiscal o norma jurídica, es lo que el sujeto pasivo debe observar para adquirir las obligaciones fiscales.
 - Una sanción: la autoridad fiscal como sujeto activo debe tener los medios de control para el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales, y en su caso hacerse acreedor de las

sanciones que correspondan por incumplimiento a las obligaciones fiscales por parte del contribuyente sujeto pasivo.

3.7.- LA RELACIÓN JURIDICO TRIBUTARIA

“La relación tributaria implica la necesidad de la existencia de obligaciones fiscales formales y la posibilidad de que exista la obligación fiscal sustantiva, puesto de que ésta surgirá hasta que se haya causado el tributo, en tanto que aquellas surgen por el sólo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada” Por lo que la relación jurídico tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que deben el sujeto pasivo y el sujeto activo, y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria. Toda ley tributaria debe señalar cuál es el objeto del gravamen, o sea lo que grava.

Es frecuente observar que se confunde el significado del concepto objeto del tributo con el de finalidad del tributo; cuando se habla de objeto del tributo, se está haciendo referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que se busca con la imposición. Podemos definir al objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición, como, por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes y servicios; el objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible.

El artículo 6 del Código Fiscal de la Federación establece que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran; las contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación.

3.8.- EL HECHO IMPONIBLE Y EL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

En la norma jurídica, en la cual se establecen las obligaciones del sujeto pasivo podemos determinar los siguientes aspectos o situaciones: un presupuesto de hecho o hipótesis de incidencias, un mandato y una sanción.

La realización del hecho hipotético previsto en la norma, dará lugar al nacimiento de una obligación fiscal sustantiva, consistente en el pago de un tributo; la hipótesis de incidencias describe, de manera hipotética, los hechos imponibles que darán lugar al nacimiento de la obligación del contribuyente de pagar un tributo.

Presupuesto de hecho o hipótesis de incidencias

La hipótesis de incidencia se puede estudiar desde varios aspectos que pueden ser legales, personales, materiales o temporales:

- **Aspecto legal:** Implica que toda hipótesis de incidencias debe estar plasmada en ley, en la cual también deben estar descritos los aspectos medibles como la base o parámetro, independientemente de los sujetos activo o pasivo.

- **Aspectos personales:** En la hipótesis de incidencia se debe determinar el aspecto personal o subjetivo de la obligación tributaria, estableciéndose un nexo entre la hipótesis de incidencia y los sujetos activo y pasivo de la obligación.

- **Aspecto material:** El legislador seleccionará los hechos imponibles de entre una serie de hechos tributariamente relevantes como pueden ser los ingresos que se perciben, la propiedad o posesión de bienes, actos jurídicos, consumo de bienes, producción de bienes, etc.

- **Aspectos temporales:** En la hipótesis de incidencias, el legislador señalará el momento en que debe estimarse consumado el hecho generador, de acuerdo con esto los hechos imponibles pueden clasificarse en instantáneos o periódicos.

HECHO IMPONIBLE

El hecho imponible es el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse la obligación tributaria o bien el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta. Debe distinguirse del hecho imponible que tiene una sola existencia ideal en la legislación tributaria, y el hecho concreto, material que se realiza en la vida real reuniendo los elementos contenidos en la hipótesis, es decir adecuándose el presupuesto, genera el crédito tributario. A éste último lo podemos llamar como el hecho generador.

El parámetro o base imponible se forma por sustancias que se pueden medir con el objetivo de determinar el importe del tributo que se debe pagar, como el valor de venta de productos, o bien se puede constituir por cualidades abstractas de un bien físico, como el valor de una renta de un bien; lo que se puede identificar de la base imponible son los elementos de una tarifa para aplicar una base, o bien las deducciones que aplicamos a los ingresos para determinar una base gravable.

3.9.- EL NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

Cuando el sujeto pasivo reconoce sus obligaciones fiscales de acuerdo a la norma jurídica, y lo manifiesta ante el sujeto activo que es la autoridad fiscal, se origina el nacimiento de la obligación fiscal, ya que se están realizando los hechos generadores previstos en las leyes fiscales en el momento y tiempo en que ocurran.

La obligación tributaria nace cuando se realizan los hechos generadores previstos en la ley en forma de hipótesis o incidencias, por ejemplo, la obligación de pagar el impuesto sobre la renta (ISR), en el momento en que una persona física o persona moral obtiene ingresos por actividades empresariales, industriales, ganaderas, pesca, silvícolas, etc. En el nacimiento de las obligaciones tributarias se pueden identificar las siguientes características:

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

- Determinar la ley aplicable, que puede no ser la misma en el momento de realización del hecho imponible y en el de producirse el acta administrativa de liquidación.
- Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados, con referencia al momento en que el crédito fiscal surja.
- Determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes.
- Determinar la época de pago y de exigibilidad de la obligación fiscal, fijar el momento inicial para el cómputo de plazos.
- Fijar las sanciones aplicables, en función de la ley vigente al momento del nacimiento de la obligación tributaria

.310.- LA DETERMINACIÓN FISCAL

Cuando el contribuyente, ha ubicado sus obligaciones fiscales o hecho generador ante la norma hipotética, entonces, se genera el hecho imponible, es decir, las obligaciones tributarias de hacer o no hacer, es decir, el nacimiento del crédito fiscal, por el cual la autoridad fiscal, reconociendo estas obligaciones del contribuyente, da paso a la generación de un control y generación, o determinación del crédito fiscal.

Estos créditos fiscales, en cualquier momento se deberán garantizar, para que la autoridad tenga plena confianza de su liquidación en cualquier instante, y en su caso, el embargo precautorio por falta de cumplimiento oportuno de la liquidación de los créditos fiscales.

Las leyes fiscales fijan o señalan determinadas situaciones jurídicas de carácter formal y abstracto, o definen ciertos hechos que al realizarse colocan a la persona física o moral en la obligación de cumplir con las disposiciones legales aplicables en cada caso concreto. “Tratándose de impuestos, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho

jurídico previsto por la ley como su presupuesto, que siempre es un acto o hecho de un particular”

El artículo 6 del Código Fiscal de la Federación establece que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. Esto confirma lo expuesto con anterioridad, en el sentido de que la ley fiscal menciona casos abstractos, y solamente cuando éstos se convierten en situaciones concretas, la ley se hace aplicable, y su aplicación origina el nacimiento del crédito fiscal.

Así, por ejemplo, quien tiene un ingreso por salario, paga un impuesto mayor que quien tiene menor ingreso, y la ley no podrá aplicar a quien carece de empleo o no genera ningún ingreso que grave el impuesto. Cuando el crédito fiscal ha nacido y la autoridad fiscal ha fijado las bases para su liquidación, conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su nacimiento, se fija un plazo para cubrirlo.

Si no se paga la cantidad fijada dentro del plazo establecido, el crédito fiscal se hace exigible por las autoridades fiscales, mediante el procedimiento administrativo de ejecución (PAE) previa notificación o requerimiento al deudor, de acuerdo a lo prescrito en las leyes fiscales.

El artículo 6, párrafo cuarto, del Código Fiscal de la Federación, indica que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse mediante declaración, que se presentará ante las oficinas autorizadas dentro del plazo que se señala a continuación:

- I.-Si la contribución se calcula por periodos establecidos en la ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores, o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II.- En cualquier otro caso, dentro de los cinco días siguientes al momento de la causación.

El artículo 4 del Código Fiscal de la Federación señala que son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamiento o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

La determinación de los créditos fiscales en cantidad líquida, de acuerdo con las disposiciones legales, puede estar a cargo del propio fisco, de los sujetos pasivos, de los responsables solidarios, o bien de las personas que hayan celebrado contratos u obtenido concesiones con las autoridades federales, estatales o municipales, sujetos a prestaciones económicas.

La determinación de la obligación tributaria se puede definir como “el acto o configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”. De acuerdo con el artículo 6, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación, se establece que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los quince días a la fecha de su causación.

Conforme a lo anterior, se entiende que es el contribuyente el que debe determinar y calcular sus contribuciones de manera voluntaria por cada una de sus obligaciones impositivas, y enterarlas en la fecha 17 del mes siguiente posterior; cuando la autoridad intervenga podrá hacerlo de acuerdo a sus facultades, ya sea porque el contribuyente celebre convenio de cuota fija como pequeño contribuyente o en el caso de que la autoridad realice visita domiciliaria a la persona física o moral para revisar sus registros contables y liquidación de las contribuciones que le correspondan.

3.11.- LA GARANTIA DEL CRÉDITO FISCAL

“Lo que para el Estado implica una situación a favor derivada de los créditos fiscales, para el contribuyente es algo que está a su cargo por haber realizado el hecho o situación jurídica establecidos en las disposiciones fiscales”. 53 Al no realizar el pago de manera oportuna, al contribuyente le llegará en cualquier momento el requerimiento de obligaciones omitidas,

amparadas con los créditos fiscales correspondientes; al dejar pasar el tiempo, el contribuyente se convierte en un deudor para el fisco, y en algún momento tendrá que pagar, ya sea por su voluntad o través del procedimiento administrativo de ejecución (PAE), que en su oportunidad aplicará para allegarse tales créditos a su favor. Garantizar el interés fiscal se debe entender como la posición que asume el contribuyente de obligarse con el fisco sobre los créditos fiscales que adeuda, es decir, le manifiesta al fisco la intención de cubrir los créditos a través del ofrecimiento de una garantía. Esto se contempla en el Código Fiscal de la Federación, en los artículos 141 al 144, y del 160 al 171 de su reglamento, esta situación implica para la autoridad fiscal garantizar el cobro de los créditos fiscales.

Para garantizar el interés fiscal por parte de los contribuyentes a favor del fisco, existen diferentes formas: Garantías De acuerdo con el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, las garantías deben comprender los siguientes conceptos:

De acuerdo a la siguiente fórmula: Contribuciones adeudadas actualizadas más Accesorios causados más Accesorios de los doce meses siguientes: Monto de la garantía Además:

- Primero: Se debe conocer el monto de las contribuciones que se adeuda.
- Segundo: Actualizar dicho monto adeudado en términos del artículo 17A del Código Fiscal de la Federación.
- Tercero: Aplicarle al monto ya actualizado los recargos que establece el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

- Cuarto: Calcular los recargos por los doce meses posteriores considerando la tasa de recargos mensual que se encuentre en vigor al momento del otorgamiento de la garantía.⁵⁵ De acuerdo con el artículo 142 del Código Fiscal de la Federación, se procede a garantizar créditos fiscales cuando:

- 1) Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución (PAE).
- 2) Se solicite prórroga para el pago de créditos fiscales en parcialidades.
- 3) Se solicite la aplicación del producto en los términos del artículo 159 del Código Fiscal de la Federación.
- 4) En otros casos que señale este código y demás leyes fiscales.

3.12.- FORMAS DE LA EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

Cuando el contribuyente identifica sus obligaciones fiscales y ha manifestado ante las autoridades fiscales, mediante su inscripción al Registro Federal de Contribuyentes (RFC) y del alta de sus obligaciones fiscales, adquiere el compromiso y obligación de realizar, y de no efectuar, varios conceptos relacionados con sus obligaciones fiscales.

Para que el contribuyente se encuentre en el orden de cumplimiento, es necesario ubicar sus obligaciones y determinar las diversas formas de extinguir, como pueden ser el pago, la compensación, la condonación, la cancelación o la prescripción y caducidad.

Es importante reconocer que cada contribuyente tendrá sus obligaciones y necesidades de extinción, del contribuyente dependerá cuál será la que le corresponda dependiendo las circunstancias del momento y época.

3.13.- EL PAGO, COMPENSACIÓN, CONDONACIÓN, CANCELACIÓN Y PRESCRIPCIÓN

El Pago: Primero, el contribuyente deberá realizar las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales, como la realización de actividades empresariales, las

remuneraciones del trabajo personal subordinado, etc., para que, de manera posterior, surjan las contribuciones o los créditos fiscales, y en su oportunidad, según las disposiciones fiscales, su extinción; cabe aclarar que un aspecto importante es el periodo cuando se causan los impuestos a pagar, y otro es la fecha de extinción de los mismos.

La obligación de cubrir los créditos fiscales por parte de los sujetos pasivos se extingue cuando son cubiertos o cuando la ley extingue o autoriza a declarar cumplida la obligación, y como consecuencia su extinción.

“El pago es el modo de extinción por excelencia y el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión crediticia del sujeto activo”.

El cumplimiento de las obligaciones fiscales del sujeto pasivo o contribuyente es efectuar su pago, compensar, acreditar, o que le condonen o cancelen créditos fiscales, ya sea en pagos provisionales, definitivos, espontáneos o extemporáneos; cuando cualquiera de estas opciones se realice, la obligación fiscal se extinguirá.

PAGO LISO Y LLANO

“Es el que se efectúa sin objeción alguna, es decir, el sujeto pasivo cubre el crédito fiscal conforme a lo que indica la ley, este pago puede ser realizado de más o indebidamente por parte del contribuyente. Lo que originaría un saldo a favor, del cual puede solicitar su devolución”.

PAGO EN GARANTÍA

“Es el que realiza el particular, sin que exista obligación fiscal, para asegurar el cumplimiento de la misma en caso de llegar a coincidir en el futuro con la hipótesis prevista en la ley”.

PAGO BAJO PROTESTA

“Es el que realiza el particular sin estar de acuerdo con el crédito fiscal que se le exige, y que se propone impugnar a través de los medios de defensa legalmente establecidos, por considerar que no debe total o parcialmente dicho crédito”.

PAGO PROVISIONAL

“Es el que deriva de una autodeterminación sujeta a verificación por parte de la autoridad fiscal, es decir, el contribuyente durante su ejercicio fiscal realiza enteros al fisco, conforme a reglas de estimación previstas en la ley, y al final del ejercicio presentará su declaración anual en la cual se reflejará su situación real durante el ejercicio correspondiente.” De la contribución que resulte en la declaración anual, restará los pagos provisionales ya cubiertos y únicamente enterará la diferencia, o en su caso podrá obtener saldo a favor, y podrá pedir su devolución o compensación.

PAGO DEFINITIVO

“Es el que deriva de una autodeterminación no sujeta a verificación por parte del fisco, es decir, en este caso el contribuyente presenta su declaración definitiva para el pago de la contribución indicando cuál es su situación con motivo de su adecuación a la hipótesis normativa y señalará la cuantía de su adeudo, y el fisco la acepta tal como se presenta”.

PAGOS OPORTUNOS

Sucede cuando el sujeto pasivo, de manera posterior a la generación del crédito fiscal, paga a más tardar en la fecha que mencionan las disposiciones fiscales.

PAGOS EXTEMPORÁNEOS

El pago se realiza de forma posterior a los plazos que señalan las disposiciones fiscales vigentes.

PAGOS EN PARCIALIDADES

Radica en pagar los créditos fiscales en abonos o parcialidades, conforme al artículo 66 y 66A del Código Fiscal de la Federación. Para aplicar esta opción es necesario solicitar la autorización correspondiente.

LA COMPENSACIÓN es el “modo de extinción de obligaciones recíprocas que produce su efecto en la medida en que el importe de una se encuentra comprendido en el de la otra”.

También se puede definir como “forma extintiva de la obligación fiscal, que tiene lugar cuando el fisco y contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, situación que puede provenir de la aplicación de una misma ley fiscal o de dos diferentes”.

La extinción por medio de la compensación debe ser clara y precisa en sus montos y exigible por ambas partes, ya que, si el contribuyente omite o 62Rodríguez Lobato, Raúl, op. cit. 176 63 Ídem 159 comete error en su compensación, la autoridad fiscal puede sancionar o multar por compensación indebida.

En este sentido, el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación indica lo anteriormente citado.

CONDONACIÓN La atribución principal del sujeto activo, en el campo impositivo, es exigir el cumplimiento de la obligación fiscal; esta atribución es irrenunciable, salvo en casos excepcionales cuando se presenten situaciones extraordinarias.

La autoridad fiscal en su papel de exigir las obligaciones contributivas, puede en cierto momento asumir su responsabilidad de evaluar y determinar la condonación de obligaciones o créditos fiscales, ya que la ley le concede la facultad de extinguir estos créditos. Se debe distinguir entre la condonación de tributos y la condonación de multas, pues el régimen al cual está sujeto cada uno de esos créditos es distinto.

La condonación de tributos sólo puede hacerse a título general y nunca particular, porque implicaría un tratamiento desigual para los contribuyentes y el ejercicio indebido del poder por parte de los administradores de los impuestos. En cambio, la condonación de multas se

puede hacer tanto en forma general como en forma individual.⁶⁵ La condonación se fundamenta en el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación que establece lo siguiente:

El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá: Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas y epidemias.

Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, conceder subsidios o estímulos fiscales.

Las resoluciones que conforme a este artículo dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiarios.

CANCELACIÓN “La cancelación de una obligación fiscal consiste en el castigo de un crédito por insolvencia del deudor o incosteabilidad en el cobro, es decir, consiste en dar de baja una cuenta o crédito fiscal por incobrable o incosteable su cobro”. La cancelación se fundamenta en el artículo 146A del Código Fiscal de la Federación, el cual establece lo siguiente:

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cancelar créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios. Se consideran créditos de cobro incosteable,

aquellos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 200 unidades de inversión, aquellos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 20,000 unidades de inversión y cuyo costo de recuperación rebase el 75% del importe del crédito, así como aquellos cuyo costo de recuperación sea igual o mayor a su importe.

Se consideran insolventes los deudores o los responsables solidarios cuando no tengan bienes embargables para cubrir el crédito o éstos ya se hubieran realizado, cuando no se puedan localizar o cuando hubieran fallecido sin dejar bienes que puedan ser objeto del procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando el deudor tenga dos o más créditos a su cargo, todos ellos se sumarán para determinar si se cumplen los requisitos señalados. Los importes a que se refiere el segundo párrafo de este artículo, se determinarán de conformidad con las disposiciones aplicables.

LA PRESCRIPCIÓN es una de las formas de extinción del crédito fiscal que puede ser a favor o a cargo del contribuyente o de la autoridad fiscal después de haber transcurrido un tiempo determinado. Esta forma de extinción se origina a través del tiempo, en términos de cinco años, los particulares podrán solicitar a la autoridad fiscal la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales.

Al respecto, el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación señala:

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

Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor. Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 144 de este Código, también se suspenderá el plazo de la prescripción.

Asimismo, se interrumpirá el plazo a que se refiere este artículo cuando el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.

La declaratoria de prescripción de los créditos fiscales podrá realizarse de oficio por la autoridad recaudadora o a petición del contribuyente.

3.14.- LAS INFRACCIONES FISCALES

Cuando ha iniciado la relación tributaria entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, este último adquiere todas las responsabilidades de cumplimiento de las obligaciones tributarias en los tiempos especificados de las leyes impositivas correspondientes, al incumplirlas se hará acreedor de infracciones.

El contribuyente debe estar consciente de su incumplimiento, ya que la autoridad, cuando ha enviado los requerimientos de obligaciones fiscales omitidas, éste deberá cumplirlas haciéndose acreedor de las infracciones y multas correspondientes, si reincide en incumplimiento continuará el proceso administrativo de ejecución hasta que la autoridad recaude el impuesto omitido y las multas que se sigan generando hasta el cumplimiento de sus obligaciones.

CONCEPTO En las infracciones tributarias, en primer lugar, el ofendido es la colectividad organizada jurídicamente en el Estado; en forma indirecta y secundaria, pueden resultar

ofendidos los demás miembros de esa colectividad a quienes afecta la violación, por ejemplo, debido a que el Estado no percibe los recursos que necesita para sus funciones.

Las infracciones tributarias se pueden relacionar con dos tipos de obligaciones: las sustantivas y las formales. Las obligaciones sustantivas se refieren al no cumplimiento de obligaciones fiscales principalmente el pago de impuestos que para el Estado trae consecuencias por la no recaudación. Las obligaciones formales son las que enuncian las normas fiscales de hacer o no hacer, pero que también trae consecuencia en el no cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Las sanciones tributarias pueden aplicarse como consecuencia de las infracciones; en primer lugar, pueden originar la indemnización al fisco del daño causado, ya sea por medios voluntarios o por la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución (PAE), el obligado entrega al fisco una cantidad de dinero, es decir, la exacta prestación fiscal omitida, a la que se le agregan las actualizaciones y recargos correspondientes.

El Estado percibe como consecuencia de la sanción exactamente a lo que tiene derecho, y el obligado entrega exactamente los importes correspondientes. De este modo, el obligado que cometió la infracción ha recibido una sanción.

El artículo 70 del Código Fiscal de la Federación establece que las infracciones de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

3.15.- CLASIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES FISCALES

De acuerdo a lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación vigente, las infracciones pueden tener diversos orígenes.

- Infracciones que se relacionan con la obligación de presentar pago de contribuciones, así como declaraciones, solicitudes, documentación, avisos, informes o expedir constancias: Se incurre en esta clase de infracciones al no presentar ante las autoridades fiscales las obligaciones indicadas que exigen las leyes, o presentarlas por requerimiento de las propias autoridades, o bien, cumplirlas extemporáneamente, es decir, fuera de los plazos señalados en las disposiciones fiscales. También existen infracciones cuando se presentan incompletas o con errores, en 185 este caso, las sanciones que se aplican son diversas, considerando la importancia de la omisión cometida.
- Infracciones relacionadas con el registro federal de contribuyentes: Las cometen las personas que estando obligadas a solicitar su inscripción en el citado registro, no lo hacen, o bien, lo hacen en forma extemporánea, o también cuando un tercero no presente la solicitud de inscripción cuando esté legalmente obligado.
- Infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad cuando sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación:⁷³ Éstas ocurren cuando no se lleva contabilidad o algún otro libro de registro especial; cuando se lleva la contabilidad en forma distinta a la que señalan las leyes o en lugares distintos; no asentar correctamente las operaciones efectuadas; no conservar la documentación contable; no expedir comprobantes de contabilidad; no guardar información de los sistemas contables, etc.
- Infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación: Se cometen cuando existe oposición a la práctica de una visita domiciliaria o cuando no se proporcionan los datos e informes que legalmente exigen las disposiciones fiscales.

De acuerdo con los artículos 70 al 91, título IV capítulo I del Código Fiscal de la Federación se establece que las infracciones de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se harán independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y

sus demás accesorios, así como las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

CLASIFICACIÓN DE LAS SANCIONES El incumplimiento de las obligaciones fiscales origina que la autoridad fiscal determine las sanciones o infracciones a aplicar. Las sanciones jurídicas se deben clasificar conforme a su finalidad y a la relación entre la conducta ordenada por la norma infringida y la que constituye por el contenido de la sanción; de acuerdo a esta clasificación se encuentran las siguientes:

- Las de no coincidencia: en aquellos casos que se desee lograr la observancia de la norma tributaria, se exige de manera oficial su cumplimiento o que el contribuyente aclare si no está sujeto a determinadas obligaciones fiscales.
- Las de coincidencia: en este caso, el contenido de la sanción coincide con el de la obligación condicionante, como el cumplimiento forzoso.

De acuerdo con los artículos 70 al 91, título IV capítulo I del Código Fiscal de la Federación se establece que las infracciones de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se harán independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

UNIDAD IV.- LAS CONTRIBUCIONES

4.1.- CONCEPTO DE CONTRIBUCIÓN

El derecho fiscal es el conjunto de normas jurídicas fiscales que regulan la determinación, recaudación y administración, por parte del Estado, de los ingresos tributarios, impuestos o tributos que fueron legislados de acuerdo con las normas constitucionales.

“Los impuestos, contribuciones o ingreso tributario es el vínculo jurídico del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie”.

Como vínculo jurídico, se entenderá que los impuestos tienen su aspecto impositivo ya que fueron legislados en un marco de legalidad, es decir, para que la autoridad fiscal pueda recaudar sus recursos es necesario que exista la Ley Fiscal como norma jurídica, de lo contrario, estaría cometiendo un abuso de autoridad al recaudar algún impuesto.

El sujeto activo se entiende como el Estado o su autoridad fiscal, que tiene la facultad de imposición y recaudación de los créditos, o el deber de dar aportaciones económicas a favor del fisco. Sujeto pasivo se entenderá como la obligación de dar, es decir, contribuir mediante aportaciones económicas que deberán realizar los particulares o gobernados.

El cumplimiento de una prestación pecuniaria, se define como el propósito más importante de la relación jurídica tributaria que es dotar al Estado de recursos económicos para que pueda sufragar sus gastos públicos.

Los impuestos pueden tener fines fiscales o extra fiscales, se menciona que son fiscales cuando tienen como principal objetivo cubrir los gastos públicos, sin embargo, en ocasiones se establecen impuestos que tienen carácter proteccionista para la economía nacional; es decir, con fines extra fiscales, independientemente de que su recaudación sirva para sufragar los gastos del Estado. De acuerdo al Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2º, define

como impuestos a las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma.

La tercera figura jurídica tributaria es la contribución especial, gravamen de reciente creación, en relación con los otros dos tributos, y que, aunque algunas legislaciones locales de nuestro país la habían reconocido y regulado desde hace algún tiempo, aunque fuera solamente en alguna de sus especies, la legislación fiscal federal lo ha hecho sólo a partir de 1986 y también únicamente en una de sus especies.

En las diversas legislaciones y estudios jurídicos encontramos a esta figura tributaria bajo alguna de las siguientes denominaciones: impuesto especial, tributo especial, contribución especial, contribución de mejoras, impuesto de plusvalía, impuesto de planificación, derechos de cooperación o, simplemente, contribución. De las anteriores la que consideramos más adecuada es la de contribución especial.

Eliminamos aquellas que la denominan como impuesto o derechos porque, no reúne esta figura tributaria las características propias de esos otros gravámenes y porque debe distinguirse plenamente desde su denominación. La característica distintiva de este tributo es que constituye el pago por un especial beneficio que produce a un sector de la población la realización de una actividad estatal de interés general o por haber provocado la realización de la actividad de interés general, cuyo importe debe destinarse a sufragar los gastos de esa actividad.

Atendiendo a sus características, Margáin define a la contribución especial como la prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra o la prestación de un servicio público de interés general, que los benefició o los beneficia en forma específica.

A su vez, De la Garza nos dice que la contribución especial es la prestación en dinero legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio particular producido por la ejecución de una obra pública o que provocan un gasto público especial

con motivo de la realización de una actividad determinada, generalmente económica. Para Giuliani Fonrouge es la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado.

Por nuestra parte, consideramos que la contribución especial es la prestación en dinero establecida por el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales por el beneficio especial que supone para ellas la realización de una actividad estatal de interés general o porque ellas han provocado dicha actividad, que debe destinarse a sufragar los gastos de esa misma actividad.

Como hemos dicho antes, la legislación fiscal federal ha reconocido y regulado este tipo de tributo a partir de 1986, aunque no de manera general, sino solamente en una de sus especies, como se verá más adelante, y en el artículo 2º, fracción III nos da la siguiente definición: Contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

4.2. CONTRIBUCIONES ESPECIALES. PRINCIPIO DE BENEFICIO QUE LAS INFORMA.

Una de las notas distintivas de la contribución especial como la que es materia de examen, consiste en que los sujetos pasivos de la relación tributaria son los individuos que, por ser propietarios o poseedores de predios ubicados frente a las instalaciones que constituyen la obra pública, obtienen un beneficio económico traducido en el incremento del valor de sus bienes; y así obtienen una ventaja que el resto de la comunidad no alcanza.

Esto es lo que la doctrina jurídica ha calificado como "principio de beneficio". consistente en hacer pagar a aquellas personas que, aunque no reciben un provecho individualizado hacia ellos en cambio se favorecen directamente por un servicio de carácter general. Amparo en revisión 107/72. Armando Antonio Sánchez Chávez. 24 de julio de 1973.

Unanimidad de 18 votos de los señores ministros: Guerrero López, Jiménez Castro, Rivera Silva, Burguete Huitrón, Saracho Álvarez, Martínez Ulloa, Ifiárritu, Palacios Vargas, Solís L6pez, Canedo, Salmorán de Tamayo, Yáñez, Ramírez Vázquez, Guerrero Martínez,.

De acuerdo con la naturaleza y características de la contribución especial en relación con los principios que en materia tributaria establece la Constitución General de la República, este tributo debe reunir las siguientes características:

- A) Cubrirse sólo cuando existe un beneficio especial por la realización de una actividad estatal de interés general o cuando se ha provocado esa actividad.

En el primer caso, si la actividad del Estado consiste en la ejecución de obras públicas de interés general que, a la vez, producen un especial beneficio para un determinado sector de la población, es justo que ese grupo de personas contribuyan a sufragar los gastos de la obra, como por ejemplo en el caso de apertura o arreglo de calles y avenidas, en la construcción de parques públicos, etc.

En el segundo caso, cuando por la actividad que lleva a cabo una persona el interés general reclama la intervención del Estado para vigilar, controlar o asegurar el desarrollo debido a la actividad, también es justo que quien por su actividad provoca el gasto o el incremento en el gasto público que supone la prestación del servicio de vigilancia o control contribuya a sufragar ese gasto, como por ejemplo en el caso de las instituciones de seguros o fianzas que deben recibir el servicio de inspección y vigilancia de la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros, cuya finalidad es proteger los intereses públicos que contrata con esas instituciones.

- b)** El cobro debe fundarse en la ley. Nuevamente nos encontramos frente al principio de legalidad, al cual ya hemos hecho alusión en las figuras tributarias precedentes, es decir, que la contribución especial deberá ser decretada por el

Congreso de la Unión a través de una ley para satisfacer el Presupuesto de Egresos.

c) La prestación del servicio o la realización de la obra debe efectuarla la administración activa o centralizada, por las mismas razones que expusimos al comentar la característica correlativa de los derechos. Es decir, porque la contribución especial, como tributo que es, constituye una contribución para sufragar los gastos públicos del Estado y sólo existe obligación de contribuir a los gastos públicos del Estado, ya sea la Federación, los Estados o los Municipios, como quedó explicado en aquella oportunidad.

d) La prestación debe ser proporcional y equitativa. Esto significa respetar el principio de justicia tributaria que consagra la Constitución Federal en su artículo 31, fracción IV, por lo tanto, la aportación económica debe ser inferior al valor de la obra ejecutada o del servicio prestado, o sea, que el Estado no debe pretender recuperar a través de la contribución especial el costo total de la obra o del servicio sino que únicamente debe cobrar a los contribuyentes la parte que corresponda al especial beneficio que supone para ellos la ejecución de una obra pública de interés general, o bien una parte del gasto que corresponde a la prestación del servicio que por el interés general debe recibir el prestatario del mismo, pues el Estado debe absorber la otra parte del valor de la obra o del gasto por el servicio prestado, que es la que corresponde al interés general.

e) El pago es obligatorio. También en este caso, como en el de los impuestos y el de los derechos, por ser característica común a todos los tributos, existe la obligación general en materia contributaria establecida en el artículo 31, fracción IV de la Constitución General de la República, pero la obligación concreta de pagar la contribución especial deriva de la adecuación del particular a la hipótesis normativa y esto sucede en el momento en que el Estado concluye y pone en servicio la obra ejecutada o presta el servicio, según sea el caso, pues

hasta entonces estará en condiciones de conocer el costo total de una u otro y, en consecuencia, de hacer la derrama respectiva.

Consideramos que hay dos clases de contribuciones especiales: la contribución de mejoras y la contribución por gasto. La contribución de mejoras es la más conocida y utilizada y es la que se paga por el especial beneficio que produce para un sector de la población la ejecución de una obra pública de interés general, que ya antes hemos ejemplificado, único tipo de contribución especial que reconoce y define nuestra legislación fiscal federal, según lo previsto por el artículo 2º, fracción III del Código Fiscal de la Federación.

La contribución por gasto, menos conocida y utilizada que la otra, es la que se paga por provocar un gasto o un incremento en el gasto público en virtud de que por la actividad que se lleva a cabo el interés general reclama la intervención del Estado para vigilar, controlar o asegurar el desarrollo debido de la actividad, que también ya hemos ejemplificado antes.

Se considera que el Estado debe exigir la contribución especial únicamente en el caso de aquellas obras de interés general, pero que benefician en forma específica a determinadas personas, siempre y cuando no se pueda recuperar el costo de la obra con su sola explotación. Es decir, deben quedar fuera obras como la construcción de un mercado, que aun cuando son obras de interés general que benefician particularmente a determinadas personas, su costo se pueda recuperar mediante la explotación del mismo.

También son aplicables a esta figura las dos situaciones señaladas con motivo de los derechos, o sea, que no es aconsejable cobrar la contribución especial cuando ello signifique o pueda ser un estorbo para la consecución de la finalidad buscada por el Estado con el servicio y cuando éste se solicita para cumplir obligaciones públicas, salvo el caso en que su prestación produzca para el particular un beneficio económico.

Las analogías o características comunes que encontramos en las tres figuras tributarias son:

- a) Las tres deben estar establecidas en la ley.

- b) Las tres son obligatorias.
- c) Las tres deben ser proporcionales y equitativas.
- d) Las tres deben destinarse a sufragar los gastos públicos.

Las diferencias que encontramos entre las tres figuras tributarlas son:

- a) El impuesto se establece para satisfacer los gastos públicos en la medida en que los otros tributos y demás ingresos del Estado no puedan hacerlo o no sean admisibles. Los derechos se establecen como contraprestación por servicios jurídicos administrativos que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público y que son aprovechados directa e individualmente por una persona. La contribución especial se establece como una aportación a los gastos que realiza el Estado por la realización de una actividad de interés general pero que beneficia especialmente a un sector de la población o por la prestación de un servicio de interés general a una persona determinada.
- b) El impuesto se paga sin recibir servicio o beneficio directo o inmediato. Los derechos se pagan por recibir un servicio de manera directa e individual. La contribución especial se paga por el beneficio obtenido con la realización de una actividad estatal de interés general o por la prestación de un servicio de interés general.

4.3.-CLASIFICACION DE LAS CONTRIBUCIONES O IMPUESTOS

Uno de los aspectos más importantes en la clasificación de los impuestos, es que pueden ser directos e indirectos; esta clasificación tiene su incidencia en lo económico, a continuación, se analizan:

Impuestos directos e indirectos : “Los impuestos directos son aquellos que no pueden ser trasladados, lo que repercute en el patrimonio del sujeto pasivo, ya que no los pueden recuperar de otras personas, y los impuestos indirectos son los que si pueden ser trasladados, lo que no repercute en el patrimonio del sujeto pasivo, sino en el de otras personas de quienes los recupera el sujeto pasivo”.

En este sentido, con respecto a los impuestos directos está el ISR, es decir, el impuesto sobre la renta que grava la utilidad fiscal de la empresa, y el impuesto determinado repercute al patrimonio del contribuyente que es el sujeto pasivo de la obligación; con respecto al impuesto indirecto está el IVA, es decir el Impuesto al Valor Agregado, en este tipo de impuesto, por ley, el contribuyente traslada el IVA al momento de vender un producto o servicio que se convierte en impuesto por pagar, pero puede disminuir del IVA trasladado en los costos y gastos que es el IVA acreditable; por lo tanto, del IVA trasladado cobrado menos, el IVA acreditable de los costos y gastos no daría el IVA a liquidar ante la autoridad hacendaria o saldo a favor en su caso.

Impuestos Federales Estatales y Municipales

Los impuestos federales son los que se legislan anualmente y se refieren en la Ley de Ingresos de la Federación, y hacen referencia a una diversidad de leyes fiscales de aplicación federal. Los impuestos estatales se establecen en las leyes hacendarias locales, y de acuerdo a éstos los estados obtienen los ingresos que necesitan para su sostenimiento, en algunos casos participan de los impuestos federales. Los municipales son legislados por congreso local para cada uno de los municipios de la entidad federativa.

Impuestos ordinarios y extraordinarios: Se consideran impuestos ordinarios los que se encuentran establecidos en la Ley de Ingresos de la Federación, y extraordinarios los que establece el Estado cuando atraviesa por circunstancias anormales o especiales.

Impuestos reales y personales: Los impuestos reales son aquellos que gravan los bienes del contribuyente sin considerar las condiciones personales del sujeto o su capacidad

contributiva. Los impuestos personales son los que se establecen en consideración a la persona que los causa sin tener en cuenta sus bienes, también se indica que son personales cuando al establecerlos se considera únicamente la capacidad económica o aptitud contributiva del contribuyente.

Impuestos proporcionales y progresivos: Los impuestos proporcionales consideran el ingreso o utilidad del contribuyente y se aplica una tasa de referencia, así estos impuestos serán en relación a la base utilizada. En los impuestos progresivos, la tasa que se aplica varía en la medida que crece o aumenta el ingreso o base de referencia.

Sistema Fiscal Mexicano: De acuerdo con el artículo 2°. Del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, y contribuciones de mejoras y derechos.

Impuestos: De acuerdo con el artículo 2, fracción I del Código Fiscal de la Federación, los 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 previsto por la misma. El contribuyente sujeto pasivo, deberá ubicarse en la norma jurídica que es hipotética y genérica, y determinar sus obligaciones fiscales de los diversos impuestos que se manifiestan en la Ley de Ingresos de la Federación.

Aportaciones de seguridad social: El artículo 2 fracción II del Código Fiscal de la Federación indica que las aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionadas por el mismo Estado.

En el sector privado, la persona física o moral denominada patrón es el obligado de cubrir las cuotas obrero patronal de sus trabajadores al Instituto del Seguro Social (IMSS) y en el sector gubernamental es el obligado a cubrir las cuotas de seguridad social al Instituto de

Seguridad Social para los Trabajadores del Estado (ISSSTE). Contribuciones de mejoras El artículo 2, fracción III del Código Fiscal de la Federación señala que las contribuciones de mejoras son las establecidas en la ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

Derechos: El artículo 2, fracción IV del Código Fiscal de la Federación define a los derechos como las contribuciones establecidas en la ley por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presenten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados, cuando en este último caso se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

4.4.-ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES

De acuerdo al Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º fracción IV, tercer párrafo, los recargos, las indemnizaciones, las sanciones, y los gastos de ejecución son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas.

Con respecto a los recargos, de acuerdo al Código Fiscal de la Federación en su artículo 21, segundo párrafo, menciona que se causarán hasta por cinco años, salvo en los casos a los que se refiere el artículo 67 del mismo Código, el cual indica que los recargos se causarán, hasta por tanto no se extingan las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, y se calcularán sobre el total del crédito fiscal excluyendo los propios; los recargos se causarán por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

El artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, también hace referencia a las indemnizaciones e indica que en aquellos casos en los que el contribuyente liquide sus impuestos o contribuciones con cheque, y éste sea recibido por las autoridades fiscales y que sea presentado en tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que siempre será del 20% de su valor, y se exigirá independientemente de los demás conceptos a los que hace referencia este artículo.

En aquellos casos en los que los contribuyentes estén obligados a efectuar pagos de contribuciones o impuestos, lo deberán realizar dentro de los plazos señalados en las leyes respectivas, sino lo hicieran los enterarán con las actualizaciones y recargos correspondientes de manera extemporánea, siempre y cuando no exista mediación o exigencia de la autoridad fiscal, es decir, que no exista requerimiento.

Cuando la autoridad requiera el cumplimiento de obligaciones fiscales y éstas no se hayan cumplido en el momento de la recepción del requerimiento, se dispondrá lo que indica el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, el cual menciona que la aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

Lo anterior origina el inicio y desarrollo del proceso administrativo de ejecución (PAE) con la finalidad de que la autoridad fiscal recaude los créditos fiscales omitidos en términos del artículo 150 del Código Fiscal de la Federación: cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y las personas morales estarán obligadas a pagar el 2% del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución por cada una de las diligencias que se lleven a cabo.

4.5.-APROVECHAMIENTO Y PRODUCTOS

De acuerdo con el artículo 3 del Código Fiscal de la Federación, son aprovechamientos, los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distinto de las

contribuciones, de los ingresos derivados de financiamiento y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y las indemnizaciones que se apliquen en relación a los aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza. Los aprovechamientos por concepto de multas impuestas por infracciones a las disposiciones legales o reglamentarias que no sean de carácter fiscal, podrán ser destinados a cubrir gastos de operación e inversión de las dependencias encargadas de aplicar o vigilar el cumplimiento de las disposiciones cuya infracción dio lugar a la imposición de la multa.

Con respecto a los productos, el artículo 3 del Código Fiscal de la Federación, señala que éstos son las contraprestaciones por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes de dominio privado.

4.6.- IMPUESTOS

Los impuestos son una contribución (pago) en dinero o en especie, de carácter obligatorio, con la que cooperamos para fortalecer la economía del país. Los impuestos, en todos los sistemas económicos de los países, sirven para proveer de recursos al gobierno y éste pueda alcanzar los objetivos propuestos en su planeación.

La recaudación de los impuestos se destina a la satisfacción de ciertas necesidades de carácter colectivo como: la educación pública, la impartición de justicia, la seguridad, los hospitales públicos, la infraestructura y servicios de vías públicas, programas y proyectos de apoyo al desarrollo social y económico, necesidades que por separado cada persona no podría pagar por sí sola, pero que, en cambio, se pueden atender con las aportaciones de todos.

Estos servicios ocasionan gastos y gracias a nuestras contribuciones la Federación cuenta con los recursos necesarios para: disponer de escuelas con profesores que contribuyan en

tu enseñanza; disfrutar de bibliotecas, hospitales y centros deportivos; el mantenimiento de las calles de la ciudad en la que vivimos y su iluminación; para construir y arreglar las carreteras; para contar con un servicio de bomberos, policías y militares, que se ocupen de mantener nuestra seguridad.

El impuesto es un tributo o carga que las personas están obligadas a pagar a alguna organización (gobierno, rey, etc.) sin que exista una contraprestación directa. Esto es, sin que se le entregue o asegure un beneficio directo por su pago.

4.7.- PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS

Los principios teóricos de los impuestos formulados por Adam Smith en su obra “La riqueza de las naciones” publicada en 1776, establece cuatro principios:

PRINCIPIO DE JUSTICIA

Adam Smith concibe este principio de la siguiente manera: los gobernados o particulares de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en proporción a los ingresos de los que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia u olvido de esta máxima, depende lo que se denomina equidad o falta de equidad de los impuestos.

La fracción IV del artículo 31 de la Constitución, se inspira en lo anterior, y menciona la necesidad de contribuir de manera proporcional y equitativa, con el impuesto considerado así, además de servir para el sostenimiento del gasto público.

PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE

Consiste en determinar previamente la cantidad que se debe pagar por concepto de impuesto, la fecha de pago y la manera de pagar. Estos datos son los que cualquier ley impositiva debe considerar para establecer, en forma precisa, las obligaciones del contribuyente. El Estado debe cuidar siempre que sus relaciones tributarias con los particulares se ajusten a estos aspectos, para evitar en su caso, las arbitrariedades de

funcionarios fiscales, y por otra, que los particulares o contribuyentes tengan el conocimiento preciso de sus obligaciones fiscales.

PRINCIPIO DE COMODIDAD

Se considera que todo impuesto se debe recaudar en la época y en la forma cuando es más probable que convenga su pago al contribuyente. Así por ejemplo, el impuesto sobre la renta (ISR) y el impuesto empresarial de tasa única (IETU) se realizan en pagos provisionales a cuenta del impuesto anual para que de esta forma no sea gravoso en su totalidad al finalizar el ejercicio.

PRINCIPIO DE ECONOMÍA

Se refiere al establecimiento de aquellas medidas que tiendan a reducir la diferencia entre lo pagado por el contribuyente, y lo efectivamente recaudado por el Estado, esto significa que el Estado debe procurar encontrar los medios de control, recaudación y manejo de los impuestos, que sean más expeditos y menos onerosos. El Estado Mexicano, atento a este

principio, introduce constantemente nuevas concepciones en materia de recaudación de impuestos, como tecnología de punta, por ejemplo internet, para atender a los contribuyentes en sus servicios de operación, y ha logrado en los últimos ejercicios fiscales, reducir el gasto en la administración de sus ingresos.

4.8.-LOS EFECTOS DE LOS IMPUESTOS

El pago de impuestos es un hecho que produce una serie de efectos que, a veces, no es posible prever; los principales efectos de los impuestos se pueden clasificar de la siguiente forma:

El pago de impuestos es un hecho que produce una serie de efectos que, a veces, no es posible prever; los principales efectos de los impuestos se pueden clasificar de la siguiente forma:

La repercusión: Es un fenómeno que se desarrolla en tres etapas: la percusión, la incidencia y la traslación.

Percusión: Es el momento en que se realiza el presupuesto, de hecho previsto en la ley, para que nazca la obligación; el contribuyente se sitúa o se adecúa a la hipótesis de la norma jurídica fiscal para que se genere la obligación fiscal.

Incidencia: es el hecho de que pague el impuesto la persona que ve afectada su economía por el impacto del impuesto.

Traslación: es el hecho de pasar la carga del impuesto a otras u otras personas.

La evasión: Consiste en eludir el pago de impuestos. No debe confundirse con la repercusión, en cuyo caso el impuesto lo paga un tercero, en la evasión el impuesto no se paga en ninguna forma. Se pueden presentar los siguientes casos:

- Evasión legal: significa omitir el pago de impuestos mediante procedimientos legales.
- Evasión ilegal: se realiza para eludir el pago del impuesto; en este caso, se efectúan actos violatorios de las normas legales. Para evitar estas situaciones, la autoridad fiscal debe realizar una serie de investigaciones para detectar a los defraudadores y sancionarlos conforme a las leyes fiscales o penales.

4.9.- CONTRIBUCIONES DE SEGURIDAD SOCIAL, IMSS

El Estado tiene la obligación de proporcionar bienestar social a sus habitantes y para ello son necesarias sus contribuciones. De acuerdo a las normas de seguridad social, las personas físicas o morales que tengan a su servicio trabajadores, como patrones, tienen la obligación de contribuir en el ámbito de la seguridad social con las aportaciones que les correspondan como cuotas y aportaciones del seguro social, aportaciones al Infonavit y aportaciones por el seguro de retiro.

Los patrones deberán identificar a sus trabajadores en lo que corresponde a sus requisitos de identificación y número de seguridad social para el alta correspondiente, y así puedan recibir los servicios de seguridad social, de vivienda y de retiro.

IMSS

El principal objetivo del Instituto Mexicano del Seguro Social es brindar seguridad social, asistencia médica, protección contra riesgos de trabajo, pensión garantizada por el seguro de retiro, guarderías, etc., y lo necesario para el bienestar de los trabajadores del sector privado. De acuerdo con el artículo 11 de la Ley del Seguro Social, el régimen obligatorio comprende los seguros de:

- Enfermedad y maternidad
- Riesgo de trabajo, invalidez y vida
- Retiro, cesantía en edad avanzada y vejez
- Guarderías y prestaciones sociales

El artículo 12 de la Ley del IMSS indica que son sujetos de aseguramiento del régimen obligatorio, las personas que de conformidad con los artículos 20 y 21 de la Ley Federal del Trabajo presten en forma permanente o eventual, a otras de carácter físico o moral o unidades económicas sin personalidad jurídica, un servicio remunerado, personal y subordinado, cualquiera que sea el acto que le dé origen y cualquiera que sea la personalidad jurídica o la naturaleza económica del patrón aún cuando éste, en virtud de alguna ley especial, esté exento del pago de contribuciones.

Enfermedad y maternidad

De acuerdo con el artículo 84 de la Ley del Seguro Social están amparados por este seguro, el asegurado, el pensionado, la esposa del asegurado, la esposa del pensionado, los hijos menores de dieciséis años del asegurado y de los pensionados, y tendrán derecho a las atenciones médicas, quirúrgicas, farmacéuticas y hospitalarias, prestaciones en especie y en efectivo.

Riesgo de trabajo

Los artículos 41 y 42 de la Ley del Seguro social indica que son riesgos de trabajo, los accidentes y enfermedades a los que están expuestos los trabajadores en ejercicio o con motivos de trabajo, también se considera accidente de trabajo cualquier lesión orgánica o perturbación funcional inmediata o posterior, o la muerte, producida repentinamente en ejercicio, o con motivo del trabajo, cualquiera que sea el lugar y el tiempo en que dicho trabajo se preste.

Invalidez y vida

Los artículos 112 y 113 de la Ley del Seguro Social señala que los riesgos protegidos son la invalidez y la muerte del asegurado o del pensionado por invalidez, en los términos y con las modalidades previstas en esta ley; el otorgamiento de las prestaciones establecidas requiere del cumplimiento de periodos de espera, medidos en semanas de cotización reconocidas por el instituto.

Retiro

De acuerdo con el artículo 153 de la Ley del Seguro Social, el otorgamiento de las prestaciones requiere del cumplimiento de periodos de espera medidos en semanas de cotización reconocidas por el instituto, para gozar de la pensión correspondiente.

Cesantía en edad avanzada

El artículo 154 de la Ley del Seguro Social indica que existe cesantía en edad avanzada cuando el asegurado quede privado de trabajos remunerados a partir de los sesenta años de edad.

Vejez

El artículo 161 de la Ley del Seguro Social señala que la vejez da derecho al asegurado al otorgamiento de prestaciones como pensión, asistencia médica, asignaciones familiares y

ayuda asistencial. Para tener derecho a estas prestaciones del seguro de vejez, se requiere que el asegurado haya cumplido sesenta y cinco años de edad.

Seguro de guardería

El artículo 201 de la Ley del Seguro Social menciona que el seguro de guardería cubre el riesgo de no poder proporcionar cuidados durante la jornada del trabajo a los hijos en la primera infancia, de la mujer trabajadora, del trabajador viudo o divorciado, o de aquel al que judicialmente se le hubiera confiado la custodia de sus hijos, mediante el otorgamiento de las prestaciones establecidas.

Prestaciones sociales

De acuerdo con el artículo 209 de la Ley del Seguro social, las prestaciones sociales institucionales tienen como finalidad fomentar la salud, prevenir enfermedades y accidentes, y contribuir a la elevación general de los niveles de vida de la población.

4.10.- APORTACIÓN TRIPARTITA

La seguridad social que se encuentra a cargo del Estado y que se refiere a los trabajadores, se cubre con la aportación tripartita en la que intervienen el Estado, el Instituto Mexicano del Seguro Social, y el sector empresarial, de esta forma se cubren las prestaciones de seguridad social que enmarca la Ley del Seguro Social.

Contribuciones provenientes de los patrones

Estas contribuciones se refieren a la obligación que tiene la persona física y la persona moral de contribuir con sus aportaciones de seguridad social en la parte que le corresponde de acuerdo a las cuotas patronales.

Aportaciones provenientes del trabajador

Estas aportaciones las realizan los patrones como retenciones en las nóminas semanales, quincenales, mensuales, de acuerdo al salario diario integrado que es la base de cotización de cada uno de los trabajadores.

Aportaciones provenientes del Estado

La Federación subsidia al Instituto Mexicano del Seguro Social de acuerdo a su estructura y presupuesto que, integrado a las demás aportaciones, debe hacer frente a las prestaciones de seguridad social.

3.11.-SALARIO BASE DE COTIZACIÓN

Los patrones que tengan a su servicio trabajadores, deberán asignarles un salario diario y demás prestaciones para determinar el salario base de cotización, el cual es indispensable para cubrir las cuotas obrero patronal por parte del patrón, y para tener las prestaciones en efectivo y en especie de los seguros que le correspondan al trabajador. El artículo 15 de la Ley del Seguro Social establece que los patrones están obligados a:

- 1) Registrarse e inscribir a sus trabajadores en el Instituto, comunicar sus altas y bajas, las modificaciones de su salario y los demás datos, dentro de plazos no mayores de cinco días hábiles.

- 2) Llevar registros, tales como nóminas y listas de raya en las que se asiente invariablemente el número de días trabajados y los salarios percibidos por sus trabajadores, además de otros datos que exijan la presente Ley y sus reglamentos. Es obligatorio conservar estos registros durante los cinco años siguientes al de su fecha.

- 3) Determinar las cuotas obreros patronales a su cargo y enterar su importe al Instituto.

- 4) Proporcionar al Instituto los elementos necesarios para precisar la existencia, naturaleza y cuantía de las obligaciones a su cargo establecidas por esta Ley y los reglamentos que correspondan.

5) Permitir las inspecciones y visitas domiciliarias que practique el Instituto, las que se sujetarán a lo establecido por esta Ley, el Código y los reglamentos respectivos.

6) Tratándose de patrones que se dediquen en forma permanente o esporádica a la actividad de la construcción, deberán expedir y entregar a cada trabajador constancia escrita del número de días trabajados y del salario percibido, semanal o quincenalmente, conforme a los periodos de pago establecidos, las cuales, en su caso, podrán ser exhibidas por los trabajadores para acreditar sus derechos. Asimismo, deberán cubrir las cuotas obrero patronales, aun en el caso de que no sea posible determinar el o los trabajadores a quienes se deban aplicar, por incumplimiento del patrón a las obligaciones previstas en las fracciones anteriores, en este último caso, su monto se destinará a la Reserva General Financiera y Actuarial a que se refiere el artículo 280, fracción IV de esta Ley, sin perjuicio de que a aquellos trabajadores que acrediten sus derechos, se les otorguen las prestaciones diferidas que les correspondan.

De las bases de cotización De acuerdo al artículo 27 de la Ley del Seguro Social, el salario base de cotización se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria y las gratificaciones, percepciones, alimentación, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por sus servicios; y se excluyen como integrantes del salario base de cotización los siguientes conceptos:

- 1)** Los instrumentos de trabajo tales como herramientas, ropa y otros similares.
- 2)** El ahorro, cuando se integre por un depósito de cantidad semanal, quincenal o mensual igual del trabajador y de la empresa; si se constituye en

forma diversa o puede el trabajador retirarlo más de dos veces al año, integrará salario; tampoco se tomarán en cuenta las cantidades otorgadas por el patrón para fines sociales de carácter sindical.

3) Las aportaciones adicionales que el patrón convenga otorgar a favor de sus trabajadores por concepto de cuotas del seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez.

4) Las cuotas que en términos de esta Ley le corresponde cubrir al patrón, las aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, y las participaciones en las utilidades de la empresa.

5) La alimentación y la habitación cuando se entreguen en forma onerosa a los trabajadores; se entiende que son onerosas estas prestaciones cuando el trabajador pague por cada una

de ellas, como mínimo, el veinte por ciento del salario mínimo general diario que rija en el Distrito Federal.

6) Las despensas en especie o en dinero, siempre y cuando su importe no rebase el cuarenta por ciento del salario mínimo general diario vigente en el Distrito Federal.

7) Los premios por asistencia y puntualidad, siempre que el importe de cada uno de estos conceptos no rebase el diez por ciento del salario base de cotización.

8) Las cantidades aportadas para fines sociales, considerándose como tales las entregadas para constituir fondos de algún plan de pensiones establecido por el patrón o derivado de contratación colectiva. Los planes de pensiones

serán sólo los que reúnan los requisitos que establezca la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro.

9) El tiempo extraordinario dentro de los márgenes señalados en la Ley Federal del Trabajo. Para que los conceptos mencionados en este precepto se excluyan como integrantes del salario base de cotización, deberán estar debidamente registrados en la contabilidad del patrón.

De acuerdo al artículo 15 fracción I de la Ley del Seguro Social, los patrones una vez que tienen integrado el salario base de cotización procederán a dar de alta o reingreso de sus trabajadores en el régimen ordinario o eventual según sea el caso, el día hábil inmediato anterior a la fecha en que el trabajador inicie la prestación de sus servicios.

BIBLIOGRAFIA

**DERECHO FISCAL, AUTOR RAUL RODRIGUEZ LOBATO, UNAM,
SEGUNDA EDICIÓN.**

**DERECHO FISCAL, AUTOR HUMBERTO SOL JUAREZ, RED TERCER
MILENIO.**

**MANUAL DE DERECHO FISCAL, AUTORA GABRIELA RIOS GRANADOS,
UNAM.**

https://www.youtube.com/watch?v=OKRab_DzCaY

<https://www.youtube.com/watch?v=DGB0Trrlt3Q>

<https://www.youtube.com/watch?v=AtUuHRJgTxk>