

Capítulo II

El Derecho Tributario y su importancia

Para comprender este capítulo debemos de reconocer esa pequeña gran línea que distingue al Derecho Financiero, del Derecho Fiscal y a ambos del Derecho Tributario, debido a que principalmente estos dos últimos, Derecho Fiscal y Derecho Tributario, son confundidos, es decir, son tomados como sinónimos, situación que no es correcta.

2.1 Concepto de Derecho Financiero.

Para el ejercicio de sus funciones, el Estado requiere de los medios económicos que le permitan su realización. La idea del “bien común” no se puede alcanzar sin los fondos necesarios para efectuar sus actividades. Todo ello implica el gran número de recursos que requiere el Estado para cubrir sus necesidades.

Las finanzas públicas constituyen la materia que comprende todo el aspecto económico del ente público, que se manifiesta en la actividad tendiente a la obtención, manejo y aplicación de los recursos con que cuenta el Estado para la realización de las actividades que le permitirán la consecución de sus fines.

El Estado obtiene sus recursos por muy diversos medios, como la explotación de sus propios bienes y el manejo de sus empresas, así como por el ejercicio de su poder de imperio, con base en el cual se establece las contribuciones que los particulares deberán aportar para los gastos.

Así tenemos que las finanzas públicas pueden ser analizadas por la economía, la política, el derecho, entre otras.

Por tanto, el derecho financiero comprende a las normas jurídicas que regulan la actuación del Estado para la obtención, manejo y aplicación de recursos necesarios en vías de la consecución de sus fines.

2.2 Concepto de Derecho Fiscal.

El Derecho Fiscal comprende las normas que regulan la actuación del estado para la obtención de recursos y las relaciones que genera esta actividad.¹

2.2.1 Antecedentes.

El término fiscal proviene de la voz latina *fisco*, tesoro del Emperador, al que las provincias pagaban el *tributum* que les era impuesto. A su vez la palabra *fisco* se deriva de *fiscus*, nombre con el que inicialmente se conoció la cesta de mimbre que servía de recipiente en la recolección de higos y que también utilizaban los recaudadores para recolectar el *tributum*. De aquí que todo tipo de ingreso que se recibía en el *fisco* tenía el carácter de ingreso fiscal.

Partiendo del origen etimológico de la palabra, tenemos que, lo fiscal se refiere a todo tipo de ingresos, es decir, a todo lo que ingresa en el *fiscus*, o erario, como también se le conoce, debido a que finalmente la hacienda del Estado se formó con dos tesoros, el del emperador, *fisco*, y el del pueblo, erario.

2.2.2 Doctrina

La materia fiscal se refiere únicamente a los ingresos del Estado que provienen de las contribuciones, en México las disposiciones fiscales se llegan a aplicar a otros ingresos del propio Estado y aún de organismo descentralizados, pero esto obedece solamente a fines prácticos de recaudación más no a la naturaleza misma de tales ingresos, que definitivamente no son fiscales.

Sergio de la Garza en su libro *Derecho Financiero*, define al Derecho Fiscal como el “conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos”²

¹ Delgadillo Gutiérrez, Luis. *Principios del Derecho Tributario*. Limusa Noriega, México 2003 p.21

² De la Garza, Sergio. *Derecho Financiero*. Editorial Porrúa ED. 1998

Mientras que Rafael Bielsa manifiesta que: el Derecho Fiscal es el “conjunto de disposiciones legales y de principios de derecho público que regula la actividad jurídica del fisco”³.

Por todo lo anterior, podemos determinar que el Derecho fiscal es el sistema de normas jurídicas que regulan 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 su calidad de contribuyentes. De lo anterior la doctrina jurídica ha reconocido que uno de los atributos de la soberanía del Estado es su potestad tributaria, es decir, su facultad de establecer a cargo de los particulares las contribuciones que considere necesarias para contar con recursos económicos suficientes que le permitan cumplir adecuadamente con sus funciones. Por lo que para que el Estado tenga un sistema sano de contribuciones, el ejercicio de su potestad tributaria no puede ni debe ser anárquico.

Sobre la denominación de esta rama del Derecho, podemos hacer alusión a como es denominado en otros sistemas jurídicos, tal y como es el caso de Italia donde se llama Derecho Tributario, mientras que en Alemania se habla de un Derecho Impositivo, y en Francia se le denomina Derecho Fiscal. En México no pueden utilizarse las denominaciones antes citadas como sinónimas, dice Emilio Margaín en su libro *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, “en virtud de que las disposiciones fiscales en el país se aplican no solo a los impuestos a los tributos en general, sino a otros ingresos del Estado, aquellos que tradicionalmente se han denominado productos y aprovechamientos, es decir, los ingresos patrimoniales y los ingresos no tributarios; por lo tanto se tiene que hablar de un derecho fiscal”⁴.

Desde nuestro punto de vista coincidimos con lo aseverado por este autor, debido a que el Derecho Fiscal y el Derecho Tributario son distintos, esto respecto a que el sistema

³ Bielsa, Rafael. *Compendio de Derecho Fiscal*. Editorial Porrúa. ED. 1999

⁴ Margaín Manatou, Emilio. *Introducción al derecho tributario*. Editorial Themis, ED. 2000

tributario es una parte del sistema fiscal, y el sistema fiscal comprende entonces tanto la dinámica del ingreso como la del gasto público.

Por tanto, podemos decir que el derecho tributario se refiere a las contribuciones y aportaciones económicas que legalmente los ciudadanos se encuentran obligados a efectuar a favor del Estado, dentro de este contexto, es el conjunto de normas jurídicas que reglamentan a la determinación y pago de estas contribuciones que puede válidamente denominarse derecho tributario; mientras que el derecho fiscal se refiere al conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del fisco entendiendo por fisco el órgano del Estado encargado de la determinación, liquidación y administración de los tributos.

Los ingresos a que se refiere la materia fiscal son aquellos cuyo fundamento constitucional se encuentra en los artículos 31 fracción IV y 73, fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

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. A pesar de que el Derecho es uno sólo, surgen exigencias de orden práctico que han determinado que se le divida o clasifique conforme a distintos puntos de vista, entre los que se encuentra el que atiende a su ámbito material de validez.

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 didácticos podemos hablar de la existencia de una nueva disciplina.

Como anteriormente señalamos, el gran jurista Rafael Bielsa define al Derecho Fiscal como “un conjunto de formas de Derecho Público que regulan la actividad del Estado como Fisco”⁵. De esta definición se desprenden los siguientes elementos:

1. La relación jurídico-tributaria debe conducirse bajo la égida del Derecho. Lógicamente, al ser el Derecho Fiscal una rama de la ciencia jurídica, su contenido se integra a través de un conjunto de normas jurídicas; la característica esencial de toda norma jurídica es la bilateralidad. Esto significa que impone obligaciones y confiere derechos. Como afirma Rafael Rojina Villegas: “una norma es bilateral cuando al propio tiempo que impone deberes a uno o varios concede facultades a otro u otros. Frente a todo sujeto obligado habrá un sujeto facultado; para todo deber corresponderá una facultad, no habrá deber sin facultad; no habrá obligado sin pretensor o inversamente...”⁶

2. Tradicionalmente el Derecho se divide en dos grandes ramas: público y privado. El Derecho Fiscal forma parte del Derecho Público.

Jellinek en su teoría “de la naturaleza de la relación jurídica” afirma que todo depende de la clase de relación que se entabla entre los sujetos de una norma jurídica pues es ahí donde radica la clave para la distinción entre el Derecho Público y el Derecho Privado. Sí los sujetos de la misma se encuentran colocados por la norma en planos de igualdad y ninguno de ellos interviene como entidad soberana, la relación es de Derecho Privado. Es de Derecho Público si se establece entre un particular y el Estado o si los sujetos de la misma son dos órganos del poder público o dos Estados soberanos.

Resulta evidente que el Derecho Fiscal sólo puede ser considerado como una rama del Derecho Público, puesto que la naturaleza de la relación jurídico-tributaria esta caracterizada por un vínculo establecido entre dos sujetos de distinta categoría, el estado como entidad soberana, y los contribuyentes, como particulares subordinados a la autoridad que del primero emana. El cobro de los tributos o contribuciones es, en última instancia, un acto de soberanía del Estado, regulado y limitado por la Ley.

⁵ Rojina Villegas, Rafael. Derecho Civil Mexicano. Editorial Cárdenas 1999

⁶ Bielsa, Rafael. Compendio de Derecho Fiscal. Editorial Porrúa ED. 1999

3. El contenido fundamental del Derecho Fiscal esta constituido por normas jurídicas. Por encima de dichas normas existen una serie de principios rectores que, a manera de guía, señalan e indican las características fundamentales a las que debe encontrarse sujeta la relación jurídico-tributaria. Esos principios constituyen los cimientos de nuestra materia, y deben ser tomados en cuenta por el Legislador al elaborar el contenido de las normas jurídico-fiscales, pues son los que imprimen a la Ley tributaria el sello de la justicia, la equidad y la seguridad.

Los principios de constitucionalidad, legalidad, justicia, proporcionalidad y equidad, certeza, comodidad, economía, vinculación con el gasto público, y otros representan una especie de infraestructura sobre la cual debe descansar cada Ley fiscal específica. Consecuentemente, el contenido del Derecho Fiscal no se agota en la expresión de un simple conjunto de normas jurídicas, sino que parte y se fundamenta en una serie de principios rectores cuyo estudio y comprensión constituye una de las primeras tareas que debe emprender quien se desarrolla en esta disciplina.

4. “La finalidad de ese conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público es la de regular la actividad del Estado como Fisco”, aquí se está haciendo una clara alusión a lo que es la relación jurídico-tributaria. El concepto fisco se refiere al órgano estatal encargado de la determinación, liquidación, administración y recaudación de los tributos. Puede decirse que es la entidad gubernamental a la que le corresponde aplicar la legislación tributaria. Su actividad va a canalizarse mediante la relación jurídico-tributaria, ejercitando el derecho correlativo a la obligación de los particulares de contribuir al gasto público en la forma y términos que dispongan las leyes. El papel del Derecho Fiscal va a consistir en elaborar y suministrar las normas y principios jurídicos reguladores de esa relación y su estudio en última instancia, debe reducirse al análisis y evolución de las normas y principios.

Por lo tanto, en síntesis, el Derecho Fiscal está constituido por el conjunto de normas y principios que regulan la relación jurídico-tributaria; entendiendo por esta última

el vínculo legal en virtud del cual los ciudadanos resultan obligados a contribuir con una parte proporcional de sus ingresos, rendimientos o utilidades al sostenimiento del Estado.

2.2.3 Poder Judicial Federal

La materia fiscal se refiere a todo lo relativo a los ingresos del Estado provenientes de las contribuciones y a las relaciones entre el propio Estado y los particulares, considerados en su calidad de contribuyentes. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido de manera constante el siguiente criterio:

FISCAL. Por fiscal debe entenderse lo perteneciente al Fisco; y Fisco significa entre nosotros, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos o derechos, siendo autoridades fiscales las que tienen intervención por mandato legal, en la cuestación, dándose el caso de que haya autoridades hacendarias que no son autoridades fiscales pues aún cuando tengan facultades de resolución en materia de hacienda, característica de las fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaria, el genero, y el de autoridad fiscal, la especie.

Amparo en revisión 1602/133. José Yves Limantour. 29 de mayo de 1934. 5 votos. Ponente José López Lira.

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

Amparo directo 3883/73. Petróleos Mexicanos. 06 de Septiembre de 1975. Unanimidad e 4 votos. Ponente: Jorge Iñarritu. Secretario: Fernando Lanz Cárdenas.

Amparo en revisión 152/61. Anastasio Miguel Cerda Muñoz. 19 de Abril de 1961. Unanimidad de votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez. Secretario: Jesús Toral Moreno.

Amparo en revisión 852/60. Arl R. Guth. 26 de octubre de 1960. 5 votos Ponente: Felipe Tena Ramírez. Secretario: Jesús Toral Moreno. Informe Suprema Corte de Justicia de la Nación. 1974. Segunda parte. Segunda Sala.

De las dos tesis anteriores, en la segunda incurre en un error al incluir un concepto definido en la definición, ya que se dice que por materia fiscal debe entenderse lo relativo a diversos aspectos de los créditos fiscales. Lo anterior resta claridad y precisión al concepto definido, el error mencionado se aclara más adelante y se refiere en forma clara y precisa a las leyes fiscales.

El Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido que el Derecho Fiscal es autónomo, tal y como lo señala la jurisprudencia emitida por este órgano el 19 de Noviembre de 1940, y que a la letra reza: “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 rama verdadera 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”⁷.

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 los otros sistemas normativos.

2.3 Fuentes del Derecho Fiscal.

2.3.1 Concepto de fuente.

La fuente de una disposición jurídica es buscar el sitio en que ha salido de las profundidades de la vida social a la superficie del derecho. Por lo tanto, fuente se refiere al origen o de donde emanan las cosas.

Por fuente entendemos los procesos de creación de las normas jurídicas. Las fuentes del Derecho son, de tres tipos:

1. Formales.- Son fuentes formales del Derecho los procesos de creación de las normas.
2. Reales.- Son los factores y elementos que determinan el contenido de las normas.
3. Históricas.- Son los documentos que encierran el texto de una ley o conjunto de leyes.

⁷ Tribunal Fiscal de la Federación 19 de Noviembre de 1940.

Así entonces al hablar de las fuentes formales del Derecho Fiscal, estamos haciendo alusión a las maneras o procedimientos encaminados a la creación y estructuración de las normas jurídico tributarias.

Aún cuando casi todos los tratadistas coinciden en considerar que las fuentes formales del Derecho se constituyen en la ley, la costumbre, los usos, las jurisprudencias y la doctrina, pero tratándose del Derecho Fiscal esa clasificación no es enteramente correcta y mucho menos completa, pues la clasificación de las fuentes varía respecto al Derecho Fiscal. En materia Fiscal existen diversos criterios para clasificar a las fuentes del Derecho Impositivo.

2.3.2 Fuentes del Derecho Fiscal Mexicano.

García Maynes define a la fuente formal, como “el proceso de creación de las normas jurídicas.”

Serra Rojas afirma, “Las fuentes del Derecho son los procedimientos, formas, actos o hechos, y demás medios de creación e interpretación, en los cuales tienen su origen los principios y leyes en general.”

Las fuentes formales del Derecho Fiscal Mexicano, son:

1. La Constitución
2. La Ley: el proceso legislativo y su producto
3. Los Reglamentos
4. Los Decretos-Ley
5. Los Decretos-Delegados
6. La Jurisprudencia
7. Los Tratados Internacionales
8. La Doctrina ⁸

⁸ Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Oxford University Press. 2002

Por lo que a nuestro tema de investigación se refiere sólo nos evocaremos al estudio de la Constitución, la ley, tratados internacionales y la jurisprudencia.

2.3.2.1 La Constitución.

El fundamento de todo nuestro orden jurídico fiscal se encuentra en la Constitución, porque de ella derivan las leyes secundarias. La Carta Magna aparece como la fuente primigenia del Derecho Tributario, puesto que va a proporcionar los linamientos fundamentales y básicos a los que deberá ajustarse al contenido de la legislación que integra esta rama del Derecho.

La Constitución es la fuente por excelencia del Derecho, en cuanto 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 la Ley Suprema aparecen consignados los principios rectores del orden jurídico-fiscal, que revelan además la orientación precisa y las características esenciales a las que debe obedecer el sistema tributario. Asimismo, cabe señalar a la Constitución como el primer proceso de manifestación de las normas jurídicas que estructuran e integran nuestro Derecho Fiscal. En apoyo a lo anterior cabe citar lo dispuesto por el artículo 133 de la Constitución, el cual reza lo siguiente:

“Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados”⁹.

⁹ Artículo 133 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por tanto, la constitución es la ley de leyes, es el proyecto nacional en el que concurren las coincidencias y acuerdos básicos de los mexicanos. En ella se ubican nuestras decisiones políticas fundamentales, o sea, las que confirman que la soberanía nacional reside en el pueblo; las que nos organizan como una república representativa, democrática y federal; las que reconocen las libertades de todos los individuos y los derechos de los ciudadanos; así como las que ordenan que el Gobierno y sus poderes se instituyen en beneficio del pueblo y para servir a la Nación. En ella el pueblo deposita su confianza en el poder transformador y reivindicador de la ley.

2.3.2.2 La Ley.

En México la principal fuente del Derecho Fiscal es la ley, como se desprende del contenido del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política del país, que dispone la obligación de contribuir al gasto público de la Federación, Estados, y Municipios, de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes.

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:
IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.¹⁰

En el precepto transcrito, se consagran las garantías tributarias, de las cuales, la ley representa el principio de legalidad, pilar importante del Derecho Fiscal puesto que nada puede ser exigible sino está establecido en la ley. Refuerza este postulado artículo 73, fracción VII de nuestra Carta Magna correlacionado con el artículo 72 inciso h), al establecerle como atribución del Congreso de la Unión el discutir y aprobar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y en caso de formación de leyes o decretos que versen sobre contribuciones o impuestos deberán ser discutidos primero en la Cámara de Diputados, siendo ésta, la cámara de origen para iniciar leyes en materia fiscal.

¹⁰ Artículo 31 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por consiguiente si el primero de los dispositivos legales estatuye que las contribuciones deben estar establecidas en ley, correlativamente el segundo dispositivo jurídico otorga la facultad de establecer tales contribuciones al órgano en quien deposita la Constitución la tarea de realizar la actividad legislativa.

2.3.2.3 Jurisprudencia

En nuestro Sistema Jurídico Mexicano, la jurisprudencia tiene gran importancia como fuente de Derecho, ya que la mayoría de las reformas e innovaciones que se introducen en nuestras leyes fiscales, ya sea porque se detecten errores o se precisen conceptos, obedecen a sentencias que los órganos jurisdiccionales han emitido en una serie de casos análogos. Sin embargo, debemos entender que la jurisprudencia, por si misma no modifica, deroga o crea a las leyes fiscales, sino que únicamente puede determinar la conveniencia y, en su caso, el contenido de la modificación, derogación o creación de esas leyes que se haga a través de los órganos competentes para ello.

De acuerdo con lo prevenido en el octavo párrafo del artículo 94 Constitucional “La ley fijará los términos en que sea obligatoria la jurisprudencia que establezcan los Tribunales del Poder Judicial de la Federación sobre interpretación de la Constitución, leyes y reglamentos federales o locales y tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano, así como los requisitos para su interrupción y modificación”.

En el caso específico de la materia tributaria, tres son los tribunales del fuero federal a los que la ley autoriza para fijar jurisprudencia: la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa y el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Es así como a través de la actuación de estos órganos jurisdiccionales se puede disponer de los precedentes judiciales de observancia obligatoria, que sirven de guía para la solución de determinados problemas.

1. Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. La jurisprudencia que establezca la Suprema Corte de Justicia, funcionando en Pleno o en Salas, es obligatoria para éstas en tratándose de la que decreta el Pleno, y además para los

Tribunales Unitarios y Colegiados de Circuito, los juzgados de Distrito, los tribunales militares y judiciales del orden común de los Estados y del Distrito Federal, y tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales. Las resoluciones constituirán jurisprudencia, siempre que lo resuelto en ellas se sustenten en cinco sentencias ejecutorias ininterrumpidas por otra en contrario, que hayan sido aprobadas por lo menos por ocho ministros si se tratara de jurisprudencia del pleno, o por cuatro ministros, en los casos de jurisprudencia de las salas.

2. Jurisprudencia de los Tribunales Colegiados de Circuito. La jurisprudencia que establezca cada uno de los Tribunales Colegiados de Circuito es obligatoria para los tribunales unitarios, los juzgados de Distrito, los tribunales militares y judiciales del fuero común de los Estados y del Distrito Federal, y los tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales. Las resoluciones de los Tribunales Colegiados de Circuito constituyen jurisprudencia siempre que lo resuelto en ellas se sustente en cinco sentencias no interrumpidas por otra en contrario, y que hayan sido aprobadas por unanimidad de votos de los magistrados que integran cada tribunal colegiado.
3. Jurisprudencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Esta entidad como su nombre lo dice es un Tribunal Fiscal y Administrativo, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, integrado por salas regionales y cuya competencia obedece a una división territorial de la República. A este tribunal le corresponde conocer en primera instancia de los juicios promovidos contra resoluciones definitivas, provenientes de las autoridades fiscales y administrativas.

Los requisitos que deben de reunirse para la configuración de la jurisprudencia son los siguientes:

- a) Cinco ejecutorias sobre asuntos similares, resueltas en un mismo sentido.
- b) Las cinco ejecutorias deben ser consecutivas, ya que si se ven interrumpidas por lo menos por una en la que se sustente un criterio contradictorio, la jurisprudencia no se consuma.

- c) Finalmente debe contarse con un consenso favorable de la mayoría de los Ministros o Magistrados según sea el caso.

El fin que persigue la jurisprudencia es el de sentar criterios firmes y uniformes en lo tocante a la interpretación de la Constitución, leyes, reglamentos y tratados internacionales, resultaría ilógico considerarla eterna e inmutable, puesto que la evolución misma del Derecho y de los factores circunstanciales que inciden sobre la realidad social, en un momento dado pueden orillar a los juzgadores a variar tesis preestablecidas, como consecuencia de lo que debe ser la realización de la justicia. De ahí que el artículo 194 de la Ley de Amparo establezca: “La jurisprudencia se interrumpe dejando de tener carácter obligatorio, siempre que se pronuncie ejecutoria en contrario por ocho ministros, si se trata de la sustentada por el pleno; por cuatro, si es de una sala, y por unanimidad de votos tratándose de la de un Tribunal Colegiado de Circuito”.

Es decir, basta con que se presente una tesis contradictoria para que desaparezca tanto la jurisprudencia del Pleno como la de las Salas. Si posteriormente la tesis contraria se ve forzada por cuatro ejecutorias más que reúnan los respectivos consensos mayoritarios, se habrá generado nueva jurisprudencia sobre el asunto que se trate. No obstante con la interrupción de la jurisprudencia puede presentarse a la creación de estados de incertidumbre jurídica.

La jurisprudencia puede definirse como la interpretación habitual, constante y sistemática que llevan a acabo los tribunales con motivo de la resolución de casos que son sometidos a su jurisdicción y que, por disposición de la ley, se convierte en precedente de observancia obligatoria para fallos posteriores, tanto para el órgano jurisdiccional que la establece, como para los tribunales que substancias instancias posteriores.

En otras palabras, la jurisprudencia, en realidad, no viene a ser fuente formal, sino una fuente real, de las leyes fiscales. Por ello, el estudio de las sentencias que en materia fiscal expiden nuestros tribunales, muchas veces nos explica y orienta el porqué de las

reformas introducidas a las leyes tributarias y de ello deriva que la jurisprudencia tenga una enorme importancia.

2.3.2.4 Tratados Internacionales.

Los tratados internacionales pueden definirse como los acuerdos de voluntades celebrados entre dos o más Estados soberanos en el ámbito internacional, con el objeto de sentar las bases para la solución pacífica de problemas comunes. De esta definición se desprenden los siguientes elementos:

- a) Constituyen un acuerdo de voluntades, es decir, un pacto derivado de mutuo y libre consentimiento de las partes signatarias.
- b) Exclusivamente pueden llevarse a cabo mediante la intervención de los “sujetos de Derecho Internacional”, que no son otros que los Estados que componen la comunidad internacional y cuya soberanía, independencia e integridad territorial, se encuentran reconocidas y respetadas por los demás miembros de dicha comunidad.
- c) Los tratados deben otorgarse entre un mínimo de dos Estados; sin embargo, pueden revestir la forma de Convenciones internacionales, cuando son suscritos por una pluralidad de naciones afectadas o interesadas en la materia de que se trate.
- d) Los tratados internacionales aparecen como instrumentos de conciliación cuyo objetivo radica en el establecimiento de bases y reglas generales de observancia obligatoria para los Estados signatarios, que tienden a prevenir y solucionar las inevitables controversias y fricciones provenientes de las relaciones internacionales.

El artículo 1 de la Convención de Viena de 1969 sobre los Derechos de los Tratados señala que dichos tratados son un “Acuerdo Internacional entre Estados al cual se aplica el Derecho Internacional, que comprende un documento o también dos o más documentos relacionados entre sí, sin que importe su nombre correcto”.

Los Tratados Internacionales pueden alcanzar efectos obligatorios, es necesario que cada Estado signatario los incorpore a su legislación interna y los aplique como si fueran leyes de rango constitucional, ya que de otra forma, ante la falta de coercibilidad que caracteriza a las normas internacionales, correrían el riesgo de convertirse en letra muerta. Por esa razón, se les incluye, entre las fuentes formales del Derecho.

El artículo 133 de la Ley Suprema dispone que: “Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados”. De modo que en términos generales, nuestra Carta Magna atribuye a los Tratados Internacionales la calidad de Ley Suprema del País, a condición de que reúnan tres requisitos:

- * Que no contengan estipulaciones contrarias a cualquier norma constitucional.
- * Que sean celebrados directamente por el Presidente de la República, en su capacidad de Jefe del Estado Mexicano.
- * Que sean aprobados o ratificados por el Senado de la República, quien es el cuerpo representativo de las entidades Federativas ante el Gobierno Federal y que, como tal debe intervenir en todos los procesos de configuración de normas jurídicas de aplicación obligatoria en todo el territorio nacional.

La importancia que tienen los Tratados Internacionales como fuente formal del Derecho Tributario Mexicano es mucha, en virtud de que esta clase de acuerdos de voluntades está llamada a resolver una serie de complejos problemas económicos internacionales, que suelen agruparse bajo el rubro de doble imposición internacional, y que actuaban como factores de encarecimiento de todo tipo de operaciones de importación y

exportación de artículos de consumo, bienes de capital, conocimientos tecnológicos, así como de operaciones de financiamiento internacional.

Ante esta clase de problemas, surgen los Tratados Internacionales en materia tributaria, que pueden coadyuvar a resolverlos de manera eficaz, mediante la fijación de impuestos con tasas diferenciales o de un solo impuesto cuyos rendimientos se distribuyan entre los países involucrados proporcionalmente al Estado de su Balanza Comercial.

2.4 Definición de Derecho Tributario.

Dino Jarach sostiene que, el Derecho Tributario es el conjunto de normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos. La ciencia del Derecho Tributario tiene por objeto el conocimiento de esas normas y principios.

Manuel Andreozzi define al Derecho Tributario como: “rama del Derecho Público que estudia los principios, fija las normas que rigen la creación y percepción de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres de las relaciones del Estado con el administrado que está obligado a pagarlos”¹¹.

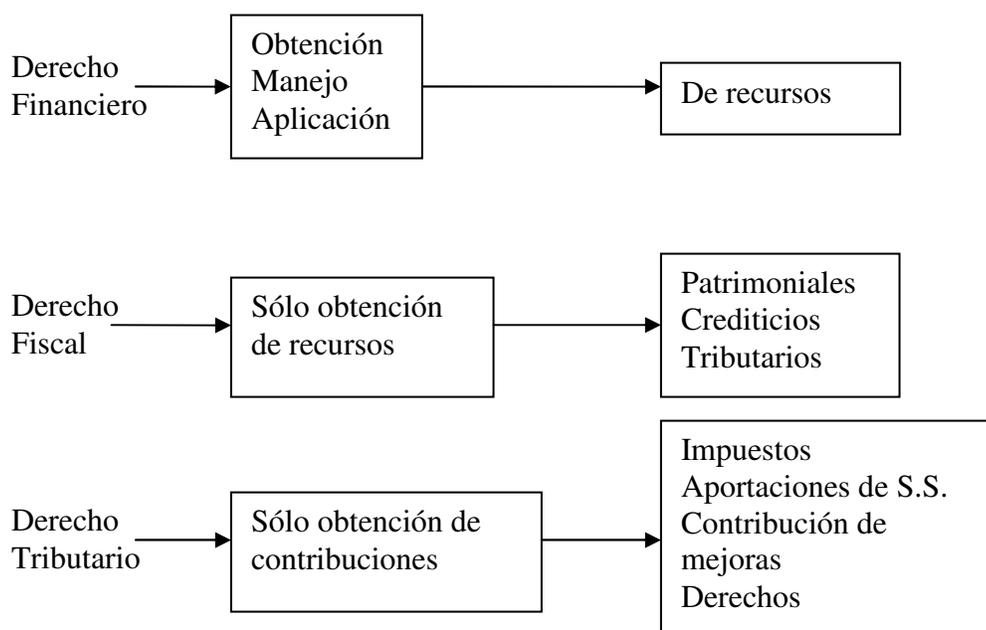
El derecho tributario es distinto al derecho fiscal, debido a que el derecho fiscal se refiere a todos los ingresos que el Estado percibe, mientras que el derecho tributario se enfoca a los tributos, a los impuestos. Por lo que podemos decir que el derecho tributario es la parte especial y el derecho fiscal la parte general.

2.4.1 Diferencia entre Derecho Financiero, Derecho Fiscal y Derecho Tributario.

- Derecho Financiero: Regula los actos cumplidos por el Estado: a fin de procurar los medios de financiamiento para atender los gastos públicos; a fin de realizar estos últimos; y los que se relacionan con la administración de los bienes que le pertenecen.

¹¹ Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis. ED. 2000

- Derecho Fiscal: Incorpora los principios y normas según los cuales el Estado percibe los recursos resultantes de la contraprestación por los particulares, en pago de los servicios públicos que les son dados, los derivados de la explotación de bienes del dominio público originario, y de las empresas de que sea titular, como igualmente los percibidos por el uso del crédito público.
- Derecho Tributario: Conjunto de materias exclusivamente relativas a la actuación del Estado en uso del poder de imposición, esto es, el de crear tributos exigibles a los particulares.



2.4.2 Antecedentes del Derecho Tributario en México.

- Derecho Tributario de los Aztecas. El tributo en la sociedad mexicana nació de la actividad laboral, del estado social al que pertenecía el individuo, de la tenencia de la tierra, así como de la guerra. Los aztecas dieron lugar a una administración en especie, que proveía la posibilidad de que no existiera moneda. Diversas contribuciones para el gasto público se hacían también por medio de servicios. Es decir, en vez de dinero, se procuraron los servicios de las personas o los productos de su trabajo.

Todos los habitantes del Imperio Azteca estaban obligados a contribuir con los impuestos, a excepción de los sacerdotes, nobles, niños, huérfanos y esclavos. Los agricultores entregaban parte del producto de su trabajo, y los comerciantes y artesanos objetos propios de su oficio. Los pueblos derrotados por los aztecas mantenían su autonomía local, pero pagaban un tributo anual y sus jefes tenían que hacer una visita oficial al pueblo vencedor para testimoniar su fidelidad.¹²

Existió una clase denominada “*pochteca*” cuyos miembros viajaban cambiando productos locales por mercancías extranjeras, pero también tuvieron funciones políticas, espiando las ciudades por conquistar, e incluso informando a los aztecas acerca del tributo que se establecía en esas regiones para poder exigirlos con posterioridad al pueblo azteca.

Era costumbre de los gobiernos indígenas imponer tributos a las tribus vencidas, pero no habían ideado un sistema para imponer su pago sin declarar una nueva guerra. Los tributos que debían aportar las ciudades o aldeas sometidas eran variables, de acuerdo a un pacto celebrado entre los representantes de los vencedores y los vencidos. El total de los tributos recibidos se repartía entre los miembros de la Triple Alianza; los tributos eran recogidos dos veces al año y almacenados en las tesorerías de estas capitales de la liga.

Existió una gran organización para la recaudación de los tributos, a cargo de los calpixques, quienes los depositaban en los almacenes públicos. Llevaban un registro de los tributos y de las riquezas de dichos almacenes, vigilaban la distribución de la propiedad comunal y realizaban las visitas a los pueblos vecinos para vigilar el cobro.

La teocracia azteca no permitió un mecanismo social para lograr gobernar los pueblos conquistados. Si bien es cierto los aztecas recibieron tributos de una gran cantidad de provincias. Después de la conquista, los españoles utilizaron los métodos nativos de escritura, así como los propios en los registros civiles, tales como listas de contribuyentes, a fin de que los indios pudieran entender el código español y presentar sus quejas.

¹² Porrúa Manuel, En torno al Derecho Azteca, Editorial Porrúa ED. 1991

- Bando de Miguel Hidalgo.¹³ En Septiembre de 1810 se levanta en Dolores proclamando la guerra de independencia. Tres meses después promulgó un bando de fecha 6 de diciembre de 1810, en cuya declaración segunda estableció lo siguiente:

2ª. Que cese para lo sucesivo la contribución de tributos, respecto de las castas que lo pagaban, y toda exacción que a los indios se les exigía.

Sobre esto se ve una idea clara de que no existieran tributos especiales para las castas, ni obviamente para los indios.

- Sentimientos de la Nación. En el punto 22 de este documento se estableció lo siguiente:

22. Que se quite la infinidad de tributos, pechos e imposiciones que más agobian, y se señale a cada individuo in cinco por ciento en sus ganancias, u otra carga igual ligera que no oprima tanto, como la alcabala, el estanco, el tributo, y otros, pues con esta corta contribución, y la buena administración de los beneficios confiscados al enemigo, podría llevarse el peso de la guerra y honorarios de empelados.

De lo anterior se puede observar que en esa época existía una clara conciencia de que el exceso de imposiciones agobian al pueblo, cosa que no sucede hoy en día. También se aprecia que sólo será el 5% de las ganancias de los individuos que será aportada como contribución, pues se considera este porcentaje suficiente para poder sufragar el gasto del gobierno, en la actualidad el porcentaje que se llega a pagar puede ser desde un 15 a un 40% de los ingresos.

- Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana de 1814. Dicho decreto sancionado en Apatzingán el 22 de octubre de 1814, en su artículo 36 establece:

Art. 36.- Las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa.

¹³ Tena Ramírez, Felipe. Leyes fundamentales de México, Editorial Porrúa ED. 1995

Como obligaciones de los ciudadanos se encontraban establecidas en su artículo 41:

Art. 41.- Las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son: una entera sumisión a las leyes, un obediencia absoluta a las leyes, un obediencia absoluta a las autoridades constituidas, una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos, un sacrificio voluntario de los bienes y de la vida cuando sus necesidades lo exijan. El ejercicio de estas virtudes forma el verdadero patriotismo.

Con los preceptos señalados se afirma que a través de las contribuciones no se puede extorsionar a la sociedad. No cabe duda de que una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos debe formar, entre otras cuestiones, un verdadero patriotismo, concepto muy lejano a la cultura de no pago de impuestos que prevalece en nuestro país.

- Reglamento provisional público del imperio Mexicano de 1822. Este Reglamento realizado bajo el periodo de Iturbide, en su artículo 15 estipulaba:

Art. 15. Todos los habitantes del imperio deben contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del Estado.

Esta es la primera vez donde se habla expresamente de la proporcionalidad en materia de impuestos. La importancia de este artículo estriba cuando considera que los miembros del Estado deben pagar sus impuestos en atención a su capacidad económica.

- Plan de la Constitución Política de la Nación Mexicana de 1823. E 1823 a propuesta de Bocanegra, la Asamblea acordó formular las bases constitucionales. La primera establecía lo siguiente:

Base 1ª. La Nación mexicana es la sociedad de todas las provincias de Anahuac o N. España, que forman un todo político.
Los ciudadanos que la componen tienen derechos y están sometidos a deberes.
... Sus deberes son: 1. Profesar la religión católica, apostólica y romana, como única del Estado. 2. Respetar las autoridades legítimamente establecidas. 3. No ofender a sus semejantes. 4. Cooperar al bien general de la nación.

Dicha base no establece ninguna garantía, sino una obligación genérica de cooperar al bien general de la Nación.

- Proyecto de reforma las Leyes Constitucionales de 1836. Este Proyecto de Reforma a las leyes Constitucionales de 1836, sobresale en materia tributaria, ya que fue la primera vez que se señala la garantía de legalidad en su artículo 10, que a la letra reza:

Art. 10. Son obligaciones de los mexicanos:
II. Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan.

Como se observa, en la fracción segunda ya se especifica la necesidad de que las contribuciones se encuentren establecidas en ley, principio de legalidad tributaria.

- Estatuto Orgánico Provisional de la República Mexicana de 1856. Su artículo 4 dispone:

Art. 4.- son obligaciones de los habitantes de la República; observar este Estatuto, cumplir las leyes, obedecer a las autoridades, inscribirse en el Registro Civil y pagar los impuestos y contribuciones de todas clases, sobre bienes raíces de su propiedad y las establecidas al comercio o industria que hicieren, con arreglo a las disposiciones y leyes generales de la República.

De este artículo destaca la limitante de que sólo pudieran establecerse impuestos a bienes raíces y al comercio e industria.

- Proyecto de la Constitución política de 1857. Dentro de éste encontramos el artículo 36 que resalta la estrecha relación que guarda la redacción de este precepto con el texto vigente de la Constitución, delimitándose ya claramente las tres garantías tributarias más importantes: legalidad, proporcionalidad y equidad.

Art. 36.- Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

- Constitución Política de 1857. El 5 de febrero de 1857, se promulgó una nueva Constitución de carácter eminentemente liberal, democrático e individualista, salvaguardando los derechos del individuo con el juicio de amparo. El artículo 31 de esta constitución es el modelo de nuestra Constitución actual en materia tributaria, aunque haciendo omisión de dos cuestiones importantes: no incluir al extranjero residente en el país como sujeto obligado al pago de impuestos; y no menciona la obligación de contribuir para el gasto público del Distrito Federal a cargo de sus residentes.

El artículo en cita establecía:

Art. 31.- Es obligación de todo mexicano:
II. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

- Estatuto provisional del Imperio Mexicano de Maximiliano en 1865. Maximiliano de Habsburgo expidió en 1865 el Estatuto Provisional del Imperio Mexicano que careció de vigencia y de validez jurídica. No instituía un régimen constitucional, sino un sistema de trabajo para un gobierno, en el que la soberanía se depositaba íntegramente en el emperador.

Los artículos relevantes del Estatuto establecían:

Artículo 54.- Los mexicanos están obligados a defender los derechos e intereses de su patria.
Artículo 59.- Todos los habitantes del imperio disfrutan de los derechos y garantías, y están sujetos a las obligaciones, pago de impuestos y demás deberes fijados por las leyes vigentes o que en lo sucesivo se expidieren.
Artículo 72.- Todos los impuestos para la Hacienda del Imperio serán generales y se decretarán anualmente.
Artículo 73.- Ningún impuesto puede cobrarse sino en virtud de una ley.

Lo más destacado en estos artículos es el hecho de que se introduce por primera vez en nuestro ámbito el principio de vigencia anual de las leyes fiscales; sin dejar de destacar

que, pese a la forma de gobierno, se reconocen los principios de generalidad y legalidad en el pago de impuestos.

En el Derecho Tributario existen particularismos que conforman la materia y la independizan como una rama más de Derecho; estos particularismos son:

a) La naturaleza específica de la obligación tributaria. La obligación tributaria es semejante a la del Derecho Privado, pero se distingue de esta por varias razones, entre ellas que el sujeto activo siempre es el Estado y que el objeto siempre es un dar.

b) Los caracteres de la responsabilidad. El derecho tributario 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) El procedimiento económico coactivo. La posibilidad de que la autoridad administrativa haga efectiva por sí misma la obligación a cargo del particular y sin necesidad de que éste haya consentido previa y expresamente someterse a este procedimiento sólo existe en el derecho tributario.

d) La figura jurídica de la exención. La exención es la solución que el derecho tributario 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) La sanción en el derecho tributario que concibe la reparación civil y delictual con sus propias normas. En la legislación fiscal están todas las normas necesarias para que cuando el contribuyente no cumpla voluntariamente, el Estado pueda lograr el cumplimiento forzado de la obligación y, en su caso, la indemnización por los daños y perjuicios causados por el incumplimiento, así como para sancionar al contribuyente por la infracción cometida y están en un solo ordenamiento, el Código Fiscal de la Federación, a diferencia de otras ramas.

f) El hecho de que la Hacienda Pública nunca litiga sin garantías. Este particularismo en México el fisco casi siempre litiga sin garantías, puesto que conforme con 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 las resoluciones tributarias y llegar a la resolución definitiva de la controversia sin haber otorgado garantía alguna. En realidad este particularismo consiste 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 garantías al Estado.

2.5 Importancia del Derecho Tributario

El Estado para poder llevar a cabo satisfactoriamente las actividades que le son propias, requiere de manera imprescriptible de un sustento económico. Sustento que debe provenir en su mayor parte de los ciudadanos o gobernados, que son los que directamente se benefician son las obras y servicios de interés público que el primero realiza.

Esta situación da a origen a una necesaria relación de interdependencia entre gobernados. El Estado sólo justifica su existencia a través de la gestión del bienestar colectivo en tanto que los particulares requieren de la satisfacción de un conjunto de necesidades sociales para estar en condiciones de dedicarse a actividades productivas que les permitan subsistir o mejorar su nivel de vida.

Esta relación es de carácter inminentemente económico, puesto que si el Estado necesita de elevados recursos económicos para implementar las funciones públicas, lo justo y apropiado es que tales recursos deban generarse, casi en su totalidad, en las aportaciones proporcionales derivadas de los ingresos, rendimientos o utilidades obtenidas por los ciudadanos.

Asimismo, es necesario insistir en que la relación Estado-gobernados-servicios públicos cobra en los tiempos actuales una gran importancia y trascendencia; esto debido a

que durante los últimos años, el alcance de los gastos públicos ha tendido a aumentar constantemente. A los gastos públicos debe ser esencialmente de carácter jurídico. Esa relación recíproca en virtud de la cual los particulares se desprenden de parte de su ingreso para sufragar los gastos públicos debe ser esencialmente de carácter jurídico. Es decir, debe encontrarse regida por las leyes. De otra forma, caería en la arbitrariedad y el despotismo, puesto que el Estado, siempre podría fácilmente someter a la población a toda clase de exacciones, despojos y confiscaciones sin otra tasa y medida que su libre albedrío.

El tratadista Adolfo Carretero Pérez señala: “El origen de la exigencia de legalidad se encuentra en que la soberanía fiscal puede afectara los derechos fundamentales de los individuos, libertad y propiedad, que solo pueden ser intervenidos por la Administración Financiera si existe una autorización legislativa habilitante”.¹⁴

De modo que única y exclusivamente a través de la Ley puede garantizarse que la necesaria vinculación económica entre el Estado y sus súbditos se desenvuelva en un marco de equidad, equilibrio y armonía; de tal manera que la norma jurídica debe actuar e indicar cuales son las facultades y atribuciones recaudadoras del Estado y cuales son las obligaciones correlativas a cargo de los particulares; y por la otra, hasta donde llega la potestad del poder público y cuales son, los derechos de los contribuyentes oponibles a la misma autoridad gubernamental, y los medios y procedimientos para ejercerlos.

Como hemos visto dentro del Estado ha habido un crecimiento continuo respecto de sus funciones, por lo que esto es un signo característico de que los tiempos han cambiado y han aumentado las necesidades públicas. A pesar de que el Estado cuenta con medios externos de captación de recursos para financiar su desarrollo, como los empréstitos y las misiones de bonos de deuda pública, esto no es suficiente ante las demandas sociales, al menos debería haber un incremento en la captación de los recursos internos, es decir, un aumento en las contribuciones que los ciudadanos en general se encuentran obligados a aportar al Estado, para su sostenimiento.

¹⁴ Carretero Pérez, Adolfo. Derecho Financiero. Santillana. 1998

Tal situación imprime al derecho tributario una gran importancia, ya que todo acrecentamiento en las cargas públicas va necesariamente acompañado de una evolución de mecanismos y procedimientos legales que deben regirlo, los que cada día tienden a hacerse más complejos.

Es por esto que el Sector Privado al ver que aumentan sus obligaciones contributivas y sus fricciones con el gobierno, continuamente tiende a impugnar y combatir con los medios legales a su alcance todas aquellas resoluciones hacendarias que juzgue injustificadas e improcedentes. Por su parte el Sector Público, no sólo requiere de especialistas para la ejecución de leyes y programas, sino también para llevar a cabo las tareas de proyección y planeación fiscal.

Esto nos permite presentar al derecho tributario como una disciplina de indiscutible importancia y trascendencia, por lo que su estudio no sólo debe ser disciplinado y profundo sino también constante y efectivo, pues estamos en presencia de la rama de la ciencia jurídica que suele transformarse con mayor frecuencia.

2.6 Principios que rigen el Derecho Tributario.

Los principios del Derecho Fiscal están consagrados en el artículo 31, fracción IV de la constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

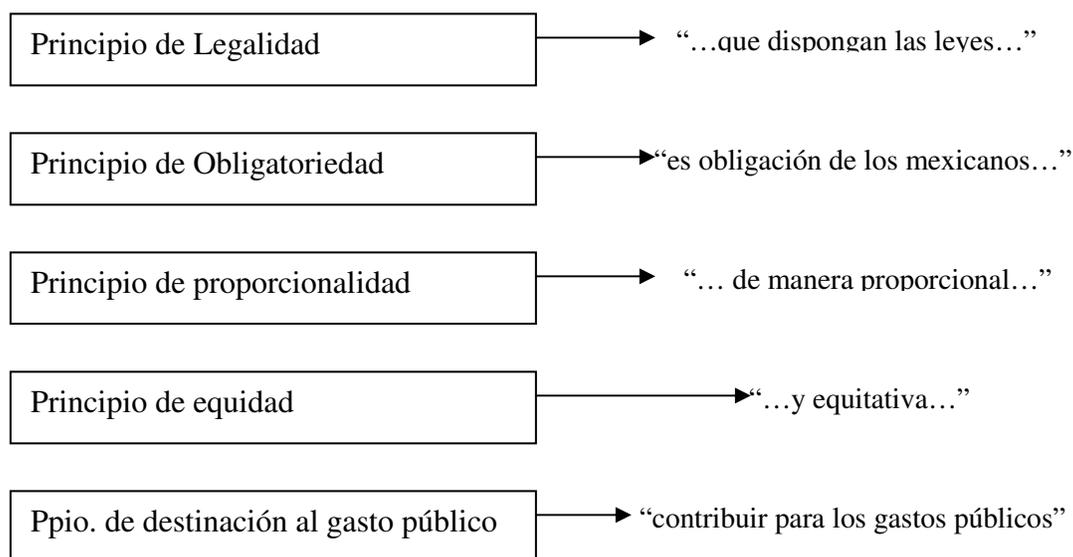
IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.¹⁵

El citado artículo contempla las llamadas garantías tributarias que son, a saber: la de obligatoriedad, proporcionalidad, equidad y legalidad

Del contenido de este artículo se desglosan los siguientes elementos:

¹⁵ Artículo 31 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

- a) Establece la obligación para todo mexicano de contribuir a los gastos públicos.
- b) Reconoce que los entes que tienen derecho a percibir contribuciones son: la Federación, el Distrito Federal, el Estado y el Municipio de residencia del contribuyente.
- c) Las contribuciones deben estar establecidas en la ley.
- d) Se deben de destinar para cubrir los gastos públicos.
- e) Deben ser equitativas y proporcionales.



2.6.1 Principio de Legalidad Tributaria.

Este principio permite al contribuyente conocer con la debida anticipación cuál es la naturaleza y cuáles son los alcances de sus obligaciones frente al fisco, así como la esfera de derechos ejercitables en contra del Estado cuando éste, en su función recaudatoria, pretenda traspasar o exceder los límites del marco jurídico a los que debe constreñirse su actuación.

Tanto las contribuciones como sus elementos deben estar establecidos en ley. Toda contribución tiene sus elementos estructurales que son:

- a) Sujeto. Es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar la contribución a favor de la autoridad fiscal, de acuerdo con las leyes tributarias.
- b) Objeto. Es la circunstancia que da lugar al pago de impuesto, es decir, lo que pretende gravar el impuesto.
- c) Base. Es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo del sujeto.
- d) Tasa. Son las listas de unidades u de cuotas correspondientes para un determinado objeto tributario.
- e) Época de pago. Es la fecha en la que se debe de pagar la contribución.

Si no se encuentran establecidos en ley los elementos esenciales de los impuestos, sería la autoridad fiscal y no la ley, como lo ordena la Constitución, la que fijaría la proporcionalidad del impuesto. Como consecuencia de ello, la tributación tendría un carácter arbitrario.

Por consiguiente podemos decir que el origen de la exigencia de legalidad financiera se encuentra en la soberanía fiscal puede afectar a los derechos fundamentales de los individuos, libertad y propiedad que sólo pueden ser intervenidos por la Administración Financiera si existe una autorización legislativa habilitante. De modo que este principio opera como una balanza que busca lo justo y adecuado equilibrio entre los dos sujetos que normalmente intervienen en la relación jurídico-fiscal.

Así también Gabino Fraga, hace notar que este principio consiste en que ningún órgano del Estado puede tomar una decisión individual que no sea conforme a una disposición general¹⁶ anteriormente citada.

Cabe destacar que este principio representa uno de los pilares fundamentales sobre los que el Derecho Fiscal se sustenta. Empero, no está por demás concluir con lo siguiente:

¹⁶ Fraga, Gabino. Derecho Administrativo. ED. Porrúa 1998

- La autoridad hacendaria no puede llevar acabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.
- Los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les imponga las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.
- Este principio actúa como una importante limitación al ejercicio del poder público y como una especie de escudo protector de la esfera de derechos de los particulares.

Por tanto, la ley se convierte en un instrumento limitante del ejercicio del poder, al posibilitar que aquel solo se manifieste en los términos previstos en aquella. La ley opera como un medio de habilitación jurídica al conferir sólo potestades expresas y específicas que se erigen en las únicas posibilidades de ejercicio del poder.

2.6.2 Principio de constitucionalidad.

El principio de constitucionalidad actúa como complemento de legalidad, ya que no basta con que la relación jurídico-tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable, sino que esta ley debe encontrarse además fundada en los correspondientes preceptos constitucionales, o al menos no debe contradecirlos. Podemos decir que este principio basa su existencia en una norma suprema y jerárquicamente superior a todas las demás: la Constitución.

La Constitución establece los principios fundamentales de todo orden jurídico a manera de enunciados generales, lo cual significa que todas las normas restantes derivan de ella y no pueden contradecirla o alterar el sentido de esos enunciados generales.

El Derecho Mexicano es eminentemente constitucionalista, todo lo fundamenta, lo crea y le otorga validez. Esto trae como consecuencia que las Leyes Secundarias tengan que ajustarse y respetar los principios y enunciados constitucionales, puesto que de lo contrario su invalidez e inaplicabilidad a casos concretos pueden ser declarada por los Tribunales

Federales, a solicitud de cualquier interesado, mediante la interposición del Juicio de Amparo.

Como sabemos las normas jurídico-tributarias, al igual que el resto de la legislación ordinaria emanan de la Constitución, y como consecuencia, deben sujetarse a sus principios y disposiciones. Aun cuando la materia propiamente fiscal no es objeto de un tratamiento detallado y preciso por parte de nuestra Constitución, es evidente que en los artículos 31, fracción IV, 72 inciso h), 73 fracciones VII y XXIX y 131 aparecen consagrados los principios fundamentales de nuestro sistema tributario.

2.6.3 Principio de Supremacía de la Ley

Este principio consiste en “la superioridad de la ley respecto de las demás fuentes del Derecho a excepción de la Constitución.”¹⁷

2.6.4 Principio de Obligatoriedad.

Conforme a la fracción IV del artículo 31 constitucional, “es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público”. Si bien es cierto, sí es obligación de los mexicanos también de los extranjeros, hipótesis omitida en el precepto constitucional citado. Los extranjeros deben ser colocados en el mismo nivel que los mexicanos cuando residen en territorio nacional o cuando obtienen recursos de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

Los extranjeros nunca han estado excluidos del pago del tributo. Las leyes secundarias han impuesto a los extranjeros y personas morales extranjeras la obligación de pagar las contribuciones ordinarias o extraordinarias y a satisfacer cualquiera otra prestación pecuniaria, siempre que sean ordenadas por las autoridades correspondientes.

Hoy en día, esta obligación para los extranjeros se encuentra regulada en el artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que establece lo siguiente:

¹⁷ Paredes Montiel, Marat y Rodríguez Lobato Raúl. El principio de reserva de ley en materia tributaria. ED. Porrúa 2001 Pág. 41

Artículo 1 Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.¹⁸

De las últimas dos fracciones resalta el hecho de que se especifica que una persona residente en el extranjero pero que tenga un establecimiento en el país, o bien, que sus ingresos provengan de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional, está obligada a pagar el Impuesto Sobre la Renta respecto de sus ingresos atribuibles a ese establecimiento o a dichas fuentes.

Por lo tanto, los extranjeros se encuentran también obligados al pago de los impuestos, aun cuando la Constitución sólo habla de los mexicanos, ello, se reitera, cuando residen en territorio nacional o tienen una fuente de ingresos en el mismo.

Por otra parte, la obligación tributaria se deriva de la necesidad de proporcionar al Estado Mexicano los medios suficientes para que pueda satisfacer las necesidades públicas o sociales a cargo, ello en el supuesto de que existan actos particulares ejecutados por los contribuyentes, suficientes para adecuarse en las hipótesis de causación previstas en ley, que le dan origen a la obligación fiscal.

La única opción que tiene el individuo es la de decidir entre llevar a cabo o no las actividades que provocan el nacimiento de la obligación tributaria. Una vez optado por realizarlas, es obligatorio pagar las contribuciones correspondientes.

¹⁸ Artículo 1 Ley del Impuesto Sobre la Renta

Una vez existente la obligación tributaria, la autoridad fiscal está facultada para hacerla efectiva mediante el uso de todas las atribuciones que le confiere el hecho de ser un órgano representativo de los poderes públicos. El cobro de la contribución es un acto de soberanía que le permite a la Administración Pública ejercitar plenamente su competencia de imperio. Por ello, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público está facultada al cobro y, en caso de incumplimiento, a la ejecución forzosa.

Ahora bien, una vez integrado el sistema nacional de contribuciones hay que determinar como se aplicarán a los sujetos que por ubicarse en esas hipótesis de la ley tributaria y de los tratados internacionales se encuentran obligados a contribuir al gasto público del Estado.

En esa virtud, debemos precisar que tanto las personas físicas y morales nacionales como las extranjeras deben observar la mencionada legislación, y por ende ser consideradas por la legislación tributaria como sujetos pasivos en la relación jurídico tributaria, ya como sujetos pasivos directos o como responsables solidarios, por ser residentes o por tener algún establecimiento permanente o base fija en nuestro país.

De esta manera es lógico pensar que un nacional tenga que estar obligado a observar las disposiciones tributarias de su país de origen, más no parece tan claro explicar la razón por la que se constriñe a los extranjeros a contribuir al gasto público de un país del que no se es parte integrante.

Al respecto, han surgido diversas doctrinas que explican que al igual que un nacional, el extranjero al internarse de alguna forma en territorio nacional adquiere no sólo los mismos derechos, sino también algunas obligaciones, y que sólo gozará de ciertos beneficios que se otorguen dentro de la misma legislación nacional o en un tratado internacional en el que impere la reciprocidad internacional.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.”

En consecuencia, se propone hacer una revisión de los tratados que están en vigor y de los que México ha sido parte, para hacerlos acordes con la legislación interna de nuestro país, en especial con la Ley del Impuesto Sobre la Renta, con la finalidad de respetar las garantías individuales de los mexicanos, pues so pretexto de que se está aplicando un tratado internacional cuya aplicación sale de nuestras fronteras, se llegan a cometer abusos en la revisión y cobro que realizan los gobiernos extranjeros

2.6.5 Principio de Proporcionalidad.

El principio de proporcionalidad consiste en que todas las leyes impositivas, por mandato constitucional, deben establecer tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de sus capacidad económica, para así afectar una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado, distribuyendo la carga entre todas las fuentes de riqueza del país.

2.6.6 Principio de Equidad.

Principio de equidad, este consiste, por mandato constitucional, en que las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igual a todos los contribuyentes de un mismo tributo.

2.6.7 Principio de Reserva de Ley.

Este principio en materia tributaria se refiere a que “sólo mediante ley votada, aprobada y expedida por el órgano del Estado que tiene conferida la potestad legislativa pueda exigirse al gobernado el pago de contribuciones con miras a soportar la cobertura financiera que entraña la producción de los bienes y servicios públicos.”¹⁹

¹⁹ Jiménez González, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. ED. Ecafsa. 1997 p.183

Mediante tal previsión constitucional se establece una reserva expresa a favor del legislador para erigir en torno a él el monopolio del llamado a contribuir para los gastos públicos. Nadie, a partir de dicho principio, puede en consecuencia a ser obligado a soportar el cumplimiento de una obligación a título de tributo si la causa invocada para ello no se halla explícita en una ley en sentido formal y material.

El principio de reserva de ley entraña el inalienable derecho social a la autoimposición, merced a él se garantiza que la sociedad no soporte más cargas tributarias que aquellas que la misma se autoimponga. En las democracias presidencialistas el órgano legislativo, como representante del pueblo y portador de tal voluntad soberana, al asegurar para sí el monopolio del llamado a contribuir garantiza que no haya afectaciones a derechos y bienes del gobernado vía imposición de cargas tributarias a través de decisiones provenientes de los órganos de la Administración Pública.

2.6.8 Principio de Destinación al Gasto Público.

Por último, los impuestos deben de ser destinados al gasto público para así poder satisfacer las necesidades colectivas, en otras palabras, procurar el bien común.

Por todo lo antes expuesto en este capítulo es necesario hacer mención que la piedra angular de nuestro sistema tributario descansa en el principio de legalidad, conforme al cual actúa la autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultad para ello por una ley aplicable al caso; en tanto que los causantes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes, que también previa y expresamente les impongan las leyes fiscales, y exclusivamente pueden hacer valer ante el fisco los derechos que esas mismas leyes le confieren.