

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN
FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGÍA



TESIS

**PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD EN LA TRIBUTACIÓN DE LAS PERSONAS
FÍSICAS: ANÁLISIS DE LOS FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES Y
LEGALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS
EN MÉXICO.**

PRESENTA

SAUL TRISTAN DE LA CRUZ

**PARA OBTENER EL GRADO DE DOCTOR EN DERECHO CON ORIENTACIÓN
EN DERECHO PROCESAL**

DICIEMBRE 2015

INDICE

| | |
|---|-----------|
| Introducción..... | 4 |
| I - Aspectos Generales sobre la tributación..... | 9 |
| 1. La constitucionalidad del tributo..... | 9 |
| 1.1 Antecedentes del derecho tributario..... | 11 |
| 2. El derecho financiero y el derecho tributario..... | 13 |
| 3. Los contenidos esenciales del derecho tributario..... | 28 |
| 4. La obligación tributaria..... | 46 |
| II - Aspectos Generales de los principios en el derecho tributario..... | 57 |
| 1. Los principios constitucionales del derecho tributario..... | 57 |
| 2. Los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad tributaria..... | 74 |
| 2.1 El fundamento doctrinal del principio de proporcionalidad tributaria..... | 74 |
| 2.2 El principio de proporcionalidad tributaria en la jurisprudencia mexicana..... | 83 |
| 2.3 La fundamentación doctrinal del principio de equidad tributaria..... | 85 |
| 2.4 El principio de equidad en la jurisprudencia mexicana..... | 88 |
| III- La tributación de las personas físicas..... | 93 |
| 1. Relevancia del estudio de la tributación de las personas físicas y morales en México..... | 93 |
| 1.1 Precisiones sobre la tributación de la renta de las personas físicas y su distinción de la tributación de las personas morales..... | 102 |
| 1.2 El impuesto sobre la renta de las personas físicas en México..... | 105 |
| 2. Regímenes Especiales..... | 139 |
| 2.1 Régimen de Incorporación Fiscal..... | 139 |

| | |
|--|-----|
| 2.2 De los Regímenes Fiscales Preferentes y de las Empresas Multinacionales..... | 141 |
| 3. Gestión del impuesto de la renta de las personas físicas..... | 142 |
| 3.1 La declaración en la ley del impuesto sobre la renta con referencia a las personas físicas..... | 143 |
| 3.2 Deducciones en la ley del impuesto sobre la renta con referencia a las personas físicas..... | 146 |
| 4. Estímulos fiscales en la ley del impuesto sobre la renta con referencia a las personas físicas..... | 148 |
| IV- Régimen Sancionador y orden jurisdiccional del impuesto sobre la renta de las personas físicas..... | 154 |
| 1. Infracciones y sanciones tributarias en materia e impuesto sobre la renta..... | 154 |
| 1.1 Introducción al estudio del régimen sancionador y el orden jurisdiccional..... | 154 |
| 2. Infracciones fiscales..... | 168 |
| 2.1 Sujetos que intervienen en las infracciones y sanciones tributarias..... | 187 |
| 3. Los delitos fiscales..... | 187 |
| 4. Procedimiento sancionador tributario..... | 196 |
| 4.1 Procedimientos administrativos en materia de infracciones y sanciones tributarias con referencia al impuesto sobre la renta de las personas físicas..... | 196 |
| 4.2 El procedimiento administrativo de ejecución..... | 202 |
| 5. Orden jurisdiccional..... | 205 |
| 5.1 Recurso contencioso- administrativo..... | 205 |
| Conclusiones..... | 223 |
| Bibliografía..... | 231 |

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD EN LA TRIBUTACIÓN DE LAS PERSONAS FÍSICAS: ANÁLISIS DE LOS FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES Y LEGALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN MÉXICO.

Introducción

El tema de investigación de la tesis doctoral que a continuación se presenta se titula: Proporcionalidad y equidad en la tributación de las personas físicas: Análisis de los fundamentos constitucionales y legales del impuesto sobre la renta de las personas físicas en México.

Es evidente que las necesidades colectivas que se desarrollan en el seno del Estado requieren de la cooperación de aquellas voluntades que encuentran sujetas al régimen Estatal. Por ello el derecho tributario es una rama del derecho público que proporciona al Estado los instrumentos adecuados para dirigir la voluntad de los ciudadanos del Estado hacia el cumplimiento de un fin determinado que es el de pagar las contribuciones. El derecho esencialmente como sistema de ordenación pretende que los hombres se adhieran a los supuestos que la ley establece para interactuar de la forma como el legislador lo ha determinado.

Pero en ello no subyace solo la voluntad del legislador, el principio de separación de poderes inmanente a los Estados modernos, sabe que el poder legislativo se contrapesa con el poder ejecutivo y el poder judicial. Pero si subsiste un logro en la característica como se verá *ex lege* del impuesto y esta ha sido en que se le ha arrebatado no sin sacrificios a los poderes ejecutivos, la facultad de las imposiciones que se utilizaba con fines arbitrarios en otro tiempo basada en tradiciones medievales. Al apropiarse el legislativo de la facultad de las imposiciones y de la aprobación del presupuesto para la operatividad del gasto público no hace otra cosa, más que democratizar una función social y con ello corresponder a la legitimidad que se les ha encomendado como representantes.

Pero los órganos legislativos no son inequívocos en sus actos. Por ello en el derecho positivo siempre está vigente el juicio de legitimidad que corresponde al apoyo que las normas reciben de la sociedad y el examen de constitucionalidad que de las normas está autorizado a realizar por la Constitución mexicana el órgano judicial. Por ello es de la Constitución de la cual deriva el sistema de fuentes al que ha de cernirse el derecho tributario y las consiguientes imposiciones y los objetivos para los cuales los impuestos han sido creados tienen que ir encaminados para lograr los valores y las normas programáticas (cuando sea necesario) de la Constitución.

Ante la diversificación impositiva el impuesto sobre la renta es de los más significativos para los gobiernos, ya que se trata de ingresos tributarios obtenidos de los sujetos pasivos quienes tienen asumen obligaciones tributarias frente al Estado sin contraprestación, cuando se trata de impuestos. El impuesto sobre la renta está muy relacionado con la capacidad económica del contribuyente por lo que se le puede observar desde distintas ópticas como un ingreso tributario del que el Estado suele ser muy dependiente, pero también como una muestra que permite medir la capacidad económica de los contribuyentes. Puesto que en este impuesto lo que se grava es la renta de las personas sean físicas y morales.

Pero nuestro trabajo se centra particularmente en la investigación y análisis del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Este impuesto tiene una característica esencial puesto que se configura en el carácter personal de la renta. Por ello se le denomina a configuración imposición personal sobre la renta.

El capítulo primero contiene la explicación relativa a los aspectos generales de la tributación, para lo cual se analiza la constitucionalidad del tributo, los antecedentes del derecho tributario, la distinción entre el derecho financiero y el derecho tributario. Se estudian los contenidos esenciales del derecho tributario y el concepto de la obligación tributaria.

En el capítulo segundo capítulo se estudian los principios constitucionales del derecho tributario, el análisis se particulariza desde la perspectiva doctrinal y

jurisprudencial en los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad. El fundamento doctrinal del principio de proporcionalidad tributaria.

Aunque los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, constan de una larga tradición en el derecho tributario, su aplicación efectiva como garantías del contribuyente en el régimen sancionador en la disciplina del derecho tributario no ha recibido el estudio que se merece. Estos principios de larga tradición histórica se encuentran consignados en diversos instrumentos normativos internacionales como la Declaración Universal de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, el artículo 18 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, en el caso de la proporcionalidad y el principio de equidad particularmente en el artículo 31, fracción IV en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Desde el ámbito jurisdiccional, la aplicación jurisprudencial en el caso de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sido bastante amplia, como también en la esfera del derecho comparado con resoluciones jurisdiccionales del Tribunal Constitucional Español y en el ámbito de la Unión Europea con resoluciones jurisdiccionales del Tribunal de Justicia (TJCE), estas transformaciones en sentido conjunto le han concedido un particular impulso al estudio doctrinal para el mejoramiento de estos principios jurídicos de proporcionalidad y equidad tributaria, en la búsqueda por la consolidación de garantías fiscales para el contribuyente, garantías en el sentido como la doctrina constitucional y de los derechos humanos entiende a la ley, dado que los derechos humanos irradian en el resto del ordenamiento jurídico.

En consecuencia, la justicia de lo contencioso administrativo actualmente se encuentra en una incesante transformación que la obliga también a tutelar derechos humanos, que sería aplicable a que la jurisdicción de lo contencioso administrativo sea un órgano corrector de la administración pública cuando esta se excede en su discrecionalidad y lesione derechos patrimoniales del contribuyente que se reflejan en un coarte de derechos económicos y de propiedad de los contribuyentes en su garantía constitucional a la libre competencia. Es por ello que

el estudio de estos principios que emanan directamente de la constitución y de la ley, que de acuerdo al artículo 1° de la Constitución y el artículo 133° es ley suprema del Estado Mexicano, los ordenamientos secundarios son en su conjunto: el Código Fiscal de la Federación, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, y en la cada vez más transformada justicia constitucional la jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación y la jurisprudencia de los poderes judiciales locales en sus ámbitos de competencia de acuerdo a lo estatuido por el principio de federalismo fiscal y de subsidiariedad.

El capítulo tercero se enfoca en el tema de la tributación a las personas físicas en México; tributación que se refleja de forma muy particular por el carácter personalista del tributo en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. En México. En el capítulo se realizó un análisis basado en el sistema de fuentes pues los tres ordenamientos jurídicos principales son la Constitución, el Código Fiscal de la Federación y la Ley del Impuesto sobre la Renta. En el capítulo se aborda el estudio de los regímenes especiales que prevé el impuesto sobre la renta y que son el régimen de incorporación fiscal, regímenes fiscales preferentes y de las empresas multinacionales. La relación jurídico-tributaria tiene un elevado carácter técnico es por ello que es relevante también subrayar el tema de la gestión del impuesto, pues es en este aparato en el que se refleja la verdadera capacidad que tiene la administración para hacer exigibles los impuestos y por ende un indicador de la legitimidad del gobierno. Además se estudian los aspectos relativos a la declaración en la ley del impuesto sobre la renta, las deducciones y los estímulos fiscales.

En el capítulo cuarto se estudian las infracciones y sanciones tributarias en materia e impuesto sobre la renta. La evolución del constitucionalismo moderno no desprende a la Constitución del tema de la garantía. La constitución es esencialmente una norma jurídica que garantiza los derechos del ciudadano. Es este el logro del constitucionalismo estadounidense. Se suele tener una visión del derecho tributario extrema, quienes lo observan desde el enfoque de la autoridad, allí aparece la identidad de un derecho tributario represivo, otra visión desde el

punto de vista del contribuyente en el cual los impuestos son una pesada carga que se tienen que evitar. Pero existe una conciliación entre ambas posturas. Si la Constitución es la fuente positiva de la que emanan la legitimidad de las contribuciones pero también les dedica una finalidad y consiste en la contribución para el gasto público, entonces la Constitución contiene dos intereses aparentemente contrarios. Pero la conciliación es un instrumento técnico muy complejo, la finalidad de los principios constitucionales es finalmente esa resolver las contradicciones que aparecen en la realidad social del Estado, por lo tanto ajustar las normas tributarias no solamente aquellas que obligan al pago de las contribuciones, sino las más delicadas aquellas que investigan e instruyen si se han cometido infracciones y si es conducente aplicar multas, o si se trata de la configuración de un delito tributario. Para todo ello el derecho tributario tiene que dar las respuestas adecuadas pero subrayamos que ello debe acontecer en el marco de la constitucional y salvaguardando los principios constitucionales del derecho tributario, para que estos principios impregnen la relación jurídico-tributaria generando decisiones de la autoridad fiscal que sean más justas, equitativa y proporcionales hacia los derechos de los contribuyentes que tributen como personas físicas.

El impuesto sobre la renta de las personas físicas es un recurso tributario de gran utilidad para los gobiernos. Bien administrado puede ayudar al gasto público de una manera importante. Al ser un reflejo de la capacidad contributiva de los ciudadanos es un indicador de la riqueza de la economía. Pero no lo idealicemos los impuestos generan diversas reacciones en la sociedad y el impuesto sobre la renta de las personas físicas no es ajeno a resistencias o a conductas infractoras o delictivas. Por lo tanto la doctrina del derecho tributario tiene instrumentos que aportar para mejorar los mecanismos del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, propiciar una mayor función redistributiva al impuesto, trabajar en la autonomía de las entidades federativas en materia de federalismo fiscal y limitar los poderes discrecionales de las autoridades fiscales que son ejercidos en detrimento de los derechos y garantías del contribuyente.

Problema.

No es proporcional la tributación que pagan las personas físicas del pago del Impuesto Sobre la Renta.

No es equitativo la tributación de las personas físicas del Impuesto Sobre la Renta.

Planteamiento del problema.

Es proporcional pagar el Impuesto Sobre la Renta las personas físicas?

Es equitativo pagar el Impuesto Sobre la Renta las personas físicas?

Hipótesis.

No es proporcional la tributación que pagan las personas físicas del pago del Impuesto sobre la renta

No es equitativa la tributación de las personas físicas del Impuesto sobre la renta.

Capítulo Primero

Aspectos Generales sobre la tributación

1. La constitucionalidad del tributo

El Estado para cumplir sus fines, requiere de un sistema tributario, cuyo objetivo principal consiste en la recaudación de ingresos. De este modo se distinguen dos variables que se abordarán en esta tesis: el sistema tributario y la política tributaria. En primera instancia es la Constitución la máxima norma del Estado, y la que sustenta el engranaje de la maquinaria estatal.¹

Evocando la obra de CASSUNSTEIN y STEPHEN HOLMES, los derechos tienen un costo económico, porque los derechos no son meras inmunidades contra la interferencia pública, escriben CASSUNSTEIN y STEPHEN HOLMES, porque si no lo que se tendría es sería un Estado incapaz de proteger de libertades negativas

¹ “One of the characteristic features of the particular perspective on taxation that we wish to develop is its “constitutional” orientation. Throughout our discussion, a “constitution” is conceived as the set of rules, or social institutions, within which individuals operate and interact with one another. The analogy with the rules of a game is perhaps useful here. A game is described by its rules – its constitution. These rules establish the framework within the playing of the game proceeds; they set boundaries on what activities are legitimate, as well as describing the objects of the game and how to determine who wins.” BRENNAN, Geoffrey, BUCHANAN, James M., *The power to tax analytical foundations of a fiscal constitution*, Cambridge University Press, United States of America, 2006, p. 3.

como el derecho a no ser torturado por la policía,² o incluso esa incapacidad del Estado se reflejaría en algo aparentemente tan sencillo pero crucial para muchas personas y que CASSUNSTEIN y STEPHEN HOLMES observan y que es toda la maquinaria que el Estado tiene que poner en marcha para organizar las visitas a los centros penitenciarios o una de las funciones esenciales en todo proceso judicial que es el de presentar la evidencia, por ello CASSUNSTEIN y STEPHEN HOLMES afirman una realidad y esta es en que más allá de la distinción entre derechos morales, derechos positivos o derechos humanos, todos estos derechos cuestan porque los fondos que aportan los contribuyentes son la forma más efectiva de supervisar la maquinaria que el Estado pone en marcha para vigilar y cumplir los derechos que garantice una constitución.³

Es por ello que antes de discutir sobre la obligación tributaria de los ciudadanos para el gobierno se deben de apuntar algunas reflexiones. Una de ellas consiste en cuando los impuestos pueden justificarse.⁴ Recordando que el Estado es una realidad social que detenta la legitimidad y por lo tanto el poder para ordenar la vida social. Es recurrente señalar que el derecho es una técnica compleja para la legitimación de las acciones estatales.

De entre las técnicas del derecho, ha sido el derecho constitucional el que ha normado las relaciones entre el Estado y sus órganos. No en vano los principios que articulan el Estado moderno son dos principales: el principio de separación de poderes y los derechos individuales. Los derechos individuales reciben un amplio impulso bajo los esquemas de control que se implantaron en el parlamentarismo británico para controlar la hacienda pública y sustraer las decisiones fundamentales de las finanzas públicas de la esfera discrecional del poder

² HOLMES, Stephen, SUNSTEIN, Cass R., *The cost of rights*, W.W Norton & Company, United States of America, 2000, p. 44.

³ HOLMES, Stephen, SUNSTEIN, Cass R., *The cost of rights*, *op. cit.*, p. 44.

⁴ "What justifies taxation in the first place? One observation is that taxation is a way of creating economic and democratic community. Taxation is required to bring about legitimate political society in the modern form." ESKELINEN, Teppo, LAITINEN, Arto, "Taxation: Its justification and application to global contexts," En GAISBAUER, Helmut P., SCHWEIGER, Gottfried, SEDMAK, Clemens (Eds.), *Philosophical explorations of justice and taxation. National and Global Issues*, Springer, London, 2015, p. 221.

monárquico, aproximándolo así hacia el control democrático.⁵ Los estadounidenses beneficiarios de esta experiencia constitucional de poder equilibrado lo realizarían a través de la célebre consigna que define uno de los grandes momentos del constitucionalismo estadounidense: “*No taxation without representation.*”⁶

1.1 Antecedentes del derecho tributario

Los orígenes de los impuestos y por consiguiente de la obligación tributaria son antiguos. MENÉNDEZ destaca al antiguo imperio de Egipto.⁷ La antigua Grecia no fue la excepción y queda constancia de que los impuestos consistían la principal fuente de ingresos en la mayoría de las ciudades griegas.⁸ Los impuestos van aunados al modelo de Estado liberal, por lo que no es casual que sea Gran Bretaña uno de los principales exponentes del sistema impositivo.⁹ De cualquier modo el término impuesto como bien observa HENNEMAN, es un término cuyo uso fue frecuente en el medioevo aunque no tiene equivalente con su moderna aplicación.¹⁰

⁵ “It is easy to exaggerate the extent and the implications of this change, particularly if the historian chooses to associate the growth of Parliament with the series of royal depositions that occurred in England between 1327 and 1485. In fact, the successful kings of the latter Middle Ages, such as Edward III (1327-77) and Henry V (1413-22), demonstrated the very considerable political authority –and financial benefit that the crown might derive from the new accommodation; and it is as well to stress that late medieval Parliaments very largely sought to extend their influence over the executive or to effect the accountability of royal officials in either the financial or other offices of state.” ORMROD, W.M., “England in the Middle Ages,” en BONNEY, Richard (Ed.), *The rise of the fiscal state in Europe, c. 1200-1815*, 2 ed., Oxford University Press, New York, 2004, p. 20.

⁶ “No taxation without representation, embodied in the Declaration of Independence, was a rallying cry of citizens in the thirteen colonies protesting taxes levied by the British Parliament. The cry continues to be heard with respect to the income tax levied by a state, a city, or both, on nonresident workers. The latter, with respect to a city income tax, include residents of the state as well as residents of sister states.” ZIMMERMAN, Joseph F., *The silence of congress. State taxation and interstate commerce*, State University of New York Press, Albany, 2007, p. 61.

⁷ MENÉNDEZ, José Agustín, *Justifying taxes. Some elements for a general theory of democratic tax law*, Springer Science Business Media Dordrecht, 2001, p.88.

⁸ AUSTIN, M.M., VIDAL-NAQUET, P., *Economic & social history of ancient Greece. An introduction*, Trans. M.M. Austin, 2 ed., University of California Press, Berkeley, 1973, p. 121.

⁹ DAUNTON, Martin, *Trusting Leviathan. The politics of taxation in Britain 1799-1914*, Cambridge University Press, United Kingdom, 2007, p.22.

¹⁰ HENNEMAN, John Bell, *Royal taxation in fourteenth-century France, The development of war financing, 1322-1359*, Princeton University Press, New Jersey, 1971, p. 3.

En efecto, es específicamente el Reino de Inglaterra el que ofrece el ejemplo más determinante del origen del Estado Fiscal en Europa.¹¹ Como escribe W.M. ORMROD la Corona Inglesa construyó su régimen fiscal entre los siglos XII y XIII.¹² MARTIN DAUNTON caracteriza con ello que los impuestos en Bretaña consiguieron conformidad y consenso.¹³ Y esto es lo que constituye la gran diferencia entre el sistema fiscal inglés y el sistema fiscal francés según ORMROD: mientras la monarquía en Francia imponía las contribuciones por su voluntad, en cambio en Inglaterra las contribuciones se obtenían por consenso.¹⁴ El antecedente más notable al respecto se encuentra en el artículo 14 de la Carta Magna de Juan sin Tierra en 1215, en la que se les concedieron a los aristócratas ingleses algunos derechos.¹⁵ ALVIN RABUSHKA menciona que este documento significó que la monarquía estaba constreñida por un contrato escrito a los aristócratas contribuyentes.¹⁶

En Francia MICHAEL KWASS pone de relieve el fenómeno de que el gran tema de los impuestos haya tenido un significado relevante en el proceso revolucionario de 1789, aunque formula esta apreciación para demostrar las contradicciones que este tema guardó durante la Revolución Francesa. Dado que en Francia se observa la característica del privilegio.¹⁷ Es importante reparar en la distinción entre ambos regímenes fiscales – el francés y el inglés- propiciados por sus respectivas monarquías. En efecto estas diferencias se produjeron por el particular desarrollo

¹¹ Se ha tomado el concepto de Estado fiscal del título de la siguiente obra: BONNEY, Richard (Ed.), *The rise of the fiscal state in Europe, c. 1200-1815*, 2 ed., Oxford University Press, New York, 2004. Para no generar confusión se aclara que por Estado fiscal se entiende un término dirigido a definir los regímenes fiscales que aparecieron en los inicios del Estado moderno.

¹² ORMROD, W.M., "England in the Middle Ages," en *op. cit.*, p. 27.

¹³ DAUNTON, Martin, "The politics of British taxation, from the Glorious Revolution to the Great War," en YUN-CASALILLA, Bartolomé, O'BRIEN, Patrick K. (Ed.), *The rise of fiscal states. A global history, 1500-1914*, 3 ed., Cambridge University Press, New York, 2012, p. 112.

¹⁴ ORMROD, W.M., "England in the Middle Ages," *op. cit.*, p. 20.

¹⁵ SEPULCHRE, Vincent, *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, Larcier, Bruxelles, 2005, p. 21.

¹⁶ "The importance of the Magna Carta cannot be overstated. It was a formal expression of law which the king, his judges, and other officials were in principle expected to honor." RABUSHKA, Alvin, *Taxation in colonial America*, Princeton University Press, New Jersey, 2008, p. 74.

¹⁷ KWASS, Michael, *Privilege and the politics of taxation in eighteenth century France, Liberté, égalité, fiscalité*, Cambridge University Press, New York, 2006.

de ambos Estados.¹⁸ En Inglaterra el siglo XVII fue determinante para el crecimiento de los ingresos del gobierno.¹⁹

Finalmente es en el siglo XIX cuando de acuerdo a la doctrina las ideas fiscales consiguen un arraigo entre los líderes políticos y los legisladores.²⁰ En este siglo los gobiernos de los Estados comienzan a depender en gran medida de los ingresos.²¹ Un ejemplo de ello lo constituye Gran Bretaña²², además como lo expresa ROGER MIDDLETON para quien la constitución fiscal del siglo XIX proveyó del fundamento para la política económica entre los años 1920 y 1925.²³

2. El derecho financiero y el derecho tributario

Conviene añadir que las fronteras conceptuales entre el derecho financiero y el derecho tributario no son imprecisas. La doctrina ha sido enfática en señalar la autonomía del derecho tributario frente al derecho financiero. Aunque el derecho financiero sigue constituyendo una de las principales ramas del derecho público que tiene como objeto general la regulación de la actividad financiera del

¹⁸ "There are drawbacks to such a straightforward comparison of France and England. The two countries had profoundly different state structures. The French monarchy did not evolve toward the "rational bureaucratic" state defined by Max Weber. The ruling dynasty did not organize a hierarchical bureaucracy subject to central direction. To the contrary, the king's formal ownership of the state entitled him to create and sell public functions for revenue." MILLER, Stephen, *State and society in the eighteenth century France: A study of political power and social revolution in Languedoc*, The Catholic University of America Press, Washington D.C., 2008, pp.66-67.

¹⁹ BRADDICK, Michael J., *The nerves of state. Taxation and the financing of the English state, 1558-1714*, Manchester University Press, Manchester, 1996, p. 8. "For this is the curious anomaly in the financial history of England during the later Middle Ages. On the other hand there is the elaborate organization of the Exchequer and the other household departments which it controlled; and on the other hand the haphazard and wasteful expenditure which it carefully recorded, but could not control. The King was expected to be a good housekeeper and 'live off his own'; additional revenue should only be raised for extraordinary purposes." SABINE, B.E.V., *A history of income tax. The development of income tax from its beginning in 1799 to the present day related to the social, economic and political history of the period*, 2 ed., Routledge, Great Britain, 2006, p.13.

²⁰ MEHROTRA, Ajay K., *Making the modern American Fiscal State. Law, politics and the rise of progressive taxation, 1877-1929*, Cambridge University Press, New York, 2013, p. 18.

²¹ WALLIS, John Joseph, SYLLA Richard E., LEGLER John B., "The interaction of taxation and regulation in nineteenth century U.S. banking," en GOLDIN, Claudia, LIBECAP, Gary D., *The regulated economy. A historical approach to political economy*, The University of Chicago Press, Chicago, 1994, p. 122.

²² SOOS, Piroška E., "The origins of taxation at source in England", en James, Simon (Ed.), *Taxation. Critical perspectives on the world economy*, vol I, Routledge, New York, 2002, p. 51.

²³ MIDDLETON, Roger, "Can contradictory fiscal policy be expansionary? Consolidation, sustainability, and fiscal political impact in Britain in the 1930s," en Crafts, Nicholas, Fearon, Peter, *The great depression of the 1930s. Lessons for today*, Oxford University Press, Oxford, 2013, p. 220.

Estado.²⁴ El derecho financiero se produce como resultado de la necesidad de estudiar científicamente a las finanzas.²⁵ Es así que al derecho financiero se le reconoce una autonomía científica, que inicialmente partía solamente del estudio de normas y principios originados en la gestión de los bienes y rendimientos que generan ingresos públicos para el Estado de las empresas públicas o de la participación de los entes públicos en empresas privadas.²⁶ El derecho financiero tiene entonces un objeto muy específico que implica los aspectos relativos a la percepción, gestión y erogación de los recursos que los entes públicos requieren para su desempeño.²⁷

Por lo tanto, en este apartado me enfocaré en realizar un análisis del derecho financiero y de la actividad financiera del Estado, que permita sustentar las bases del derecho tributario y sus repercusiones en el diseño de los tributos con las consecuentes características que tienen los tributos. El derecho financiero se distingue según SAINZ DE BUJANDA por organizar los recursos de la hacienda del Estado y de la organización de los procedimientos para que el Estado perciba ingresos.²⁸ Por lo que concierne a las normas del derecho financiero que tienen el objeto de regular la obtención de los recursos económicos para llevar a cabo las actividades de los entes públicos del Estado, GIULIANI FONROUGE: "...el conjunto de

²⁴ Para lo cual se recomienda la introducción de la obra *Derecho Financiero y Tributario*, en la que se suscribe la siguiente definición de derecho financiero: "El derecho financiero puede definirse como la rama jurídica que regula un aspecto particular de la actividad de tales entes públicos, cual es la actividad financiera. Por tal actividad hay que entender la realización de gastos y, paralelamente, la obtención de ingresos para hacer frente a aquellos." LUCAS Durán, Manuel, "Introducción," en LUCAS Durán, Manuel (Coord.), *Derecho financiero y tributario. Parte general. Lecciones adaptadas al EEES*, 3ª ed., Tecnos, 2014.

²⁵ A propósito de los antecedentes en la formación de la disciplina del derecho financiero Dino Jarach opina: "La historia de la ciencia de las finanzas, como disciplina moderna, sin menospreciar doctrinas anteriores --que las hubo y algunas muy interesantes~ puede hacerse comenzar por el cameralismo. Se trata de diferentes autores alemanes de los siglos XVII y XVIII que cultivan las "ciencias camerales", así denominadas por derivación del vocablo *Kammer* que significa Cámara o Gabinete real. Las ciencias camerales comprenden nociones de administración y gobierno, de economía y política económica y de finanzas públicas. La culminación del cameralismo se halla en las obras de dos autores del siglo XVIII, von Justi y Sonnenfels." JARACH, Dino, *Finanzas públicas y derecho tributario*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1999, p. 4

²⁶ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, 28 ed., Ed. Porrúa, México, 2008, p. 21.

²⁷ ESCOBAR Gallo, Heriberto, GUTIÉRREZ Londoño Eber Elí, GUTIÉRREZ Londoño, Alfonso L., *Hacienda pública. Un enfoque económico*, 2ª ed., Universidad de Medellín, Medellín, 2007, p. 34.

²⁸ SAÍNZ DE BUJANDA, F., *Sistema de derecho tributario*, I, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977, p. 476.

normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus diferentes aspectos: órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza el contenido de las relaciones que origina.”²⁹

Por su parte la definición que proporcionan QUINTANA VALTIERRAY ROJAS YAÑEZ contempla tres pasos fundamentales en la actividad financiera del Estado a saber: liquidación y recaudación de los tributos, administración del patrimonio y distribución de las sumas recaudadas.³⁰ La actividad financiera del Estado tiene un “carácter instrumental.”³¹ Particularidad que se origina en razón de que la administración requiere de la adopción de medidas para cumplir con objetivos, algunos de ellos de carácter prestacional y por ende de políticas públicas³² por lo cual el derecho tributario canaliza lo conducente a la recaudación de los ingresos tributarios, es esta lo que ARRIOJA VIZCAÍNO define como: “...una necesaria relación de interdependencia entre gobernantes y 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 necesidades sociales para estar en condiciones de dedicarse a actividades productivas que les permitan subsistir o, en el mejor de los casos, incrementar y mejorar su nivel de vida.”³³ Las funciones públicas que el Estado tiene la obligación de prestar a la sociedad requieren de un financiamiento que en el moderno estado de derecho debe manifestarse en la ley para poder implementarse a través de la Administración Pública, que es el órgano centralizado del gobierno mediante el cual se ejecutan los servicios públicos.

Parte sustancial de la actividad financiera del Estado tiene que ver con la generación de recursos económicos, consistentes en ingresos para el

²⁹ GIULIANI Fonrouge, C.M., *Derecho financiero*, vol. I, 9ª ed., La Ley, Buenos Aires, 2004, p. 24.

³⁰ QUINTANA Valtierra, Jesús, ROJAS Yañez, Jorge, *Derecho tributario mexicano*, 5ª ed., Ed. Trillas, México, 2008, p. 26.

³¹ FERREIRO Lapatza, Jose Juan, *Instituciones de derecho financiero*, Marcial Pons, Barcelona, 2010, p. 16.

³² PROSSER, Tony, *The economic constitution*, Oxford University Press, United Kingdom, 2014, p. 4.

³³ ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo, *Derecho fiscal*, 22ª ed., Themis, México, 2014, pp. 3-4.

Estado.³⁴Dicha actividad se representa en dos sentidos ordenación y gestión de los ingresos y gastos públicos, como lo ha resaltado la sentencia del Tribunal Constitucional Español.³⁵Es por ello que la gestión y el manejo de los medios que obtiene el estado para la realización de sus fines constituyen la característica definitoria de la actividad financiera del Estado como lo remarca GIULIANIFONROUGE.³⁶ Es por ello que el campo de aplicación del derecho financiero en palabras de SAINZ DE BUJANDANO se restringe a la hacienda pública, sino que se engloba con uno más amplio que consiste en la actividad financiera del Estado,³⁷ y es que como GIULIANIFONROUGEha apuntado el Estado ha de hacer frente a cumplir “funciones muy complejas.”³⁸

Entre estas funciones claramente se encuentra aquella que dispone que el Estado deba distribuir los ingresos. En este sentido la función distributivano puede desprenderse en el estudio y aplicación del derecho financiero y tributario. Así las cosas el prestigiado filósofo JOHN RAWLSEN su obra Teoría de la Justicia explica que en los países con regímenes de propiedad privada la función distributiva es no solo viable, sino menos restringida en razón de que los precios de precios de los medios de producción y de recursos pueden tener el propósito de asignación de precios y de distribución. Reconoce que tanto el sistema socialista como en el sistema de régimen privado no se puede determinar cuál de ambos responde mejor a las exigencias de la justicia. La respuesta dispone que depende: “...en gran parte de las tradiciones e instituciones y fuerzas sociales de cada país, y de sus particulares circunstancias históricas.”³⁹Pensamos que esto puede robustecer la tesis principal de esta tesis sobre la equidad en los tributos.

³⁴ DORANTES Chávez, Luis Felipe, GÓMEZ Marín, Mónica Ekaterin, *Derecho fiscal*, Grupo Editorial Patria, México, 2014, p. 10.

³⁵ STC 45/1986.

³⁶ GIULIANI Fonrouge, C.M., *Finanzas públicas y derecho tributario*, op. cit., p. 4.

³⁷ SAÍNZ DE BUJANDA, F., *Sistema de derecho financiero I Introducción. Volumen primero. Actividad financiera, ciencia financiera y derecho financiero*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977,p. 22.

³⁸ GIULIANI Fonrouge, C.M., *Finanzas públicas y derecho tributario*, op. cit.,p. 3.

³⁹ RAWLS, John, *Teoría de la justicia*, 6ª ed., Trad. María Dolores González, Fondo de Cultura Económica, México, 2006, p. 256.

La actividad financiera del Estado es una labor de primer orden para el Estado, se apoya de la política económica y la política fiscal, por ello es que en las constituciones IBÁÑEZ NAJAR recuerda las características que deberán identificar las acciones del Estado en materia financiera:

Por lo tanto, la Constitución Política incorpora de una vez a su cuerpo normativo el concepto de actividad financiera, que es una parte de la actividad económica de la cual predica las características anotadas y respecto de la cual define las acciones que corresponde cumplir al Estado. De acuerdo con ello, la Constitución parte del presupuesto que en esta actividad económica no hay plena libertad e iniciativa privada para su ejercicio; ello significa que nadie puede ejercerla o explotarla sin la previa autorización, permiso o licencia expedida por una autoridad administrativa, que es reglada y no discrecional.⁴⁰

En suma la actividad financiera del Estado engloba dos dimensiones: “obtención de ingresos y erogación de gastos públicos.”⁴¹ Las erogaciones de gastos públicos representan un aspecto complejo y malinterpretado a la vez. El gasto público suele generar una multiplicación del sector público que puede tener efectos positivos y negativos en renta, empleo, inversión y precios. El gasto público necesita del financiamiento que puede ser de diversos tipos: deuda pública, impuestos.

La contratación de deuda pública suele ser vista con doble rasero por los gobiernos, primero porque cuando deuda pública se multiplica de forma exponencial, el déficit y los costos presupuestarios y sociales para el Estado suelen ser difíciles de asumir por la población y por los propios funcionarios del gobierno, se requiere que las medidas de austeridad sean equilibradas entre ambas partes Estado/Gobierno y sociedad; pero a pesar de ello el déficit público

⁴⁰ IBÁÑEZ Najar, Jorge Enrique, “El tratamiento constitucional de la actividad financiera,” en RODRÍGUEZ Azuero, Sergio, RINCÓN Cárdenas, Erick, CALDERÓN Villegas, Juan Jacobo (Eds.), *Temas de derecho financiero contemporáneo*, Editorial Universidad del Rosario, Bogotá, 2006, pp.75-76.

⁴¹ CARRASCO Parrilla, Pedro José, *Consecuencias del retraso en el pago de las deudas tributarias*, Ediciones de la Universidad Castilla-La Mancha, España, 2009, p. 49.

sigue siendo una alternativa necesaria en el sector público, JOSEPH STIGLITZ expone el argumento utilizado frecuentemente por los opositores a la opción del financiamiento por deuda pública:

El argumento de que la “deuda no importa porque nos la debemos a nosotros mismos.” Antes se solía argumentar que un déficit fiscal no importaba porque los ciudadanos simplemente se debían el dinero a sí mismos. Se comparaba un déficit presupuestario con el efecto que producen en el bienestar total de la familia de los préstamos que hace un hermano a otro, pero este endeudamiento no importa mucho a la familia en su conjunto. Se sostenía que la financiación del gasto público mediante deuda podía provocar una transferencia de recursos de unas generaciones a otras, pero a pesar de esta transferencia, el poder adquisitivo continuaría estando en manos de los ciudadanos.⁴²

El símil que para los argumentos contrarios a la deuda pública, se refleja en el propio desempeño de los individuos⁴³, que generalmente no suelen dar muestras en sus patrones de consumo individual de autocontrol, este argumento puede ser trasladado a la forma como el Estado gasta y formular así varias preguntas ¿gasta el Estado mejor? ¿El Estado puede ahorrar más y gastar menos? ¿La deuda pública se puede sustituir por un financiamiento del gasto público a través de los impuestos? ¿Los individuos al aportar para el gasto público aprenderán a controlar sus consumos y ahorrar? ¿El estado administrará bien los impuestos? Según JOSEPH STIGLITZ:

Los datos estadísticos de diversos países confirman que el ahorro privado no recompensa totalmente el endeudamiento público, lo cual no es

⁴² STIGLITZ, Joseph E., *La economía del sector público*, 3ª ed., Trad. Ma. Esther Rabasco y Luis Toharia, Antoni Bosch Editor, Barcelona, 2000, p. 701.

⁴³ “...cuando los empleados del sector privado pasan a serlo del público, su nivel deseado de gasto público aumenta pues lo que ahora les llega no son sólo los beneficios de los bienes públicos sino también los salarios que se derivan de los gastos públicos. Conforme a una pauta cíclica, cada vez se aprobarán más gastos públicos y cada vez pasarán más votantes a ser burócratas contratados para colaborar en la ejecución de esos gastos acrecentados.” JÁEN García, Manuel, *Evolución contemporánea del gasto público en España*, Universidad de Almería, Almería, 2004, p. 231.

sorprendente: los individuos no son tan racionales como supone Barro (no tienen totalmente en cuenta la deuda pública cuando toman sus decisiones presentes) ni tan altruistas (no apartan un euro más para sus herederos cada vez que la deuda pública aumenta un euro). En muchos casos, están sujetos a restricciones crediticias: les gustaría consumir más de lo que consumen, pero no pueden financiar su consumo adicional. Si el estado aumenta su renta disponible bajando los impuestos, gastan la mayor parte de esta renta adicional, incluso aunque el Estado haya aumentado simultáneamente su endeudamiento.⁴⁴

Joseph Stiglitz indica que el ahorro privado no alcanza a sustituir totalmente los efectos del endeudamiento público: “En realidad, cuando la economía no utiliza plenamente sus recursos, tanto la producción presente como la producción futura pueden crecer, sobre todo si el aumento del déficit se debe a un incremento del gasto público en inversión.”⁴⁵ El Estado al igual que los sujetos consume más de lo que produce, o por decirlo también, ingresa. Lo que genera al desear aumentar sus ingresos es que al querer hacer a los sujetos pasivos más productivos para que ingresen más estos van a pagar el incremento pero disminuyendo sus ahorros.⁴⁶

El gasto público en México es determinado por medio del presupuesto de ingresos y egresos de la Federación. La naturaleza jurídica del presupuesto de egresos de la Federación es citando a DE LA GARZA: “...la de un acto legislativo, en su aspecto formal, y la de un acto administrativo en su aspecto material.”⁴⁷ Jacinto Faya: “prácticamente, la política presupuestaria anual será la expresión más acabada en lo formal y material, de la política económica y social del Estado.”⁴⁸

⁴⁴ *Ibidem.*, p. 702.

⁴⁵ STIGLITZ, Joseph E., *La economía del sector público*, op. cit., p. 702.

⁴⁶ ORTÍZ Soto, Oscar Luis, *El dinero. La teoría política y las instituciones*, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2001, p. 267.

⁴⁷ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, op. cit., p.110.

⁴⁸ FAYA Viesca, Jacinto, *Finanzas públicas*, Porrúa, México, 1971, p. 125.

En el presupuesto público el legislador no debe cumplir su función no solamente con la aprobación del gasto, además el legislador debe vigilar en lo que se gastará el dinero que se obtenga de los ingresos tributarios: “Una cosa es decretar, ordenar el gasto público mediante una ley por parte del Congreso de la República; esa etapa es anterior a la realización misma del gasto, que se hace a través del presupuesto. Para hacer realidad el gasto decretado conforme a ley anterior es indispensable la apropiación, pues en el presupuesto anual se autorizan los gastos para esa vigencia y su cuantía.”⁴⁹

OSORNIO CORRES formula un recuento de los principales principios del presupuesto de egresos. El primero de ellos es el principio de anualidad, este principio hace mención de que el presupuesto de egresos debe ser revisado, discutido y aprobado de forma anual por el congreso o parlamento. En México el órgano facultado para ello es la Cámara de Diputados, y consiste por otra parte, en uno de los controles más importantes sobre el poder ejecutivo.⁵⁰

El segundo principio del presupuesto de egresos es el de unidad, es un principio de orden técnico que encuadra todas las contribuciones en un solo presupuesto.⁵¹ En la Constitución mexicana el artículo 73, fracción VII se encuentra el fundamento constitucional del principio de unidad: “...imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.”⁵²

El principio de universalidad se encuentra su fundamento constitucional en el artículo 126 de la Constitución mexicana: “no podrá hacerse pago alguno que no esté consignado en el presupuesto o determinado por ley posterior.”⁵³

⁴⁹ TRUJILLO Alfaro, Jorge Luis, *Presupuesto una aproximación desde la planeación y el gasto público*, Ed. Universidad del Rosario, Bogotá, 2007, p. 45.

⁵⁰ OSORNIO Corres, Francisco Javier, *Aspectos jurídicos de la administración financiera en México*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1992, p. 84.

⁵¹ *Ibidem.*, p. 85.

⁵² Artículo 73, fracción VII, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*.

⁵³ Artículo 126, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*.

En el principio de especialidad se encuentra el motivo de que los recursos tengan un objetivo particular en el presupuesto y para ese sean exclusivamente utilizados.⁵⁴

En el siglo XXI el Estado debe encontrar fórmulas creativas para establecer parámetros que sean consistentes con la política tributaria, en esta línea OSORNIO CORRES escribió: “El concepto de gasto público desde un punto de vista financiero, ha cambiado pues se necesita flexibilidad ante los nuevos objetivos de las necesidades económicas y sociales de un Estado en expansión y la ineludible rectoría del mismo en materia económica y social; ha hecho del presupuesto un poderoso instrumento de política económica y de administración.”⁵⁵

En la fracción IV del artículo 74 se encuentra el fundamento constitucional de la facultad exclusiva de la Cámara de Diputados de aprobar el presupuesto de egresos de la Federación.⁵⁶ Además también deben revisar la cuenta pública anual, que MORA- DONATTO explica que: “tiene como objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el presupuesto y si se ha dado cumplimiento a los objetivos contenidos en los programas de gobierno.”⁵⁷ A continuación se transcribe el precepto constitucional:

Aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del proyecto enviado por el ejecutivo federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en

⁵⁴ OSORNIO Corres, Francisco Javier, *Aspectos jurídicos de la administración financiera en México*, p. 86.

⁵⁵ *Ibidem.*, p. 88.

⁵⁶ Fracción IV, Artículo 74, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*.

⁵⁷ MORA-DONATTO, Cecilia, “La aprobación del presupuesto de egresos de la Federación y la revisión de la cuenta pública anual. Un vistazo retrospectivo 1917-2006,” en Valadés, Diego, Carbonell, Miguel (Coord.), *El proceso constituyente mexicano. A 150 años de la Constitución de 1857 y 90 de la Constitución de 1917*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2007, p. 660.

la ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes presupuestos de egresos.⁵⁸

El proceso legislativo para la aprobación del presupuesto de egresos establece en el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 74 que el ejecutivo entregue a la Cámara de Diputados, quien comparecerá ante la Cámara el documento que se denomina iniciativa de ley de ingresos y el proyecto de presupuesto de egresos de la Federación, esto se deberá realizar poniendo como fecha límite el día 8 del mes de septiembre, el secretario de despacho a quien le corresponda esta facultad comparecerá para explicar todo lo conducente a la iniciativa. La Cámara de diputados en uso de su facultad exclusiva deberá aprobar el presupuesto de egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre.⁵⁹

El presupuesto de ingresos y egresos de la Federación y la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, esta ley es importante porque atiende a varios temas indispensables para los ingresos y egresos públicos federales, al incorporar mecanismos para la “programación, presupuestación, aprobación, ejercicio, control y evaluación de los ingresos y egresos públicos federales.”⁶⁰ Para MORA-DONATTO esta legislación: “pretende dotar de certeza el proceso de negociación anual de la política económica fundamental, ya que proporciona diversas herramientas institucionales definiendo con precisión los tiempos, mecanismos y temas que serán considerados en el paquete económico anual.”⁶¹

El presupuesto público es un instrumento del sector financiero para normar su actividad financiera, por lo tanto la ley de ingresos tiene que ser diseñada adecuadamente con para cumplir con la política tributaria del Estado: “...que en diversos sentidos no es propiamente una ley, porque no contiene disposiciones generales, abstractas e impersonales, sino un cálculo anual sobre cuáles y

⁵⁸Fracción IV, Artículo 74, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*.

⁵⁹*Idem*.

⁶⁰ Artículo 1, *Ley Federal del Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria*.

⁶¹ MORA-DONATTO, Cecilia, “La aprobación del presupuesto de egresos de la Federación y la revisión de la cuenta pública anual. Un vistazo retrospectivo 1917-2006,” en Valadés, Diego, Carbonell, Miguel (Coord.), *El proceso constituyente mexicano. A 150 años de la Constitución de 1857 y 90 de la Constitución de 1917*, op. cit., pp. 669-670.

cuántos ingresos se van a obtener de los contribuyentes y un catálogo de contribuciones que se autorizan.”⁶²

El control del poder legislativo sobre el gasto público se extiende por medio de la figura de la cuenta pública que por medio de la Auditoría Superior de la Federación revisa y fiscaliza el cumplimiento del ejercicio fiscal. En la Fracción II del artículo 79:

Entregar a la cámara de diputados, el último día hábil de los meses de junio y octubre, así como el 20 de febrero del año siguiente al de la presentación de la cuenta pública, los informes individuales de auditoría que concluya durante el periodo respectivo. Asimismo, en esta última fecha, entregar el informe general ejecutivo del resultado de la fiscalización superior de la cuenta pública, el cual se someterá a la consideración del pleno de dicha cámara. El informe general ejecutivo y los informes individuales serán de carácter público y tendrán el contenido que determine la ley; estos últimos incluirán como mínimo el dictamen de su revisión, un apartado específico con las observaciones de la auditoría superior de la Federación, así como las justificaciones y aclaraciones que, en su caso, las justificaciones y aclaraciones que, en su caso, las entidades fiscalizadas hayan presentado sobre las mismas.⁶³

Los gobiernos para poder solventar el gasto público emplean a los impuestos como un medio de financiamiento. TORRES LÓPEZ: “...los pagos realizados por el Estado se verán compensados por los pagos que harán los agentes al liquidar los impuestos. Entonces, se producirá una reducción del efectivo en manos del público o una disminución de los depósitos, es decir, un descenso de la oferta monetaria equivalente al aumento que habían originado los pagos del Estado.”⁶⁴

⁶² PAOLI Bolio, Francisco José, “Principios constitucionales presupuestarios y presupuesto,” en RÍOS Granados, Gabriela (Coord.), *La reforma hacendaria en la agenda de la reforma del Estado*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2009, p. 128.

⁶³ Fracción II, Artículo 74, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*.

⁶⁴ TORRES López, Juan, *Economía política*, 4ª ed., Ediciones Pirámide, Madrid, 2013, p. 281.

La ventaja de los impuestos es que más allá de que sean vistos como una carga para los empresarios y las inversiones. El uso de los principios constitucionales y un sistema tributario eficiente combinado con un marco legal que tenga las suficientes herramientas para poder dar certeza al gasto público y a los contribuyentes. Para ello se necesitan sendos esfuerzos MANFRED ROSE para tal fin plantea: “El sistema económico orientado hacia el mercado, requiere de un sistema tributario también orientado hacia el mercado, caso particularmente importante en los países en desarrollo.”⁶⁵

Justificar el estudio de la actividad financiera del Estado, no significa estar a favor de una omnipresencia del sector público y de un disparatado apoyo de la solución del déficit público, por el contrario en la medida en que se encuentren bien delimitadas las funciones del Estado en su actividad financiera mediante el estudio científico se podrán tener mejores aproximaciones teóricas para analizar las decisiones de los involucrados en las operaciones financieras y presupuestarias, DINOJARACH deja patente esta preocupación:

Es muy difícil, imposible tal vez, despojarse totalmente de prejuicios ideológicos, pero la observación científica del papel de la actividad del Estado debe estar tan lejos de la apología del poder público como del juicio totalmente adverso que considera al Estado como una carga muerta que agobia a la economía del mercado y a sus protagonistas, los que en algunos lugares se autotitulan "fuerzas vivas"⁶⁶.

Las imposiciones o los impuestos son el objeto esencial del estudio del derecho tributario.⁶⁷ En opinión de VALDÉS COSTA quien suscribe este concepto

⁶⁵ ROSE, Manfred, “El impuesto sobre la renta con orientación al mercado,” *Experiencias internacionales sobre reforma fiscal. Memorias del Foro realizado del 15 al 18 de marzo de 1999*, COPARMEX/BDA, México, 1999, p. 29.

⁶⁶ JARACH, Dino, *Finanzas públicas y derecho tributario*, op. cit., p. 40.

⁶⁷ “La parte del derecho financiero que se refiere a la imposición y a la recaudación de los tributos, se distingue del resto de las manifestaciones de la actividad financiera por tener objetos e institutos exclusivos, es decir no regulados por otra rama del derecho. Tal particularidad, unida a la circunstancia de que dichas instituciones tributarias guardan una relación lógica entre sí, ha permitido la elaboración del denominado derecho tributario, el cual reconoce por consiguiente, una

consensuado del derecho tributario como: “conjunto de normas que regulan los derechos y obligaciones entre el Estado, en su calidad de acreedor de los tributos y las personas a quienes la ley responsabiliza de su pago.”⁶⁸

ARRIOJAVÍZCAINO el derecho fiscal presupone “una relación económica que se da entre el Estado y los gobernados,”⁶⁹ esta relación procede de una lógica necesidad que tiene el Estado de hacerse de recursos para poder canalizarlos a la “satisfacción de una serie de necesidades colectivas.”⁷⁰ A esta relación económica ARRIOJAVÍZCAINO la reconoce bajo el principio de unilateralidad.⁷¹

El derecho tributario es una rama con la autonomía científica suficiente para procesar el estudio de las normas jurídicas que regulan el cumplimiento de las contribuciones:

Es pertinente señalar que el concepto Derecho Tributario no resulta tan restringido e incompleto como el de Derecho impositivo, ya que en su moderna acepción la palabra tributo incluye a cualquier prestación económica, que los ciudadanos aporten para el sostenimiento del Estado. Es decir, aplicada a nuestra legislación fiscal, comprende por igual a los impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, contribuciones especiales y tributarios accesorios. Tan es así, que estos rubros suelen denominarse indistintamente.⁷²

relación de especie a género con respecto al derecho financiero.” SACCONI, Mario Augusto, *Manual de derecho tributario*, La Ley, Buenos Aires, 2002, p.2.

⁶⁸ VALDÉS Costa, Raúl, *Curso de derecho tributario*, 2ª ed., De Palma, Marcial Pons, Buenos Aires, 1996, p. 221. Y añade: “La obligación del sujeto pasivo de pagar el tributo al sujeto activo (Estadocentral, ente local, u otro ente público) encuentra su fundamento jurídico únicamente en un mandato legal condicionado a su vez por la Constitución. El derecho del sujeto activo existe en cuanto una ley imponga al sujeto pasivo la obligación correspondiente. Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda y hay tributo sin ley que lo establezca.” *Ibidem.*, p. 296.

⁶⁹ ARRIOJA Vízcaino, Adolfo, *Derecho fiscal*, *op. cit.*, p. 6.

⁷⁰ ARRIOJA Vízcaino, Adolfo, *Derecho fiscal*, *op. cit.*, p. 6.

⁷¹ *Ídem.*

⁷² *Ibidem.*, p. 17.

El contenido económico del derecho tributario,⁷³ se encuentra reflejado en la relación jurídico-tributaria en la que el destinatario de las normas asume deberes frente a la administración tributaria, los cuales son obligatorios. Esta es una de las características definitorias del impuesto ya analizada, aunque si se debe precisar que los impuestos cumplen una función fundamental en el financiamiento del gasto público, aun cuando el tema de los impuestos suele generar diversas reacciones por los contribuyentes, pues los individuos finalmente se mueven por situaciones psicológicas muy complejas, JOSEPH STIGLITZ ilustra muy bien cómo se desenvuelve este fenómeno:

La inviabilidad de un sistema de racionamiento basado en los precios implica que el mercado competitivo no genera una cantidad del bien público eficiente en el sentido de Pareto. Supongamos que todo el mundo valorara la defensa nacional, pero el Estado no la suministrara. ¿Podría colmar este vacío una empresa privada? Para hacerlo, tendría que cobrar por los servicios suministrados. Pero como todos los ciudadanos sabrían que acabarían beneficiándose por sus servicios, independientemente de que contribuyeran o no a costearlos, no tendrían ningún incentivo para pagarlos voluntariamente. Ésta es la razón por la que debe obligárseles a financiar estos bienes mediante impuestos.⁷⁴

Denomina JOSEPH STIGLITZ a esta actitud remisa de la gente para cumplir voluntariamente con sus impuestos, en sus palabras: “a la financiación del gasto público,”⁷⁵ se le denomina el problema del polizón.⁷⁶

CASARES RIPOL conceptualiza el problema del polizón de la siguiente forma: “...la aparición de personas o grupos que consumen objetos o se benefician de servicios después de haber rechazado contribuir a su coste de producción (por

⁷³ AMATUCCI, Andrea, “La cuestión metodológica entre los teóricos viejos y nuevos y la autonomía científica,” en ASOREY, Rubén O., AMATUCCI, Andrea, PLAZAS Vega, Mauricio A., *La autonomía del derecho de la hacienda pública y del derecho tributario. Reflexiones sobre su autonomía*, Bogotá, Universidad del Rosario, 2008, p. 55.

⁷⁴ STIGLITZ, Joseph, *La economía del sector público*, op. cit., p. 153.

⁷⁵ *Ibidem.*, p. 153.

⁷⁶ *Idem.*

ejemplo, una empresa se niega a contribuir al pago de unos accesos a un polígono industrial en la que está ubicada pero luego los utiliza frecuentemente).”⁷⁷ Para EDWARD P. LAZEAR y MICHAEL GIBBS este problema se refleja en una distribución inequitativa de los incentivos ante el rendimiento.⁷⁸ Joseph Stiglitz reflexiona desde un enfoque que podríamos ajustar al de los derechos humanos: “sistemáticamente, se observan más casos de cooperación y menos casos de polizones de lo que sugeriría un análisis económico de los incentivos egoístas.”⁷⁹

Por esto se debe converger a trabajar en pos de reforzar el derecho financiero y el derecho tributario como disciplinas que permitan que la actividad financiera del Estado sea justa y eficiente. Para NICOLA D’AMATTI: El derecho financiero es una herramienta capaz de proveer: unidad y consistencia a las finanzas públicas.⁸⁰ Por su parte el derecho tributario aporta sus elementos científicos para el análisis del financiamiento del gasto público, ya que esta disciplina, escribe ArrijoaVízcaino: “...contempla la relación jurídico-tributaria desde el punto de vista del contribuyente.”⁸¹

El análisis científico desde el campo de estudio del derecho puede aportar elementos de certeza para propiciar el buen entendimiento en materia de financiamiento del gasto público, sobre todo en nuestro objetivo particular de estudio en esta tesis doctoral que se enfoca en el análisis crítico del impuesto

⁷⁷CASARES Ripol, Javier, *El pensamiento en la política económica*, ESIC Editorial, Madrid, 2002, p. 77.

⁷⁸ LAZEAR, Edward P., GIBBS, Michael, *Economía de los recursos humanos en la práctica. Gestione el personal de su empresa para crear valor e innovar*, 2ª ed., Trad. Ma. Esther Rabasco y Luis Toharia, Antony Bosch Editor, Barcelona, 2011, pp. 425-426.

⁷⁹STIGLITZ, Joseph, *La economía del sector público*, *op. cit.*, p. 154. “Pero hay muchos casos de bienes públicos que son financiados voluntariamente: los parques de bomberos formados por voluntarios, las instituciones benéficas locales, la Cruz Roja, la televisión pública y otros muchos. ¿Cómo los explicamos? ¿Es posible que los economistas hayan exagerado la naturaleza “egoísta” del hombre? Algunos estudios recientes de economía experimental así lo sugieren. Estas situaciones experimentales tienen por objeto enfrentar a los individuos a situaciones en las que podrían comportarse como polizones si quisieran; o cooperar en el suministro del bien público.”
Ídem.

⁸⁰ D’AMATTI, Nicola, “Tax law,” en AMATUCI, Andrea (Ed.), *International tax law*, Kluwer Law International, The Netherlands, 2006, p. 67.

⁸¹ARRIOJA Vízcaino, Adolfo, *Derecho fiscal*, *op. cit.*, p. 19.

sobre la renta para las personas físicas, pero que no pierde de vista el contexto que tienen los impuestos en un campo de estudio más amplio el del papel que desempeñan los impuestos para financiar el gasto público enfocado en los derechos de contenido prestacional si se quiere enfatizar en servicios públicos de protección social, derecho a la salud, derecho a la seguridad social, derecho a la educación, aunque CASSUNSTEINY STEPHEN HOLMES prefieren la denominación de derechos fundamentales pues se enfocan en que al ser los derechos financiados por los contribuyentes se trata de bienes públicos que se convertirán en servicios sociales encaminados a mejorar el bienestar individual y colectivo, por lo que el gobierno lo que hace es gestionar estos servicios sociales, por ello concluyen que todos los derechos son derechos positivos.⁸²

Entonces tenemos dos consecuencias de pagar contribuciones desde el enfoque de los derechos fundamentales, los ingresos tributarios se utilizarían en mayor medida para financiar el costo de los derechos fundamentales y funcionan como una medida correctora de las arbitrariedades de la administración, ya que los contribuyentes aportan es cierto de mera obligación para el sostenimiento de gastos públicos que son fundamentalmente derechos fundamentales. En esto desempeña un papel estelar el principio de equidad en las contribuciones. No significa que el contribuyente ordene en que se gastará todo el recurso, pero si encierra una virtud para la protección de los derechos fundamentales, y la forma como puede funcionar el sistema tributario como un medio de control del gasto público.

3. Los contenidos esenciales del derecho tributario

El tributo, etimológicamente procede del latín *tribūtum*, su significado de acuerdo con la Real Academia Española tiene cuatro acepciones: “aquello que se tributa; censo, carga continua u obligación que impone el uso o disfrute de algo; obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al

⁸² HOLMES, Stephen, SUNSTEIN, Cass R., *The cost of rights: Why liberty depends on taxes*, op. cit., p. 18.

sostenimiento de las cargas públicas.”⁸³La palabra tributo en el curso de esta investigación se utilizará como equivalente a la de contribuciones. Por lo que se hace necesario señalar que el término corresponde también al utilizado durante la edad media como impuesto que corresponde a *Taxes* en inglés que se justificaba por la Corona en base a la doctrina romano- canónico de *necessitas*.⁸⁴ De manera que los impuestos o tributos fueron ampliamente utilizados por las monarquías de la Edad Media como fuente de ingresos.⁸⁵

Por lo tanto, la noción que en el derecho financiero y en el derecho tributario se utiliza como equivalente del inglés *Taxes*, es tributo. Lo que caracteriza al tributo como ingreso del Estado moderno es que se trata de uno de los instrumentos principales por los cuales los entes públicos pueden recaudar recursos. Si bien es cierto que los entes públicos pueden obtener ingresos de distinta naturaleza pública o privada, el ingreso del tributo presupone una característica especial porque se trata de un ingreso que el derecho financiero y tributario ha resaltado con la característica de constituir un ingreso público.

No cabe duda de que el tributo es una institución finalmente histórica que ha sobrevivido con el paso del tiempo, no en vano, ZAMUDIO URBANO ha escrito bien que conforme a los orígenes históricos del tributo: “...toma origen en un principio jurídico-constitucional, el de la aprobación de las cargas tributarias por parte de las asambleas de representantes mediante actos que tienen la naturaleza jurídico-formal de Ley.”⁸⁶ En suma los tributos forman parte del contrato social de una sociedad y que invariablemente se encuentra vinculado hacia la democracia

⁸³ Tributo, *Real Academia Española*, Asociación de Academias de la Lengua Española, <http://lema.rae.es/drae/srv/search?key=tributo>.

⁸⁴ HARRISS, G.L., COLLEGE, Emmanuel, “The formation of parliament, 1272-1377,” en Davies, R.G., DENTON, J.H. (Eds.), *The English parliament in the middle ages*, 2 ed., Manchester University Press, Manchester, 1999, p. 41.

⁸⁵ Para conocer un caso particular ver: FYNN-PAUL, Jeffrey, “Civil debt, civic taxes, and urban unrest: a Catalan key to interpreting the late fourteenth-century European crisis”, en ARMSTRONG, Lawrin, ELBL, Martin M., ELBL, Ivana, *Money, markets and trade in Medieval Europe: Essays in honour of John H.A. Munro*, Brill, The Netherlands, 2006.

⁸⁶ ZAMUDIO Urbano, Rigoberto, *Sistema tributario en México*, 2ª ed., Ed. Porrúa, México, 2009, p. 4.

económica y al capitalismo: “La tributación y fiscalidad descansan inicialmente sobre la idea de que el Estado requiere de ingresos de ingresos de las personas – mínimos desde luego- a fin de sufragar los servicios y bienes que les brindará y entregará, lo que implica la satisfacción de los derechos.”⁸⁷

Una de las cuestiones de más relevancia en los regímenes fiscales se refiere a su justificación, que en la arquitectura del Estado moderno trasciende del hecho ético.⁸⁸El tributo comprende de forma general a las percepciones que el Estado recauda para sufragar los gastos públicos, con razón MENÉNDEZ MORENOargumenta que el tributo es una “modalidad de ingreso público.”⁸⁹ Es así como puede inferirse que el tributo es la categoría genérica que comprende siguiendo la clasificación de las tres categorías más recurrentes de tributos y que son los impuestos, contribuciones especiales y tasas.

El Estado recibe ingresos de derecho privado e ingresos de derecho público. Es así que de acuerdo a esta dicotomía se comprende el concepto de tributo. En una primera definición el tributo consiste según FERREIRO LAPATZA: “...una obligación de dar una suma de dinero establecida por Ley, conforme al principio de capacidad, en favor de un ente público para sostener sus gastos.”⁹⁰Por su parte MENÉNDEZ MORENOaclara en relación al objeto del tributo que: “no es una expresión de significado unívoco.”⁹¹

Siguiendo las justificaciones de FERREIRO LAPATZApor un lado se tiene que el tributo al definirse encara una primera acepción, que FERREIRO LAPATZAnombra acepción vulgar o usual, consistente en una prestación pecuniaria que el Estado

⁸⁷ BURGOA Toledo, Carlos Alberto, *La tributación y su constitucionalidad en México*, México, Thomson Reuters, 2015, p. 7.

⁸⁸ MCGEE, Robert W., *The philosophy of taxation and public finance*, Kluwer Academic Publishers, Massachusetts, 2004, pp.15-17.

⁸⁹ MENÉNDEZ Moreno, Alejandro, *Derecho financiero y tributario. Parte general, Lecciones de Cátedra*, 9ª ed., Ed. Lex Nova, Valladolid, 2008, p. 147.

⁹⁰ FERREIRO Lapatza, José Juan, *Derecho financiero (Ingresos. Gastos. Presupuestos)*, Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 182.

⁹¹ MENÉNDEZ, Moreno, Alejandro, *Derecho financiero y tributario. Parte general, Lecciones de Cátedra, op. cit.*, p. 181.

exigecoactivamente para sufragar sus necesidades. En efecto, por estas necesidades entenderíamos toda la gama de actividades complejas que el Estado desarrolla, sin embargo, esta acepción no es del todo admitida por FERREIROLAPATZA esgrime que al reparar completamente en la coercitividad se “...prescinde del ordenamiento jurídico al que el propio poder está también sometido en su ejercicio.”⁹²No obstante, el tributo desde la perspectiva clásica del derecho tributario es como lo describe DINOJARACHuna prestación coactiva.⁹³

Cualquier definición correcta del tributo deberá partir de una de sus características esenciales y que consiste en comprender al tributo como una obligación.⁹⁴No obstante y como acertadamente resalta MENÉNDEZ MORENOesta característica esencial del tributo es correspondiente a su régimen jurídico.⁹⁵La doctrina entiende con ello a la teoría obligacional del tributo que se enfoca según FERREIRO LAPATZAen dos variables el estudio del tributo como relación obligatoria y los sujetos que intervienen en la obligación y que consisten en el contribuyente-deudor y el Estado-Administración acreedor.⁹⁶

De este modo siguiendo la doctrina de MENÉNDEZ MORENOse entiende que el tributo es una obligación legal y por tanto constituye: “una modalidad de prestación patrimonial de derecho público.”⁹⁷Debe aclararse que el planteamiento de la obligación legal del tributo no es la única característica imprescindible para la definición del tributo y por ende, de la obligación tributaria, por lo que se hace necesaria una visión holística de la relación jurídico-tributaria y es afortunada y

⁹²FERREIRO Lapatza, José Juan,*Derecho financiero (Ingresos. Gastos. Presupuestos)*, op. cit., p. 183.

⁹³JARACH, Dino, *El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 3ª ed., 1996, p. 11.

⁹⁴cfr. “En efecto, en la concepción del tributo como relación obligatoria que une, en pie de igualdad, al Estado acreedor con el deudor contribuyente confluyen, básicamente, dos ideas fundamentales para la organización del Estado tal y como hoy lo concebimos.” *Ibidem.*, p. 184.

⁹⁵MENÉNDEZ, Moreno, Alejandro, *Derecho financiero y tributario. Parte general, Lecciones de Cátedra*, op. cit., p. 149.

⁹⁶FERREIRO Lapatza, José Juan,*Derecho financiero (Ingresos. Gastos. Presupuestos)*, op. cit., p.184.

⁹⁷MÉNENDEZ Moreno, Alejandro,*Derecho financiero, Parte general, Lecciones de Cátedra*, op. cit, p. 150.

acorde a los principios del Estado democrático moderno dejar atrás la visión de la coactividad del tributo como elemento central para la fundamentación del tributo.

De esta manera el tributo consiste en un instituto jurídico⁹⁸ que desglosa un conjunto de obligaciones de diferente naturaleza y que por ello merecen analizarse a continuación de forma separada a la obligación genérica del tributo. Por su parte de FERREIRO LAPATZA agrega que el tributo también consiste en una “obligación de dar una suma de dinero.”⁹⁹ Esta se configura como la “principal obligación material resultante de la relación jurídico-tributaria.”¹⁰⁰ FERREIRO LAPATZA justifica la teorización de esta obligación en virtud de la característica dineraria de los tributos, afirma que esto justifica jurídicamente la obligación de dar una suma de dinero o también definida como cuota tributaria.¹⁰¹ Por lo tanto esta obligación se integra de características como la relativa a que esta obligación “es una prestación de carácter pecuniario.”¹⁰² Esta característica es crucial porque los particulares en los términos establecidos por la ley pueden pagar sus obligaciones también con bienes¹⁰³ u otros medios que las leyes tributarias admitan.¹⁰⁴

⁹⁸ MUÑOZ Del Castillo, José Luis, “Concepto y clases de tributos en la nueva ley general tributaria,” en SÁNCHEZ Macías, José Ignacio, CALVO Ortega, Rafael, RODRÍGUEZ López, Fernando, *Economía, derecho y tributación. Estudios en homenaje a la profesora Gloria Begué Cantón*, Ediciones Universidad de Salamanca, Salamanca, 2005, p. 779.

⁹⁹ FERREIRO Lapatza, José Juan, *Derecho financiero (Ingresos. Gastos. Presupuestos) op. cit.*, p.185.

¹⁰⁰ *Todo procedimiento tributario*, WoltersKluwer España, Madrid, 2007, p. 223.

¹⁰¹ FERREIRO Lapatza, José Juan, *Derecho financiero (Ingresos. Gastos. Presupuestos), op. cit.*, p.185.

¹⁰² *Todo procedimiento tributario, Derecho financiero (Ingresos. Gastos. Presupuestos) op. cit.*, p. 223.

¹⁰³ *Ídem.*

¹⁰⁴ JUDSON, Frederick N., *A treatise of the power of taxation, state and federal in the United States*, The Lawbook Exchange, LTD, New Jersey, 2007, pp. 56-57. Rojina Villegas: “La posición opuesta considera que no es de la esencia de la prestación o de la abstención, ser valorizables en dinero; que esto es lo que ocurre, desde luego, en todas las obligaciones de dar, que siempre son valorizables pecuniariamente, pero que en las obligaciones de hacer o de no hacer, existen prestaciones o abstenciones patrimoniales o bien, prestaciones y abstenciones de carácter moral o espiritual. Basta con que impliquen una satisfacción para el acreedor a efecto de que éste tenga interés jurídico en exigir el hecho o la abstención.” ROJINA Villegas, Rafael, *Compendio de derecho civil III, Teoría general de las obligaciones*, 21ª ed., Ed. Porrúa, México, 1998, p. 4.

El tributo es una clase de obligación *ex lege*, corresponde así a un conjunto de obligaciones cuyo nacimiento tiene como fuente a la ley.¹⁰⁵ El tributo depende para su justificación del principio de legalidad, por ello es que la Constitución contempla el principio de legalidad como una garantía ¹⁰⁶ de las obligaciones tributarias.¹⁰⁷ Ciertamente que en el derecho de las obligaciones el nacimiento de la obligación puede ser voluntario o *ex lege* como acertadamente escribe FERREIRO LAPATZA¹⁰⁸ solo que en el derecho tributario la determinación del sujeto activo de la obligación es la administración, en este caso el elemento subjetivo de la obligación genera la obligación *ex lege* del tributo origine derechos de un sujeto¹⁰⁹ en este caso, son derechos de la administración que se oponen correlativamente a las obligaciones *ex lege* de los tributos. Pues bien, la consideración de que el tributo deviene en obligación *ex lege* procede del propio nacimiento de la obligación que en palabras de FERREIRO LAPATZA: "...Pues cualquiera que sea la intensidad de tal intervención, el nacimiento y configuración de la obligación siguen siendo obra exclusiva de la Ley, complementada, en su caso por el reglamento, sin que en ella intervenga en ningún caso la voluntad del obligado."¹¹⁰

¹⁰⁵ Ver MARTÍNEZ Giménez, Consuelo, *Los precios públicos*, Universidad de Murcia, Editorial Civitas, Madrid, 1993, p. 55.

¹⁰⁶ "Acontece que, en razón de su naturaleza *ex lege*, la obligación tributaria generada por la realización del hecho imponible se configura, a menudo y en un primer momento, de forma ilíquida, esto es sin cuantificar, bien que la propia ley cuida de establecer las precisiones necesarias para que la magnitud asumida por la norma se determine con absoluta exactitud." PONT Mestres, Magín, *Estudios sobre temas tributarios actuales*, Universitat de Barcelona, Barcelona, 1985, p. 208. Es muy importante reparar en que la legislación tributaria tiene que ser muy precisa en sus determinaciones legales. Si bien las normas tributarias deben guardar la forma legal pues el derecho tributario es de aplicación estricta, también debe tener cierta flexibilidad siempre en los márgenes legales para no dejar a los contribuyentes a expensas de la discrecionalidad de las autoridades administrativas.

¹⁰⁷ "Pues bien, en los ordenamientos en los que, como sucede en el nuestro, los textos constitucionales consagran el principio de legalidad, parece obvio que la obligación de pagar el tributo ha de tener, forzosamente, el carácter de una obligación *ex lege*. Pues si es la Ley la que debe decir cuando, cuánto y quienes han de pagar ningún papel debe jugar en el nacimiento y configuración de la obligación la voluntad del obligado." FERREIRO Lapatza, José Juan, *Derecho financiero (Ingresos. Gastos. Presupuestos)*, *op. cit.*, p. 186.

¹⁰⁸ *Ídem.*

¹⁰⁹ cfr. ROJINA Villegas, Rafael, *Compendio de derecho civil III, Teoría general de las obligaciones*, *op. cit.*, p. 9.

¹¹⁰ FERREIRO Lapatza, José Juan, *Derecho financiero (Ingresos. Gastos. Presupuestos)*, *op. cit.*, p. 186.

CARRETERO PÉREZ: “el origen de la exigencia de legalidad financiera se encuentra en que 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.”¹¹¹

La naturaleza *ex lege* del tributo remite a la problemática que ha rodeado a la tributación consistente en el “carácter relativo o flexible a la reserva de Ley en materia tributaria.”¹¹² Se trata lógicamente del principio de reserva de ley pero que aplicado a la materia tributaria coincidimos con FERREIRO LAPATZA: “La reserva de Ley no es relativa ni absoluta, es, simplemente, reserva de Ley, y quiere decir, precisamente, que sólo la Ley puede establecer un tributo y que para ello ha de determinar todos sus elementos esenciales, es decir, los hechos que determinan la obligación de tributar y la cantidad a pagar.”¹¹³ Entonces cabe admitir que la reserva de ley en materia tributaria es mayormente relativa. Con lo cual se supone que los tributos son instituidos y regulados por normas que tienen rango de ley. Así las cosas quedan a tenor de la reserva de ley la creación *ex novo* de tributos y por ende los elementos esenciales del tributo conforme a la tesis suscrita por FERREIRO LAPATZA.¹¹⁴

Por tal manera coincidimos con el razonamiento de BURGOA TOLEDO quien enfatiza en la labor del legislador en lo concerniente a la tributación:

...la inercia legislativa que suele ser sesgada dado que el legislador no contempla todas las necesidades o todas las posibilidades para allegarse a dichos ingresos públicos –determinación del tipo impositivo en materia fiscal-, así como el desarrollo integral de las normas que deben existir para toda la dinámica tributaria, tanto para las facultades de las autoridades,

¹¹¹ CARRETERO Pérez, Adolfo, *Derecho financiero*, Ed. Santillana, Madrid, 1968, p. 30.

¹¹² FERREIRO Lapatza, José Juan, *Derecho financiero (Ingresos. Gastos. Presupuestos)*, *op. cit.*, p. 186.

¹¹³ *Ibidem.*, pp. 186-187.

¹¹⁴ *Ídem.*

como para los derechos de las personas y contribuyentes, incluyendo los medios de defensa.¹¹⁵

QUERALT, LOZANO SERRANO y POVEDA BLANCO escriben las características jurídicas del tributo son: que grava una manifestación de capacidad económica, es un típico exponente de los ingresos de derecho público, tiene un carácter publicístico y exorbitante manifestado por el régimen de garantías de crédito tributario y los procedimientos para su recaudación y cobranza, es un recurso de índole monetaria, aunque se pueden admitir bienes de naturaleza no dineraria, no debe aplicarse como sanción a delitos, solo en el caso las obligaciones tributarias que estén a cuenta de terceros, no es confiscatorio.¹¹⁶ Son además instrumentos esenciales para la política económica.¹¹⁷

Los tributos contiene tres especies tasas, contribuciones e impuestos, si atendemos a la clasificación de QUERALT, LOZANO SERRANO y POVEDA BLANCO.¹¹⁸ Esta clasificación de los tributos fiscales constituye el objeto central del derecho tributario. La Tasa es definida desde el punto de vista teórico por QUERALT, LOZANO SERRANO y POVEDA BLANCO: "...un hecho consistente en la utilización del dominio público o en una actividad administrativa de la que deriva un beneficio o ventaja especial para una determinada persona."¹¹⁹

QUERALT, LOZANO SERRANO y POVEDA BLANCO definen al impuesto: "...una obligación de pago nacida con independencia de toda actividad administrativa. El impuesto se paga porque se pone de relieve una determinada capacidad económica, sin que la obligación impositiva se conecte causalmente con actividad administrativa alguna."¹²⁰ En esto radica la primera diferencia entre tasa e

¹¹⁵ BURGOA Toledo, Carlos Alberto, *La tributación y su constitucionalidad en México, op. cit.*, p. 7.

¹¹⁶ QUERALT, Juan Martín, LOZANO Serrano Carmelo, POVEDA Blanco, Francisco, *Derecho tributario*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2001, p. 29.

¹¹⁷ URÍA Fernández, Francisco, "Comentarios a la parte general de la ley general tributaria (Títulos I y II)", DE LUIS, Félix, URÍA, Francisco (Coords.), *El sistema fiscal español y las entidades y operaciones financieras. Estudios en homenaje a Enrique Piñel*, La Ley, Madrid, 2006, p. 71.

¹¹⁸ *Ibidem.*, p. 31.

¹¹⁹ *Ibidem.*, p. 32.

¹²⁰ *Ídem.*

impuesto, primera amerita una ventaja para la persona ante el tributo, la segunda no amerita contraprestación.¹²¹

Pues bien, sobre la tercera clase de tributo, consistente en las contribuciones especiales QUERALT, LOZANO SERRANO y POVEDA BLANCO explican que tratan de: "...determinadas actividades administrativas que producen un beneficio especial a determinadas personas, aunque normalmente a diferencia de las tasas, la actividad administrativa no es solicitada por el contribuyente."¹²²

JOSEPH STIGLITZ "Todos los impuestos afectan a la conducta económica. Transfieren recursos del individuo al Estado; como consecuencia los individuos deben alterar su conducta de alguna manera. Si no ajustan la cantidad de trabajo que realizan deben reducir su consumo. Pero pueden trabajar más y disfrutar de menos ocio; si trabajan más necesitan reducir menos su consumo."¹²³

Para JOSEPH STIGLITZ, la política tributaria tiene que poner en marcha medidas que aminoren la pérdida de bienestar que se provocan los impuestos consiguientemente,¹²⁴ el sistema tributario tiene que integrarse por cinco propiedades que abordaremos con mayor particularidad en el apartado siguiente, estas propiedades son los principios de la tributación: eficiencia, sencillez administrativa, flexibilidad, responsabilidad política y justicia.¹²⁵

La globalización ha tenido muchos efectos entre ellos que los países al ingresar a nuevos mercados tienen que desarrollar políticas públicas costosas por ello VITO TANZIManifiesta uno de las consecuencias que se presentan en los países en

¹²¹ *Ibidem.*, p. 33.

¹²² QUERALT, Juan Martín, LOZANO Serrano Carmelo, POVEDA Blanco, Francisco, *Derecho tributario, op. cit.*, p. 32.

¹²³ STIGLITZ, Joseph E., *La economía del sector público, op. cit.*, p. 551.

¹²⁴ *Ibidem.*, p. 483.

¹²⁵ "In most countries, in most circumstances, government expenditures are limited by the availability of tax revenues. Since tax revenues have a positive elasticity with respect to national income, economic growth brings an increase in the volume of revenue from the existing tax structure. This increase is typically accompanied by an increase in government expenditure. The classic Gladstonian phrase is that "expenditure depends on policy." Expenditure also depends on revenue." BURKHEAD, Jesse, MINER, Jerry, *Public expenditure*, 2^a ed., Transaction Publishers, 2009, p. 2.

desarrollo: "...para la mayoría de los países en desarrollo donde el nivel de gasto público ha sido mucho menor que el de los países industriales, la apertura de los mercados podría llevar al aumento del gasto público y a la necesidad de elevar los impuestos."¹²⁶

Ya lo advertía Stiglitz: "recuérdese que si no hubiera fallos en el mercado, la economía asignaría automáticamente los recursos de una manera eficiente. La información transmitida por los precios de mercado haría que la producción, el intercambio y la combinación de productos fabricados y vendidos fueran eficientes; y no sería posible mejorar el bienestar de ninguna persona sin empeorar el de alguna otra."¹²⁷

En los países en desarrollo, donde el gasto público y los niveles impositivos son mucho menores y, como se explicó, habrá necesidades de un mayor gasto público, será necesario aumentar el nivel de impuestos en muchos de ellos. No obstante, dado que los impuestos distorsionan las actividades económicas y desalientan los esfuerzos, deberá tenerse mucho cuidado al tomar la decisión de aumentar los impuestos. Este objetivo deberá considerar que un país que abre sus fronteras a un comercio más libre puede experimentar cierta pérdida en la recaudación debido a la eliminación o reducción de los derechos de importación.¹²⁸

La globalización atrae desafíos para los Estados y México no es ajeno a ello. Por ello la importancia de repensar el sistema tributario enfatizando en la operatividad de los principios de un óptimo sistema tributario. Ciertamente que tener un Estado grande que gasta mucho causa temores y no es la propuesta pero si se trata de equilibrar los extremos, por eso ALBERTO COSTA escribe: "El asunto, entonces, no es tanto el tamaño del Estado cuanto su calidad y su incidencia dentro de la

¹²⁶ TANZI, Vito, *La globalización y la necesidad de una reforma fiscal en los países en desarrollo*, Banco Interamericano de Desarrollo, Instituto de Integración de América Latina y el Caribe, Buenos Aires, 2004, p.11.

¹²⁷ STIGLITZ, Joseph E., *La economía del sector público*, op. cit., p. 483.

¹²⁸ TANZI, Vito, *La globalización y la necesidad de una reforma fiscal en los países en desarrollo*, op. cit., p. 12.

sociedad. Este punto es clave. Desde hace varios años hemos insistido que no interesa tanto la dimensión del Estado, cuanto con la calidad con que actúa y el nivel de eficiencia y eficacia de sus decisiones.”¹²⁹ Lo cual no conlleva a una idealización del papel del Estado en su función de la rectoría económica, más si atañe a la valoración de un sistema de controles de las finanzas públicas, de la actividad financiera del Estado que se encamine a la optimización de las políticas económica, fiscal y tributaria con el componente de la responsabilidad política. Según JOSEPH STIGLITZ la responsabilidad política significa transparencia del sistema tributario.¹³⁰

De acuerdo a la clasificación de JOSEPH STIGLITZ el principio de eficiencia económica consiste en que: “no debe interferir en la asignación eficiente de los recursos.”¹³¹ El principio de sencillez administrativa significa que: “debe ser fácil y relativamente barato administrar.”¹³² El principio de flexibilidad dispone que: “debe ser capaz de responder fácilmente (en algunos casos automáticamente) a los cambios de las circunstancias económicas.”¹³³ El principio de responsabilidad política descrito por JOSEPH STIGLITZ: “debe diseñarse de tal forma que cada individuo pueda averiguar que está pagando y saber en qué medida el sistema refleja sus preferencias.”¹³⁴ El principio de justicia: “debe ser justo en su manera de tratar a los diferentes individuos.”¹³⁵ En cuanto al último principio el de justicia añadiríamos el principio de equidad, que en palabras de ARRIOJA VÍZCAINO: “...sólo a través de normas y ordenamientos legales convenientemente preestablecidos puede garantizarse una vinculación estable, equitativa y armónica entre el Estado y los particulares.”¹³⁶

¹²⁹ ACOSTA, Alberto, “Algunos lineamientos estratégicos frente a una globalización desintegradora. Reflexiones para repensar el papel del Estado,” en *Estado y globalización*, Friedrich Ebert Stiftung, Instituto Latinoamericano de Investigaciones Sociales, Quito, 1998, p. 170.

¹³⁰ STIGLITZ, Joseph, *La economía del sector público*, op. cit., p. 483.

¹³¹ *Ídem.*

¹³² *Ídem.*

¹³³ *Ídem.*

¹³⁴ *Ídem.*

¹³⁵ *Ídem.*

¹³⁶ ARRIOJA Vízcaino, Adolfo, *Derecho fiscal*, op. cit., p. 7.

“con los tipos impositivos vigentes actualmente, las consideraciones fiscales suelen figurar entre las principales preocupaciones; a una persona puede parecerle mejor tratar de ver cómo puede pagar menos impuestos que tratar de diseñar mejores proyectos o de producir más.”¹³⁷ Para ilustrar estos efectos la observación que a continuación exponemos de Joseph Stiglitz explica estas conductas de las personas ante las obligaciones tributarias: “todo sistema tributario influye en la conducta de la gente. Después de todo, el Estado detrae dinero del individuo, por lo que cabe esperar que éste responda de alguna manera a esta reducción de su renta.”¹³⁸ Aunque JOSEPH STIGLITZ aclara que esta tesis no equivale a no desear que el individuo no reaccione en absoluto.¹³⁹

“la economía no se ajusta instantáneamente a un nuevo impuesto. A menudo las distorsiones a largo plazo son mucho mayores que a corto plazo, porque la economía es capaz de responder en mayor medida a la nueva situación.”¹⁴⁰

A continuación exponemos una jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la cual se analiza si el presupuesto de egresos de la Federación al determinar los elementos de la base gravable de las contribuciones para la seguridad social no configura el tributo y ello no incide en una violación del principio de legalidad tributaria:

PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2007. SUS ARTÍCULOS 20 Y 22 NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.

Si bien es cierto que tales preceptos otorgan a las dependencias y entidades ahí señaladas la facultad para modificar las percepciones de los puestos conforme a las disposiciones que haya emitido la Secretaría de la Función Pública, sujetándose a los límites máximos establecidos para cada uno de ellos en el anexo correspondiente al Decreto de Presupuesto de

¹³⁷ *Ibidem.*, p. 485.

¹³⁸ STIGLITZ, Joseph E., *La economía del sector público*, op. cit., p. 488.

¹³⁹ *Ídem.*

¹⁴⁰ *Ibidem.*, p. 487.

Egresos, previo dictamen de suficiencia presupuestaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como para realizar ajustes en la composición de las percepciones ordinarias por concepto de sueldos y salarios, siempre y cuando no se incremente el monto mensual previsto en dicho anexo para cada puesto, también lo es que ello no implica que las dependencias, las entidades y los entes autónomos estén facultados para determinar los elementos que conforman el salario tabular, que es el que sirve de base para calcular las cuotas y aportaciones que se deben cubrir al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, de acuerdo con la legislación vigente publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de marzo de 2007. Ello es así, ya que en términos de la jurisprudencia 2a./J. 63/2013 (10a.) (*) de esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el salario tabular es el identificado con los importes consignados en los tabuladores regionales para cada puesto y que se suele denominar como sueldo base o sueldo bruto, mientras que el tabulador regional es el instrumento que permite representar los valores monetarios con los cuales se precisan los importes por tal concepto y otras asignaciones diversas que aplican a un puesto determinado; de ahí que no pueda estimarse que el salario tabular se conforma con el cúmulo de asignaciones descritas en el tabulador regional correspondiente, en virtud de que se constituye por un solo concepto (sueldo base o sueldo bruto). En ese tenor, si las cuotas y aportaciones que se tienen que enterar al indicado Instituto deben calcularse sobre el salario tabular y éste se integra por un concepto que comúnmente se denomina sueldo base o sueldo bruto, resulta claro que aquellas normas generales, en cuanto autorizan a las entidades, dependencias y entes autónomos para modificar el monto de las percepciones que corresponden a cada puesto (como es el salario tabular) o para realizar el ajuste en la composición de las percepciones ordinarias que comprenden lo que se conoce como sueldo mensual integrado para otros efectos legales, es evidente que los artículos 20 y 22 del Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio

Fiscal 2007 no violan el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que ello no implica que se le autorice a determinar los elementos que conforman la base gravable de las referidas contribuciones de seguridad social, sino en todo caso a fijar su monto, lo que no atañe a la configuración del tributo, la cual está prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.¹⁴¹

En la siguiente jurisprudencia constitucional de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se establece un criterio fundamental para determinar el análisis que el juez debe desempeñar cuando se pronuncie sobre normas tributarias y en ello radica la importancia de los principios constitucionales de los cuales el derecho tributario no puede sustraerse:

ANÁLISIS CONSTITUCIONAL. SU INTENSIDAD A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES. Acorde con las consideraciones sustentadas por la Primera Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 1a. CXXXIII/2004, de rubro: "IGUALDAD. CASOS EN LOS QUE EL JUEZ CONSTITUCIONAL DEBE HACER UN ESCRUTINIO ESTRICTO DE LAS CLASIFICACIONES LEGISLATIVAS (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 1o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS).", siempre que la acción clasificadora del legislador incida en los derechos fundamentales garantizados por la Constitución, será necesario aplicar con especial intensidad las exigencias derivadas del principio de igualdad y no discriminación. De igual manera, en aquellos asuntos en que el texto constitucional limita la discrecionalidad del Congreso o del Ejecutivo, la intervención y control del tribunal constitucional debe ser mayor, a fin de respetar el diseño establecido por ella. Para este Alto Tribunal es claro que la fuerza normativa del principio democrático y del principio de separación

¹⁴¹ Tesis: 2a./J. 93/2014 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. I, I.10, septiembre de 2014, p. 670.

de poderes tiene como consecuencia obvia que los otros órganos del Estado -y entre ellos, el juzgador constitucional- deben respetar la libertad de configuración con que cuentan el Congreso y el Ejecutivo, en el marco de sus atribuciones. Conforme a lo anterior, la severidad del control judicial se encuentra inversamente relacionada con el grado de libertad de configuración por parte de los autores de la norma. De esta manera, resulta evidente que la Constitución Federal exige una modulación del juicio de igualdad, sin que eso implique ninguna renuncia de la Corte al estricto ejercicio de sus competencias de control. Por el contrario, en el caso de normatividad con efectos económicos o tributarios, por regla general, la intensidad del análisis constitucional debe ser poco estricta, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el económico, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las posibilidades de injerencia del Juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada. En tales esferas, un control muy estricto llevaría al Juez constitucional a sustituir la competencia legislativa del Congreso -o la extraordinaria que puede corresponder al Ejecutivo-, pues no es función del Poder Judicial Federal, sino de los órganos políticos, entrar a analizar si esas clasificaciones económicas son las mejores o si éstas resultan necesarias.¹⁴²

La relación jurídico-tributaria, sostiene ARRIJOVÍZCAINO es esa relación económica bajo la cual los gobernados son obligados a destinar parte de sus ingresos a la administración pública. ARRIJOVÍZCAINO ofrece las justificaciones histórica y doctrinal que conforman el fundamento de esta relación de la cual depende en buena parte el sostenimiento del gasto público:

¹⁴²Tesis: 1a./J. 84/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, noviembre de 2006, p. 29.

La justificación histórica reside según ARRIOJAVÍZCAINO en la naturaleza social del hombre, la transición del nomadismo al sedentarismo en el cual la sobrevivencia “en medio de un ambiente hostil y repelente, el hombre, mediante el descubrimiento de la agricultura, decide establecerse en sitios físicos que ofrecen una mayor seguridad y mejores condiciones de vida.”¹⁴³ El establecimiento de grandes comunidades densamente interconectadas ha dado origen a las formas de organización política, a los Estados que a quien le corresponde encargarse de funciones esenciales para la comunidad como lo son la justicia, la defensa nacional, la policía, los transportes, la actividad educativa y económica, el crédito público.¹⁴⁴

En la justificación doctrinaria de la relación jurídico-tributaria, ARRIOJAVÍZCAINO plantea que dos han sido las posturas: “...que reflejan con mayor claridad ciertas posturas antagónicas en las que se debate el moderno derecho fiscal.”¹⁴⁵ Se trata de la teoría de la relación de sujeción, ideada por iuspublicistas alemanes. ARRIOJAVÍZCAINO sintetiza esta teoría como sigue: “la relación jurídico-tributaria se justifica por el simple hecho de la existencia de súbditos dentro de un Estado.”¹⁴⁶ En la opinión de ARRIOJAVÍZCAINO:

...constituye una indebida justificación de regímenes autoritarios y arbitrarios. Ya hemos dejado establecido que la facultad del Estado de exigir de los ciudadanos determinadas aportaciones económicas puede prestarse fácilmente a toda clase de exacciones y abusos, por lo que su existencia y necesidad sólo se explica en función de los servicios públicos y demás actividades de interés social que el propio Estado se encuentra obligado a realizar.¹⁴⁷

¹⁴³ ARRIOJA Vízcaino, Adolfo, *Derecho fiscal, op. cit.*, p. 10.

¹⁴⁴ SERRA Rojas, Andrés, *Derecho administrativo*, 1 tomo, 6ª ed., Porrúa, México, 1974, p. 67.

¹⁴⁵ ARRIOJA Vízcaino, Adolfo, *Derecho fiscal, op. cit.*, p. 11.

¹⁴⁶ *Ídem.*

¹⁴⁷ *Ibidem.*, p. 12.

La segunda doctrina que ha fundamentado el estudio y aplicación de la relación jurídico-tributaria es la teoría del beneficio equivalente, la cual ha sido preferida por los doctrinarios del derecho anglosajón, y aunque parece sencilla no lo es tanto, de entrada porque amerita que los contribuyentes deben percibir en los servicios públicos beneficios equivalentes a sus contribuciones.¹⁴⁸ Para ARRIOJA VÍZCAINO esta doctrina justifica acertadamente a la relación jurídico-tributaria: "...puede afirmarse que ningún ciudadano accedería a contribuir al sostenimiento de un Estado que se negara a satisfacer las necesidades sociales básicas, y que las principales causas de la evasión impositiva deben localizarse en la indebida atención de los servicios públicos."¹⁴⁹

La utilidad de esta teoría y sobre todo de la explicación de ArrijoaVízcaino es que el autor en comento reconoce que la relación jurídico-tributaria no se reduce a la unilateralidad del Estado, tiene una dimensión social, que en sus palabras expone: "aparece así como una explicación lógica y sencilla de las razones, por demás evidentes, que justifican la presencia de la relación jurídico-tributaria, puesto que resume con toda precisión los factores socioeconómicos que subyacen en el fondo de cualquier obligación contributiva."¹⁵⁰

Para FERREIRO LAPATZA la otra gran característica del tributo consiste en que es una "obligación de derecho público, establecida a favor de un ente público."¹⁵¹ MENÉNDEZ MORENO lo considera así desde la perspectiva del acreedor¹⁵² que en este supuesto son los entes públicos.¹⁵³ En definitiva corresponde clasificar como entes públicos a aquellos entes del Estado que tienen la facultad de ejercer: "un derecho de crédito para el cobro de la deuda tributaria,

¹⁴⁸ARRIOJA Vízcaino, Adolfo, *Derecho fiscal, op. cit.*, p. 13.

¹⁴⁹*Idem.*

¹⁵⁰*Idem.*

¹⁵¹ FERREIRO Lapatza, José Juan, *Derecho financiero (Ingresos. Gastos. Presupuesto), op. cit.*, p. 187.

¹⁵²*Ibidem.*, p. 187.

¹⁵³ MENÉNDEZ Moreno, Alejandro, *Derecho financiero y tributario. Parte general, Lecciones de Cátedra, op. cit.*, p. 151.

de acuerdo con lo que prescribe la Constitución.”¹⁵⁴En términos generales puede advertirse que esta característica de la obligación contiene los siguientes elementos: el acreedor tiene un carácter público; el acreedor tiene acceso a un conjunto de facultades exorbitantes; es una obligación de derecho público, mucho más amplia que las obligaciones de derecho privado.¹⁵⁵

La siguiente característica del tributo consiste según FERREIRO LAPATZA en que el tributo tiene como fin el sostenimiento de los gastos públicos.¹⁵⁶Esta característica no es menor, pero comenzaremos abordando genéricamente el concepto de gastos públicos. Pues bien consisten en aquellas erogaciones que el Estado tiene que ejecutar a fin de proceder a la ejecución de sus fines, esto es, a la protección de aquellas finalidades sociales que requieren del rendimiento de medios para poder cumplimentarse, pero que significan gastos para satisfacer necesidades colectivas y que son financiados por medio de los ingresos tributarios.¹⁵⁷Para FERREIRO LAPATZA sostiene en identificar: “al tributo por sus fines”¹⁵⁸ es consecuente porque en esto consiste precisamente la nota que distingue al tributo de otros institutos jurídicos, porque así es como se delimita: “...el fin unitario y esencial de todas las normas que lo regulan y de las relaciones sociales que éstas disciplinan.”¹⁵⁹Esta obligación es consecuente para sobrellevar el “sostenimiento de los gastos públicos”¹⁶⁰ relacionado con el principio de capacidad económica.¹⁶¹

FERREIRO LAPATZA incide en que además del sistema tributario, el Estado puede acceder a otros instrumentos de política económica, se puede por lo tanto usar

¹⁵⁴ *Ídem.*

¹⁵⁵ FERREIRO Lapatza, José Juan, *Derecho financiero (Ingresos. Gastos. Presupuestos)*, op. cit., p. 187.

¹⁵⁶ *Ibidem.*, p. 188.

¹⁵⁷ BYATT, I.C.R., “Theoretical issues in expenditure decisions,” Posner, M.V. (Ed.), *Public expenditure. Allocation between competing ends*, Cambridge University Press, London, 1977, p. 20. DELGADO Rivero, Francisco J., MUÑIZ Pérez, Manuel A., *Cuadernos de hacienda pública. Teoría de los impuestos*, Universidad de Oviedo, Oviedo, 2005, pp. 18-19.

¹⁵⁸ FERREIRO Lapatza, José Juan, *Derecho financiero (Ingresos. Gastos. Presupuestos)*, op. cit., p. 188.

¹⁵⁹ *Ídem.*

¹⁶⁰ *Ídem.*

¹⁶¹ *Ídem.* ALBI Ibáñez, Emilio, *Sistema fiscal español. Imposición directa. Doble imposición internacional. Hacienda local*, 24ª ed., Ariel, 2009, p. 3.

otras medidas como déficit o superávit presupuestario, así como alentar o desalentar actividades económicas.¹⁶²

Para FERREIRO LAPATZA el principio de capacidad económica también se debe de configurar en la definición del tributo, arguye que según la Constitución Española, todos los ciudadanos deberán contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de conformidad con su capacidad económica. De este mandato constitucional el autor sostiene que: “La Constitución coloca así a la capacidad económica en la parte nuclear o esencial de los tributos, de todos los tributos.”¹⁶³ Es importante asegurar que este principio es: “un principio tributario fundamental”¹⁶⁴ y desempeña una importante función para la distribución equitativa de las cargas tributarias.¹⁶⁵

4. La obligación tributaria

La obligación tributaria es la fuente de donde se desprende la relación jurídico-tributaria.¹⁶⁶ El derecho tributario por lo tanto como disciplina del derecho está encaminado al análisis científico de la actividad financiera del Estado tendiente a la obtención de recursos de los particulares. Este poder que tiene el Estado para hacer exigibles y coercibles los recursos de los particulares, es de acuerdo a la moderna doctrina del derecho tributario, una relación jurídica no una relación de poder.¹⁶⁷ Este consenso doctrinal supone una visión trascendental para el derecho

¹⁶² FERREIRO Lapatza, José Juan, *Derecho financiero (Ingresos. Gastos. Presupuestos)*, op. cit., p. 188.

¹⁶³ *Ídem*.

¹⁶⁴ ALBI Ibáñez, Emilio, *Sistema fiscal español. Imposición directa. Doble imposición internacional. Hacienda local*, op. cit., p. 3.

¹⁶⁵ FERREIRO Lapatza, José Juan, *Derecho financiero (Ingresos. Gastos. Presupuestos)*, op. cit., p. 188.

¹⁶⁶ “The power to impose and collect tax is a defining characteristic of a modern capitalist state. It was Joseph Shumpeter who, prior to his appointment as Finance Minister in the Austrian Government after World War I, described the capitalist state as the ‘tax collecting state.’” TURLEY, Gerard, *Transition, taxation and the State*, Ashgate, England, 2006, p. 11.

¹⁶⁷ “La potestad es un poder jurídico general y abstracto, con cuyo ejercicio se producen efectos jurídicos; tiene un objeto indeterminado (o posibilidad de múltiples objetos) y no nace de una relación jurídica, sino del Ordenamiento jurídico, nace de los “status legales,” es irrenunciable e imprescriptible, y no solo crea un poder obrar “agerelecere”, sino verdaderos deberes (“potestad-función” “ageresiusus”); en definitiva la necesidad de obrar con carácter obligatorio (función) para el ejercicio del oficio público (Horn) y ello con el carácter de “instrumenta iuria” que simplemente tienen las potestades para el cumplimiento del “fin du service.” ROBLEDO DE DIOS, Tomás Jesús,

tributario, en virtud de que estamos de cara a la configuración de una auténtica teoría de los derechos de los contribuyentes. La doctrina debe esta visión a la formulación de SANTI ROMANO:

Y aunque sea exacto que el Estado se autolimita cuando establece su ordenamiento jurídico, no existe ningún momento en que no se encuentre ya limitado precisamente porque desde su origen es ya un ordenamiento; su autolimitación no puede ser sino una limitación ulterior. La ley, por tanto, no es nunca, como comúnmente se cree, el comienzo del derecho; es, por el contrario, o algo que se añade y se une a un derecho preexistente (supuesto de que haya lagunas), o, simplemente, una modificación que el mismo derecho sufre.¹⁶⁸

En la obra en la que más acabadamente SANTI ROMANO definió su teoría de la potestad del Estado en contraposición con los derechos subjetivos es en Fragmentos de un Diccionario Jurídico, en ella desglosó:

...se desenvolvería en un aspecto o dirección genéricos, no tendría objetos singularmente determinados, no se resolvería en pretensiones hacia otros sujetos, y, por ende, no sería correlativo a obligaciones, mientras que el derecho subjetivo se desenvolvería siempre en una concreta y particular relación jurídica con una determinada cosa o frente a determinadas personas que, por el contrario, tendrían obligaciones correspondientes.¹⁶⁹

Cuán importante ha sido para el derecho tributario, poder conformar y fundamentar en la teoría legal estas obligaciones concretas exigibles a los particulares, pero fundadas en una relación que no se desprende del poder del Estado sino de la relación jurídica entre Estado-individuo, se trata de un conjunto de obligaciones jurídicas *sui generis*, que para ser válidas tienen que conformarse

Administrativos de administración local. Corporaciones locales, Rodio Ediciones Sevilla, 2015, p.277.

¹⁶⁸ ROMANO, Santi, *El ordenamiento jurídico*, Trad. Sebastián Martín-Retortillo, Lorenzo Martín-Retortillo, Ed. Reus, Madrid, 2012, pp. 150-151.

¹⁶⁹ SANTI Romano, *Fragmentos de un diccionario jurídico*, Buenos Aires, EJE, 1964, pp. 299-300.

atendiendo a un determinado hecho jurídico, así lo ha entendido DELGADO SANCHO:

Pero se diferencian en que la potestad no deriva de una relación jurídica, se manifiesta genéricamente, y, por tanto, no supone la existencia de otro sujeto específicamente obligado respecto a su titular. Por el contrario, el derecho subjetivo se desenvuelve siempre en el ámbito de una relación jurídica, tiene un objeto específico y determinado, y, por tanto, implica la existencia de un sujeto directamente obligado.¹⁷⁰

Paradójicamente la anacrónica concepción del tributo como una consecuencia de una relación de poder era reforzada por la propia noción de coactividad del tributo. FERREIRO LAPATZA expresa que en las primeras explicaciones del tributo. La primera manifestación era considerar al tributo como el resultado de una relación de poder.¹⁷¹ Esto es, caracterizada escribe FERREIRO LAPATZA como una “manifestación de la voluntad unilateral del Estado, del poder, desde su creación hasta su aplicación, desde su establecimiento a su aplicación a cada uno de los contribuyentes a los que se le exige.”¹⁷² De esta concepción del tributo se conservó un elemento sustancial para el robustecimiento por parte de la doctrina de la relación jurídico-tributaria y que consiste en el establecimiento de una concepción obligacional del tributo.¹⁷³

En efecto, en la obligación tributaria de los contribuyentes subyace una situación política. El tributo/impuesto constituye de los ingresos del Estado, el medio más elemental para hacerse de recursos y destinarlos al segundo gran aspecto que engloba la arquitectura financiera del Estado y que consiste en el gasto público. De allí que no solo sea prioritaria la legalidad para justificar la obligación del

¹⁷⁰ DELGADO Sancho, Carlos David, *Principios de derecho tributario sancionador*, El Derecho, Madrid, 2010, p.18.

¹⁷¹ FERREIRO Lapatza, José Juan, *Derecho financiero. (Ingresos. Gastos. Presupuestos)*, op. cit., p. 183.

¹⁷² *Ídem.*, p. 183.

¹⁷³ YEBRA Martul-Ortega, Perfecto, “Contribuyentes u obligados tributarios desde la perspectiva constitucional,” en ALBIÑANA García Quintana, César (Coord.), *Estudios en homenaje al profesor Pérez Ayala*, Madrid, Dykinson, 2007, p. 384.

impuesto, expresándolo en palabras de VALDÉS COSTA, la formulación de normas constitucionales que suponen una jerarquía en virtud del principio: “de que toda norma está condicionada por las de mayor jerarquía y es a su vez condicionante de las inferiores.”¹⁷⁴

La obligación tributaria requiere de la formulación de un hecho imponible, solo ha si puede justificarse la existencia de la obligación tributaria, pues es el hecho imponible o también conocido como hecho generadores el que constituye el nacimiento de la obligación tributaria. Esta obligación tributaria afirma DINOJARACH es: “una relación jurídica *ex lege*.”¹⁷⁵ El presupuesto determinado por la ley constituye el hecho jurídico que una vez verificado hace exigible la obligación tributaria. Así las cosas DINOJARACH pone de relieve que el derecho tributario ha tomado de otras disciplinas jurídicas un elemento común en las obligaciones jurídicas consistente en que el nacimiento de la obligación se encuentre supeditado a la verificación del hecho jurídico, llamado así hecho imponible en el léxico propio del derecho tributario.¹⁷⁶

Según DINOJARACH el hecho imponible aborda los siguientes aspectos naturaleza jurídica de la tasa; la fuente se encuentra en la ley, la voluntad de las partes consiste en un presupuesto de la obligación tributaria pero no la causa.¹⁷⁷

A continuación proporcionaremos algunas definiciones de hecho imposables propuestas por distintos autores: Para MUÑOZ RODRÍGUEZ consiste en: “...el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para definir cada tributo y cuya realización hace nacer la obligación tributaria.”¹⁷⁸ En esta definición se destaca que el autor concede relevancia a la naturaleza jurídica y económica del hecho jurídico.

¹⁷⁴ VALDÉS Costa, Raúl, *Curso de derecho tributario*, op. cit., p. 221.

¹⁷⁵ JARACH, Dino, op. cit., p. 73.

¹⁷⁶ *Ídem*.

¹⁷⁷ *Ídem*.

¹⁷⁸ MUÑOZ Rodríguez, Roberto, *Impuesto de sociedades, Tributos*, Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, 2013, Madrid, p. 16.

Según MARGAÍN MANAUTOU: "...que el contribuyente se encuentre en la situación jurídica o de hecho prevista por la ley, lo que se conoce como hecho imponible y que yo llamaría la situación o circunstancia que la ley señala como el hecho generador de la obligación tributaria."¹⁷⁹ Se trata de un elemento indispensable para la fundamentación de la obligación tributaria y es el elemento de la circunstancia mismo que indispensable en el análisis del hecho imponible.

Finalmente MÉNENDEZ MORENO proporciona una definición con un alcance más completo, advierte que el análisis jurídico y doctrinal de las disposiciones sobre el hecho imponible desprende tres variables para constituir el hecho imponible, una dirigida a las circunstancias que sean previstas por las leyes tributarias; una segunda que es la relativa al nacimiento de la obligación tributaria y una tercera variable que, se refiere al principio de legalidad, pues cada precepto legal configura los elementos de la estructura del tributo.¹⁸⁰

A la luz de la doctrina del derecho tributario existe consenso acerca de que el hecho imponible tiene como elementos esenciales, un elemento objetivo y un elemento subjetivo.¹⁸¹ El elemento objetivo que se integra por las situaciones, actos, hechos y actividades que justifican el objeto del tributo. Estos constituyen cuatro elementos material, espacial, temporal y cuantitativo. El elemento material del hecho imponible es el que describe la sustancia, esto es la materia, y puede comprender, la situación que la norma tributaria tipifica y la capacidad económica. Por aspecto espacial se entiende el sitio en el que se realiza el hecho imponible y por lo tanto origina la relación tributaria. El aspecto temporal refiere al tiempo en el cual se origina la relación tributaria y comprende para su viabilidad: vigencia y carácter general del principio de irretroactividad para las normas tributarias. El cuarto elemento esencial del hecho imponible es que es cuantitativo y que dispone

¹⁷⁹ MANAUTOU Margáin, Emilio, *La base imponible*, Ed. Porrúa, México, 2009, p. 45.

¹⁸⁰ MÉNENDEZ Moreno, Alejandro, *Derecho financiero y tributario. Parte general. Lecciones de cátedra, op. cit.*, p. 191.

¹⁸¹ LÓPEZ Espadafor, C.M., *La doble imposición interna*, Lex Nova, Valladolid, 1999, pp. 14-15.

de la medición pecuniaria del hecho imponible, no se cuantifica el hecho imponible sino su presupuesto objetivo.

El elemento subjetivo que concierne a la situación de la persona para que le sea atribuida la obligación tributaria, esta situación tiene que ser respaldada por una ley.

El hecho imponible también tiene un elemento temporal, que en palabras de MÉNENDEZ MORENO es aspecto temporal: “hace referencia a las características o dimensión temporal del aspecto objetivo o situación gravada.”¹⁸²

El elemento territorial del hecho imponible se determina a partir del territorio en el que se produce la obligación tributaria y en el que es eficaz el hecho generador del tributo.

Por otra parte la figura de la base imponible en palabras de FERREIRO LAPATZA: “...la dimensión o magnitud de un elemento del presupuesto objetivo del hecho imponible que se juzga como determinante de la capacidad contributiva relativa.”¹⁸³

El hecho imponible es sustancial para la configuración del impuesto, así las cosas exponen BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH: “el reconocimiento normativo del objeto del impuesto, como algo distinto del hecho imponible nos parece adecuado porque refleja la posibilidad de estructurar los sistemas impositivos bajo diversas modalidades y, al mismo tiempo, otorga relevancia jurídica a esta clasificación basada en la idea, expuesta por Ferreiro, de la manifestación de riqueza gravada por el legislador.”¹⁸⁴

¹⁸² MÉNENDEZ Moreno, Alejandro, *op. cit.*, p. 194.

¹⁸³ FERREIRO Lapatza, J.J., *Curso de derecho financiero español*, vol. II, 22ª ed., Madrid, Marcial Pons, 2000, p. 81.

¹⁸⁴ BAYONA de Perogordo, J.J., SOLER Roch, Ma. T., *Derecho financiero*, Vol. I, 2ª ed., Librería Compas, Alicante, 1989, p. 658.

La observación de Joseph Stiglitz sobre los impuestos distorsionadores: “un impuesto es no distorsionador si y sólo si el individuo no puede hacer nada para alterar sus obligaciones fiscales. Los economistas llaman a los impuestos de este tipo impuestos de cuantía fija. Existen distorsiones cuando el individuo intenta alterar sus obligaciones fiscales. Casi todos los impuestos que existen en los países occidentales son distorsionadores en este sentido.”¹⁸⁵

A continuación se transcribe un criterio jurisprudencial de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, útil para efectos de la contextualización desde el enfoque jurisprudencial de la configuración hecho imponible, el hecho imponible en el impuesto sobre la renta para personas morales:

CONSOLIDACIÓN FISCAL. LA OBLIGACIÓN SUSTANCIAL DE ENTERO DEL IMPUESTO DIFERIDO CONFORME AL DECRETO DE REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 7 DE DICIEMBRE DE 2009, PRESUPONE LA REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE REVELADOR DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, POR LO QUE NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 2010 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013). Conforme al régimen de referencia previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, una sociedad controladora determina y entera el impuesto consolidado en dos momentos: 1) Al realizar la declaración del ejercicio respectivo, en tanto -en términos generales- la suma de las utilidades fiscales individuales de unas sociedades del grupo superen las pérdidas fiscales de otras y, con ello, se determine un resultado fiscal consolidado que, previa aplicación de la tasa respectiva, dé lugar al pago correspondiente por el diferencial utilitario (artículos 64, 68 y 72, fracción II); y 2) Al determinar y enterar el impuesto que hubiese quedado diferido en ejercicios previos, una vez actualizados los supuestos que detonan el pago

¹⁸⁵ STIGLITZ, Joseph E., *La economía del sector público*, op. cit., p. 488.

respectivo (artículos 64, antepenúltimo párrafo, 70-A y cuarto, fracción VI, de las Disposiciones Transitorias), en tanto el régimen permite diferir el pago de una parte del impuesto causado en determinado ejercicio, debido a que las utilidades respectivas temporalmente no formaron parte de la base consolidada en el ejercicio en que se originaron (por la aplicación de pérdidas fiscales, de pérdidas por enajenación de acciones, distribución de dividendos contables, determinación de conceptos especiales de consolidación, por ejemplo). Ahora, tomando en cuenta que la sociedad controladora se convierte en la titular de las utilidades fiscales generadas por todas las sociedades del grupo en la parte consolidable -y, por ende, de las operaciones y/o hechos que dieron origen a los ingresos gravados en esa misma proporción-, incluidas aquellas utilidades respecto de las cuales se generó un efecto de diferimiento, se concluye que los artículos 70-A y cuarto, fracción VI, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2010, al establecer la obligación de entero del impuesto diferido generado en el sexto ejercicio fiscal anterior a aquel en el que se deba efectuar el entero y que no se hubiera pagado al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior a aquel en el que se deba efectuar el pago, es decir, el impuesto diferido generado ejercicio por ejercicio en 2005 y posteriores, que debe pagarse a partir de 2011, así como el correspondiente al ejercicio fiscal de 2004 y anteriores, hasta 1999, que no hubiera sido pagado al 31 de diciembre de 2009 y debe enterarse en 2010, no violan el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque dicha obligación tiene como presupuesto que en ejercicios previos la sociedad controladora causó el impuesto sobre la renta consolidado que quedó diferido (en tanto es titular de las utilidades fiscales que temporalmente no formaron parte de la base consolidada del ejercicio en que se originaron) y, en esa medida, el tributo se le exige a partir de que actualizó el hecho imponible revelador de capacidad contributiva, en el entendido de que los supuestos que hasta 2009 detonaban el pago del

impuesto diferido no son hipótesis de causación, sino momentos específicos que hasta ese ejercicio fiscal se preveían para realizar el entero correspondiente como parte del elemento esencial denominado época de pago de la contribución.¹⁸⁶

Ahora proporcionamos una jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación también útil para tener una visión a la luz de la jurisprudencia mexicana sobre la configuración del hecho imponible:

IMPUESTO A LA VENTA FINAL AL PÚBLICO EN GENERAL DE GASOLINAS O DIÉSEL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. COMO EL HECHO IMPONIBLE SE ACTUALIZA AL REALIZARSE LA VENTA FINAL DEL COMBUSTIBLE AL "PÚBLICO EN GENERAL", Y ESA FRASE EQUIVALE A "CONSUMIDOR FINAL", ES IRRELEVANTE SI LOS COMPROBANTES QUE AMPARAN LA OPERACIÓN CONTIENEN O NO LOS REQUISITOS DEL ARTÍCULO 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El artículo 2o.-A, fracción II, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 21 de diciembre de 2007, establece un tributo específico [cuya naturaleza fue definida por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia P./J. 5/2009 (*)] que se causa por la venta final al público en general en territorio nacional de gasolinas o diésel, el cual se calcula aplicando las cuotas ahí señaladas por litro de combustible; también dispone que quienes realicen la venta final (sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria) trasladarán al comprador un monto equivalente al impuesto causado, con lo que se busca que el efecto económico del tributo impacte en el consumidor final, y se evidencia que el objeto del gravamen es la venta final al público en general, entendido

¹⁸⁶ Tesis: 2a./J. 43/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. II, l. 18, mayo de 2015, p. 1254.

como el consumidor del combustible, esto es, quien lo adquiere para su propio uso y no para su venta posterior. Así, del análisis sistemático de la ley indicada, de la interpretación jurisprudencial realizada por el Alto Tribunal, así como de lo expresado en la exposición de motivos de la iniciativa y en el dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, relativos a la reforma referida, se colige que con la expresión "público en general", contenida en el artículo mencionado, se hace referencia al "consumidor final", en la inteligencia de que tiene ese carácter cualquier persona distinta de los distribuidores autorizados por Petróleos Mexicanos y sus organismos subsidiarios, o bien, las estaciones de servicio, tan es así que sólo las ventas realizadas a estas personas están exentas de la contribución referida, acorde con el artículo 8o., fracción I, inciso a), de la propia ley. Lo anterior evidencia que el significado y alcance de la locución "público en general" utilizada en la configuración del impuesto a la venta final de gasolinas o diésel se desprenden de la propia mecánica del tributo; de ahí que no procede acudir al artículo 14, antepenúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, ni al diverso 8o., fracción I, inciso d), de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios para desentrañar su sentido, pues si bien dichos preceptos prevén que no se considerará enajenación con el "público en general" cuando se expidan comprobantes con los requisitos del artículo 29-A del código citado, lo cierto es que dicha noción no tiene utilidad para efecto de dilucidar cuándo se causa el impuesto a la venta final al público en general de gasolinas o diésel. Por tanto, es irrelevante si los comprobantes expedidos por la enajenación contienen o no los requisitos de referencia, ya que para la actualización del hecho imponible basta que la venta se realice al "consumidor final". Corolario de lo anterior es que el hecho de que al comprador de gasolina o diésel se le expida un comprobante con los requisitos del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, no lo libera de la carga de aceptar el traslado del impuesto.¹⁸⁷

¹⁸⁷Tesis: 2a./J. 106/2014 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t.

Evidentemente que la unilateralidad que existe en el derecho tributario y por supuesto en el derecho fiscal a favor del Estado reflejada en el derecho de recaudar contribuciones, si se debe hacer hincapié en el marco constitucional y legal, tomando como ejemplo las ideas expuestas por ARRIOJA VÍZCAINO, este derecho: "...confiere, de hecho, a los gobernantes, una potestad extraordinaria sobre sus gobernados que debe ser limitada y condicionada por un poder superior: el de la ley. De otra suerte, se prestaría a toda clase de abusos, arbitrariedades, exacciones y privilegios indebidos."¹⁸⁸

"Las administración del sistema fiscal tiene elevados costes. Tiene costes directos –los costes de gestionar la oficina de recaudación de impuestos- e indirectos, que deben ser pagados por los contribuyentes."¹⁸⁹

La administración tributaria, tiene entre sus facultades obligaciones de contenido económico para con el contribuyente, de entre las cuales HUESCA BOADILLA destaca devoluciones de tributos contempladas por la norma, devolución de ingresos indebidos, reembolso de costes de las garantías, satisfacción de intereses de demora.¹⁹⁰

I, l. 11, octubre de 2014, p. 981.

¹⁸⁸ ARRIOJA Vízcaino, Adolfo, *Derecho fiscal*, op. cit., p. 7.

¹⁸⁹ STIGLITZ, Joseph E., *La economía del sector público*, op. cit., p. 489.

¹⁹⁰ HUESCA Boadilla, Ricardo, "Obligaciones y deberes de la administración tributaria (art. 30 LGT)", en HUESCA Boadilla, Ricardo (Coord.), *Procedimientos tributarios, normas comunes gestión e inspección. Comentarios a la Ley General Tributaria y Reglamentos de desarrollo con jurisprudencia*, La Ley, Madrid, 2007, p. 184.

Capítulo Segundo

Aspectos Generales de los principios en el derecho tributario

1. Los principios constitucionales del derecho tributario

La Constitución es la norma integradora de la actividad financiera del Estado y a ella le corresponde contener un conjunto de principios constitucionales que legitiman la actividad recaudatoria.¹⁹¹ Definitivamente en el siglo XX, el nuevo derecho tributario debe hacer frente a los alcances e implicaciones de los principios del derecho tributario. La Constitución mexicana enumera los principios constitucionales del sistema tributario. En el derecho contemporáneo, doctrinas como el neoconstitucionalismo¹⁹² se enfocan en el tratamiento de los valores como elementos ordenadores del derecho. El derecho financiero y el derecho tributario no son ajenos a esa dinámica. Explicaremos algunas de estas razones.

Primero el neoconstitucionalismo es un concepto propio del Estado constitucional contemporáneo¹⁹³ que sostiene una interpretación y aplicación del derecho basada en los valores y principios. Su raíz procede de los sistemas constitucionales modernos surgidos con posterioridad a la segunda guerra mundial en el que se observa por lo menos en las democracias avanzadas una mutación del Estado legal hacia un modelo de Estado constitucional, que hace de la justicia

¹⁹¹ “Existe un engarce constitucional entre ingresos y gastos públicos de forma que los principios de justicia aplicables en sus respectivos ámbitos sólo alcanzarán su verdadera dimensión cuando se integren, en una visión globalizadora como principios de justicia financiera. Los principios de justicia tributaria, de acuerdo con los cuales los ciudadanos deben contribuir en la medida de sus capacidades económicas, no encuentran en sí mismo explicación –como no lo encuentra el tributo–, si no se piensa que, en último término, las prestaciones tributarias no son más que la cuota a través de la cual se concurre al levantamiento de las cargas públicas; esto es, a la financiación de los gastos públicos.” QUERALT, J. M., LOZANO Serrano, C., CASADO Ollero, G., TEJERIZO López, J.M., *Curso de derecho financiero y tributario*, 7ª ed., Tecnos, Madrid, 1996, p. 37.

¹⁹² BERNAL Pulido, Carlos, *El neoconstitucionalismo y la normatividad del derecho*, Universidad Externado de Colombia, Colombia, 2009.

¹⁹³ Carbonell, Miguel, “El neoconstitucionalismo en su laberinto,” en Carbonell, Miguel (Ed.), *Teoría del neoconstitucionalismo. Ensayos escogidos*, Ed. Trotta, México, 2007, p. 9.

el fin del derecho, más que la sola declaración de la legalidad. El neoconstitucionalismo no es ni mucho menos, un término acabado ni excluyente, es más utilizando el término neoconstitucionalismos¹⁹⁴:

El Estado constitucional contemporáneo, según estos críticos del positivismo jurídico, sería diferente del Estado de Derecho del siglo diecinueve, sobre todo por la distinta ubicación de la ley ordinaria en el sistema de las fuentes, ya que hoy ésta se encuentra claramente subordinada a un texto constitucional justiciable. Esta posición subordinada no determinaría solo un vínculo formal-no representaría solamente un complemento del ideal liberal del Estado de Derecho-, sino que habría determinado un cambio sustancial en el complejo fenómeno jurídico.¹⁹⁵

Para POZZOLO los ordenamientos constitucionales despliegan dos aspectos: dimensión legalista y dimensión constitucionalista.¹⁹⁶ GARCÍA DE ENTERRÍA ha formulado que: “La Constitución jurídica transforma el poder desnudo en legítimo poder jurídico. El gran lema de la lucha por el Estado constitucional ha sido la exigencia de que el (arbitrario) *government by men* debe disolverse en un (jurídico) *government by laws*.”¹⁹⁷

GARCÍA DE ENTERRÍA describe elocuentemente esta situación: “La lengua del poder va a intentar convertirse en la lengua del derecho. Desde el primer momento la

¹⁹⁴ “Este movimiento o conjunto de doctrinas –que no puede ser calificada de escuela, dadas sus profundas divergencias y apreciable falta de coherencia interna- con todo, tiene un origen común que en rigor es posterior a las transformaciones institucionales relevantes que reporta. Sus desarrollos descriptivos y doctrinarios acontecieron en sede académica y no necesariamente política. Su génesis procede de la forma de organización política que viene abriéndose paso en Europa –y que desde allí ha influido a Sudamérica – desde mediados del siglo pasado. Se trata de un modelo de organización política que, como tal, no reúne en todas sus manifestaciones signos de uniformidad, por sí algunos rasgos generales compartidos que permiten hablar de algo diferente, no radicalmente nuevo (a esta altura de la historia de la humanidad nada prácticamente lo es) pero sí distinto a los que pudo representar el Estado de Derecho Decimonónico.” NÚÑEZ Leiva, José Ignacio, DÍAZ Revorio, Francisco Javier, MARTÍN Sánchez, María, MOLERO Martín-Salas, María Pilar, *Reflexiones sobre la justicia constitucional en Latinoamérica*, Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, 2013, pp. 226-227.

¹⁹⁵ POZZOLO, Susanna, *Neoconstitucionalismo y positivismo jurídico*, Trad. Renzo E. Saavedra Velazco, Mar Fernández Pérez, Félix Morales Luna, Palestra Editores, Lima, 2011, p. 18.

¹⁹⁶ *Ibidem.*, p. 19.

¹⁹⁷ GARCÍA de Enterría, Eduardo, *La constitución como norma y el tribunal constitucional*, 3ª ed., Civitas, Madrid, 2001, p. 49.

Asamblea constituyente se proclama dueña del poder constituyente, que le permite dictar una nueva constitución, y del poder legislativo, que le habilita para dictar la Ley, los instrumentos jurídicos del mando y del orden por excelencia, con su poder de reconfiguración del conjunto de relaciones sociales.”¹⁹⁸

En efecto la transformación que supone la Declaración Francesa de los Derechos del Hombre y del Ciudadano para el modelo de estado legalista europeo constituye un cambio radical:

La Revolución Francesa ha aportado a la historia de la cultura occidental en el terreno del lenguaje jurídico algo mucho más sustancial que un repertorio léxico determinado, que haya que enumerar analíticamente; ha aportado un discurso enteramente nuevo para explicar las relaciones entre los hombres y su organización social y política como materia del derecho, discurso que expresa un sistema conceptual original a cuyo servicio ha aparecido y se ha desarrollado a lo largo de dos siglos todo un “universo léxico” complejo y nutrido absolutamente novedoso, que ha cortado como un tajo la tradición histórica.¹⁹⁹

El derecho tributario no ha sido ajeno a los excesos del pensamiento positivista, mismos que han tenido notoria influencia en la interpretación jurídica de las leyes tributarias. En este supuesto el jurista PEDRO DE VEGA clasifica tres etapas: a) etapa del positivismo jurídico, c) etapa del positivismo sociológico y d) etapa del positivismo jurisprudencial.²⁰⁰

La historia del Estado constitucional es precisamente la historia de las transformaciones de esos valores, principios y exigencias que, definidos y explicitados previamente en la realidad social, se integran luego en la normativa constitucional. Lo que equivale a indicar que no son los cambios

¹⁹⁸ GARCÍA de Enterría, Eduardo, *La lengua de los derechos. La formación del derecho público europeo tras la revolución francesa*, 2ª ed., Civitas, Madrid, 2001, p. 31.

¹⁹⁹ Ídem.

²⁰⁰ DE VEGA, Pedro, “Apuntes para una historia de las doctrinas constitucionales del siglo XX,” CARBONELL, Miguel (Comp), *Teoría de la constitución. Ensayos escogidos*, 2ª ed., Ed. Porrúa, México, 2002, p. 8.

de la legalidad los que provocan las transformaciones sociales y políticas de los pueblos, sino que son las transformaciones operadas en la realidad las que determinaron siempre las grandes revisiones de la legalidad.²⁰¹

La constitución es una norma que integra principios y valores como señala ANSUÁTEGUI ROIG.²⁰²

Concebida la Constitución así y el Estado constitucional, en consecuencia, como forma de Estado, el constitucionalismo que fue ciertamente, aunque no sólo, una ideología, puede ser entendido también como un fenómeno jurídico: la teoría y la práctica jurídicas del Estado auténticamente constitucional, es decir, del Estado efectivamente limitado por el derecho, que es como el constitucionalismo se ha entendido generalmente en el mundo anglosajón y como, ahora, la mejor doctrina lo va entendiendo en el mundo occidental una vez superada la perniciosa distinción, fruto de la dogmática jurídica de la segunda mitad del siglo XIX (o, peor aún, de las doctrinas "anticonstitucionales" de extrema derecha y de extrema izquierda), entre Constitución y derecho y entre Estado constitucional y Estado de derecho, que es, justamente, la raíz de donde procede la vieja querrela, aún no abandonada por algunos, entre "constitucionalismo" y "Constitución."²⁰³

Pensar que la norma por sí misma es suficiente para proveer de justicia es reducir las virtudes interpretativas del derecho:

Ni el derecho ni la cultura jurídica, suelen ofrecer metacriterios para elegir entre los criterios interpretativos (o los argumentos retóricos a favor de una cierta interpretación): en otras palabras, el derecho y la cultura jurídica no proveen metacriterios para decidir ni sobre la aplicabilidad interna, o sea

²⁰¹ DE VEGA, Pedro, "Apuntes para una historia de las doctrinas constitucionales del siglo XX," *op. cit.*, p. 29.

²⁰² ANSUÁTEGUI Roig, Francisco Javier, *Razón y voluntad en el estado de derecho. Un enfoque filosófico-jurídico*, Ed. Dykinson, Madrid, 2014, p. 244.

²⁰³ ARAGÓN, Manuel, "La constitución como paradigma," CARBONELL, Miguel (Comp), *Teoría de la constitución. Ensayos escogidos*, 2ª ed., Ed. Porrúa, México, 2002, p. 117.

para elegir la norma que regula el caso, ni sobre la aplicabilidad externa, o sea para elegir la norma que el juez debe aplicar de acuerdo con otra norma que impone tal obligación.²⁰⁴

El derecho requiere para su interpretación de la valoración de los principios los cuales se deben circunscribir a la constitución como la máxima norma de derecho positivo:

La positivación de los valores y principios, es decir, su inclusión en normas jurídicas constitucionales, que son las normas supremas del ordenamiento y que tienen eficacia directa, no permite, en primer lugar, eludir su aplicación ni, en segundo término, realizar cualquier interpretación valorativa. Por otra parte, la interpretación y aplicación de las reglas jurídicas debe ajustarse a un orden de valores previo y determinado, que está descrito en la Constitución.²⁰⁵

La interrelación que en el moderno estado constitucional queda patente entre el derecho tributario y la consiguiente aplicación de los principios al derecho tributario puede constatarse en la siguiente reflexión:

Por tanto, si la política tributaria de un país a otro ya determina un sesgo en la actuación de las autoridades, lo será aún más cuando –incluso con las políticas públicas– el legislador solo ve o quiere ver algunos puntos de la realidad total y por ende, la norma hecha tendrá tales sesgos, lo que eventualmente puede ser considerado como un desdén de los derechos, un descuido o incluso motivo de inconstitucionalidad.²⁰⁶

²⁰⁴ COMANDUCCI, Paolo, “Algunos problemas conceptuales relativos a la aplicación del derecho,” COMANDUCCI, Paolo, AHUMADA, Ma. Ángeles, GONZÁLEZ Lagier, Daniel, *Positivism jurídico y neoconstitucionalismo*, Fundación Coloquio Jurídico Europeo, Madrid, 2009, pp. 28-29.

²⁰⁵ FREIXES San Juan, Teresa, REMOTTI Carbonell, Juan Carlos, “Los valores y principios en la interpretación constitucional,” en *Revista Española de Derecho Constitucional*, Año 12. Núm. 35. Mayo-Agosto 1992, pp. 97-109.

²⁰⁶ BURGOA Toledo, Carlos Alberto, *La tributación y su constitucionalidad en México*, *op. cit.*, p. 7.

Nos parece novedosa esta interrelación que tiene el constitucionalismo moderno, que finalmente representa una ideología de los derechos con las formulaciones de BURGOA TOLEDO quien explica: “Por lo que el sesgo en dicha selección de realidades se da desde la carga ideológica del selector inicial, que es independiente de las políticas públicas.”²⁰⁷ Las políticas públicas no son un asunto menor en el derecho financiero y en el derecho tributario. Cercano a la siguiente afirmación de OSCAR CORREAS:

En realidad lo que constituye a la crítica de la ideología jurídica en científica, es precisamente la pretensión de cientificidad que hacen los juristas. Son precisamente ellos los que, haciendo política con disfraz científico, constituyen su actividad en objeto de crítica científica pero, al mismo tiempo, política, puesto que el discurso que desnuda científicamente la naturaleza política de su objeto, es también un acto político.²⁰⁸

A tal efecto BURGOA TOLEDO expone que la tarea de los jueces es, en la actualidad, más compleja: “...se ciñe a fundar y motivar debidamente los actos que individualizan la norma. Esto es a apreciar los hechos y aplicar el derecho.”²⁰⁹ Y sintetiza:

...es por esto que cuando se lleva a cabo la motivación de un acto es porque los hechos simplemente se apreciaron, lo que implica realizar juicios de hechos (si sucedió o no, con las circunstancias de tiempo, modo y lugar), en tanto que la aplicación del derecho, previa su debida interpretación, conlleva a realizar juicios de valor (si es legal o no, si es lícito o no, si es deducible o no, si es acreditable o no, etc.), todo lo cual deriva del poder inicial, esto es, del Poder Legislativo.²¹⁰

²⁰⁷ *Ídem.*

²⁰⁸ CORREAS, Oscar, *Crítica de la ideología jurídica. Ensayo sociosemiológico*, 2ª ed., Ediciones Coyoacán, México, 2005, p. 179.

²⁰⁹ BURGOA Toledo, Carlos Alberto, *La tributación y su constitucionalidad en México*, *op. cit.*, pp. 11-12.

²¹⁰ *Ibidem.*, p. 12.

En otro apartado BURGOA TOLEDO enfatiza algunos aspectos a tomar en cuenta en relación a la relación constitución y tributación, en este caso lo ejemplifica los casos disímiles entre las políticas públicas de México y Estados Unidos: “Dicho de otro modo, las políticas públicas determinan el sentido de las leyes, por ejemplo, mientras en México se considera altamente importante que el Estado brinde y satisfaga todas las necesidades de las personas, en los Estados Unidos de América no se tiene igual ideología, pues se premia más el esfuerzo individual y sólo excepcionalmente se brinda ayuda directamente por parte del Estado con los llamados *bailout*.”²¹¹

Como sostiene MANUEL R. AGOSIN: “Menos aceptada, pero no menos cierta, es la proposición de que sin un aumento en los índices que componen el desarrollo humano, el crecimiento económico se vuelve una quimera. En otras palabras, el crecimiento económico requiere de un mínimo de educación en la fuerza del trabajo: sin ella, la productividad del trabajo es demasiado baja para hacer rentable la inversión privada.”²¹²

En diversa doctrina se ha abordado la interacción entre tributación y neoconstitucionalismo.²¹³ Como se ha insistido es fundamental no perder de vista la constitucionalidad del tributo y además que la constitución no es cualquier norma. Norma de normas, es el máximo ordenamiento del Estado, orden que unifica los derechos fundamentales y la organización del poder político. La Constitución es el pacto fundamental entre Estado y Sociedad que representa los

²¹¹BURGOA Toledo, Carlos Alberto, *La tributación y su constitucionalidad en México*, op. cit., p. 7.

²¹² AGOSIN Manuel R., Machado, Roberto, “Reforma tributaria y desarrollo humano en Centroamérica,” Agosin, Manuel R., Barreix, Alberto, Machado Roberto (Eds.), *Recaudar para crecer. Bases para la reforma tributaria en Centroamérica*, Banco Interamericano de Desarrollo, New York, 2005, p. 6.

²¹³ “Thus, to sum up, two dimensions of the new constitutionalism obstruct the implementation of progressive tax policies ‘in ways to seek to subordinate the universal to the particular interests of large capital.’ (Gill 2008:175). First, taxation of certain individuals, corporations and transactions is hindered by legal restrictions. Second, the political-geographical dimension of new constitutionalism limits states’ abilities to tax internationally mobile capital. Consequently, new constitutionalism, itself the product of transnational capitalist interests and neo-liberal ideas, has increased the structural power of transnational capital and feeds the disempowering globalization discourse.” LESAGE, Dries, VERMEREIN, Mattias, Dierckx, Sacha, “New constitutionalism, international taxation and crisis,” Gill, Stephen, CUTLER, A. Claire, *New constitutionalism and world order*, Cambridge University Press, New York, 2014, p.199.

grandes acuerdos políticos, económicos y sociales. Cabe recordar que el neoconstitucionalismo no tiene un significado unívoco.²¹⁴

Y es que el derecho tributario no puede desprenderse de la constitución, los principios fundamentales del Estado de derecho y del enfoque de los derechos fundamentales, es por eso que merecen ser reconocidos los progresos en el seno de la Unión Europea adoptados a la sombra del constitucionalismo democrático.²¹⁵

El marco constitucional no tiene por qué representar un obstáculo, al contrario debe procurar dar certeza a los contribuyentes, resaltando el papel de los principios constitucionales y jurídicos.²¹⁶

Al respecto NAVARRO FAURE menciona: “Esta influencia doctrinal es la que trascendió luego al derecho positivo en virtud de la Ley General Tributaria, la cual trasluce no sólo estos esquemas dogmáticos, sino una precursora ideología liberal y garantista frente a la ideología más publicista en la que se basaron las reformas posteriores de esta Ley.”²¹⁷

²¹⁴ “While the forerunners of the EU, and especially the EEC, have not been overly concerned with establishing procedural preconditions for democratic rule, its early constitutionalism has been successful in guaranteeing judicially enforceable rights. This form of constitutionalism is well suited to be employed beyond the nation state. Individual rights, such as those protected by the fundamental freedoms, and any protection of traditional liberties connected to property, exercising one’s economic preferences and free trade can easily be guaranteed beyond states.” SCHIEK, Dagmar, “Re-embedding economic and social constitutionalism: normative perspectives for the EU,” SCHIEK, Dagmar, LIEBERT, Ulrike, SCHNEIDER, Hildegard (Ed.), *European economic and social constitutionalism after the treaty of Lisbon*, Cambridge University Press, New York, 2011, p. 40.

²¹⁵ “The European Union is still far from being inspired principally by the aim of promoting tolerance, diversity and multiculturalism; but it has arguably turned its back on the days when it was fair to describe its predecessor the EEC, as being basically about security market freedoms, the prohibitions of discrimination which it enacted as “largely market integrating provisions” and citizens as “market citizens” or, more bluntly, as simple “units of a production factor.” MANCINI, G.F., *Democracy and constitutionalism in the European Union. Collected essays*, Oxford -Portland Oregon, Oxford, 2000, p. 138.

²¹⁶ “Constitutionalisation as its now emerging is part of a more basic set of changes driving governmental reform – those of privatization, marketisation, and contractualisation – and which are designed to make government more limited in its reach, more focused in its goals, more responsive to its stakeholders, and more accountable to its citizens.” LOUGHLIN, Martin, “What is constitutionalisation?”, DOBNER, Petra, LOUGHLIN, Martin (Eds.), *The twilight of constitutionalism*, Oxford University Press, New York, 2010, p. 62.

²¹⁷ NAVARRO Faure, Amparo, *El derecho tributario ante el nuevo derecho contable*, La Ley, Madrid, 2007, p. 10.

Los principios generales del derecho provienen del derecho natural y ayudan en la labora interpretativa de los jueces, son una manifestación del poder creador que tiene el derecho:

...constituyen un tipo de fuente en cierta medida singular, o, cuando menos, con peculiaridades muy diferenciables de la norma positiva común; un tipo de fuente muy apegada a la práctica jurisprudencial y a las técnicas interpretativas, con diferentes concreciones, según el contexto jurídico en que pretenda emplearse; esto es, en virtud de su reconocimiento y empleo como norma aplicable, o como fuente de apoyo de las restantes.²¹⁸

Se debe valorar continuamente el papel que desempeñan los principios en el derecho, sin conllevar a un abusivo activismo judicial, la benéfica influencia que los principios del derecho desempeñan una función en el ordenamiento jurídico que es complementaria del valor que les atribuyen las normas:

Los principios son tenidos, por lo común, como «cuasi-conceptos» o «cuasi-proposiciones» y, por consiguiente, como entidades jurídicas en cierta forma ideales. Son, pues, de forma operativa, entidades jurídicas que inspiran sectores más o menos amplios del Derecho legal o consuetudinario. En cuanto fuentes del Derecho (art. 1.1 del Código Civil), constituyen una de las formas o estados en que el Derecho se presenta.²¹⁹

COLLADO YURRITAdistingue las siguientes categorías de principios constitucionales para el derecho financiero: a) principios materiales de justicia tributaria, b) principio formal de reserva de ley de justicia tributaria y c) principio material de justicia en el gasto público.²²⁰

²¹⁸ GARCÍA Canales, M., "Principios generales y principios constitucionales," en *Revista de Estudios Políticos (Nueva Época)*, Núm. 64. Abril-Junio 1989, pp. 131-162.

²¹⁹ *Ídem*.

²²⁰ COLLADO Yurrita, Miguel Ángel, PRIETO Sanchís, Luis (Coord.), *Introducción al derecho*, Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, 1996, p. 110.

Los principios constitucionales, *principia in iure* clasifica BURGOA TOLEDO son los siguientes: a) principio de proporcionalidad, principio de equidad, principio de legalidad y principio de destino al gasto público.²²¹ Los principios de proporcionalidad y de equidad se desarrollaran en un apartado correspondiente. Pero antes reflexionaremos sobre el valor de los principios constitucionales en el derecho tributario. Agregamos los principios de justicia, igualdad, progresividad y capacidad económica.

No cabe duda que los principios constitucionales de la tributación informan a la legislación, y a la actuación del ejercicio del poder público en sus facultades tributarias. Pues los principios son esencialmente normas de derecho positivo que pretenden dar eficacia a los fines de los tributos. Los principios constitucionales en el derecho tributario moderno se integran a la configuración jurídica del tributo. También puntualizamos que la importancia de la interpretación y aplicación de los principios en el derecho tributario debe atender al estudio de sus fuentes. En esta tesitura lo expresa magistralmente MENÉNDEZ MORENO: "...el siguiente paso es abordar el examen de las fuentes del Derecho Financiero, que son la manifestación más genuina del poder financiero y que, a su vez, están sujetas a los mandatos que derivan de los principios constitucionales."²²²

El derecho tributario debe hacer cada vez más uso del acervo de los principios constitucionales y legales del ordenamiento jurídico en vista de que: "un sistema tributario ideal vale en el campo concreto de la vida económica lo que valgan la generalidad e igualdad con las que se apliquen las distintas figuras impositivas que lo integran a los diversos contribuyentes potenciales."²²³ Como opina RUÍZ ALMENDRAL:

²²¹ BURGOA Toledo, Carlos Alberto, *La tributación y su constitucionalidad en México*, op. cit., pp. 63-75.

²²² MENÉNDEZ Moreno, Alejandro, *Derecho financiero y tributario. Parte general, Lecciones de Cátedra*, op. cit., p. 99.

²²³ FUENTES Quintana, E., "Introducción a la obra de Fritz Neumark", *Principios de la imposición*, 2ª ed., IEF, Madrid, 1994, p. XLI.

Los esfuerzos doctrinales por identificar unos principios propios y exclusivos del derecho financiero han sido notables, pero cabe preguntarse si tiene sentido este tipo de esfuerzos en la hora actual, consolidada ya la existencia de la disciplina con cierta autonomía. No sólo porque no parece admisible como se ha afirmado, que los principios establecidos en el artículo 3.1 de la Constitución puedan ser aplicables respecto de la generalidad de medios de financiación del gasto público, si no sobre todo porque, a la luz de lo expuesto más arriba, la pregunta relevante ya no puede ser si hay principios propios y exclusivos de este ámbito, sino que tipo de transformaciones han experimentado estos últimos años.²²⁴

El análisis de la relevancia que guardan los principios tanto en el derecho financiero como en el derecho tributario debe hacer uso de este parecer dado que el derecho siempre tiene que adelantarse a los cambios que ocurren en la vida social y no aislarse centrándose solo en resolver problemas añejos. Por ello hacemos nuestras las palabras de RUIZ ALMENDRAL: "...el desarrollo del derecho financiero, en tanto que instrumento dirigido a la solución de conflictos, lo que es consustancial al objeto y fin del derecho, depende en buena medida de que la elaboración formal de sus conceptos y categorías responda a la necesidad de solución de los problemas prácticos que la actividad jurídico-financiera plantea."²²⁵

A lo anterior quisiéramos añadir que en eso consiste precisamente la utilidad de los principios constitucionales y jurídicos en el derecho financiero y en el derecho tributario, pueden aportar categorías de interpretación que incidan en el beneficio de los contribuyentes y de los justiciables. Pueden funcionar como mecanismos que expliciten y clarifiquen las lagunas de las leyes financieras y tributarias y también pueden fundamentar adecuadamente las decisiones de los jueces y por ende fundamentar los instrumentos de política financiera del Estado.

²²⁴ RUIZ Almendral, Violeta, "¿Tiene sentido un proyecto docente en Derecho financiero y tributario?," en *Cuadernos de Derecho Público*, 32, Septiembre- Diciembre 2007, INAP, Madrid, 2007, p. 152.

²²⁵ *Ibidem.*, p. 164.

En el derecho tributario los principios constitucionales y legales que la doctrina recoge son los siguientes: el principio de equidad, el principio de proporcionalidad, el principio de legalidad. Además se agregan el principio de progresividad, el principio de eficiencia, el principio de reserva de ley materia tributaria, principio de poder tributario de las entidades territoriales, prohibición de retroactividad de las normas tributarias y el principio de justicia material tributaria.

Uno de los principios torales del ordenamiento tributario es el principio de legalidad para CURIEL VILLASEÑOR: “éste, a pesar de ser considerado como un verdadero derecho garantizado por el Estado, no precisamente se refiere a la garantía de legalidad consagrada en los artículos 14 y 16 de nuestra Carta Magna.”²²⁶

A continuación se adjunta una jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sobre los principios tributarios:

VALOR AGREGADO. EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO RELATIVO NO CONFORMA LA BASE DEL TRIBUTO, PERO TRASCIENDE SUSTANCIALMENTE A SU PAGO, POR LO QUE A LAS NORMAS LEGALES QUE LO INTEGRAN LES SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE JUSTICIA FISCAL.

La base del impuesto al valor agregado está constituida por el valor total de los actos o actividades gravadas como lo establecen los artículos 1o., 2o. y 4o. de la ley correspondiente; por tanto, el acreditamiento en el impuesto relativo no forma parte de dicho elemento esencial, aunque sí se vincula con el monto a pagar, acorde con su naturaleza jurídica, que tanta relevancia adquiere en cuanto conforma su propia mecánica, por lo que le

²²⁶ CURIEL Villaseñor, Omar, *Principios tributarios. Fundamentos constitucionales de la obligación fiscal expuestos en forma didáctica*, 4ª ed., Ediciones Fiscales ISEF, México, 2004, p. 69.

son aplicables los principios de justicia fiscal previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.²²⁷

En la siguiente jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se encuentra un criterio que abarca tres principios esenciales en el sistema de fuentes del derecho tributario: principio de legalidad, de proporcionalidad y de equidad tributaria:

RENTA. SON INOPERANTES LOS ARGUMENTOS EN LOS QUE SE PRETENDE EVIDENCIAR QUE LAS TABLAS DE LOS ARTÍCULOS 114, 115 Y 178 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN RELACIÓN CON LAS DEL SEGUNDO DE LAS DISPOSICIONES DE VIGENCIA ANUAL DEL DECRETO DE REFORMAS A DICHA LEY, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 26 DE DICIEMBRE DE 2005, TRANSGREDEN LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2006). Los artículos de referencia establecen los mecanismos para la determinación del subsidio acreditable y del crédito al salario en el impuesto sobre la renta, los cuales no constituyen en sí mismos una contribución, ya que el subsidio acreditable tiene como finalidad apoyar económicamente a las personas físicas con menores ingresos exentos, mientras que el crédito al salario es un estímulo fiscal otorgado a favor de los trabajadores que en general reciben menos ingresos. En este sentido, si las tablas contenidas en los artículos 114, 115 y 178, en relación con las del segundo de las disposiciones de vigencia anual del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2005, forman parte de esos beneficios fiscales para los trabajadores asalariados o asimilados, y no se integraron a la estructura típica del impuesto sobre la renta, es inconcuso que no les son aplicables

²²⁷Tesis: P./J. 105/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época t. XXIV, octubre de 2006, p.9.

los principios tributarios de legalidad, proporcionalidad y equidad contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, en consecuencia, los argumentos en los que se pretenda evidenciar que las mencionadas tablas transgreden dichos principios tributarios, resultan inoperantes.²²⁸

A continuación se adjunta una jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en esta interpretación se observa un criterio que también atiende a los principios tributarios:

IMPUESTOS. TIENEN ESA NATURALEZA LAS PRESTACIONES PÚBLICAS PATRIMONIALES PREVISTAS EN LOS ARTÍCULOS 318 Y 319 DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL Y, POR TANTO, DEBEN CUMPLIR CON LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSAGRADOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

Los artículos citados establecen que quienes construyan desarrollos habitacionales de más de 20 viviendas, o realicen obras, instalaciones o aprovechamientos de más de 200 metros cuadrados, deberán cubrir el pago por concepto de aprovechamientos para que la autoridad competente realice las acciones necesarias para prevenir, mitigar o compensar las alteraciones o afectaciones al ambiente y los recursos naturales, así como los efectos del impacto vial, a razón de una determinada cantidad por metro cuadrado de construcción, en el caso de los desarrollos mencionados, y conforme a las cantidades que se determinen por metro cuadrado de construcción, según la zona en que se realice la obra y el destino que se le dé, tratándose de construcciones de más de 200 metros cuadrados. En ese tenor, se concluye que aun cuando los artículos 318 y 319 del Código Financiero del Distrito Federal señalen que las prestaciones patrimoniales de carácter público que prevén se cubrirán en concepto de

²²⁸Tesis: 2a./J. 161/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, septiembre de 2007, p. 527.

aprovechamientos, lo cierto es que tienen la naturaleza de un impuesto y, por ende, están sujetas al cumplimiento de los principios tributarios contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que son impuestos en forma unilateral y coactiva por el Distrito Federal; el hecho imponible lo realiza directamente el particular, que es la referida construcción o realización de obras, instalaciones o aprovechamientos, y se constituye sobre actos que reflejan una disponibilidad económica como consecuencia de la propiedad o posesión inmobiliaria, además de que no se vincula a la realización de un acto o actividad específicos a cargo de la administración pública local, ya que si ésta no realiza las acciones referidas, de cualquier forma nace la obligación tributaria y, por último, esas acciones constituyen gastos públicos indivisibles e indeterminados individualmente.²²⁹

En la siguiente tesis aislada del Poder Judicial de la Federación se encuentra un ejemplo de una interpretación jurisprudencial de las figuras jurídicas del derecho tributario, que emplea el método de los derechos fundamentales en relación con los principios de la justicia fiscal, en este criterio de los derechos fundamentales el empleado es el derecho de igualdad:

ACUERDOS EMITIDOS POR EL GOBERNADOR DEL ESTADO DE MÉXICO QUE CONCEDAN SUBSIDIOS Y ESTÍMULOS FISCALES. NO PUEDEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL, SINO DESDE UNA PERSPECTIVA MÁS AMPLIA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES QUE LA LEY SUPREMA ESTABLECE, COMO ES EL DE IGUALDAD. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos alude a los impuestos y a cualquier aspecto inmanente a ellos, que tengan un origen y consecuencias tributarias. Así, los acuerdos emitidos por el gobernador del Estado de México en términos del artículo 8 de la Ley Orgánica de la Administración

²²⁹Tesis: 2a./J. 54/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII, mayo de 2006, p. 281.

Pública de esa entidad, que concedan subsidios y estímulos fiscales conforme al artículo 31, fracción II, del Código Financiero del Estado de México y Municipios, no participan de esa naturaleza ni contienen tales matices, como lo es el Acuerdo del Ejecutivo del Estado mediante el cual se subsidia el 100% del pago del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos a determinados contribuyentes, publicado en la Gaceta del Gobierno local el 19 de diciembre de 2011, en virtud de que nacen por contingencias económicas o sociales, y su fin es mitigar estas circunstancias a través de la no recaudación, pero no regulan la estructura de la contribución, su mecánica, el vínculo con otros tributos o los efectos de su aplicación. Por tanto, los referidos acuerdos no pueden analizarse a la luz de los principios de justicia fiscal, sino desde una perspectiva más amplia de los derechos fundamentales que la Ley Suprema establece, como es el de igualdad, acorde con lo señalado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 1a./J. 97/2006, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, enero de 2007, página 231, de rubro: "EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD."²³⁰

La siguiente tesis aislada de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación establece criterios para la interpretación de las normas del derecho tributario con los principios de legalidad y de seguridad jurídica:

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. EL ARTÍCULO 14, FRACCIÓN III, DE LA LEY RELATIVA (PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 15 DE DICIEMBRE DE 1995), QUE

²³⁰Tesis: II.1o.A.6 A (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 3, l. XVIII, marzo de 2013, p.1902.

AUTORIZA AL PRESIDENTE DE DICHO ÓRGANO DESCONCENTRADO PARA EMITIR REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA. El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis aislada P. XXI/2003, esgrimió las razones y naturaleza jurídica de las cláusulas habilitantes. Por otra parte, el referido Pleno, en la tesis aislada P. XII/2002, consideró que las reglas generales administrativas emitidas por una Secretaría de Estado con base en una cláusula habilitante para tal fin, no constituye una delegación de facultades. En ese sentido, el precepto legal mencionado al establecer que el Presidente del Servicio de Administración Tributaria cuenta con la facultad para expedir las disposiciones administrativas necesarias para aplicar eficientemente la legislación fiscal y aduanera, haciendo del conocimiento de la Junta de Gobierno aquellas que considere de especial relevancia, no viola los principios de legalidad y seguridad jurídica previstos en el artículo 16, párrafo primero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que el Congreso de la Unión está facultado constitucionalmente por los artículos 73, fracción XXX, y 90 de la Ley Fundamental para autorizar al referido órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para emitir reglas generales administrativas dentro de un marco o cuadro de acción determinado por una finalidad clara (eficientar la aplicación de la legislación que le compete) y con condiciones para ello (comunicar aquellas disposiciones al órgano principal de dicha autoridad), de lo que se advierte que esa transferencia de facultades normativas posibilita las condiciones para alcanzar certidumbre (saber a que atenerse) en la aplicación del conjunto normativo referido, reglas generales administrativas que se encuentran sujetas a los límites inmanentes derivados del propio texto constitucional y que pueden ser objeto de escrutinio judicial por parte de los tribunales a través de los medios de defensa correspondientes.²³¹

²³¹Tesis: 1a. XXIV/2012 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t.

2. Los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad tributaria

2.1 El fundamento doctrinal del principio de proporcionalidad tributaria

Los antecedentes históricos del principio de proporcionalidad se remontan al artículo 8 de la Declaración Universal de los Derechos del Hombre, el artículo 18 del Convenio Europeo de Derechos Humanos y jurisprudencialmente destacan las aportaciones que lo han configurado como un principio general del derecho por sentencias como las del Tribunal Constitucional Español. La proporcionalidad consiste en un principio general del derecho que es aplicable a disciplinas jurídicas como el derecho administrativo²³² y el derecho tributario.

En la doctrina y en la aplicación del derecho tributario, los operadores jurídicos deben tratar con las cuestiones que emanan de la obligatoriedad de los principios constitucionales de la tributación o también denominados por la doctrina con la noción de principios impositivos.²³³ En concreto para MENÉNDEZ MORENO los principios constitucionales del derecho financiero hacen referencia a: "...los criterios generales, plasmados en la Constitución, que deben informar la actuación de los poderes públicos en el ámbito jurídico-financiero."²³⁴ El propio ROMERO GARCÍA los define como los "...valores que se estima deben guiar el diseño de las estructuras tributarias."²³⁵

Por lo que se insiste en el carácter axiológico que no exime a las normas tributarias, sino que antes, permea por la ponderación que mandata la

1, I. V, febrero de 2012, p. 665.

²³² FERNÁNDEZ DE SOTO Blass, María Luisa, "El principio de proporcionalidad en la administración pública y sus implicaciones tributarias," en Yábar Sterling, Ana (Coord.), *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007, p. 331.

²³³ ROMERO García, Felipe, *El valor sistema tributario: acerca de su integración entre los principios de la imposición*, Universidad de Cádiz, Cádiz, 2005, p.161.

²³⁴ MENÉNDEZ Moreno, Alejandro, *Derecho financiero y tributario. Parte general, Lecciones de Cátedra, op. cit.*, p. 73.

²³⁵ ROMERO García, Felipe, *El valor sistema tributario: acerca de su integración entre los principios de la imposición, op. cit.*, p. 163.

constitución. En nuestras palabras estos principios consisten en aquellos principios normativos que generan pautas para legitimar la operatividad del poder tributario del Estado, esta característica ha sido bien descrita por HA-HOON CHANG: “la capacidad de cobrar impuestos exige, al nivel más profundo, la capacidad de suscitar legitimidad política, tanto en relación al propio gobierno como en lo que concierne a los impuestos específicos implicados.”²³⁶

ALTAMIRANO sintetiza esta tensión que subyace al pago de los impuestos y la relación entre el contribuyente y el fisco, soliviantada por la actividad financiera del Estado que justifica la obligatoriedad en el pago de los impuestos introduciendo estas pautas: “Los principios constitucionales contribuyen a la racionalidad de los ingresos, esto es, la justicia tributaria; sin embargo desde una visión estrictamente práctica, este concepto se encuentra en permanente tensión y es un anhelo que se perpetúa en el tiempo. La justicia en la imposición y el destino de los gastos encuentran, ante sí, un estado de debate abierto y permanente, principalmente por el carácter indudablemente político de las decisiones sobre los gastos públicos.”²³⁷

Según ROMERO GARCÍA existen dos grupos básicos de los denominados principios impositivos que se constituyen por un primer grupo denominado principios fundamentales, en el cual incluye los siguientes cuatro principios: principio de suficiencia; principio de flexibilidad; principio de equidad y principio de neutralidad. En el segundo grupo se encuentran los principios que denomina de gestión o de administración eficiente, que son los principios de congruencia, transparencia, practicabilidad, continuidad y principio de economicidad.²³⁸

²³⁶ CHANG, Ha-Joon, *Retirar la escalera. La estrategia del desarrollo en perspectiva histórica*, Trad. Mónica Salomón, Catarata, Instituto Universitario de Desarrollo y Cooperación, Madrid, 2004, p. 174.

²³⁷ ALTAMIRANO, Alejandro C., *Derecho tributario, Teoría General*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2012, p. 19.

²³⁸ ROMERO García, Felipe, *El valor sistema tributario: acerca de su integración entre los principios de la imposición, op. cit.*, p. 163.

Una clasificación de los principios del derecho tributario desde el punto de vista doctrinal comprendería: principio de legalidad, principio reserva de ley, principio de igualdad, principio de generalidad, principio de proporcionalidad, principio de no confiscación, principio de capacidad contributiva, tutela jurisdiccional efectiva, y seguridad jurídica.

La proporcionalidad tributaria como principio es definida por MONDINI como un “principio jurídico fundamental que limita el ejercicio de todos los poderes públicos desde el punto de vista de su necesidad o intensidad; quiere decirse, un principio que exige continencia intrínseca e extrínseca de la *pública potesta*.”²³⁹ MONDINI también habla que en sentido particular la proporcionalidad que exige que: “entre los fines públicos que se persiguen y los medios (autoritarios) que se utilizan para tales fines exista un equilibrio tal que estos últimos se adapten a los primeros y no vayan más allá de lo estrictamente necesario para alcanzarlos.”²⁴⁰ Por esta exigencia definida como un límite para los poderes públicos en la aplicación del régimen sancionador estatal, es que la proporcionalidad como principio jurídico trasladado al derecho tributario, se afirma como un límite para el poder en la aplicación de las sanciones tributaria, vale recordar que este límite persigue un equilibrio, en la potestad de la autoridad y las obligaciones fiscales de los contribuyentes; para poder resolver el conflicto de intereses²⁴¹ entre los fines recaudatorios y las obligaciones fiscales.

En relación de la importancia práctica del principio de proporcionalidad tributaria y de la preeminencia del abordaje de su estudio teórico, vale decir que el principio de proporcionalidad tributaria, es poseedor de un amplio futuro en su aplicación como principio constitucional y jurídico en el derecho sancionador tributario, es importante porque su acogida como un principio que si bien se encuentra ya

²³⁹ MONDINI, Andrea, “El principio comunitario de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia: ¿De parámetro de legitimidad de las normas tributarias a principio general en los procedimientos de aplicación de los tributos?”, en FERNÁNDEZ Marín, Fernando, (Dir.), FONIELES Gil, Ángel (Coord.), *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, Atelier, Barcelona, 2010, p. 133.

²⁴⁰ *Ídem*.

²⁴¹ *Ídem*.

precedido por una larga historia que lo ha consagrado como un principio básico tributario, su aplicación actual se ve reflejada por una serie de transformaciones que el estudio doctrinal debe tener en cuenta para la eficiente y estudiada aplicación de este principio, las transformaciones en su aplicación se observan por ejemplo en palabras de MONDINI:

1. Como un criterio para el control jurisdiccional de la discrecionalidad administrativa que viene impuesto por la Ley o la Constitución;
2. Como un criterio para controlar la ponderación de los intereses implícita en cada toma de decisión (legislativas o administrativas) mediante la cual se opta por una determinada alternativa, entre las posibles para alcanzar un determinado fin perseguido por el ordenamiento, alternativa que precisa un cierto grado de sacrificio y limitación de los intereses concurrentes;
3. Por su vínculo con otras figuras del ordenamiento constitucional y administrativo (exceso de poder) y con otras instituciones (especialmente con la motivación de los actos administrativos como garantía de legitimidad en el ejercicio de las potestades administrativas y el control de los mismos);
4. Como un principio de derecho pretorio, ya que es principalmente su aplicación por los tribunales constitucionales y por la jurisdicción contencioso-administrativa la que definirá su contenido y dará valor al mismo como elemento corrector de la acción administrativa.²⁴²

El principio de proporcionalidad fue desarrollado de manera paulatinamente fue desarrollándose por la doctrina constitucional y administrativa, adquiriendo una notoria “eficacia”²⁴³ en el “ámbito de la fiscalidad,”²⁴⁴ en relación con la función que guarda el principio de proporcionalidad como un criterio para el control de la discrecionalidad administrativa, este principio se configuró como una herramienta idónea para controlar la discrecionalidad, en el modelo europeo propiamente

²⁴²MONDINI, Andrea, “El principio comunitario de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia: ¿De parámetro de legitimidad de las normas tributarias a principio general en los procedimientos de aplicación de los tributos?”, en *op. cit.*, pp. 134-135.

²⁴³*Ibidem.*, p. 138.

²⁴⁴*Ídem.*

porque el principio de proporcionalidad en su aplicación se veía limitado por “la discrecionalidad de la administración pública,”²⁴⁵ dado que era difícil encontrar en el modelo europeo como apunta MONDINI resoluciones jurisdiccionales que: “se ocupen de la aplicación de la proporcionalidad en el ejercicio de la potestad tributaria, ya que esta se suele considerar como una potestad reglada,”²⁴⁶ esto como veremos en el transcurso de mi ulterior investigación doctoral se modificará a medida que los tribunales nacionales e internacionales comienzan a preocuparse por indagar en el estudio de este interesante principio constitucional y jurídico en materia de aplicación el derecho tributario propiamente en el régimen sancionador.

En relación con la utilidad del principio de proporcionalidad tributaria como criterio para controlar la ponderación de los intereses implícita en cada toma de decisión (legislativas o administrativas) mediante la cual se opta por una determinada alternativa, entre las posibles para alcanzar un determinado fin perseguido por el ordenamiento, alternativa que precisa un cierto grado de sacrificio y limitación de los intereses concurrentes,²⁴⁷ se puede abordar que la proporcionalidad se puede manifestar en las decisiones jurisdiccionales, pero también previamente en al gravar el impuesto por la administración de manera que influiría así como una: “forma de materialización del justo procedimiento,”²⁴⁸ en opinión de MONDINI, pero ¿de qué manera? Según MONDINI la aplicación del principio de proporcionalidad en cooperación con métodos más complejos decisorios en el ámbito de la argumentación e interpretación jurídica como lo es el método de la ponderación, sería a través de la aplicación del siguiente criterio:

Así en primer lugar, debería conformarse al principio de proporcionalidad el modelo normativo del procedimiento (o de los procedimientos) de aplicación de los tributos. Especialmente, en relación con las normas reguladoras de la

²⁴⁵ MONDINI, Andrea, “El principio comunitario de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia: ¿De parámetro de legitimidad de las normas tributarias a principio general en los procedimientos de aplicación de los tributos?”, en *op. cit.*, p. 138.

²⁴⁶ *Ídem.*

²⁴⁷ *Ibidem.*, pp. 134-135.

²⁴⁸ *Ibidem.*, p 143.

acción administrativa que permiten el ejercicio de la potestad tributaria por parte de los órganos de la Administración Tributaria con la consiguiente limitación de la esfera jurídica del contribuyente, o en relación con aquellas otras cuya aplicación implique una ponderación entre diversos intereses conflictivo, incluso públicos, y/o la elección entre varias alternativas posibles.²⁴⁹

Respecto de la relación que guarda el principio de proporcionalidad tributaria con otras figuras e instituciones del ordenamiento constitucional y administrativo del estado, especialmente con la fundamentación y motivación de los actos de la autoridad administrativa (principio de legalidad artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos); esto se efectuaría a través de la conformación de un modelo normativo de proporcionalidad del procedimiento o de los procedimientos de aplicación de los tributos como sugiere MONDINI,²⁵⁰ y también persiguiendo la “posibilidad de elegir entre medios, actuaciones y procedimientos diversos para la ejecución de las diferentes funciones administrativas en consecución de un fin constitucionalmente consagrado;”²⁵¹ este fin está fuertemente vinculado según MONDINI a la cuestión de la proporcionalidad,²⁵² es decir al principio constitucional que establece la proporcionalidad como un principio operativo en beneficio del contribuyente, por eso tiene un fin constitucionalmente garantizado.

Parece claro como el principio de proporcionalidad tributaria empieza a perfilar esas innovaciones que lo le confieren su necesaria importancia, prueba de ello, es la innovación que introduce como principio de derecho pretorio, pues como apunté en líneas anteriores es principalmente su aplicación por los tribunales constitucionales y por la jurisdicción contencioso-administrativa la que introduce el nuevo esquema bajo el cual se rige el principio de proporcionalidad tributaria, pues

²⁴⁹MONDINI, Andrea, “El principio comunitario de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia: ¿De parámetro de legitimidad de las normas tributarias a principio general en los procedimientos de aplicación de los tributos?”, en *op. cit.*, p. 143.

²⁵⁰*Ibidem.*, p 143.

²⁵¹*Ídem.*

²⁵²*Ídem.*

aunque aplicado a la Unión Europea MONDINI afirma que es la: “jurisprudencia” el medio que asienta “las bases para una forma diferente de ver el procedimiento tributario en el marco del derecho comunitario, y lo hace a través de la aplicación principio de proporcionalidad.”²⁵³ Se trata de garantizar la eficacia de los medios de tributación, asegurando a la proporcionalidad como el justo medio para la imposición tributaria.²⁵⁴

Este canal de aplicación del principio de proporcionalidad a través de la función jurisdiccional abre grandes perspectivas para la comprensión y la eficacia de este principio jurídico y puede ser adaptable para la innovación y el desarrollo de este principio a través de los criterios jurisprudenciales de los órganos jurisdiccionales, como he insistido como un mecanismo corrector para corregir la deficiencia de garantías y de tutela de las garantías de los derechos del libertad, en este caso económicas, por lo que la actuación de la administración pública en México a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe sujetarse en la constitucionalidad y la legalidad de su actuación.

El principio tributario de la proporcionalidad es considerado básico en el derecho sancionador tributario;²⁵⁵ a través de estas sanciones procura trasladar la aplicación de la sanción: “a la regulación de cada una de las sanciones e incluso a la tipificación de las infracciones que ahora, para cada incumplimiento, en su caso, se concreta la distinción entre leves, graves y muy graves;”²⁵⁶ esto significa que la aplicación del principio de proporcionalidad en las sanciones tributarias funciona como una garantía para el contribuyente de que la sanción de aplicará en base a la gravedad de la infracción tributaria, todo con el fin de no afectar su patrimonio.

²⁵³ MONDINI, Andrea, “El principio comunitario de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia: ¿De parámetro de legitimidad de las normas tributarias a principio general en los procedimientos de aplicación de los tributos?”, en *op. cit.*, p. 150.

²⁵⁴ *Ídem.*

²⁵⁵ BANACLOCHE Pérez-Roldán, Julio, *Guía práctica de sanciones tributarias. Las 85 respuestas esenciales*, La Ley, Madrid, 2005, p. 48.

²⁵⁶ *Ídem.*

Este principio funciona operativamente en base a una apreciación circunstancial de las infracciones tributarias: “concurrentes en cada caso;”²⁵⁷ no obstante su aplicación requiere de un cierto “automatismo de la ley;” por lo que la aplicación de este principio “esencial”²⁵⁸ no siempre es la adecuada. Sucede por ejemplo cuando se imponen impuestos en declaraciones posteriores al “devengo;”²⁵⁹ en estas ocasiones los contribuyentes pueden invocar el principio de proporcionalidad tributaria y la autoridad fiscal en la medida de sus posibilidades aplicarlo al aplicar la sanción.

En el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se localiza el fundamento constitucional del principio de proporcionalidad tributaria, el fundamento constitucional establece la obligación de los mexicanos para contribuir a los gastos públicos en el esquema de federalismo, el artículo plantea lo siguiente: “31.IV Son obligaciones de los mexicanos: ...Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”²⁶⁰

La proporcionalidad como principio tributario se encuentra condicionada por la naturaleza asimétrica del sistema tributario, porque: “el contribuyente se limita a pagar impuestos y la hacienda pública los recauda.” El principio de proporcionalidad tributaria indica que deben prevalecer las garantías “del contribuyente” frente al derecho sancionador de la administración pública, en este caso de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. El principio de proporcionalidad a su vez requiere de la existencia de lo que algunos autores denominan subprincipios²⁶¹ clasificados en tres subprincipios:

²⁵⁷ BANACLOCHE Pérez-Roldán, Julio, *Guía práctica de sanciones tributarias. Las 85 respuestas esenciales*, op. cit., p. 48.

²⁵⁸ *Ídem.*

²⁵⁹ *Ídem.*

²⁶⁰ ANDRADE Sánchez, J. Eduardo, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Comentada*, Oxford, México, 2012, p. 77.

²⁶¹ DELGADO Sancho, Carlos David, *Principios de derecho tributario sancionador*, op. cit., p. 154.

- 1) Exige que la selección de los comportamientos tipificados como infracciones y sus consecuentes sanciones hayan afectado mediante ataques graves el bien jurídico que se pretende proteger.
- 2) La configuración de la proporcionalidad como un límite de la actuación de los poderes públicos (que en un sistema constitucional es tripartito); la potestad punitiva tributaria solo podrá ser ejercitada por los poderes públicos del sistema tripartito cuando sea necesario e idóneo para alcanzar los objetivos perseguidos por la actuación.
- 3) La proporcionalidad se manifiesta en el ámbito del derecho tributario sancionador, por lo que deberá atender a la gravedad, la magnitud cometida por la infracción, la proporcionalidad se manifiesta mediante la mayor o menor reprochabilidad hacia el autor de la infracción.²⁶²

Por otra parte, el principio de equidad tributaria no representa ninguna menor importancia, la equidad tributaria es un principio básico del derecho tributario pues consiste en que: “los contribuyentes de un mismo deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.”

La equidad se estudia bajo dos aspectos uno cualitativo y otro cuantitativo,²⁶³ el aspecto cualitativo de la equidad tributaria indica que: “las instituciones sean aplicadas de una manera razonablemente uniforme a todos los contribuyentes, de manera que todos reciban el mismo tratamiento por las autoridades;” de manera correlativa el aspecto cuantitativo: “tiende a establecer que a cada uno se le exija una obligación conforme a su capacidad contributiva.”²⁶⁴

La correlación entre estos dos principios obedece a la función pública que le corresponde al Estado de establecer no solo instituciones administrativas sino

²⁶² DELGADO Sancho, Carlos David, *Principios de derecho tributario sancionador*, op. cit., p. 154.

²⁶³ PATIÑO Manffer, Ruperto, *La Constitución mexicana frente a la apertura comercial*, en CALVA, José Luis, *Agenda Para el Desarrollo, México en el mundo inserción eficiente*, Miguel Ángel Porrúa, México 2007, p. 104.

²⁶⁴ BRAVO Arteaga, Juan Rafael, *Nociones fundamentales de derecho tributario*, 2º, Ediciones Rosaristas, Colombia, 1997, p. 106.

garantías, pues los principios operan como garantías jurídicas para el contribuyente que no le eximen de cumplir con sus obligaciones, sino que pretenden alcanzar un trato justo en las obligaciones retributivas de los contribuyentes del sistema fiscal. De esta manera el derecho fiscal va intercalando “sujetos pasivos gravables y no gravables; ingresos y patrimonios que forman parte de la base imponible o que están excluidos de ella.”²⁶⁵

Sendos principios han sido desarrollados jurisprudencialmente por la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo que confirma la importancia y la trascendencia que estos principios implican para el correcto desenvolvimiento del sistema tributario en beneficio de los contribuyentes y de igual manera para cumplir con la función pública de la recaudación fiscal.

2.2 El principio de proporcionalidad tributaria en la jurisprudencia mexicana

A continuación transcribimos una jurisprudencia sobre un impuesto adicional, en la que se conformó el criterio jurisprudencial de que el impuesto violentaba el principio de proporcionalidad tributaria previsto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 31 fracción IV.

IMPUESTO ADICIONAL. LOS ARTÍCULOS 119 A 125 DE LA LEY GENERAL DE HACIENDA MUNICIPAL DEL ESTADO DE MORELOS QUE LO PREVÉN, VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Los preceptos citados, al establecer un impuesto adicional a cargo de las personas físicas o morales que realicen pagos por concepto de impuestos y derechos municipales en la mencionada entidad federativa, ya sea en su carácter de responsables directos o solidarios, violan el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues no existe congruencia entre el mecanismo impositivo que prevén y la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, ya que no fue diseñado para gravar en

²⁶⁵ BRAVO Arteaga, Juan Rafael, *Nociones fundamentales de derecho tributario, op. cit.*, p. 106.

un segundo nivel determinada manifestación de riqueza previamente sujeta a imposición, a través de un impuesto primario, como operan las "sobretasas" u otras contribuciones adicionales -cuyo hecho imponible gira en torno a una misma actividad denotativa de capacidad económica-, sino que fue estructurado para gravar globalmente todos los pagos de contribuciones municipales efectuados por los causantes, por lo que su hecho imponible se materializa al momento de cumplir con esa obligación tributaria. Por consiguiente, el aludido gravamen adicional no participa de la misma naturaleza jurídica del impuesto primigenio, pues no se circunscribe a una sola contribución mediante el pago de un doble porcentaje, sino que tiene por objeto gravar todos los pagos por concepto de impuestos y derechos municipales previstos en la Ley de Ingresos del Municipio de que se trate del Estado de Morelos, por lo que es inconcuso que dicho actuar no refleja la capacidad contributiva de los causantes.²⁶⁶

La jurisprudencia que transcribí anteriormente y que archivó bajo el rubro: "Impuesto adicional. Los artículos 119 a 125 de la ley general de hacienda municipal del estado de Morelos que lo prevén, violan el principio de proporcionalidad tributaria;" establece unas precisiones interesantes confirman de manera jurisprudencial el principio de proporcionalidad tributaria, que de conformidad con la Constitución en el artículo 31 fracción IV es legítimo, por ello es una resolución jurisdiccional que abona para la consagración de este principio constitucional y jurídico en la esfera de principios y valores contenidos en la Constitución y en la ley, para beneficio de los contribuyentes en última instancia de las personas, pero la decisión no se circunscribe a invocar la norma suprema, el criterio jurisdiccional también se avoca a describir y a conceptualizar jurídicamente los subprincipios que operan para configurar el principio de proporcionalidad tributaria, enfatizando el tribunal que se configura en:

²⁶⁶ Tesis: 2a./J. 126/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época; t. 2, l. XXIV, septiembre de 2013, p. 1288.

- A) La afectación de un bien jurídico que la Constitución y la ley facultan a las autoridades administrativas y jurisdiccionales para proteger en la medida de sus posibilidades, este bien jurídico es la certidumbre jurídica del contribuyente y sus garantías de seguridad jurídica para comparecer ante los tribunales ante lesiones patrimoniales.
- B) La proporcionalidad como límite hacia los poderes públicos en la arbitrariedad o exceso de actuación, en este caso se trata de un límite al propio poder municipal como ejecutor del impuesto que se declaró nulo y del legislador estatal como órgano facultado para la legislación de impuesto que en base al principio de legalidad de las imposiciones debe estar fundado en una ley cuyo primer requisito formal es el de ser aprobada por el órgano del poder público que formalmente ostenta la función legislativa de un estado, en este caso de una entidad federativa: Morelos.
- C) Respecto de la magnitud de la infracción o del impuesto atribuido al contribuyente, en este caso se trata de una imposición fiscal en carácter de un impuesto adicional por concepto de impuestos y derechos municipales, violentó derechos económicos del contribuyente que afectan directamente a su patrimonio, por lo que la aplicación del principio de proporcionalidad se hizo en base a la capacidad contributiva del contribuyente que no fue tomada en cuenta durante el proceso de ejecución de la carga impositiva, por lo que el órgano jurisdiccional en el ámbito de su competencia hubo de participar como un mecanismo corrector de las deficiencias de la administración pública municipal.

2.3 La fundamentación doctrinal del principio de equidad tributaria

Se ha señalado que la equidad tributaria es también un principio constitucional, su fundamento en la Constitución reside en el artículo 31 en la fracción IV, que a continuación expongo: “31.IV Son obligaciones de los mexicanos: ...Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del

Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”²⁶⁷

Efectivamente el sustento constitucional²⁶⁸ como menciona ANDRADE SÁNCHEZ de la obligación de los mexicanos para contribuir al gasto público perfila el procedimiento para el cobro de las tributaciones, por lo que es el fundamento constitucional del sistema tributario mexicano, estos ciertamente en palabras de ANDRADE SÁNCHEZ para ser realizados deberán ser considerados proporcionales y equitativos, pues en su defecto, los impuestos serían declarados inconstitucionales.²⁶⁹

El principio de equidad tributaria doctrinalmente aún no ha sido desarrollado de una manera completa, aunque esfuerzos institucionales como la CEPAL la han ido impulsando, evidentemente existe la precisión conceptual, en México la Suprema Corte de Justicia de la Nación abreva jurisprudencia interesante sobre la materia y de la cual hablaré más adelante, de momento según el Documento de Referencia de la CEPAL: Política y Equidad: Una mirada cruzada entre Europa y América Latina JUAN PABLO JIMÉNEZ y JESÚS HUERTA la definen:

El principio de equidad, o de justicia en la aplicación de los impuestos es, sin duda, el principio que más interés suscita cuando se plantea un proceso de reforma fiscal o se quieren analizar las características de un sistema tributario. De acuerdo con este principio, el sistema tributario tiene que ser equitativo en la distribución de las cargas fiscales entre los distintos sujetos que forman la colectividad, acomodándose a sus diferentes circunstancias. Trata, pues, de concretar una idea de justicia en el ámbito tributario, que se vincula con la función de redistribución de la renta y la riqueza que debe

²⁶⁷ ANDRADE Sánchez, J. Eduardo, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Comentada, op. cit.*, p. 77.

²⁶⁸ *Ídem.*

²⁶⁹ ANDRADE Sánchez, J. Eduardo, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Comentada, op. cit.*, p. 77.

desarrollar el Sector Público.²⁷⁰

La equidad en palabras de SPENCER significa que el “peso de los impuestos debe ser distribuido justamente;”²⁷¹ y se ha consolidado como uno de las medidas más pertinentes para ajustar los méritos²⁷² de los impuestos en las políticas tributarias y financieras de los Estados, por lo que es de particular importancia para el marco legal impositivo en materia fiscal.

SPENCER clasifica la equidad tributaria en dos normas, la primera conocida como equidad horizontal y la segunda conocida como equidad vertical, la equidad horizontal resuelve que: “las personas económicamente iguales deben soportar las mismas cargas contributivas, es decir que la gente con el mismo ingreso, riqueza o capacidad tributaria, deben pagar los mismos impuestos.”²⁷³

La segunda norma la equidad vertical consiste en que no se podrán imponer cargas contributivas a personas que sean desiguales en el aspecto económico, si son desiguales en ingreso, riqueza o capacidad tributaria no deberán ser gravadas con los mismos ingresos, la equidad vertical infiere como bien afirma Spencer que en materia tributaria “los desiguales deben recibir trato desigual.”²⁷⁴

Pero la importancia de la equidad tributaria, no se reduce a la división de la aplicación de cargas contributivas en base a la capacidad contributiva y a la igualdad de ingresos, el principio de equidad tributaria origina en su aplicación “dos principios fundamentales de tributación” que son el principio de beneficio y el principio de capacidad de pago, ello significa que para que la equidad tributaria pueda ser aplicada como principio básico en el impuesto al contribuyente se tienen

²⁷⁰ JIMÉNEZ Juan Pablo, Huerta Ruíz, Jesús, *Política Fiscal y Equidad: Una mirada cruzada entre Europa y América Latina*, CEPAL, Santiago de Chile, 2009, p. 5.

²⁷¹ SPENCER, Milton H, *Economía contemporánea*, Trad. Berta Morata, Reverte, Barcelona, 1993, p. 90.

²⁷² *Ídem.*

²⁷³ *Ídem.*

²⁷⁴ *Ídem.*

que establecer estos dos principios en el impuesto y por lo tanto en el estudio de la capacidad contributiva.

El principio de beneficio indica que se grava al contribuyente en razón de los beneficios que percibe; en cambio del principio de capacidad de pago “determina que el impuesto más justo es el que está basado en la capacidad del contribuyente para pagarlo.”

2.4 El principio de equidad en la jurisprudencia mexicana

Antes de abordar el principio de equidad en algunas jurisprudencias del poder judicial federal, conviene mencionar que como menciona ANDRADE SÁNCHEZ, el constituyente de 1917: “dejó claro que la obligación de contribuir para los gastos públicos abarca los distintos ámbitos de gobierno: el municipal, el de las entidades federativas y el de la Federación;”²⁷⁵ por lo que el principio de equidad tributaria se interpreta tomando en cuenta esa norma constitucional en toda su extensión.

Por eso el principio de equidad tributaria es tan importante como el principio de proporcionalidad y de su estudio depende una correcta interpretación de este principio que ha sido acogido por la doctrina del derecho tributario y por la legislación y que se ha ido perfilando como un principio adecuado para una disciplinada política fiscal, en este apartado estudiaré tres jurisprudencias que abordan el principio de equidad tributaria, y demuestran como los tribunales han desarrollado e interpretado de manera actual y justa este principio constitucional y jurídico contenido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la primera jurisprudencia titulada con el rubro: “Declaración fiscal. La obligación de presentarla es de carácter formal, por lo que no se rige por el principio de equidad tributaria,” es de utilidad para entender la interpretación jurisdiccional de este principio tributario:

²⁷⁵ ANDRADE Sánchez, J. Eduardo, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Comentada, op. cit.*, p. 77.

DECLARACIÓN FISCAL. LA OBLIGACIÓN DE PRESENTARLA ES DE CARÁCTER FORMAL, POR LO QUE NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. El citado principio, contenido en el artículo [31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos](#), está vinculado con aspectos sustantivos de la obligación tributaria y para que opere en relación con obligaciones de carácter formal es indispensable que éstas incidan directamente en la obligación sustantiva. En ese sentido, la obligación a cargo de los contribuyentes de presentar declaraciones por cualquiera de los medios establecidos por la normativa es de carácter formal y tiene como fin que la autoridad hacendaria pueda comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones de aquéllos de contribuir al gasto público; de ahí que dicha obligación no se rija por el mencionado principio de equidad tributaria, porque fue impuesta sólo para un mejor control recaudatorio y no se vincula con los elementos de la contribución.²⁷⁶

La jurisprudencia que a continuación transcribo es un criterio jurisprudencial para determinar el principio constitucional de equidad tributaria:

EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. Los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria previsto en el artículo [31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos](#), consisten en que: 1) exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga); 2) de existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida); 3) de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar,

²⁷⁶ Tesis: P./J. 8/2012 (10a.), Décima Época, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. 1, I. X, julio de 2012, p. 5.

es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y, 4) de actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por ende, el examen de constitucionalidad de una ley bajo el principio de equidad tributaria precisa de la valoración de determinadas condiciones, de manera escalonada, generando que el incumplimiento de cualquiera de éstas sea suficiente para estimar que existe una violación al indicado principio constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás.²⁷⁷

La siguiente jurisprudencia es también muy interesante porque establece un criterio jurisprudencial que permite una comprensión más acabada del principio de equidad tributaria:

CONTRIBUCIONES RETENIDAS, TRASLADADAS O RECAUDADAS. EL ARTÍCULO 66, ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE NO AUTORIZA SU PAGO EN PARCIALIDADES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido reiteradamente que el citado principio previsto en el artículo [31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos](#) exige, esencialmente, que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, guarden una situación idéntica frente a la norma jurídica que lo regula, lo que significa que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa. En congruencia con tal criterio, el artículo [66, antepenúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación](#), que

²⁷⁷ Tesis: 2a./J. 31/2007, Novena Época, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXV, marzo de 2007, p. 334.

establece que no se autorizará el pago en parcialidades cuando se trate de contribuciones retenidas, trasladadas o recaudadas, así como de aquellas que debieron pagarse en el año de calendario en curso, o de las que debieron pagarse en los seis meses anteriores al mes en el que se solicite la autorización, excepto en los casos de aportaciones de seguridad social, no viola el principio de equidad tributaria. Lo anterior es así, porque el legislador no sólo señaló la distinción de aquellos casos en los que no se autorizaría el pago en parcialidades, con base en la naturaleza de la contribución, esto es, no atendió a una categoría expresa de contribuyentes, sino a la naturaleza de la contribución adeudada; además de que, en atención a esa naturaleza, exceptúa a las aportaciones de seguridad social, sin considerar que el beneficio de la autorización deba otorgarse exclusivamente en favor de ciertos sujetos cuya distinción del resto del grupo no se encuentre justificada. Es decir, respecto de contribuciones retenidas, trasladadas o recaudadas, el contribuyente sólo tiene que recibir el monto de la contribución y enterarlo a la autoridad fiscal, sin que se afecte de manera alguna su patrimonio, pues sólo hace las veces de recaudador del erario federal. Por el contrario, cuando se trata de aportaciones de seguridad social, en primer lugar, no son en beneficio del erario federal, esto es, del interés y afectación de todos y, en segundo lugar, parte de esas aportaciones sí sale del patrimonio del contribuyente, por lo que se justifica que, en un momento dado, se le otorgue a ese contribuyente, cualquiera que se coloque en esa hipótesis, el beneficio de pagar en parcialidades, para evitar que su patrimonio se vea seriamente afectado.²⁷⁸

El estudio de los fundamentos doctrinales y jurídicos de los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad tributaria es de gran relevancia para los objetivos de la tesis doctoran en comentario sobre: “Proporcionalidad y la equidad en la tributación de las personas físicas: la inequidad en la tributación de

²⁷⁸Tesis: 1a./J. 101/2011, Novena Época, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXXIV, septiembre de 2011, p. 120.

las personas físicas en México”, en base a que como expresa CARRASCO IRIARTE: “La potestad contributiva, así como su ejercicio están limitados por el texto constitucional y sujetos a los principios de legalidad, equidad y proporcionalidad en la imposición. Esto implica que los agentes fiscales no pueden usar las contribuciones en forma caprichosa ni arbitraria, sino que deben regir su actuación a la ley.”²⁷⁹

Pues de la aplicación efectivas de los principios de proporcionalidad y equidad en la tributación de las personas físicas, es un aspecto de gran importancia para la actualización en el estudio y aplicación del régimen sancionador tributario en México, de manera que se les brinde certidumbre jurídica a los contribuyentes con lo cual se tutelarían sus garantías de seguridad jurídica en todas las etapas del procedimiento tributario, desde la aplicación del tributo, hasta la ejecución de la sanción.

De manera que a partir del estudio doctrinal de los principios constitucionales y jurídicos de proporcionalidad y equidad tributaria, pueda abordar posteriormente el planteamiento del problema acerca de la inequidad en la tributación de las personas físicas en México, para sistematizarlas en base a los principios de equidad y de proporcionalidad tributarias.²⁸⁰

Capítulo tercero

La tributación de las personas físicas

²⁷⁹ CARRASCO Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal I*, Iure Editores, México, D.F., 2001, p. 25.

²⁸⁰ Coincidiendo con lo sostenido por Emilio Margain Manautou quien expresa acerca de la evolución que se ha presentado en la legislación tributaria mexicana que ha desarrollado la independencia teórica de dos principios tributarios autónomos aunque interdependientes, a saber la equidad y la proporcionalidad: “atendiendo a la evolución que ha venido experimentando la legislación tributaria mexicana, bien puede sostenerse que son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras proporcional y equitativa. Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación y circunstancia; que sea equitativa, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.”²⁸⁰ MARGAIN Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 6ª, Universidad Autónoma de San Luís Potosí, México, 1981, p. 69.

1. Relevancia del estudio de la tributación de las personas físicas y morales en México

Antes de pasar al examen legal y jurisprudencial de la tributación a las personas físicas en México, examinaremos algunas reflexiones de la doctrina con cierto contenido pragmático. En la legislación mexicana, el Código Fiscal de la Federación en el artículo 2 del título I denominado disposiciones generales, se encuentra el fundamento legal de las clases de contribuciones que son exigibles por el fisco federal mexicano: Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.²⁸¹ Para MARGAIN MANAUTOU la clasificación apropiada para los ingresos de la legislación tributaria mexicana se debería subdividir en dos grandes sectores, uno denominado contribuciones porque es el que comprende las fuentes impositivas y el segundo grupo en el que se encuentran el resto de los ingresos es denominado por MARGAIN MANAUTOU: otros ingresos.²⁸²

Son las reformas fiscales los principales mecanismos que tienen los Estados en la gran disciplina del derecho financiero para establecer las diversas tributaciones que el Estado requiere para poder financiar parte del gasto público. Desde luego que los principios constitucionales para la tributación determinados por la Constitución dan cauce para el entramado del sistema financiero, tributario y fiscal de una nación. Hoy día con la globalización, la política fiscal debe atender a cuestiones tributarias relacionadas con el comercio internacional.²⁸³ La OCDE ha insistido en esta interrelación entre marco fiscal y el ámbito internacional:

²⁸¹ Artículo 2, *Código Fiscal de la Federación*, DOF18-11-2015.

²⁸² MARGAIN Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, op. cit., p. 60.

²⁸³ “La globalización tiende a presionar hacia abajo el nivel de los impuestos. Muchas son las razones para esto. En primer lugar, la globalización y la apertura de economías requieren la eliminación de impuestos al comercio exterior. En los países en desarrollo, donde estos impuestos han sido importantes, esta pérdida de recaudación puede crear ciertas dificultades y la necesidad de reemplazarla por otros impuestos. En segundo lugar, la competencia impositiva internacional ha generado una considerable reducción en las tasas impositivas marginales del impuesto a los ingresos de personas físicas y el impuesto a las utilidades de las empresas.” TANZI, Vito, *La globalización y la necesidad de una reforma fiscal en los países en desarrollo*, Banco Interamericano de Desarrollo, Buenos Aires, 2004, p.12.

Las reglas fiscales en México serán más eficientes en el logro de los objetivos de estabilización si la contabilidad gubernamental se presenta de acuerdo con las normas internacionales para todos los niveles de gobierno, con el fin de mejorar la transparencia y la rendición de cuentas. La separación de PEMEX del presupuesto podría ser un paso en esa dirección, y proporcionaría la oportunidad de hacer conceptos presupuestarios de contabilidad más estandarizados. Sin embargo, las finanzas de PEMEX todavía requieren una supervisión minuciosa. La reciente ley para establecer una contabilidad coherente en todos los niveles de gobierno será un primer paso importante para ayudar a que las finanzas de los gobiernos subnacionales sean más sustentables y transparentes.²⁸⁴

El marco fiscal es el mecanismo idóneo de los gobiernos para poder satisfacer intereses generales. La actividad financiera del Estado que es: “una actividad fundamentalmente política,”²⁸⁵ presupone que el Estado tenga la legitimidad para generar el marco fiscal tendiente a la obtención de los recursos, por tanto la disciplina encaminada al análisis científico para la obtención de las contribuciones es el derecho fiscal, y por ello debe siempre insistirse en una clara delimitación entre estas dos sub ramas del derecho financiero: el derecho tributario y el derecho fiscal.

Las lecciones de la experiencia española para el caso mexicano son claras. En primer término, es claro que si no hay consenso con respecto a la reforma fiscal y en especial sobre el hecho de que los sectores con patrimonios o con ingresos razonablemente altos deben pagar más, no se podrá negociar un pacto político social que dé legitimidad fiscal al nuevo régimen. En segundo lugar, debe reconocerse que la evasión fiscal en materia del impuesto sobre ingresos (ISR) es el más lacerante que

²⁸⁴ OCDE (2013), *Estudios económicos de la OCDE: México 2013*, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264201521-es>, p. 32.

²⁸⁵ MARTÍNEZ-CARRASCO Pignatelly, *Derecho financiero y tributario I*, Ed. Reus, Madrid, 2014, p. 9.

experimenta el país, evadiendo tanto empresarios grandes u chicos, como sectores profesionales y propietarios.²⁸⁶

Por lo tanto se hace indispensable que el sistema tributario deba cumplimentar un conjunto de requisitos que PÉREZ FERNÁNDEZ:

...un sistema tributario eficiente se caracteriza por la equidad, neutralidad, justicia, eficiencia, costos administrativos mínimos y facilidad para ejecutar la política fiscal. En el caso de México esos principios han sido letra muerta en razón de una serie de problemas que explican más allá de comparaciones con otros países, la magra recaudación: la economía informal, la dependencia petrolera, la extrema concentración del ingreso, la evasión fiscal, los regímenes especiales y la complejidad administrativa.²⁸⁷

Concepto fundamental de la materia tributaria, el tributo tiene diversas acepciones. Todas las sociedades contemplan un régimen de tributación que constituye el régimen de obligaciones fiscales que integran los recursos que el Estado exige recibir de sus habitantes para poder cumplir con sus obligaciones. Para GALINDO ALVARADO tributación: “es el acto de tributar, esto es, establecer el monto, el sistema o la forma de exacciones (obligaciones) de toda clase a que están sujetos los habitantes de un país.”²⁸⁸ FRANCISCO URÍA HERNÁNDEZ hace hincapié en una característica muy debatida de la tributación y que consiste en la: “...finalidad de los tributos para afirmar que, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general.”²⁸⁹

²⁸⁶ MARICHAL, Carlos, “Reformas fiscales comparadas: una mirada retrospectiva,” en CALVA, José Luis (Coord.), *Finanzas públicas para el desarrollo*, Miguel Ángel Porrúa, México, 2007, pp.105-106.

²⁸⁷ PÉREZ Fernández, Germán, “Democracia y malestar global,” en Alcántara Sáez, Manuel, Hernández Norzagaray, Ernesto (Comps.), *México. El nuevo escenario político ante el bicentenario*, Ediciones Universidad Salamanca, Salamanca, 2009, p. 47.

²⁸⁸ GALINDO Alvarado, José Fernando, *Tributación de personas morales y personas físicas. Impuestos*, Grupo Editorial Patria, México, 2014, p. 1.

²⁸⁹ URÍA Fernández, Francisco, “Comentarios a la parte general de la ley general tributaria (títulos I y II),” En DE LUIS, Félix, Uría, Francisco (Coordinadores), *El sistema fiscal español y las entidades*

Tenemos que una de las características definitorias del tributo es que su aprobación produce una obligación tributaria.²⁹⁰ El origen de la obligación tributaria tiene origen, según la doctrina, esta vez, citando a BRAVO ARTEAGA: “al realizarse el hecho gravado y reconocida en la liquidación privada u oficial.”²⁹¹ La obligación tributaria tendrá como objeto el pago de los montos. BRAVO ARTEAGA destaca que esta es la naturaleza de la obligación tributaria, es decir: “...ser cumplida mediante el pago.”²⁹² Agrega que la existencia jurídica de la obligación tributaria culmina con el pago del monto gravado.²⁹³ Sería pues la forma ideal de finalizar la obligación tributaria, no obstante, el derecho regula presupuestos: la extinción de las obligaciones tributarias puede realizarse por otras vías.

La OCDE ha señalado que México aún presenta deficiencias en materia de federalismo fiscal, refiere que los estados y municipios engloban una parte creciente del gasto gubernamental. Hace hincapié en que estos entes son los que “gestionan los programas básicos del gasto público, en particular en materia de educación y salud, financiados principalmente por transferencias federales.”²⁹⁴ La descentralización explica, no ha redundado en una mejor administración de los recursos sino por el contrario ha generado una serie de malas prácticas consistentes en duplicación, derroche de recursos y la evasión de la responsabilidad por los resultados.²⁹⁵ También detecta que en el gasto de los recursos los estados y los municipios no aplican criterios de eficiencia.²⁹⁶ Cuando esta característica funge como un criterio ordenador para el sistema tributario de cualquier país en el diseño de su sistema tributario y del marco fiscal relativo a la obtención de los impuestos. En la misma tesitura se hace patente la tendencia de la OCDE en temas de política fiscal por lo que concierne por supuesto a México:

y operaciones financieras. Estudios en homenaje a Enrique Piñel, La Ley, España, 2006, pp. 70-71.

²⁹⁰ Ver PALAO Taboada, Carlos, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid, 2009, p. 47.

²⁹¹ BRAVO Arteaga, Juan Rafael, 2ª ed., *Nociones fundamentales de derecho tributario*, Ediciones Rosaristas, Colombia, 1997, p. 375.

²⁹² *Ídem.*

²⁹³ *Ídem.*

²⁹⁴ OCDE (2013), *Estudios económicos de la OCDE: México 2013*, op. cit., p. 35.

²⁹⁵ *Ídem.*

²⁹⁶ *Ibidem.*, p. 36.

La política fiscal se ha llevado con prudencia, con una reducción gradual del déficit desde el final de la crisis financiera, fortaleciendo aún más la credibilidad del marco de política macroeconómica de México. El gobierno apunta a volver a un equilibrio presupuestario este año (según una definición que excluye la inversión de la empresa paraestatal de petróleo) aumentando la eficiencia del gasto y fomentando mayores ingresos mediante la postergación de la reducción prevista de la tasa máxima de impuesto sobre la renta a personas físicas y morales.²⁹⁷

Para lo cual es necesario que la tributación de las personas físicas se sujete a ciertos criterios. De los cuales los dos principios esenciales son el principio de capacidad económica y el principio de renta ganada.²⁹⁸

Desde la perspectiva de los organismos internacionales la OCDE en materia de impuestos sugiere: “mediante los impuestos generales (impuesto sobre la renta, impuesto de sociedades y de ganancias sobre el capital, contribuciones al seguro social) y las políticas fiscales dirigidas (incentivos fiscales dirigidos al establecimiento de negocios, empresas jóvenes y PYME), los impuestos y la política fiscal afectan la decisión del individuo para participar en actividades emprendedoras.”²⁹⁹

El Código Fiscal de la Federación de marzo de 2014 en el artículo 1 determina la: “obligación de las personas físicas contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.”³⁰⁰ Es este el fundamento legal de la obligación tributaria de las personas físicas. Más adelante el citado artículo refiere una de las características del hecho imponible o hecho generador del impuesto que consiste

²⁹⁷ “Sin embargo, los requerimientos financieros del sector público, una medida del déficit combinado del gobierno federal y de sus empresas, todavía mostrarán un déficit del 2.4% del PIB.” OCDE (2013), *Estudios económicos de la OCDE: México 2013*, op. cit., p. 15.

²⁹⁸ BANACLOCHE Pérez-Roldán, Julio, *La nueva tributación de las personas físicas 2007*, La Ley, Madrid, 2007, p. 21.

²⁹⁹ *La estrategia de innovación de la OCDE. Empezar hoy el mañana*, OCDE, Foro Consultivo Científico y Tecnológico, AC, México, 2012, p. 121.

³⁰⁰ Artículo. 1, *Código Fiscal de la Federación*, DOF 18/11/2015.

en la existencia de una situación de carácter jurídico: “Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.”³⁰¹

Las contribuciones que constituyen obligaciones tributarias para las personas físicas son específicamente los impuestos. En el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, se establece la clasificación de las contribuciones en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. Para nosotros son las contribuciones en forma de impuestos las que constituyen el objeto especial de estudio en esta tesis. En efecto ya se ha abordado en el primer capítulo la naturaleza jurídica del impuesto y su correspondencia con los particulares, en este supuesto con las personas físicas. Es así que resulta congruente destacar que en el citado artículo 2 del CFF se establezca la definición legal de los impuestos en relación con las personas físicas: “impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.”³⁰²

Entre los impuestos se distinguen las siguientes clases impuestos: impuesto sobre la renta de las personas físicas,³⁰³ impuesto sobre el valor añadido e impuesto sobre sociedades .PONT MESTRES y CLEMENTE PONT justifican el desarrollo de la diversificación impositiva: “...es, pues, un recurso técnico para configurar una fiscalidad justa a través del correspondiente sistema tributario. De ahí que, en los últimos siglos, y, especialmente en el último, se haya dedicado especial atención al tema y haya servido, en gran parte, de criterio configurador de los sistemas tributarios de los distintos Estados.”³⁰⁴

³⁰¹ *Ídem.*

³⁰² La ley también las denomina contribuciones y se trata de otra clase de obligaciones que se conforman por aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. Art. 2., *Ibidem.*

³⁰³ BELLIDO Lage, María, Villanueva VIGUER, Ángela, *Supuestos prácticos de tributación IRPF, IVA e ISS*, 2ª ed., Tecnos, Madrid, 2014.

³⁰⁴ PONT Mestres, Magin, PONT Clemente, Joan-Francesc, *Análisis y aplicación del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, 2ª ed., Ed. Civitas, Madrid, 1994, p. 29.

Del impuesto sobre sociedades o tributación de la renta empresarial.³⁰⁵ Este impuesto reúne en palabras de AZNÁREZ GÓMEZ las siguientes características: que es directo, personal, no subjetivo, proporcional y periódico.³⁰⁶

Por mencionar un ejemplo que es España en donde: “Dicho en otros términos, la contribución fiscal se desplaza hacia el IRPF – con su enorme desigualdad en cuanto a las rentas que lo soportan efectivamente, las del trabajo en más de un 80 por 100- y hacia los consumidores, mientras se disminuye el gravamen sobre las empresas societarias, cuyo tipo efectivo se sitúa por la propia AEAT en torno al 10 por 100.”³⁰⁷

...la incidencia de la globalización y de la internacionalización de la actividad económica ha hecho necesaria la conveniencia de alcanzar una mayor comparabilidad en la información financiera y en los estados financieros de las entidades. Obviamente, esta demanda de comparabilidad se agudiza en el ámbito de la Unión Europea, lo que hace necesario modificar la normativa mercantil y contable europea, de tal manera que se eliminen las diferentes opciones establecidas en las NIC, manteniendo asimismo la soberanía del legislador español en esta materia.³⁰⁸

Para GUTIÉRREZ JUNQUERA de entre las consecuencias económicas del impuesto de las sociedades destaca la doble imposición de los dividendos como resultado

³⁰⁵ AGUIAR, Nina, *Tributación y contabilidad. Una perspectiva histórica y de derecho comparado*, Ruiz de Aloza Editores, Granada, 2011, p. 154. “Como señala la doctrina italiana, los primeros gravámenes sobre la renta de tipo moderno surgieron en Italia a comienzos del siglo XIX y el primer impuesto sobre la renta mobiliaria se introdujo en el año 1864 a través la *imposta sui redditi di ricchezza mobile*. Sin embargo, la doctrina considera que la introducción de una forma específica de imposición sobre los beneficios societarios data de 1868 con la creación de un impuesto *di negoziazione sui titoli azionari e sulle obbligazioni della società di capitali*, pues a partir de un determinado momento de su evolución, este impuesto que gravaba originalmente el valor de cesión de las acciones y del cual era sujeto pasivo el titular de las mismas, pasó a incidir directamente sobre el valor del patrimonio de sociedades y pasó a estar a cargo de ellas.” Ídem.

³⁰⁶ AZNÁREZ Gómez, Leopoldo, *Impuesto para sociedades: claves para una tributación exitosa*, Ideas propias Editorial, Vigo, 2006, p. 2.

³⁰⁷ LOZANO Serrano, Carmelo, “Nota a la vigésima primera edición,” en *Impuesto sobre sociedades*, LOZANO Serrano, Carmelo (Ed.), 21ª ed., Madrid, 2013, p. 9.

³⁰⁸ GARCÍA-ROZADO González, Begoña, DEL CAMPO Azpiazu, Carolina, GARDE Garde, Ma. José, GARCÍA-ROZADO González, Begoña (Coord.), *Las claves de la reforma del impuesto sobre sociedades*, WoltersKluwer, Valencia, 2007, p. 16.

de que “Los beneficios de una sociedad pueden ser repartidos a los accionistas como dividendos o retenidos en la empresa elevando el nivel de reservas que pueden ser utilizadas para la realización de inversiones.”³⁰⁹ Este impuesto se justifica en razón de la obligación de contribuir.

Por renta ganada se entendía a la renta que derivaba de los “ingresos brutos obtenidos.”³¹⁰

A grandes rasgos el impuesto sobre la renta de las personas físicas presenta tres características esenciales para entenderlo: grava la renta, es personal y es un tributo que recae sobre todos los ciudadanos.³¹¹

Entre las ventajas de esta clase de impuesto la doctrina señala que puede suponer “una fuente recaudatoria esencial.”³¹² Sin embargo se precisa señalar que esta ventaja también presenta serios contratiempos CERVERA TORREJÓN, MAGRANER MORENO y MARTÍN LÓPEZ son prudentes al señalar que: “cualquier intento de reforma legal del impuesto suele tener una notable incidencia recaudatoria, que no siempre permite introducir modificaciones legales técnicamente deseables, porque comportan una excesiva reducción recaudatoria del impuesto.”³¹³

Como la doctrina recuerda en base a los principales elementos para la aplicación de este impuesto, la ley debe contemplar varios supuestos, así las cosas CERVERA TORREJÓN, MAGRANER MORENO y MARTÍN LÓPEZ observan que el impuesto sobre la renta de las personas físicas grava la renta personal de las personas físicas a través de tipos de gravamen progresivos y con la aplicación de la fórmula de

³⁰⁹ GUTIÉRREZ Junquera, Pablo, *Curso de hacienda pública*, 2ª ed., Ediciones Universidad Salamanca, Salamanca, 2006, p. 396.

³¹⁰ BANACLOCHE Pérez-Roldán Julio, *La nueva tributación de las personas físicas*, op. cit., p. 22.

³¹¹ CERVERA Torrejón, Fernando, MAGRANER Moreno, Francisco, MARTÍN López, Jorge, *Los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de no residentes*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2011, p. 19.

³¹² *Ibidem.*, p. 20.

³¹³ *Ídem.*

mínimo exento para las clases con niveles bajos de renta.³¹⁴ CERVERA TORREJÓN, MAGRANER MORENO y MARTÍN LÓPEZ subrayan que algunas de las más notorias desventajas que presenta el impuesto sobre la renta para las personas físicas consisten en las exigencias administrativas de su gestión y la resistencia social a su aplicación que pudiera surgir por sectores sociales.³¹⁵ Paradójicamente estas dos desventajas configuran el núcleo de la recaudación y gestión del tributo por lo que del papel que desempeñen las autoridades fiscales al aplicar el tributo depende la mejora de esa parte esencial del derecho tributario y que consiste en la gestión del impuesto.³¹⁶ Lo cual incide específicamente en comprobar la capacidad recaudatoria del Estado.³¹⁷

La segunda desventaja de este impuesto sobre lo cual CERVERA TORREJÓN, MAGRANER MORENO y MARTÍN LÓPEZ se explayan son las dificultades que suele tener la sociedad para aceptar los impuestos, ellos conceptualizan que el rechazo se origina por la progresividad de sus tipos de gravamen y en ello se encuentran los importes de sus rentas personales que los contribuyentes deberán aportar y la segunda relacionada con los costos económicos que puede tener el cumplimiento de la obligación tributaria y la declaración.³¹⁸ En todo caso son más las ventajas de esta clase de impuestos y las resistencias pueden contrarrestarse en virtud de la paciencia para implantación del tributo³¹⁹ y un mejoramiento en los “hábitos

³¹⁴CERVERA Torrejón, Fernando, MAGRANER Moreno, Francisco, MARTÍN López, Jorge, *Los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de no residentes*, op. cit., p. 20.

³¹⁵*Ibidem.*, p. 21.

³¹⁶*Ibidem.*, p. 22.

³¹⁷MINZER Rodolfo, SOLÍS, Valentín, *Análisis estructural de la economía mexicana. Algunas medidas de reforma fiscal y su impacto en la recaudación tributaria y la pobreza*, Naciones Unidas, CEPAL, 2014, p. 15.

³¹⁸*Ídem.*

³¹⁹ En España: “En el proceso de implantación del impuesto personal sobre la renta en los países de nuestro entorno europeo se produjeron las dificultades descritas de forma semejante a las que tuvieron lugar en España, sólo que aquí con mayor retraso. Hasta 1932 en España sólo existía un conjunto de impuestos reales sobre distintas clases de renta (trabajo, capital, mixtas); tras diversos intentos fallidos, se introduce un impuesto —la Contribución General sobre la Renta— con vocación de constituir un único impuesto sobre la renta total de los ciudadanos. Desde 1932 a 1977 transcurre un período en el que coexiste dicho impuesto (denominado más tarde Impuesto General sobre la Renta) con los anteriores impuestos reales, estableciéndose técnicamente diversas fórmulas para evitar la doble imposición derivada de una situación semejante. La historia de este período se salda con un fracaso completo: los impuestos reales fueron siempre los más importantes y no pasaron de ser sino unas cuotas mínimas a ingresar, de forma que el pretendido

fiscales³²⁰ de la ciudadanía. Sin embargo, no es el único impuesto necesario para el marco tributario de un país, son también eficaces impuestos como el impuesto sobre el valor añadido así como impuestos dirigidos a ciertos consumos.³²¹ Aunque la tesis de doctorado en comento solo se enfoca en el análisis del impuesto sobre la renta para las personas físicas como temática general.

1.1 Precisiones sobre la tributación de la renta de las personas físicas y su distinción de la tributación de las personas morales

MARGÁIN BARRASA sostiene que el impuesto sobre la renta en la política fiscal del Estado mexicano transitó de un régimen cedular a un régimen de carácter mixto.³²² El impuesto cedular consiste acorde a los términos reconocidos por la OCDE en el “impuesto federal al ingreso de las personas”³²³ aplicado al caso mexicano.

impuesto personal no pasó de ser un tributo complementario de aquellos, satisfecho únicamente por un reducido número de contribuyentes. Probablemente no existía una auténtica voluntad política de introducir en la sociedad española un impuesto personal sobre la renta mediante el que se hiciera pagar más de forma efectiva a quienes percibieran rentas más elevadas. s diversos intentos fallidos, se introduce un impuesto —la Contribución General sobre la Renta— con vocación de constituir un único impuesto sobre la renta total de los ciudadanos. Esta constatación quedaría llamativamente confirmada con ocasión del cambio de régimen político subsiguiente a la muerte del general Franco, período que ha pasado a conocerse como la “transición política”. El impuesto ya estaba diseñado técnicamente desde comienzos de los años setenta; en el momento de la “transición” existía un consenso generalizado entre todos los partidos de representación parlamentaria sobre la necesidad de introducir un impuesto personal sobre la renta, del todo semejante al de los países de nuestro entorno, y así se recogió en los llamados “pactos de la Moncloa” de 1977 que hicieron posible el cambio de régimen en el plano económico.” CERVERA Torrejón, Fernando, MAGRANER Moreno, Francisco, MARTÍN López, Jorge, *Los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de no residentes, op. cit.*, p.23.

³²⁰ *Ibidem.*, p. 23.

³²¹ *Ibidem.*, p. 20.

³²² MARGÁIN Barrasa, Emilio, “Ley del impuesto sobre la renta en la reforma fiscal,” en RÍOS Granados, Gabriela (Coord.), *Conceptos de reforma fiscal*, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, México, 2002, p. 84. Esta clase de renta cedular aparece en otros sistemas tributarios como Paraguay y Uruguay, un ejemplo de ello lo documentan Alberto Barreix y Luiz Villela: “...en Paraguay y Uruguay no rige el impuesto a la renta personal. No obstante, puede argumentarse que estos dos países tienen un impuesto a la renta cedular, en la medida que las rentas de actividades empresariales desarrolladas a título individual —empresas unipersonales— son gravadas por el impuesto a la renta de empresas.” BARREIX, Alberto, VILLELA, Luiz, *Tributación en el Mercosur: Evolución, comparación y posibilidades de coordinación*, Banco Interamericano de Desarrollo, Buenos Aires, 2003, p. 46.

³²³ cfr. *Estudios económicos de la OCDE. México*, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE, Paris, 2005, p. 175.

MARGAIN BARRASA escribe y con razón que el impuesto sobre la renta en su papel de impuesto directo, aunque es de probada importancia en comparación con los impuestos indirectos tiene una recaudación menor.³²⁴ Se registró según el citado autor durante muchos años una mayor predisposición legal orientada hacia la tributación indirecta. Lo cual ha conllevado a un cuestionamiento a nuestro entender que sigue vigente y que MARGAIN BARRASA formula adecuadamente: “La tendencia a favor de la imposición indirecta, originó el cuestionamiento sobre la importancia del impuesto sobre la renta en la reforma fiscal integral como instrumento de justicia fiscal.”³²⁵

Es así que la OCDE realizó la siguiente crítica:

Menos de un tercio de la recaudación en América Latina corresponde a impuestos directos, mientras que el grueso de la carga recae en impuestos al consumo y otros impuestos indirectos. La carga tributaria promedio de los países latinoamericanos es prácticamente la mitad de la que registran los países de la OCDE. Tal diferencia se explica sobre todo, por la baja recaudación de los impuestos directos (sobre la renta y a la propiedad) como proporción del PIB. En promedio, la carga tributaria directa de los países de América Latina es inferior a 9 puntos del PIB con respecto a la que tienen los países desarrollados. La carga tributaria directa (en relación al PIB) en América Latina es incluso inferior a la vigente en varios países de África.³²⁶

³²⁴MARGÁIN Barrasa, Emilio, “Ley del impuesto sobre la renta en la reforma fiscal,” *op. cit.*, p. 86.

³²⁵Ídem.

³²⁶“La recaudación tributaria en América Latina no es solamente baja, sino que las bases imponibles son pequeñas y están sesgadas hacia impuestos no progresivos. Con la excepción de algunos países del Cono Sur, como Argentina, Brasil y Uruguay, que tienen una recaudación en torno al 30% del PIB – similar al promedio de países de la OCDE-en su conjunto la carga tributaria de la región es baja. A su vez, se observan menores niveles en la imposición a la renta de las personas físicas, más deducciones y exoneraciones tributarias que en otros países, y estructuras concentradas en impuestos indirectos.” OCDE/CEPAL (2011), *Perspectivas económicas de América Latina 2012. Transformación del Estado para el desarrollo*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/leo-2012-es>, p. 79.

A propósito de que esta tesis se centra en el estudio de la tributación directa, por ser dirigida a las personas físicas, la tributación a las personas morales por lo que corresponde al impuesto sobre la renta a personas morales esta clase de tributación informa algunas desventajas según un estudio de la OCDE:

Los impuestos sobre la renta de las empresas perjudican la rentabilidad neta de las empresas, y de esta forma las decisiones sobre inversiones y las potenciales decisiones de los emprendedores sobre dichas inversiones. La manera en que se manejan las ganancias y las pérdidas en el sistema fiscal, la falta de linealidad en los programas fiscales y el alcance de las disposiciones de compensación de pérdidas también desempeñan un papel en la formación de la conducta riesgosa de los emprendedores.³²⁷

Y es que sucede que la OCDE no contradice la instauración del impuesto de sociedades que también es una modalidad de tributación directa aunque diferente al instituto tributario en México del impuesto sobre la renta a las personas físicas. Lo que la OCDE recomienda es actuar con cautela en lo conducente a los aumentos en los niveles de impuestos de sociedades.³²⁸

La tributación directa es aplicable a diferentes clases de impuestos, como ocurre con el impuesto sobre sociedades, o el impuesto sobre la renta de las personas morales que es otra modalidad de tributación. Por mencionar que el impuesto sobre las sociedades tiene tres características en las cuales es visible que corresponde a la tributación directa, en este sentido ÁLVAREZ GARCÍA distingue que

³²⁷ *La estrategia de innovación de la OCDE. Empezar hoy el mañana*, OCDE, Foro Consultivo Científico y Tecnológico A.C., México, 2012, p. 121.

³²⁸ “En un estudio reciente se analizan las distorsiones fiscales posibles creadas por los impuestos sobre la renta y las contribuciones al seguro social (tasas tributarias “todo incluido”) en dos márgenes: la decisión de moverse de un empleo dependiente al autoempleo y la decisión de entre las formas legales constituidas o no constituidas. Es probable que la última decisión afecte los prospectos de crecimiento de las empresas jóvenes debido a que la constitución se asocia generalmente con mayor acceso al capital exterior. El informe muestra evidencia de cuatro países de la OCDE (Reino Unido, Suecia, Noruega y Nueva Zelanda) para 2007, basada en el impacto de las tasas comparables del promedio de impuestos general (ASTR, por sus siglas en inglés). La evidencia hace explícito que un nivel alto de impuestos sobre la renta y niveles más bajos de impuestos de ganancias sobre el capital y de impuesto sobre la renta de empresas se asocia con niveles más altos de emprendurismo.” *Ídem*, p. 121.

lo es dado que este impuesto: es directo, personal y tiene que aplicar la gravación de las rentas de los entes jurídicos aplicando el principio de proporcionalidad.³²⁹ Esta clase de tributo directo tiene ventajas que inciden en la temática abordada por la presente investigación: "...por su relevancia como instrumento de equidad social, debido a sus efectos redistributivos."³³⁰

1.2 El impuesto sobre la renta de las personas físicas en México

Desde el punto de vista histórico en México los antecedentes más recientes del impuesto sobre la renta en México se encuentran en la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1925, la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1941, la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1953, la Ley del Impuesto sobre la renta de 1964, la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1980.³³¹ La Ley del Impuesto sobre la Renta vigente es del año 2014. En términos generales esto permite observar una evolución del impuesto sobre la renta de las personas físicas en México, aunque de la misma forma tiene otra significación para la cual es ajustable la crítica de CERVERA TORREJÓN, MAGRANER MORENO y MARTÍN LÓPEZ: "...con la consolidación social del impuesto éste este abocado a una situación de reforma permanente por el afán de todos los gobiernos de no dejar su impronta en cada cita electoral sobre un impuesto tan sensible para la mayoría de los ciudadanos."³³²

En México ha prevalecido la tendencia instaurada a partir de la Ley del Impuesto sobre la renta de 1980 ya que en ella se configuraron las dos divisiones del impuesto sobre la renta escribe VENEGAS ÁLVAREZ que estos son: el ingreso global de las empresas y el ingreso global de las personas físicas.³³³ En el ingreso global

³²⁹ ÁLVAREZ García, Santiago, *Introducción al impuesto sobre la renta de sociedades*, Universidad de Oviedo, Servicio de Publicaciones, Oviedo, 1995, p. 11.

³³⁰ CERVERA Torrejón, Fernando, MAGRANER Moreno, Francisco, MARTÍN López, Jorge, *Los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de no residentes, op. cit.*, p. 19.

³³¹ VENEGAS Álvarez, Sonia, *Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2007, pp. 272-277.

³³² CERVERA Torrejón, Fernando, MAGRANER Moreno, Francisco, MARTÍN López, Jorge, *Los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de no residentes, op. cit.*, p. 25.

³³³ VENEGAS Álvarez, Sonia, *Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México, op. cit.*, p. 276.

de las empresas los titulares pueden ser personas físicas o morales detalla VENEGAS ÁLVAREZ.³³⁴

El sistema tributario mexicano ha padecido bajos ingresos tributarios sobre todo en materia de impuesto sobre la renta de las personas físicas. En datos de la CEPAL:

Una de las características sobresalientes del sistema fiscal mexicano es la muy baja carga tributaria (ingresos tributarios como porcentaje del PIB), aun comparada con aquella del resto de los países latinoamericanos (véase el gráfico 1). Así, en 2008 la carga tributaria en México totalizó un 8%, de los cuales 5,3% corresponden a ingresos tributarios directos (básicamente impuesto sobre la renta) y 2,7% a ingresos indirectos (principalmente, IVA). Si a lo anterior se suman las contribuciones sociales, las que van principalmente en beneficio de los más altos ingresos, la carga tributaria total llegó a 9,8% en 2008, ocupando México así el último lugar entre los países de la región.³³⁵

Ante bajos ingresos recaudatorios algunos como ingresos tributarios directos, México recurría a los recursos petroleros esta dependencia del petróleo ha sido analizada por organismos internacionales de la CEPAL como un paliativo que resultó contraproducente generando: “una postergación histórica de los contribuyentes en asumir sus responsabilidades fiscales.”³³⁶ La baja productividad tributaria es acertadamente descrita por la CEPAL como una de las causantes de problemas serios como la evasión y la elusión fiscal y un sector informal fuertemente arraigado en la economía mexicana:

³³⁴ *Ídem.*

³³⁵ MINZER Rodolfo, SOLÍS, Valentín, *Análisis estructural de la economía mexicana. Algunas medidas de reforma fiscal y su impacto en la recaudación tributaria y la pobreza, op. cit.*, p. 13.

³³⁶ “La baja capacidad del Estado de generar ingresos tributarios ha significado que durante décadas el país ha dependido fuertemente de los recursos petroleros, que constituyen un recurso natural de carácter no renovable y que además en un futuro no muy lejano será sustituido por otras fuentes de energía, como la energía solar. Sin dichos recursos, el balance primario del gobierno federal habría registrado un déficit crónico que en promedio ha alcanzado alrededor de 5,5% del PIB en los últimos cinco años.” *Ibidem.*, p. 14. *Ibidem.*, p. 15.

...se estima que la productividad fiscal del IVA, definida como la razón entre la carga tributaria y la tasa de impuesto, llegó en México a 0,22 en 2003, en comparación con 0,49 en Chile y 0,34 en Argentina. Esto significa que si México hubiese registrado una productividad del IVA similar a la de Chile, la carga tributaria se hubiese incrementado en 4 puntos porcentuales del PIB, llegando así a alrededor de un 14% del PIB.³³⁷

Ciertamente que la renta personal es esencial para la configuración del tributo directo, pero esto tiene diversas implicaciones dependiendo del contexto del marco tributario nacional. El caso mexicano es desgraciadamente permeable en lo correspondiente a la pobreza, se trata de otra de las singularidades de la economía de nuestro país: “una distribución del ingreso extremadamente inequitativa y con altos niveles de pobreza.”³³⁸ Por eso CERVERA TORREJÓN, MAGRANER MORENO y MARTÍN LÓPEZ formulan la observación de que: “un impuesto sobre la renta personal que alcanza a la generalidad de los ciudadanos supone en las sociedades industriales avanzadas, con un Producto Interior Bruto elevado, una fuente recaudatoria esencial.”³³⁹

Las fuentes de procedencia de ingresos en México que RODOLFO MINZER y VALENTÍN SOLÍS observan son

- a) Ingresos por sueldos y salarios representan (61,1%);
- b) Ingresos provenientes de sociedades (21,8%);
- c) Excedentes de operación (5,2%);
- d) Transferencias de sociedades (4,2%);
- e) Remesas (2,9%);
- f) Transferencias del gobierno (2,4%);
- g) Pagos por rentas de propiedades (1,8%);

³³⁷ MINZER Rodolfo, SOLÍS, Valentín, *Análisis estructural de la economía mexicana. Algunas medidas de reforma fiscal y su impacto en la recaudación tributaria y la pobreza*, op. cit., p. 15.

³³⁸ *Ibidem.*, p. 15.

³³⁹ CERVERA Torrejón, Fernando, MAGRANER Moreno, Francisco, MARTÍN López, Jorge, *Los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de no residentes*, op. cit., p. 20.

h) Rentas recibidas del extranjero (0,7%).³⁴⁰

Previo al análisis de los contenidos del impuesto sobre la renta para las personas físicas en México, indagaremos en la base teórica del impuesto sobre la renta de las personas físicas. En palabras de PONT MESTRES y PONT CLEMENTE es una modalidad tributaria que ha tenido un desarrollo disímil en diversos países del continente europeo en Inglaterra durante el siglo XVIII, en Alemania y Francia sus orígenes se encuentran durante el siglo XIX.³⁴¹ Quizás no sorprendan estas afirmaciones dado que se toman en cuenta los orígenes del sistema tributario en los países europeos, pero debe tomarse en cuenta que para lo correspondiente a la tributación de la persona física el significado de esto se relaciona con prestar atención a un elemento que nos permitirá comprender mejor a este impuesto y esto consiste en la imposición personal.³⁴²

Y es que el impuesto sobre la renta de las personas físicas no puede ser confundido con el impuesto sobre la renta de las personas morales, se trata de dos sujetos pasivos diferentes acorde al ordenamiento tributario mexicano. Aunque ambas clases de impuestos generan confusiones, pues en un solo ordenamiento se agrupan ambos, resultando perturbador para los contribuyentes. Lo que sucede es que el impuesto sobre la renta de las personas físicas es un impuesto totalmente diferente también al impuesto sobre la renta de las personas morales y ello porque los sujetos pasivos de la obligación tributaria son en el impuesto sobre la renta son solo las personas físicas. Si a ello se le agrega la complejidad que el propio impuesto sobre la renta posee dado que este en su integración hace referencia a una diversidad de rentas que constatan su configuración jurídica. Se trata pues de un impuesto general enfocado en la imposición personal.³⁴³ El impuesto sobre la renta es general y personal. En su

³⁴⁰ MINZER Rodolfo, SOLÍS, Valentín, *Análisis estructural de la economía mexicana. Algunas medidas de reforma fiscal y su impacto en la recaudación tributaria y la pobreza*, op. cit., p. 16.

³⁴¹ Un análisis histórico de la tributación fue realizado en el primer capítulo de esta tesis. PONT Mestres, Magin, PONT Clemente, Joan-Francesc, *Análisis y aplicación del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, op. cit., p. 31.

³⁴² *Ídem*.

³⁴³ *Ibidem.*, pp. 33.

diseño se toman en cuenta importantes aspectos vitales para su desempeño tales como: renta gravable y métodos de estimación de bases imponibles.³⁴⁴

A nuestro criterio es más adecuado para una simplificación de las normas tributarias el planteamiento de la distinción entre impuesto sobre la renta a personas físicas y el impuesto sobre la renta a las sociedades. Ambos impuestos informan definitivamente una tributación directa, solo que los sujetos pasivos son diferentes, en un caso lo constituyen personas físicas y en el otro personas jurídicas o como la ley mexicana las reconoce personas morales. Tal dicotomía no es contradictoria, es más clarifica el tributo, acorde a los elementos que lo definen y a los principios constitucionales a los cuales el tributo se debe sujetar. Y todavía esta clasificación informa el concepto básico de renta que es inherente a estos dos tributos. Pero a lo anterior debe agregarse que si existe una tendencia a fortalecer la base legal del impuesto sobre la renta de las personas físicas, aplicando el principio de progresividad y no recargar completamente las cargas fiscales en el impuesto sobre la renta a sociedades. A estos dilemas nos avocaremos a continuación.

Cuando las tasas de impuesto y la recaudación del impuesto sobre la renta de las personas físicas se realizan con buenas prácticas, el impuesto de la renta personal, algunas de ellas consisten en otorgar nuevas atribuciones a los estados sobre impuestos con bases más amplias, facultad de las regiones – estados subnacionales para fijar las tasas, separar la recaudación de los impuestos del marco fiscal.³⁴⁵ Un ejemplo de ello adicional a los comentados por los Estudios Económicos de la OCDE, es la modalidad tributaria del sistema tributario español, en el que el impuesto sobre la renta de las personas físicas se encuentra cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas.³⁴⁶

³⁴⁴ *Ídem.*

³⁴⁵ *Estudios económicos de la OCDE: México 2013, op. cit.*, pp. 115-116.

³⁴⁶ RAMOS Prieto, Jesús, *El sistema tributario en el Estado autonómico. Análisis a la luz del Estatuto de Autonomía para Andalucía de 2007 y de la reforma de la financiación autonómica de 2009*, Fundación Pública Andaluz Centro de Estudios Andaluces, Consejería de la Presidencia e Igualdad, Junta de Andalucía, Sevilla, 2012, p. 132.

El impuesto sobre la renta representa un tipo de impuesto necesario para las finanzas públicas, pero que depende de un conjunto de variables para coadyuvar el cumplimiento de la obligación tributaria y proporcionar certeza a los contribuyentes.

Se arroja así que la OCDE ha propuesto dos beneficios fiscales que pueden incentivar a las personas físicas a invertir en educación y capacitación: deducción de los costos de educación y capacitación y gravar los servicios de educación y capacitación con 0% de impuesto al valor agregado (IVA).³⁴⁷

Acorde a la doctrina PONT MESTRES y PONT CLEMENTE subrayan que la esencia del impuesto sobre la renta consiste en su naturaleza personal³⁴⁸, en el caso mexicano, la ley regulatoria en el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la renta contiene el fundamento legal que obliga a las personas físicas y las morales al pago del impuesto sobre la renta.³⁴⁹ Del desarrollo del comentado artículo se derivan los siguientes elementos que informan la definición legal de renta: ingresos procedentes de la fuente de riqueza, estos ingresos pueden ser de diversa procedencia y los ingresos pueden provenir de residentes mexicanos y extranjeros de conformidad a las estimaciones que la ley indica.³⁵⁰

El otro elemento para la comprensión de la naturaleza del impuesto: "...del contenido del propio tributo, cuyos preceptos deben superar el análisis conceptual para su definitivo pronunciamiento como una determinada categoría jurídica."³⁵¹

La naturaleza del tributo depende de las categorías jurídicas contenidas en las fracciones del artículo 1 de la ley, en la cual se menciona que de tratarse de

³⁴⁷ OCDE (2013), *Mejores competencias. Mejores empleos. Mejores condiciones de vida. Un enfoque estratégico de las políticas de competencias*, publicación de la OCDE.

<http://dx.doi.org/10.1787/9786070118265-es>, p. 30.

³⁴⁸ PONT Mestres, Magín, PONT Clemente, Joan Francesc, *Análisis y aplicación del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, op. cit., p. 47.

³⁴⁹ Artículo 1, *Ley del Impuesto sobre la Renta*, DOF 18-11-2015.

³⁵⁰ Artículo 1, fracción I: "Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan." *Ley del Impuesto sobre la Renta*, *Ibidem*.

³⁵¹ PONT Mestres, Magín, PONT Clemente, Joan Francesc, *Análisis y aplicación del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, op. cit., p. 48.

residentes en el extranjero según la Ley del Impuesto sobre la Renta, estos pueden tener un establecimiento permanente en el país o no permanente:

I.- 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.³⁵²

La ley del IRPF estatuye la obligación pero no establece una definición legal del impuesto sobre la renta. En el ordenamiento español del IRPF: “El IRPF es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares.”³⁵³ Contrariamente la definición que se proporciona en el Código Fiscal y en la Ley del IRPF presenta algunas insuficiencias según VENEGAS ÁLVAREZ:

Evidentemente la crítica autorizada no se ha hecho esperar para declarar la insuficiencia de esta definición legal, ya que no fija con precisión su naturaleza, ni mucho menos plasma las características de la institución. Esta forma de conceptuar al impuesto es a todas luces vaga y se presta a ambigüedades, ya que si bien es cierto que la definición por exclusión imperó en algún momento, hoy es obsoleta e inadecuada.³⁵⁴

Con justeza VENEGAS ÁLVAREZ sostiene en relación con la definición legal del impuesto sobre la renta: “...es una formula legislativa más avanzada, ya que

³⁵² Artículo 1, fracciones II y III, *Ley del Impuesto sobre la Renta, op., cit.*

³⁵³ *Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio*, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>.

³⁵⁴ VENEGAS Álvarez, Sonia, *Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México, op. cit.*, p. 237.

caracteriza al impuesto y lo presenta como una investigación pecuniaria requerida a los particulares por vía de autoridad, a título definitivo y sin contrapartida.”³⁵⁵

A la luz de la teoría del impuesto sobre la renta la doctrina precisa que la naturaleza de este impuesto es personal y subjetivo, grava la renta de las personas físicas³⁵⁶ mediante la aplicación de dos principios: el principio de igualdad y el principio de proporcionalidad.³⁵⁷ En la definición legal del ordenamiento español cierto sector doctrinal no está de acuerdo en que en la naturaleza de este impuesto se incluyan dos circunstancias, las personales y familiares. Aunque estudios doctrinales han manifestado su acuerdo.³⁵⁸ Asimismo la naturaleza personal del impuesto es esencial para la comprensión de los supuestos que constituirán el hecho imponible de la obligación tributaria.³⁵⁹ VENEGAS ÁLVAREZ subraya: “la naturaleza personal del impuesto es independiente de la técnica o del sistema de imposición (individual o conjunta).”³⁶⁰

Según PONT MESTRES y PONT CLEMENTE el tributo del impuesto sobre la renta para las personas físicas es una obligación personal.³⁶¹ Por lo tanto la atribución a los sujetos pasivos de una obligación real solo desvirtúa la naturaleza de obligación personal del impuesto.³⁶² La legislación tributaria en México en el artículo 90

³⁵⁵ *Ibidem.*, p. 238.

³⁵⁶ *Ibidem.*, p. 239.

³⁵⁷ *Ídem.*

³⁵⁸ “El IRPF, que es el impuesto directo personal más importante, debe tener en cuenta las circunstancias personales y familiares de los contribuyentes. Sin embargo, en el impuesto actual, el tratamiento fiscal de dichas circunstancias es discriminatorio pudiendo reducir las personas de rentas más altas unas cantidades superiores que los de menor renta, lo que atenta claramente contra la equidad. El nuevo IRPF va a corregir esta situación para que los beneficios fiscales que obtengan los contribuyentes no dependan de su nivel de renta.” BURGOS Belascoain, Javier, “El impuesto sobre la renta de las personas físicas. Hacia una figura tributaria más justa y eficiente”, 75 años de política económica española, Noviembre 2005. N.º 826, pp. 373-380.

³⁵⁹ PONT Mestres, Magín, PONT Clemente, Joan Francesc, *Análisis y aplicación del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, *op. cit.*, p. 47.

³⁶⁰ VENEGAS Álvarez, Sonia, *Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México*, *op. cit.*, p. 239.

³⁶¹ PONT Mestres, Magín, PONT Clemente, Joan Francesc, *Análisis y aplicación del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, *op. cit.*, p. 48. “Respecto a la atribución de rentas por obligación personal y por obligación real, ha de establecerse lógicamente entre sí, en coherencia con la diferenciación que se efectúa entre unos y otros sujetos pasivos.” PONT Mestres, Magín, *Estudios sobre temas tributarios actuales*, *op. cit.*, p.127.

³⁶² PONT Mestres, Magín, PONT Clemente, Joan Francesc, *Análisis y aplicación del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, *op. cit.*, pp. 49-50.

establece la titularidad de los sujetos pasivos de este impuesto y son las personas físicas.³⁶³ En el articulado se conceptualizan la obligación personal de los contribuyentes a través de la obligación tributaria de los residentes en territorio mexicano. La obligación personal gravable es en ingresos en efectivos, bienes, en créditos, servicios. El siguiente sujeto pasivo al que le atribuye una obligación tributaria es a los residentes en el extranjero, la obligación personal gravable es la renta total de actividades empresariales, servicios personales independientes en el país, realizados por establecimiento permanente o que se obtengan ingresos atribuibles a ese establecimiento.³⁶⁴

Lo más correcto es entonces emplear la distinción sobre los impuestos sobre la renta: impuesto sobre la renta de naturaleza personal e impuesto sobre la renta de naturaleza real que recogen PONT MESTRES y PONT CLEMENTE.³⁶⁵

Pues bien el primer componente a estudiar del impuesto sobre la renta consiste en su naturaleza del impuesto sobre la renta es personal y directa. Posteriormente el segundo componente de este impuesto consiste en su objeto, en ese sentido el objeto del impuesto sobre la renta consiste en la materia imponible.³⁶⁶ A grandes rasgos el objeto del impuesto sobre la renta consiste en la renta del contribuyente.³⁶⁷ Es este el elemento objetivo del hecho imponible.³⁶⁸ En este mismo tenor de manera específica VENEGAS ÁLVAREZ describe el objeto de la Ley

³⁶³ Artículo 90, *Ley del Impuesto sobre la renta*, Artículo *Ibídem*. “Están obligadas al pago del impuesto establecido en este título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de este título señale, en crédito, en servicios en los casos que señale esta ley, o de cualquier otro tipo. También están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes, en el país, a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a este.”

³⁶⁴ Artículo 1, *Ley del Impuesto sobre la Renta*, *op. cit.*

³⁶⁵ PONT Mestres, Magín, PONT Clemente, Joan Francesc, *Análisis y aplicación del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, *op. cit.*, p. 50.

³⁶⁶ *Ibídem.*, p. 249.

³⁶⁷ “From the beginning, the concept of income has been based on the civil law source theory, according to which income encompasses only sums of money that are likely to flow on a periodic basis from a steady source, as opposed to one-offs receipts or to those that can be considered as part of the source itself (especially capital gains).” GEST, Guy, “France,” en AULT, Hugh J., ARNOLD, Brian J., *Comparative income taxation: A structural analysis*, Wolters Kluwer, The Netherlands, 2010, p. 51.

³⁶⁸ CERVERA Torrejón, Fernando, MAGRANER Moreno, Francisco, MARTÍN López, Jorge, *Los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de no residentes*, *op. cit.*, p. 27.

del Impuesto sobre la Renta: “es la obtención de ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito sin distinguir la fuente de los mismos; los criterios de vinculación impositiva que establece la ley para las personas físicas son la residencia, el tener un establecimiento de riqueza, y cuando la fuente de riqueza se encuentre en México.”³⁶⁹ Esta última idea es muy relevante dado que la ley del impuesto sobre la renta en México es puntual en la acepción de ingresos vinculantes e ingresos no vinculantes en nuestra legislación tributaria.

Para efectos del impuesto sobre la renta en México es necesario como señala VENEGAS ÁLVAREZ: “...contar con un objeto del impuesto sobre la renta bien determinado puede proporcionar una luz orientadora tanto a legisladores como a jueces en sus respectivas, tareas, evitando injusticias legislativas e interpretativas.”³⁷⁰

Al gravar los ingresos de las personas: “...ha provocado importantes críticas doctrinales y jurisprudenciales en el sentido de que el impuesto sobre la renta debe gravar modificaciones patrimoniales efectivas.”³⁷¹ Una de las críticas las expone MICHAEL MCGUIRE quien cuestiona si el sistema tributario puede funcionar para redistribuir el ingreso:

Entonces la estrategia será presentar a los poderosos un trato aceptable. El trato consiste en: se reduce la progresividad tributaria para los ricos, pero a la vez se requiere que todos ellos paguen sus impuestos. Sobre los pobres se imponen tributos más regresivos y se requiere que todos ellos también paguen sus impuestos. A la vez, se exige que la clase media pague más impuestos. Así se aumentan los ingresos tributarios. El paso final es gastar una buena parte de ellos para satisfacer las necesidades básicas.³⁷²

³⁶⁹ VENEGAS Álvarez, Sonia, *Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México*, op. cit., p. 285.

³⁷⁰ *Ibidem.*, p. 235.

³⁷¹ *Ibidem.*, p. 284.

³⁷² MCGUIRE, J. Michael, *Descentralización para satisfacer necesidades básicas. Una guía económica para profesionales*, Trad. Luz Romay y María Cristina Ariza, InformationAge Publishing, INC, Estados Unidos de América, 2009, p. 122.

En los países en desarrollo juzgan VITO TANZI y HOWELLZEE: "...ese impuesto ha sido relativamente poco productivo en la mayoría de estos países y de que el número de personas sujetas al pago de este impuesto (especialmente en las tasas marginales más elevadas) es reducido."³⁷³

El hecho imponible del impuesto sobre la renta el hecho imponible se constituye básicamente por la renta de los contribuyentes.³⁷⁴ CERVERA TORREJÓN, MAGRANER MORENO y MARTÍN LÓPEZ, analizan que el hecho imponible aunque legalmente se suele definir de forma sencilla es muy complejo. Las razones son: objetivas, subjetivas, espacial y temporal.³⁷⁵ Estas corresponden a la teoría del hecho imponible pero en el impuesto sobre la renta de las personas físicas adquieren connotaciones particulares. La razón objetiva del hecho imponible está integrada por los componentes de la renta. El artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la renta señala algunos tipos de renta que son objeto de tributación:

- a) Ingresos en efectivo, en bienes,
- b) Actividades empresariales o presten servicios personales independientes,
- c) Prestamos, los donativos y los premios,
- d) Deudas o créditos, en moneda extranjera, y obtengan ganancia cambiaria.³⁷⁶

En México el hecho imponible se encuentra en la Ley del Impuesto sobre la Renta y se interpreta en atención a: "las diversas clases de rendimientos se definen por la fuente de la que proceden, rigiéndose cada una de ellas por normas específicas

³⁷³ TANZI, Vito, ZEE, Howell, *La política tributaria en los países en desarrollo*, Fondo Monetario Internacional, Washington, 2001, p. 7.

³⁷⁴ VENEGAS Álvarez, Sonia, *Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México*, op. cit., p. 238.

³⁷⁵ CERVERA Torrejón, Fernando, MAGRANER Moreno, Francisco, MARTÍN López, Jorge, *Los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de no residentes*, op. cit., pp. 35-36.

³⁷⁶ Artículo 93, *Ley del impuesto sobre la renta*, op., cit.

en cuanto a gastos deducibles, regímenes de determinación y pagos anticipados o a cuenta (retenciones e ingresos a cuenta, pagos fraccionados).³⁷⁷

El elemento subjetivo del hecho imponible en el impuesto sobre la renta de las personas físicas consiste según CERVERA TORREJÓN, MAGRANER MORENO y MARTÍN LÓPEZ en dos conceptos: uno visto como la tributación separada o conjunta, el segundo cuando la atribución de este impuesto va dirigida a entes sin personalidad jurídica.

En cuanto al elemento espacial del hecho imponible de este impuesto, en el caso de España CERVERA TORREJÓN, MAGRANER MORENO y MARTÍN LÓPEZ explican que este impuesto vincula a los residentes españoles y a personas de nacionalidad española con residencia en el extranjero en los términos legales del ordenamiento español del impuesto sobre la renta para las personas físicas. El artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta insta que el impuesto de la renta del contribuyente puede afectar a los residentes en México por lo que hace a todos sus ingresos (aspecto objetivo) y de cualquiera sea la fuente de donde procedan, así como residentes en el extranjero que cuenten con un establecimiento permanente en México, los ingresos gravables serán atribuibles de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.³⁷⁸ Desde el punto de vista espacial lo que cuenta en este supuesto es el criterio de la residencia contemplado por la Ley del Impuesto sobre la Renta de México, con aplicación para las personas físicas. El siguiente criterio espacial para el hecho imponible contempla a los residentes en el extranjero cuando los ingresos procedan de fuentes de riqueza localizadas en el territorio nacional, aunque no cuenten con un establecimiento permanente, o si cuentan con un establecimiento permanente los ingresos no pueden ser atribuidos a dicho establecimiento.³⁷⁹ En el caso español: las personas físicas que no residan en España se trata de un impuesto sobre la renta pero que

³⁷⁷ CERVERA Torrejón, Fernando, MAGRANER Moreno, Francisco, MARTÍN López, Jorge, *Los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de no residentes*, op. cit., p. 35.

³⁷⁸ Artículo 1, Fracción II, *Ley del impuesto sobre la renta*, op., cit.

³⁷⁹ Artículo 1, Fracción III, *Ley del impuesto sobre la renta*, op., cit.

se sujeta sobre aquellas rentas que se consideren obtenidas legalmente en España y se regulan separadamente.³⁸⁰

Además conviene hacer uso de la distinción que formula VENEGAS ÁLVAREZ sobre el domicilio fiscal, residencia y el establecimiento permanente. En efecto la residencia se utiliza para determinar el hecho imponible del impuesto sobre la renta en el aspecto espacial. Pero ni el domicilio ni el establecimiento permanente deberán manejarse como términos equivalentes a la residencia como bien subraya VENEGAS ÁLVAREZ.³⁸¹ Desde el punto de vista teórico el domicilio fiscal es: “una circunstancia de lugar, de localización, en orden al ejercicio de los derechos y cumplimiento de las obligaciones que la aplicación previa de las normas tributarias determina.”³⁸²

A continuación se proporciona una tesis aislada del Poder Judicial de la Federación que contiene un criterio muy acorde al margen amplio de apreciación que debe caracterizar a la legislación tributaria moderna, toda vez que no se enmarca en entresijos legales ni rigorismos sino que procede a atender una pretensión del contribuyente y segundo abre la puerta para valorar la dimensión que entraña el domicilio fiscal en la relación tributaria y que impacta en los procedimientos de las autoridades recaudatorias.³⁸³

COMPROBANTES FISCALES. DEBE CONSIDERARSE SATISFECHO EL REQUISITO DE QUE CONTENGAN EL DOMICILIO FISCAL DE QUIEN LOS EXPIDE CUANDO CONSTA EL CÓDIGO POSTAL, AUN CUANDO SE OMITA SEÑALAR LA DELEGACIÓN POLÍTICA Y LA ENTIDAD FEDERATIVA A LA QUE PERTENECE (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2011).

De los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, vigentes en

³⁸⁰ CERVERA Torrejón, Fernando, MAGRANER Moreno, Francisco, MARTÍN López, Jorge, *Los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de no residentes*, op. cit., p. 36.

³⁸¹ VENEGAS Álvarez, Sonia, *Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México*, op. cit., p. 328.

³⁸² *Ibidem.*, p. 329.

³⁸³ *Ibidem.*, p. 330.

2011 se advierten la obligación a cargo de los contribuyentes de expedir comprobantes por las actividades que realicen y los requisitos que éstos deben reunir, dentro de los cuales destaca el que establezcan el domicilio fiscal, sin que se haga referencia a cómo debe plasmarse dicha información o los datos que debe contener. Por tanto, debe considerarse satisfecho dicho requisito cuando consta el código postal, el cual, de conformidad con el Catálogo Nacional de Códigos Postales, se integra por una serie de números que describen la ubicación geográfica de una localidad, englobando colonia, delegación y entidad federativa, aun cuando se omita señalar la delegación política y la entidad federativa a la que pertenece el domicilio de quien los expide, en tanto que no representa un obstáculo para el ejercicio de las facultades fiscalizadoras de la autoridad, sino un rigorismo. Lo anterior, sin que pase inadvertido el criterio contenido en la jurisprudencia 2a./J. 66/2009, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIX, mayo de 2009, página 119, de rubro: "COMPROBANTES FISCALES. LOS EXPEDIDOS CON EL DOMICILIO FISCAL INCOMPLETO O ERRÓNEO ACTUALIZAN LA INFRACCIÓN PREVISTA EN LA FRACCIÓN VII DEL ARTÍCULO 83 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.", sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de la Justicia de la Nación, en la que se reconoce la correspondencia que debe prevalecer con el domicilio manifestado en el Registro Federal de Contribuyentes, ya que en el caso no se evidencia que el asentado sea erróneo o equivocado en relación con el declarado ante aquél, o bien, que no contenga los datos esenciales que obstaculicen la localización del lugar donde se encuentra el principal asiento de los negocios del contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.³⁸⁴

En la determinación del contribuyente como elemento esencial de la relación jurídica tributaria, desempeña un papel relevante el concepto legal de residencia,

³⁸⁴ Tesis: I.1o.(I Región) 11 A (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 2, l. XI, agosto de 2012, p. 1671.

ciertamente que no podemos dejar de recordar el concepto doctrinal del contribuyente que consiste en el sujeto pasivo al que se le atribuye el hecho imponible. A la luz de la doctrina del derecho tributario VENEGAS ÁLVAREZ sostiene que la residencia fiscal:

La residencia fiscal puede ser vista como el criterio que fija la aplicación de las leyes tributarias a las personas. Es también el criterio que determina las modalidades de sujeción a los impuestos personales; en tanto que el concepto de domicilio establece el lugar donde se producen las relaciones entre la administración tributaria y los obligados tributarios en orden a la aplicación de los tributos. Así, mientras la residencia despliega sus efectos en el ámbito del derecho tributario material, el domicilio lo hará en el ámbito del derecho tributario formal.³⁸⁵

En la Ley del impuesto sobre la renta se define como contribuyente en el artículo 1 a las personas físicas con residencia en territorio mexicano.³⁸⁶ A diferencia de su equivalente español, que grava las rentas obtenidas por no residentes por medio del impuesto sobre la renta de no residentes. La legislación tributaria mexicana del impuesto sobre la renta en lo que corresponde a las personas físicas grava la renta de las personas físicas residentes en territorio mexicano, no residentes, en la cual los ingresos sea atribuible a un establecimiento permanente en territorio mexicano³⁸⁷ y la condición para no residentes del territorio mexicano que no cuenten con establecimiento permanente o si cuentan con un establecimiento permanente los ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento sino a otras fuentes de riqueza.³⁸⁸

En la siguiente tesis aislada del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se encuentra un criterio en materia de exenciones para pensionados y

³⁸⁵ VENEGAS Álvarez, Sonia, *Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México*, op. cit., p. 331.

³⁸⁶ Artículo 1, Fracción I, *Ley del Impuesto sobre la Renta*, op., cit.

³⁸⁷ Artículo 1, Fracción II, *Ibíd.*

³⁸⁸ Artículo 1, Fracción III, *Ley del Impuesto sobre la Renta*, op., cit.

jubilados residentes en México diferente en relación a pensionados y jubilados residentes en Canadá:

RENTA. EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL OTORGAR UNA EXENCIÓN DISTINTA A PENSIONADOS Y JUBILADOS RESIDENTES EN MÉXICO, RESPECTO DE LA QUE RECIBEN LOS PENSIONADOS Y JUBILADOS RESIDENTES EN CANADÁ, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD TRIBUTARIA Y SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 25 DE MAYO DE 2012).

El citado precepto establece una exención en el pago del tributo por la obtención de ingresos provenientes de jubilaciones, pensiones u otras formas de retiro hasta por un monto diario equivalente a nueve veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, y grava por el excedente en términos del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Por su parte, el artículo 182 de ésta establece que por los ingresos provenientes de jubilaciones, pensiones u otras formas de retiro cuya fuente de riqueza se ubique en territorio nacional, se estará exento por los primeros \$125,900.00, obtenidos en el año calendario correspondiente, y se aplicará la tasa del 15% sobre los ingresos percibidos en el año respectivo excedentes del monto señalado, y que no sean superiores a \$1'000,000.00., en tanto que se aplicará la tasa del 30% si los ingresos anuales referidos rebasan el monto exento y superan \$1'000,000.00. Finalmente, el artículo 17, punto 2, del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, firmado en la Ciudad de México el 12 de septiembre de 2006, señala que las pensiones procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en aquél, y conforme a su legislación; sin embargo, en el caso de pagos periódicos de pensiones, el impuesto así exigido no excederá -en uno de los supuestos- del 15% del monto bruto del pago. En ese sentido, mientras

los pensionados y jubilados residentes en México, una vez rebasado el monto exento previsto en el artículo 109, fracción III, aludido, deberán pagar el tributo por el excedente a una tasa que puede llegar al 30%, los residentes en el extranjero deberán seguir las reglas del artículo 182 referido y, particularmente, los residentes en Canadá deberán pagar el impuesto por el excedente respectivo a una tasa del 15%, por lo cual, en principio, gozarán de un beneficio mayor al pagar el tributo a una tasa menor. Ahora bien, tal situación no provoca un trato diferenciado violatorio del principio de equidad tributaria ni, por ende, del diverso de supremacía constitucional, contenidos en los artículos 31, fracción IV y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, respectivamente, porque entre los residentes en México y los residentes en el extranjero, específicamente en Canadá, para quienes se establece un procedimiento más sencillo en uso de la libertad de configuración legislativa y una tasa menor en términos del citado convenio, existen diferencias sustantivas que los ubican en planos distintos, pues para éstos se aplica el gravamen sobre el monto bruto de la pensión o jubilación, aunado a que existe dificultad para llevar a cabo la recaudación y establecer los controles respectivos, sin desdeñar que el residente en el extranjero puede ser sujeto del impuesto por los mismos ingresos y sometido a doble tributación, lo que se busca evitar mediante convenios internacionales como el señalado, todo lo cual entraña razones objetivas para justificar el trato diverso entre unos y otros.³⁸⁹

El artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en las disposiciones generales contiene el precepto legal de establecimiento permanente:

Para los efectos de esta ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales

³⁸⁹ Tesis: P. XXXV/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 1, I. XXII, julio de 2013, p. 55.

independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fabricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.³⁹⁰

En el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la renta se consideran ingresos imputables a un establecimiento permanente del territorio mexicano:

- a) Los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle o los ingresos por honorarios y, en general, por la prestación de un servicio personal independiente,
- b) Los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuados por la oficina central de la persona, por otro establecimiento de esta o directamente por el residente en el extranjero, según sea el caso,
- c) Los que obtenga la oficina central de la sociedad o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que dicho establecimiento permanente haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención.³⁹¹

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. SU CONCEPTO PARA EFECTOS FISCALES, DE ACUERDO CON EL ARTÍCULO 5o., NUMERALES 1 A 3, DEL MODELO DE CONVENIO DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS. El establecimiento permanente es una condición necesaria para gravar los rendimientos obtenidos en el territorio de un Estado por las empresas no residentes en él. Así, el concepto de aquel que más aplicación ha tenido en los tratados internacionales, para efectos fiscales, es el estipulado en el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), el cual ha sido seguido por el Modelo de Convenio de

³⁹⁰ Artículo 2, *Ley del Impuesto sobre la Renta, op., cit.*

³⁹¹ *Ídem.*

la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y por los distintos países que han suscrito estas modalidades de convenios. En este orden de ideas, el modelo citado en primer lugar, en el numeral 1 de su artículo 5o. define al establecimiento permanente como "un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad"; a su vez, sus numerales 2 y 3 prevén, respectivamente, que aquél comprende, en especial: a) las sedes de dirección; b) las sucursales; c) las oficinas; d) las fábricas; e) los talleres; y f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales, y que una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye un establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.³⁹²

Por no sujeción de rentas se entiende una figura del impuesto sobre la renta unos son los ingresos que no constituyen rentas gravables, se trata de supuestos de no sujeción al impuesto sobre la renta para las personas físicas pero no son exenciones por la razón de que en los supuestos de no sujeción nunca se llega a configurar el hecho imponible, contrariamente en la exención devienen circunstancias personales del contribuyente que evitan gravar el impuesto sobre la renta para las personas físicas. CERVERA TORREJÓN, MAGRANER MORENO y MARTÍN LÓPEZ han mencionado sobre el impuesto sobre sucesiones y donaciones en el ordenamiento tributario español que el legislador a preferido: "por motivos de delimitación técnica" mandar la no sujeción al impuesto sobre la renta esos determinados ingresos.³⁹³

Así las cosas en el artículo 93 en comento de la ley del impuesto sobre la renta en México se encuentra una enumeración de rentas exentas de las que son susceptibles los ingresos, CERVERA TORREJÓN, MAGRANER MORENO y MARTÍN LÓPEZ indican que las leyes tributarias pueden recoger exenciones a ciertas rentas³⁹⁴ y

³⁹² Tesis: I.4o.A.8 A (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 2, I, VIII, mayo de 2012, p.1920.

³⁹³ CERVERA Torrejón, Fernando, MAGRANER Moreno, Francisco, MARTÍN López, Jorge, *Los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de no residentes*, op. cit., p.38.

³⁹⁴ *Ídem*.

también se equipara como exención al mínimo exento: “una exención establecida con carácter general en función exclusivamente de la cuantía de la renta percibida.”³⁹⁵ En el artículo 93 se encuentran supuestos de no sujeción y de exención que a continuación se transcriben, sin embargo es preciso aclarar que no son lo mismo aunque el resultado que deriva de su aplicación si: ambas figuras legales tienden a un mismo objeto que es el de no gravar renta. En el caso español un ejemplo de las circunstancias personales del contribuyente pueden ser circunstancias personales o económicas que CERVERA TORREJÓN, MAGRANER MORENO y MARTÍN LÓPEZ explican son de tipo personal o familiar que operan para aplicar la exención de un mínimo exento.³⁹⁶

1. Las prestaciones distintas del salario que reciban los trabajadores del salario mínimo general para una o varias áreas geográficas, calculadas sobre la base de dicho salario, cuando no excedan de los mínimos señalados por la legislación laboral,
2. Indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades, que se concedan de acuerdo con las leyes, por contratos colectivos de trabajo o por contratos ley,
3. Las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro, provenientes de la subcuenta del seguro de retiro o de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la ley del seguro social y las provenientes de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro prevista en la ley del instituto de seguridad y servicios sociales de los trabajadores del estado, en los casos de invalidez, incapacidad, cesantía, vejez, retiro y muerte, cuyo monto diario no exceda de quince veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, y el beneficio previsto en la ley de pensión universal,

³⁹⁵ *Ídem.*

³⁹⁶ *Ídem.*

4. Los percibidos con motivo del reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo,
5. Las prestaciones de seguridad social que otorguen las instituciones públicas,
6. Los percibidos con motivo de subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, y otras prestaciones de previsión social, de naturaleza análoga, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o por contratos de trabajo.³⁹⁷

En la siguiente tesis aislada la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se establece un criterio para justificar los elementos que el legislador debe contemplar el desarrollo de las exenciones para determinados tributos, en este criterio en particular las exenciones deben cernirse al principio de generalidad tributaria:

PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LAS EXENCIONES. Del artículo 31 y de su fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos derivan diferentes principios que el legislador debe considerar al crear una norma tributaria, entre ellos, el de generalidad, el cual establece en sentido afirmativo la obligación de contribuir para el gasto público y para el legislador la de considerar a todos los sujetos que demuestren capacidad económica susceptible de ser gravada, sin atender a criterios como su nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza, etcétera; y, en sentido negativo, la prohibición de otorgar privilegios o áreas inmunes, por lo que las formas de liberación de la obligación son totalmente excepcionales y deben evitarse. En el caso de las exenciones como forma de liberación a través del cumplimiento de ciertas reglas, requisitos o características previstos en ley, sirven para establecer criterios de justicia social y para satisfacer otras

³⁹⁷ Artículo 93, *Ley del impuesto sobre la renta, op., cit.*

finalidades tuteladas constitucionalmente o derivadas de índole económico, político y social que se consideren de ineludible cumplimiento. Sin embargo, esto no significa que el legislador deba establecer exenciones y tampoco que, una vez previstas, los elementos que determinen su procedencia sean idénticos a los que conforman los elementos esenciales de un impuesto; por el contrario, para que una exención cumpla con el principio de generalidad tributaria debe fundarse en valores y principios diversos a los que tradicionalmente justifican el gravamen, pues su existencia sobrepasa el objetivo recaudatorio para el sostenimiento del gasto público.³⁹⁸

Otro de los aspectos que el impuesto sobre la renta para las personas físicas debe tomar en cuenta consiste en las presunciones y ficciones del impuesto sobre la renta para las personas físicas. En el derecho tributario existe una tradicional distinción entre dos figuras: *presunciones iuris tantum* y *presunciones iuris et de jure*. Las presunciones *iuris tantum* admiten prueba en contrario pero ameritan carga de la prueba, las segundas se encuentran expresamente contenidas en preceptos legales, aprobadas por el legislador.³⁹⁹ De forma genérica VENEGAS ÁLVAREZ explica que ante la elevación de las tasas tributarias es frecuente que los contribuyentes busquen alternativas para eludir o reducir las cargas del impuesto, el legislador tiene que hacer frente a estas prácticas elusivas del impuesto a través de la adopción de diversas medidas, una de ellas consiste en los mecanismos previstos por las figuras de presunciones y ficciones en las regulaciones legales del impuesto sobre la renta para las personas físicas.⁴⁰⁰ Sobre lo cual puede advertirse utilizando la terminología de MENÉNDEZ MORENO que las presunciones y las ficciones que contienen las regulaciones del impuesto sobre la renta para las

³⁹⁸ Tesis: 2a. L/2012 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 2, I. X, julio de 2012, p.1258.

³⁹⁹ DORANTES Chávez, Luis Felipe, Gómez Marín, MonicaEkaterin, *Derecho fiscal*, op. cit., p. 226.

⁴⁰⁰ VENEGAS Álvarez, Sonia, *Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México*, op. cit., p. 327.

personas físicas consisten en reglas generales que pueden ser muy diversas: presunciones *iuris tantum*, presunciones *iuris et de iure* y presunciones simples.⁴⁰¹

VENEGAS ÁLVAREZ expone que pese a la ventaja de las presunciones y ficciones análogas como estrategia para evitar la defraudación fiscal, el exceso en su uso puede degenerar en abusos en perjuicio de los derechos del contribuyente y de su patrimonio⁴⁰², derechos que primeramente impactan en la esfera económica del contribuyente, pues se trata de su renta personal pero que se enmarcan en los derechos humanos de la persona. En el ordenamiento español de la ley del impuesto sobre la renta para las personas físicas se incluye una norma general de presunción de retribución que se encuentra en el artículo 6.5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para las Personas Físicas;⁴⁰³ sobre este precepto CERVERA TORREJÓN, MAGRANER MORENO y MARTÍN LÓPEZ manifiestan: “a diferencia de otras normas con idéntica finalidad antidefraudatoria que suponen una presunción *iuris et de iure* que se aplican a rentas calificadas como ficticias (operaciones vinculadas, imputación de rentas inmobiliarias, entre otras), aquí se está ante una presunción *iuris tantum* que obliga al contribuyente a probar la inexistencia de ciertas rentas.”⁴⁰⁴

A continuación se transcribe una tesis aislada de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la que se precisaron los criterios sobre los cuales el legislador puede adoptar medidas en materia de presunciones legales para evitar que el contribuyente se encuentre en estado de indefensión:

⁴⁰¹ MENÉNDEZ Moreno, Alejandro, *Derecho financiero y tributario. Parte general. Lecciones de cátedra*, op. cit., p. 299.

⁴⁰² VENEGAS Álvarez, Sonia, *Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México*, op. cit., pp. 327-328.

⁴⁰³ “Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital.” Artículo 6.5, *Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio*, op., cit.

⁴⁰⁴ CERVERA Torrejón, Fernando, MAGRANER Moreno, Francisco, MARTÍN López, Jorge, *Los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de no residentes*, op. cit., p. 36.

PRESUNCIONES SOBRE EL INCREMENTO DEL PATRIMONIO DEL CONTRIBUYENTE. SUS ALCANCES EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA.

Las presunciones legales son frecuentes en el ámbito tributario en virtud de que se anticipan a las posibles conductas fraudulentas de los sujetos obligados y parten de una probabilidad normal en la realización de un hecho de difícil constatación para la autoridad fiscal creándose así una verdad jurídica distinta a la real, siendo su fundamento el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que autoriza al legislador para que dentro de un sistema tributario justo adopte las medidas para lograr el exacto cumplimiento de las obligaciones fiscales, en el entendido que debe existir un correcto equilibrio entre el hecho demostrado y el presumido, de manera que uno sea consecuencia necesaria del otro. Si esta elemental regla de deducción lógica no se respeta en la norma de presunción, o haciéndolo, el proceso deductivo es incoherente, se habrá provocado indefensión al contribuyente por señalarse un supuesto jurídico poco probable, absurdo, irracional o imposible de plantear, cuya presunción mal trazada producirá su inconstitucionalidad por ser incompatible con los postulados de equidad y proporcionalidad, a pesar de que sea un instrumento que en apariencia trata de reprimir el fraude a la ley tributaria. Así, la inconstitucionalidad puede sobrevenir por no responder a criterios de equidad o capacidad contributiva, que en parte conforman la idea de justicia en el ámbito tributario, pues una mala o deficiente estructura de la presunción legal provocaría que se creara en lugar de una verdad jurídica aceptable, una ficción jurídica imposible de rebatir y sin trascendencia para constituir el hecho imponible.⁴⁰⁵

VENEGAS ÁLVAREZ enumera las siguientes categorías de rentas gravadas: “ingresos provenientes del trabajo personal, actividades empresariales y profesionales, ingresos por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes

⁴⁰⁵ Tesis: 2a. XXX/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, abril de 2009, p.730.

inmuebles, enajenación de bienes, adquisición de bienes, intereses, ingresos por obtención de premios, por dividendos y ganancias distribuidos por personas morales, cualquier otro tipo de ingreso.”⁴⁰⁶

En materia de ingresos vinculantes para las personas físicas residentes en México: “Las personas físicas residentes en México están obligadas a informar, en la declaración del ejercicio, sobre los préstamos, los donativos y los premios, obtenidos en el mismo, siempre que estos, en lo individual o en su conjunto, excedan de \$600,000.00.”⁴⁰⁷

Pero la individualización de las reglas la ley lo establece clasificando las rentas obtenidas por los contribuyentes en origen o fuente de la riqueza, situación que no se conforma solamente con la definición legal en el primer párrafo del artículo primero: deudas o créditos, en moneda extranjera que produzcan ganancia cambiaria, ingresos obtenidos del régimen de personas morales con fines no lucrativos, percepciones para gastos por cuentas de terceros.⁴⁰⁸

En el artículo 94 se encuentran los conceptos de renta que la ley grava en materia de ingresos por salarios. En efecto a lo observado por Venegas Álvarez en este capítulo de la ley se comprenden “dos categorías de ingresos gravables”⁴⁰⁹; ingresos por salarios y por la prestación de un servicio personal subordinado y la otra consistente en ingresos asimilados.⁴¹⁰

En esta ley se consideran que son los ingresos por la primera categoría aquellos derivados de la prestación de un servicio personal subordinado, salarios y prestaciones laborales, así como las utilidades percibidas por los trabajadores en las empresas y prestaciones que el trabajador perciba como consecuencia de la

⁴⁰⁶ VENEGAS Álvarez, Sonia, *Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México*, op. cit., p. 285.

⁴⁰⁷ Artículo 1, *Ley del impuesto sobre la renta*, op., cit.

⁴⁰⁸ *Ídem*.

⁴⁰⁹ VENEGAS Álvarez, Sonia, *Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México*, op. cit., p. 289.

⁴¹⁰ Artículo 94, *Ley del Impuesto sobre la Renta*, op., cit.

relación laboral. En la segunda categoría que la ley consigna constituyen ingresos asimilados:

I.- Remuneraciones y demás prestaciones, obtenidas por los funcionarios y trabajadores de la federación, de las entidades federativas y de los municipios, aun cuando sean por concepto de gastos no sujetos a comprobación, así como los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas;

II.- Los rendimientos y anticipos, que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles;

III.- Los honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales;

IV.- Los honorarios a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario, siempre que los mismos se lleven a cabo en las instalaciones de este último;

V.- Los honorarios que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales a las que presten servicios personales independientes, cuando comuniquen por escrito al prestatario que optan por pagar el impuesto en los términos de este capítulo;

VI.- Los ingresos que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales, por las actividades empresariales que realicen, cuando comuniquen por escrito a la persona que efectuó el pago que optan por pagar el impuesto en los términos de este capítulo;

VII.- Los ingresos obtenidos por las personas físicas por ejercer la opción otorgada por el empleador, o una parte relacionada del mismo, para adquirir, incluso mediante suscripción, acciones o títulos valor que representen bienes, sin costo alguno o a un precio menor o igual al de mercado que tengan dichas acciones o títulos valor al momento del ejercicio de la opción, independientemente de que las acciones o títulos valor sean emitidos por el empleador o la parte relacionada del mismo.⁴¹¹

En el artículo 100 se establecen las categorías en las que procede gravar los ingresos de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales: “las personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.”⁴¹² El pago de este impuesto se vincula a las personas residentes en el extranjero, con lo que se cumple con la vinculación por residencia, además se les vincula por establecimiento: “que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país.”⁴¹³ En el artículo se consideran dos clases de ingresos que resulten de la realización de actividades empresariales o prestación de servicios profesionales:

I.- Ingresos por actividades empresariales, los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas.

II. Ingresos por la prestación de un servicio profesional, las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no estén considerados en el capítulo I de este título.⁴¹⁴

En el artículo 114 se determinan aquellas categorías para gravar los ingresos de las personas físicas por las actividades de arrendamiento en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.⁴¹⁵ Se trata de ingresos provenientes del

⁴¹¹ Artículo 94, *Ley del impuesto sobre la renta, op., cit.*

⁴¹² Artículo 100, *Ibidem.*

⁴¹³ *Ídem.*

⁴¹⁴ Artículo 100, *Ley del impuesto sobre la renta, op., cit.*

⁴¹⁵ Artículo 114, *Ibidem.*

arrendamiento o subarrendamiento y en general por otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de bienes inmuebles, en cualquier otra forma, así como ingresos provenientes de los rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables.⁴¹⁶

El tratamiento de los ingresos por enajenación de bienes se encuentra de forma genérica en el articulado correspondiente a los numerales 119 y 129 de la ley del impuesto sobre la renta para las personas físicas se encuentran los presupuestos legales para gravar los ingresos por enajenación de bienes, algunos en régimen general y enajenación de acciones en Bolsa de Valores.⁴¹⁷

En el régimen general, los ingresos por enajenación de bienes, deberán derivar de los casos previstos en el Código Fiscal de la Federación para ser categorizados en el mencionado esquema. Además por lo que hace a la permuta sobre esta se consideran dos clases de enajenaciones. Una de ellas en las cuales para el ingreso se debe considerar “el monto de la contraprestación obtenida, inclusive en crédito, con motivo de la enajenación” si por la naturaleza de la transmisión no existe contraprestación, entonces se deberá atender “al valor de avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales.” En la segunda clase no constituyen ingresos por enajenación aquellos que procedan “de la transmisión de propiedad de bienes por causa de muerte, donación o fusión de sociedades ni los que deriven de la enajenación de bonos, de valores y de otros títulos de crédito,” para esto la enajenación debe atender a los términos del artículo 8 de la ley del impuesto sobre la renta.⁴¹⁸

En materia de enajenación de acciones en bolsa de valores. El artículo 129 señala que las personas físicas estarán obligadas a pagar el impuesto sobre la renta, cuyo pago se considerara como definitivo, aplicando la tasa del 10% a las ganancias obtenidas en el ejercicio derivadas de:

⁴¹⁶ *Ídem.*

⁴¹⁷ Artículo 129, *Ibidem.*

⁴¹⁸ Artículo 119, *Ley del impuesto sobre la renta, op., cit.*

I. La enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas o de títulos que representen exclusivamente a dichas acciones, cuando su enajenación se realice en las bolsas de valores concesionadas o mercados de derivados reconocidos en los términos de la ley del mercado de valores o de acciones emitidas por sociedades extranjeras cotizadas en dichas bolsas de valores o mercados de derivados.

II. La enajenación de títulos que representen índices accionarios enajenados en las bolsas de valores o mercados de derivados a que se refiere la fracción anterior.

III. La enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas o de títulos que representen exclusivamente a dichas acciones, siempre que la enajenación de las acciones o títulos citados se realice en bolsas de valores o mercados de derivados ubicados en mercados reconocidos a que se refiere la fracción II del artículo 16-c del código fiscal de la federación de países con los que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación.

IV. Las operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones colocadas en bolsas de valores concesionadas conforme a la ley del mercado de valores, así como por aquellas referidas a índices accionarios que representen a las citadas acciones, siempre que se realicen en los mercados reconocidos a que se refieren las fracciones i y ii del artículo 16-c del Código Fiscal de la Federación.⁴¹⁹

La Ley Federal del Impuesto sobre la Renta considera como ingresos por adquisición de bienes aquellos establecidos por el artículo 130 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.⁴²⁰ Entre los que se encuentran la donación, los tesoros, la adquisición por prescripción, los supuestos señalados en los artículos 125, 160 y 161 de la ley del impuesto sobre la renta y las construcciones, instalaciones o

⁴¹⁹ Artículo 129, *Ley del impuesto sobre la renta*.

⁴²⁰ Artículo 130, *Ibidem*.

mejoras permanentes en bienes inmuebles que, de conformidad con los contratos por los que se otorgó su uso o goce, queden a beneficio del propietario. En este último tipo de ingreso, se dispone que debe considerarse que el ingreso se obtiene al término del contrato y en el monto que a esa fecha tengan las inversiones conforme al avalúo que practique persona autorizada por las autoridades fiscales.⁴²¹

Constituyen ingresos por intereses aquellas categorías contenidas en el artículo 133 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo que en el citado numeral remite al artículo 8 de la ley en comentario.⁴²²

Según el artículo 8 de la ley constituyen intereses los rendimientos de créditos de cualquier clase. Se entiende que, entre otros, son intereses: los rendimientos de la deuda pública, de los bonos u obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios; los premios de reportos o de préstamos de valores; el monto de las comisiones que correspondan con motivo de apertura o garantía de créditos; el monto de las contraprestaciones correspondientes a la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía o de la responsabilidad de cualquier clase, excepto cuando dichas contraprestaciones deban hacerse a instituciones de seguros o fianzas; la ganancia en la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida el servicio de administración tributaria.

También se consideran intereses susceptibles de constituir renta aquellas operaciones de factoraje financiero, se considerara interés la ganancia derivada de los derechos de crédito adquiridos por empresas de factoraje financiero y sociedades financieras de objeto múltiple.

⁴²¹ *Ídem.*

⁴²² Artículo 133, *Ibídem.*

También constituyen renta por intereses que en contratos de arrendamiento financiero, se considere interés la diferencia entre el total de pagos y el monto original de la inversión.

La cesión de derechos sobre los ingresos por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles, se considerara como una operación de financiamiento; la cantidad que se obtenga por la cesión se tratara como préstamo, debiendo acumularse las rentas devengadas conforme al contrato, aun cuando estas se cobren por el adquirente de los derechos. La contraprestación pagada por la cesión se tratara como crédito o deuda, según sea el caso, y la diferencia con las rentas tendrá el tratamiento de interés. El importe del crédito o deuda generara el ajuste anual por inflación en los términos del capítulo III del título II de esta ley, el que será acumulable o deducible, según sea el caso, considerando para su cuantificación, la tasa de descuento que se haya tomado para la cesión del derecho, el total de las rentas que abarca la cesión, el valor que se pague por dichas rentas y el plazo que se hubiera determinado en el contrato, en los términos que establezca el reglamento de esta ley.

Cuando los créditos, deudas, operaciones o el importe de los pagos de los contratos de arrendamiento financiero, se ajusten mediante la aplicación de índices, factores o de cualquier otra forma, inclusive mediante el uso de unidades de inversión, se considerara el ajuste como parte del interés.

Se dará el tratamiento que esta ley establece para los intereses, a las ganancias o pérdidas cambiarias, devengadas por la fluctuación de la moneda extranjera, incluyendo las correspondientes al principal y al interés mismo. La pérdida cambiaria no podrá exceder de la que resultaría de considerar el tipo de cambio para solventar obligaciones denominadas en moneda extranjera pagaderas en la República mexicana establecido por el banco de México, que al efecto se publique en el Diario Oficial de la Federación, correspondiente al día en que se sufra la pérdida.

Se dará el tratamiento establecido en esta ley para los intereses, a la ganancia proveniente de la enajenación de las acciones de las sociedades de inversión en instrumentos de deuda a que se refiere la ley de sociedades de inversión.⁴²³

Otra categoría de ingresos o rentas se constituye por los ingresos por obtención de premios.⁴²⁴ Aquellos ingresos que conforme el artículo 137 deriven de la celebración de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas y concursos de toda clase, autorizados legalmente.⁴²⁵

La ley también contempla en el artículo 140 aquellas categorías de ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales.

En la fracción I del artículo 140 se establece que constituyen intereses a que se refieren los artículos 85 y 123 de la ley general de sociedades mercantiles y las participaciones en la utilidad que se paguen a favor de obligacionistas u otros, por sociedades mercantiles residentes en México o por sociedades nacionales de crédito, por lo tanto constituyen renta gravable a las personas físicas. También constituyen renta los préstamos a los socios o accionistas, a excepción de aquellos que reúnan los siguientes requisitos: a) que sean consecuencia normal de las operaciones de la persona mora, b) que se pacte a plazo menor de un año, c) que el interés pactado sea igual o superior a la tasa que fije la ley de ingresos de la Federación para la prórroga de créditos fiscales y d) que efectivamente se cumplan estas condiciones pactadas.⁴²⁶ Constituyen renta las erogaciones que no sean deducibles conforme a esta ley y beneficien a los accionistas de personas morales, también son renta las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas, son renta también la utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente, por las autoridades fiscales y finalmente constituye renta la hipótesis subyacente en la fracción VI de la ley, que consiste en la modificación a la utilidad fiscal derivada de la determinación de los ingresos

⁴²³ Artículo 8, *Ley del impuesto sobre la renta, op., cit.*

⁴²⁴ Artículo 137, *Ibidem.*

⁴²⁵ *Ídem.*

⁴²⁶ Artículo 140, *Ley del impuesto sobre la renta, op., cit.*

acumulables y de las deducciones, autorizadas en operaciones celebradas entre partes relacionadas, hecha por dichas autoridades.⁴²⁷

La última categoría de renta que es gravable para las personas físicas, se encuentra prevista en el capítulo IX de la Ley del impuesto sobre la renta, titulada: De los Demás Ingresos que Obtengan las Personas Físicas. En el artículo 142 se define que las personas físicas que obtengan ingresos distintos de las categorías determinadas por la ley, según el artículo se consideraran percibidos con una condición consistente en el monto en que al momento de obtenerlos incrementen su patrimonio. Remite excepciones que en el supuesto de los ingresos se encuentran en los artículos 143, fracción IV y 177 de la ley en comento, de darse este supuesto estos ingresos se consideraran percibidos en el ejercicio fiscal en el que las personas morales, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión o cualquier otra figura jurídica, cuyos ingresos estén sujetos a regímenes fiscales preferentes, los acumularían si estuvieran sujetas al título II de la ley del impuesto sobre la renta.⁴²⁸

El artículo 142 contiene una clasificación de aquellas rentas que constituyen: Demás ingresos que obtengan las personas físicas.

1. El importe de las deudas perdonadas por el acreedor o pagadas por otra persona,
2. La ganancia cambiaria y los intereses provenientes de créditos distintos a los señalados en el capítulo VI del título IV de esta ley,
3. Las prestaciones que se obtengan con motivo del otorgamiento de fianzas o avales, cuando no se presten por instituciones legalmente autorizadas,
4. Los procedentes de toda clase de inversiones hechas en sociedades residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, cuando no se trate de los dividendos o utilidades a que se refiere la fracción v de este artículo,

⁴²⁷ *Ídem.*

⁴²⁸ Artículo 141, *Ibidem.*

5. Los dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero,
6. Los derivados de actos o contratos por medio de los cuales, sin transmitir los derechos respectivos, se permita la explotación de concesiones, permisos, autorizaciones o contratos otorgados por la Federación, las entidades federativas y los municipios, o los derechos amparados por las solicitudes en trámite,
7. Los que provengan de cualquier acto o contrato celebrado con el superficiario para la explotación del subsuelo,
8. Los provenientes de la participación en los productos obtenidos del subsuelo por persona distinta del concesionario, explotador o superficiario,
9. Los intereses moratorios, indemnizaciones por perjuicios y los ingresos derivados de cláusulas penales o convencionales,
10. La parte proporcional que corresponda al contribuyente del remanente distribuible que determinen las personas morales a que se refiere el título III de esta ley, siempre que no se hubiera pagado el impuesto a que se refiere el último párrafo del artículo 79 de la misma ley,
11. Los que perciban por derechos de autor, personas distintas a este,
12. Las cantidades acumulables en los términos de la fracción II del artículo 185 de esta ley,
13. Las cantidades que correspondan al contribuyente en su carácter de condómino o fideicomisario de un bien inmueble destinado a hospedaje, otorgado en administración a un tercero a fin de que lo utilice para hospedar a personas distintas del contribuyente.
14. Los provenientes de operaciones financieras derivadas y operaciones financieras a que se refieren los artículos 16-a del código fiscal de la federación y 21 de esta ley. Para estos efectos se estará a lo dispuesto en el artículo 146 de esta ley.
15. Los ingresos estimados en los términos de la fracción III del artículo 91 de esta ley y los determinados, inclusive presuntivamente por las autoridades fiscales, en los casos en que proceda conforme a las leyes fiscales.

16. Las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados o a sus beneficiarios, que no se consideren intereses ni indemnizaciones a que se refiere la fracción XXI del artículo 93 y el artículo 133 de esta ley, independientemente del nombre con el que se les designe, siempre que la prima haya sido pagada por el empleador, así como las que correspondan al excedente determinado conforme al segundo párrafo de la fracción XVII del artículo 93 de esta ley. En este caso las instituciones de seguros deberán efectuar una retención aplicando la tasa del 20% sobre el monto de las cantidades pagadas, sin deducción alguna y expedir comprobante fiscal en el que conste el monto de la operación, así como el impuesto retenido que fue enterado.
17. Los provenientes de las regalías a que se refiere el artículo 15-b del código fiscal de la federación.
18. Los ingresos provenientes de planes personales de retiro o de la subcuenta de aportaciones voluntarias a que se refiere la fracción V del artículo 151 de esta ley, cuando se perciban sin que el contribuyente se encuentre en los supuestos de invalidez o incapacidad para realizar un trabajo remunerado, de conformidad con las leyes de seguridad social, o sin haber llegado a la edad de 65 años.⁴²⁹

2. Regímenes Especiales

2.1 Régimen de Incorporación Fiscal

En el artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se encuentra la regulación relativa al régimen de incorporación fiscal para las personas físicas: “Los contribuyentes personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta sección, siempre que los ingresos

⁴²⁹ Artículo 142, *Ley del impuesto sobre la renta, op., cit.*

propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de la cantidad de dos millones de pesos.”⁴³⁰

Estos contribuyentes cuando inicien dichas actividades, tienen la opción de :“pagar el impuesto conforme a lo establecido en este artículo, cuando estimen que sus ingresos del ejercicio no excederán del límite a que se refiere el mismo.”⁴³¹En este ejercicio cuando se realicen operaciones por un periodo menor de doce meses, la ley determina que “para determinar el monto a que se refiere el párrafo anterior, dividirán los ingresos manifestados entre el número de días que comprende el periodo y el resultado se multiplicara por 365 días; si la cantidad obtenida excede del importe del monto citado, en el ejercicio siguiente no se podrá tributar conforme a esta sección.”⁴³²

Las otras personas físicas que también pueden hacer uso del régimen de incorporación serán aquellas personas físicas que realicen actividades empresariales en el esquema de copropiedad, para lo cual se requiere que la suma de los ingresos de todos los copropietarios de las actividades empresariales realizadas mediante la figura de la copropiedad: “sin deducción alguna, no excedan en el ejercicio inmediato anterior de la cantidad establecida en el primer párrafo de este artículo y que el ingreso que en lo individual le corresponda a cada copropietario por dicha copropiedad, sin deducción alguna, adicionado de los ingresos derivados de ventas de activos fijos propios de su actividad empresarial del mismo copropietario, en el ejercicio inmediato anterior.”⁴³³Para ello estos contribuyentes no deberán exceder del límite establecido en el primer párrafo del artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es decir de la cantidad de dos millones de pesos.⁴³⁴

2.2 De los Regímenes Fiscales Preferentes y de las Empresas Multinacionales

⁴³⁰ Artículo 111, *Ley del Impuesto sobre la Renta, op., cit.*

⁴³¹ *Ídem.*

⁴³² *Ídem.*

⁴³³ *Ídem.*

⁴³⁴ Artículo 111, *Ley del impuesto sobre la renta, op., cit.*

El otro régimen que contiene la Ley del Impuesto sobre la Renta es un régimen fiscal preferente y para las empresas multinacionales. En el artículo 176 se informa que los residentes en México y los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, tienen la obligación de pagar el impuesto, por lo cual se establece una regulación específica, también tienen obligación de pagar por aquellos ingresos que obtengan respecto de regímenes fiscales preferentes ya sea que procedan de entidades o figuras jurídicas extranjera, en las que participen de manera directa o indirecta, así como de la proporción que les corresponda por su participación en entidades o figuras jurídicas, también son sujetos a este régimen y tienen obligación de pagar por los “ingresos que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales en el extranjero.”⁴³⁵

Los ingresos son aquellos ingresos de efectivo, bienes, servicios, de crédito por las entidades o figuras jurídicas extranjeras y por aquellos ingresos que hayan sido determinados presuntamente por las autoridades fiscales, aun en la circunstancia de que dichos ingresos no hayan sido distribuidos por las autoridades fiscales a los contribuyentes que se encuentran sujetos al régimen fiscal preferente y de las empresas multinacionales.⁴³⁶

Asimismo en el artículo 176 se indican aquellos supuestos legales para clasificar a los ingresos que serán sujetos a regímenes fiscales preferentes, para lo cual se indican aquellos: “que no están gravados en el extranjero o lo están con un impuesto sobre la renta inferior al 75% del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en México.”⁴³⁷ En este artículo se indica que no se considera el impuesto sobre dividendos distribuidos por las personas morales residentes en México, contenido en el segundo párrafo del artículo 140 de la ley en comento,

⁴³⁵ Artículo 176, *Ibidem*.

⁴³⁶ *Ídem*.

⁴³⁷ Artículo 176, *Ley del impuesto sobre la renta, op., cit.*

cuando en la ocasión de determinar esos ingresos, estén sujetos a regímenes fiscales preferentes.⁴³⁸

Se considerara que los ingresos están sujetos a un régimen fiscal preferente cuando el impuesto sobre la renta efectivamente causado y pagado en el país o jurisdicción de que se trate sea inferior al impuesto causado en México en los términos de este artículo por la aplicación de una disposición legal, reglamentaria, administrativa, de una resolución, autorización, devolución, acreditamiento o cualquier otro procedimiento.⁴³⁹

3. Gestión del impuesto de la renta de las personas físicas

Denominada gestión del impuesto o gestión tributaria así se le denomina al procedimiento tributario en el cual se gestionan dos asuntos, el primero es la titularidad de las autoridades competentes para gestionar el impuesto y el segundo consistente en la liquidación del impuesto.⁴⁴⁰

En la gestión del impuesto, el primer procedimiento consiste en la declaración. Desde un punto de vista teórico Pont Mestres y Pont Clemente lo definen así: "...la iniciación del procedimiento de gestión se realiza ordinariamente mediante una declaración tributaria, que están obligados a presentar y suscribir los sujetos pasivos."⁴⁴¹

Para efectos de la gestión del impuesto existe la figura de los pagos a cuenta. Estas cantidades se ingresan con anticipación a la declaración tributaria.⁴⁴²Tienen la ventaja de facilitar la recaudación del impuesto. En el ordenamiento español de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, constituyen deuda

⁴³⁸ *Ídem.*

⁴³⁹ *Ídem.*

⁴⁴⁰ FERNÁNDEZ de Soto Blass, María Luisa, *Teoría y práctica. Tributos españoles*, Dykinson, Madrid, 2007, p. 583.

⁴⁴¹ PONT Mestres, Magín, PONT Clemente, Joan Francesc, *Análisis y aplicación del impuesto sobre la renta de las personas físicas, op. cit.*, p. 271.

⁴⁴² MELLADO Benavente, Francisco Manuel, MORENO Hurtado, Francia, *Nueva ley del IRPF. Esquemas comparativos*, WoltersKluwer, España, 2007, p. 179.

tributaria las retenciones, los ingresos a cuenta y los pagos fraccionados.⁴⁴³ El artículo 99 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: “Obligación de practicar pagos a cuenta. 1. En el impuesto sobre la renta de las personas físicas, los pagos a cuenta que, en todo caso, tendrán la consideración de deuda tributaria, podrán consistir en: a) Retenciones. b) Ingresos a cuenta. c) Pagos fraccionados.”⁴⁴⁴

3.1 La declaración en la ley del impuesto sobre la renta

En el artículo 150 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se encuentra la definición legal de la declaración tributaria para el impuesto sobre la renta para las personas físicas: “Las personas físicas que obtengan ingresos en un año de calendario, a excepción de los exentos y de aquellos por los que se haya pagado impuesto definitivo, están obligadas a pagar su impuesto anual mediante declaración que presentaran en el mes de abril del año siguiente, ante las oficinas autorizadas.”⁴⁴⁵ PONT MESTES y PONT CLEMENTE infieren que las personas obligadas a presentar la declaración son los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta ya sea por obligación personal o por obligación real.⁴⁴⁶

De las personas obligadas a presentar la declaración, en el artículo 150 también se presenta la opción para aquellas personas que no están obligadas a contribuir de no presentar declaración cuando las rentas sean inferiores:

Podrán optar por no presentar la declaración a que se refiere el párrafo anterior, las personas físicas que únicamente obtengan ingresos acumulables en el ejercicio por los conceptos señalados en los capítulos I y VI de este título, cuya suma no exceda de \$400,000.00, siempre que los

⁴⁴³ ALBI Ibáñez, Emilio, *Sistema fiscal español I*, op. cit., p. 19.

⁴⁴⁴ Artículo 99, “Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio (BOE de 29 de noviembre de 2006; c.e. BOE de 7 de marzo de 2007)”, CAYÓN Galiardo, Antonio (Ed.), *Código Tributario*, La Ley, Madrid, 2007, p. 743.

⁴⁴⁵ Artículo 150, *Ley del Impuesto sobre la Renta*, op. cit.

⁴⁴⁶ PONT Mestes, Magín, PONT Clemente, Joan Francesc, *Análisis y aplicación del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, op. cit., p. 191.

ingresos por concepto de intereses reales no excedan de \$100,000.00 y sobre dichos ingresos se haya aplicado la retención a que se refiere el primer párrafo del artículo 135 de esta ley.

En el tercer párrafo del artículo 150 se establece la obligación de presentar la declaración para aquellos contribuyentes que hayan obtenido ingresos totales, que contemplen aquellos ingresos por los que no se encuentre obligado al pago del impuesto sobre la renta y por los que se pagó el impuesto definitivo, que sean superiores a \$500,000.00, estos contribuyentes deberán declarar la totalidad de sus ingresos, también de aquellos ingresos incluidos por los que no se esté obligado al pago de este impuesto, esto durante el ejercicio en el que declare.⁴⁴⁷

La declaración tributaria para aquellos contribuyentes que obtengan ingresos como producto de ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, se les sujeta al artículo 98 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para lo relativo a su declaración, se trata de los casos en los que los contribuyentes deberán declarar sus ingresos por la renta contemplada por la ley:

- a) Cuando obtengan ingresos acumulables distintos a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado,
- b) Cuando le comunique por escrito al retenedor que se presente una declaración anual,
- c) Cuando dejen de prestar servicios antes del 31 de diciembre del año de que se trate o cuando se hubiesen prestado servicios a dos o más empleadores en forma simultánea,
- d) Cuando obtengan ingresos, por los conceptos a que se refiere el capítulo de ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, de fuente de riqueza ubicada en el extranjero o provenientes de personas no obligadas a efectuar las retenciones del artículo 96 de esta ley,

⁴⁴⁷ Artículo 150, *Ley del impuesto sobre la renta, op., cit.*

- e) Cuando obtengan ingresos anuales por los conceptos de ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que excedan de \$400,000.00.⁴⁴⁸

En el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se establece que las personas físicas con residentes territorio mexicano que obtengan ingresos, para calcular su impuesto anual, podrán hacer, además de las deducciones autorizadas deducciones personales determinadas por la legislación.

A continuación se proporciona una jurisprudencia que ilustra el mecanismo para la devolución de saldo a favor para los contribuyentes que tributen bajo el régimen de personas físicas que perciben ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado:

DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR POR CONCEPTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA. De los artículos 110, párrafo primero, 113, párrafo primero, 116, 117, fracción III, incisos b) y e), y 118, fracciones I, II y III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta; 151 de su Reglamento; y 22 del Código Fiscal de la Federación, vigentes en 2006, se advierte que los contribuyentes que tributen bajo el régimen de personas físicas que perciben ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, que conforme a la ley no están obligados a declarar, porque sus percepciones durante el ejercicio anual no exceden de \$400,000.00, para solicitar la devolución del saldo a su favor del impuesto sobre la renta que les resulte no es necesario que demuestren que comunicaron por escrito al retenedor (patrón) que presentarían declaración anual del ejercicio respecto del cual solicitan dicha devolución. Lo anterior es así, ya que dicha comunicación no es una condición necesaria para solicitar la devolución, pues acorde con el artículo 116 de la Ley citada, el contribuyente (trabajador) podrá requerir a las autoridades fiscales la devolución de las

⁴⁴⁸ Artículo 98, *Ley del Impuesto sobre la Renta, op., cit.*

cantidades no compensadas; asimismo, cuando no sea posible compensar los saldos a su favor o sólo pueda hacerse en forma parcial, aquél podrá solicitar su devolución, por lo que basta que exista un saldo a favor y se haya presentado la declaración del ejercicio fiscal correspondiente, ya sea por el retenedor como obligado principal o por el propio trabajador cuando haya sido por su cuenta, como lo establece el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, para que el contribuyente (trabajador) tenga derecho a solicitar la devolución.⁴⁴⁹

3.2 Deducciones en la ley del impuesto sobre la renta con referencia a las personas físicas

A las deducciones fiscales consisten en créditos fiscales, son disminuciones verificadas sobre la cuota tributaria que se debe pagar. En el artículo 147 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se encuentra el fundamento legal que contiene las reglas generales para las deducciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, en las rentas derivadas por ingresos de arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, ingresos por enajenación de bienes e ingresos por adquisición de bienes.

- 1.- Ser indispensable para la obtención de los ingresos,
- 2.- Que se resten una sola vez,
- 3.- Estar amparada con el comprobante fiscal y que los pagos cuya contraprestación exceda de \$2,000.00 se efectuó en instituciones autorizadas por el Banco de México,
- 4.- Debidamente registradas en contabilidad,

⁴⁴⁹ Tesis: 2a./J. 110/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIV, julio de 2011, p. 501.

- 5.- Realizar los pagos de primas por seguros o fianzas conforme a las leyes de la materia y correspondan a conceptos que esta ley señala como deducibles,
- 6.- Cumplir con las obligaciones establecidas en esta ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de estos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos,
- 7.- Reunir los requisitos que en lo particular establece la ley,
- 8.- Que hayan sido efectivamente erogadas en el ejercicio,
- 9.- Que el costo de adquisición declarado o los intereses que se deriven de créditos recibidos por el contribuyente, correspondan a los de mercado,
- 10.- Tratándose de las inversiones no se les de efectos fiscales a su revaluación,
- 11.- En el caso de adquisición de bienes de importación, se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación definitiva. Se considerara como monto de dicha adquisición el que haya sido declarado con motivo de la importación,
- 12.- Que se deduzcan conforme se devenguen las pérdidas cambiarias provenientes de deudas o créditos en moneda extranjera,
- 13.- Cuando los pagos cuya deducción se pretenda, se hagan a contribuyentes que causen el impuesto al valor agregado, dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en el comprobante fiscal,
- 14.- Cumplir con los requisitos que regulan el subsidio para el empleo cuando se tenga la obligación en los pagos efectuados por concepto de

salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado a trabajadores que tengan derecho al subsidio al empleo.⁴⁵⁰

4. Estímulos fiscales en el impuesto sobre la renta con referencia a las personas físicas

Los estímulos fiscales o también denominados incentivos fiscales o beneficios fiscales son instrumentos que pueden tener por objeto promover el desarrollo industrial, fomentar el crecimiento económico en una determinada actividad, la innovación, etc.⁴⁵¹ Se trata de medidas fiscales muy diversas que si se hacen de manera coordinada pueden generar beneficios, su éxito depende a largo plazo de un adecuado sistema presupuestario como ocurre en la Unión Europea.⁴⁵² La Ley del Impuesto sobre la Renta contiene medidas fiscales denominadas estímulos fiscales con objeto diverso. En este apartado se analizarán.

En el artículo 185, se encuentra el fundamento legal del estímulo fiscal para las cuentas personales de ahorro:

Los contribuyentes a que se refiere el título IV de esta ley, que efectúen depósitos en las cuentas personales especiales para el ahorro, realicen pagos de primas de contratos de seguro que tengan como base planes de pensiones relacionados con la edad, jubilación o retiro que al efecto autorice el servicio de administración tributaria mediante disposiciones de carácter general, o bien adquieran acciones de las sociedades de inversión que sean identificables en los términos que también señale el referido órgano desconcentrado mediante disposiciones de carácter general, podrán restar el importe de dichos depósitos, pagos o adquisiciones, de la cantidad

⁴⁵⁰ Artículo 147, *Ley del impuesto sobre la renta, op., cit.*

⁴⁵¹ JASO Sánchez, Marco Aurelio, "Los estímulos fiscales en México: investigando la construcción de un sistema de incentivos para la innovación," en MARTÍNEZ Martínez, Adriana, LÓPEZ de Alba, Pedro Luis, GARCÍA Garnica, Alejandro, ESTRADA Rodríguez, Salvador (Coords.), *Innovación y competitividad en la sociedad del conocimiento*, Plaza y Valdés, México, 2009, p. 405.

⁴⁵² SÁNCHEZ de Gómez, Lydia, SAIZ Álvarez, José Manuel, "La política fiscal," en GALINDO Martín, Miguel Ángel, FERNÁNDEZ Jurado, Yolanda (Coord.), *Política socioeconómica de la Unión Europea*, Delta Publicaciones Universitarias, 2006, p. 71.

a la que se le aplicaría la tarifa del artículo 152 de esta ley de no haber efectuado las operaciones mencionadas, correspondiente al ejercicio en que estos se efectuaron o al ejercicio inmediato anterior, cuando se efectúen antes de que se presente la declaración respectiva.⁴⁵³

Otra medida fiscal aprobada es el estímulo fiscal para los patrones que contraten a personas que padezcan discapacidad y adultos mayores contenida en el artículo 186 de la Ley del Impuesto sobre la Renta:

El patrón que contrate a personas que padezcan discapacidad motriz y que para superarla requieran usar permanentemente prótesis, muletas o sillas de ruedas; mental; auditiva o de lenguaje, en un ochenta por ciento o más de la capacidad normal o tratándose de invidentes, podrá deducir de sus ingresos, un monto equivalente al 100% del impuesto sobre la renta de estos trabajadores retenido y enterado conforme al capítulo I del título IV de esta ley, siempre y cuando el patrón este cumpliendo respecto de dichos trabajadores con la obligación contenida en el artículo 12 de la ley del seguro social y además obtenga del instituto mexicano del seguro social el certificado de discapacidad del trabajador.⁴⁵⁴

En la Ley del Impuesto sobre la Renta también se encuentra un estímulo fiscal para quienes contraten adultos mayores, “consistente en el equivalente al 25 % del salario efectivamente pagado a las personas de 65 años y más.”

También se encuentra un estímulo fiscal para los Fideicomisos dedicados a la adquisición o construcción de inmuebles, así las cosas el artículo 187 le otorga este beneficio a los fideicomisos: “que se dediquen a la adquisición o construcción de bienes inmuebles que se destinen al arrendamiento o a la adquisición del derecho a percibir ingresos provenientes del arrendamiento de dichos bienes, así

⁴⁵³ Artículo 185, *Ley del impuesto sobre la renta, op., cit.*

⁴⁵⁴ Artículo 186, *Ibíd.*

como a otorgar financiamiento para esos fines.” En este artículo se destaca que tiene por objeto esta medida motiva a la inversión inmobiliaria.⁴⁵⁵

También se contemplan estímulos fiscales a la producción y distribución cinematográfica y teatral nacional en el artículo 189 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para lo cual se aplicará “un crédito fiscal equivalente al monto que, en el ejercicio fiscal de que se trate, aporten a proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional o en la distribución de películas cinematográficas nacionales, contra el impuesto sobre la renta que tengan a su cargo en el ejercicio en el que se determine el crédito.”⁴⁵⁶ Este crédito fiscal no es acumulable en lo que respecta al impuesto sobre la renta y no deberá “exceder del 10% del impuesto sobre la renta causado en el ejercicio inmediato anterior al de su aplicación.”⁴⁵⁷

Otro estímulo fiscal es para los contribuyentes dedicados a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios, en el artículo 191 se les otorga la medida de: “optar por deducir el costo de adquisición de los terrenos en el ejercicio en el que los adquieran.”⁴⁵⁸

Además se encuentra el estímulo fiscal dirigido a la promoción de la inversión de capital de riesgo en el país, el tratamiento fiscal para ellos está establecido en el artículo 193 a aquellas acciones emitidas por sociedades mexicanas con residencia en México que no coticen en bolsa durante la inversión, también se les dará este tratamiento fiscal a aquellos préstamos otorgados a estas sociedades beneficiarias del estímulo por medio de Fideicomisos que deberán cumplir a su vez con requisitos legales.⁴⁵⁹

El último estímulo fiscal que contempla la legislación tributaria en comento va dirigido a las sociedades cooperativas de producción, para ser beneficiadas el

⁴⁵⁵ Artículo 187, *Ley del impuesto sobre la renta, op., cit.*

⁴⁵⁶ Artículo 189, *Ibidem.*

⁴⁵⁷ *Ídem.*

⁴⁵⁸ Artículo 191, *Ibidem.*

⁴⁵⁹ Artículo 192, *Ibidem.*

artículo 194 indica que deberán estar constituidas por socios que sean personas físicas. Además para calcular el impuesto sobre la renta gravable de sus actividades, como un beneficio para evitar que se les aplique el régimen del título segundo de la Ley del Impuesto sobre la Renta relativo a las personas morales.

A continuación se presenta una jurisprudencia que ilustra el enfoque judicial de los beneficios fiscales:

EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. EL DECRETO POR EL QUE SE OTORGAN DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES EN MATERIA DEL IMPUESTO RELATIVO Y DEL DIVERSO SOBRE LA RENTA, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 5 DE NOVIEMBRE DE 2007, ES DE NATURALEZA AUTOAPLICATIVA. Toda vez que las disposiciones de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1 de octubre de 2007 tienen naturaleza autoaplicativa, por vía de consecuencia el Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única, publicado en el indicado medio de difusión oficial el 5 de noviembre de 2007, vigente a partir del 1 de enero de 2008, tiene la misma naturaleza, en atención a que las disposiciones que lo integran pertenecen al sistema de tributación del impuesto empresarial a tasa única además de que, sin mediar condición alguna, otorga a los sujetos pasivos determinados estímulos fiscales traducidos, entre otras formas, en diversos créditos fiscales que podrán aplicarse contra dicho tributo, ya sea para efecto de los pagos provisionales o del impuesto del ejercicio, según sea el caso, y conforme a los lineamientos y requisitos que para cada uno de ellos resulten aplicables.⁴⁶⁰

⁴⁶⁰Tesis: P./J. 61/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXII, julio de 2010, p. 6.

La siguiente jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación porque confirma el interés jurídico de las personas físicas y morales para impugnar las normas estructuran los elementos esenciales del impuesto sobre la renta, así como del impuesto empresarial a tasa única:

EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. EXTREMOS QUE DEBEN PROBARSE PARA ACREDITAR EL INTERÉS JURÍDICO PARA RECLAMAR EN AMPARO LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO Y EL DECRETO POR EL QUE SE OTORGAN DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES RESPECTO DE DICHO TRIBUTOS Y DEL DIVERSO SOBRE LA RENTA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008).

Los sujetos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1 de octubre de 2007, y del Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única, publicado en el indicado medio de difusión oficial el 5 de noviembre de 2007, tienen interés jurídico para impugnar las normas que estructuran los elementos esenciales de ese tributo, así como todas las disposiciones que prevén elementos variables por su sola entrada en vigor, esto es, como normas autoaplicativas, siempre que demuestren indudable y específicamente que se ubican en los supuestos de causación, es decir, que son personas físicas o morales residentes en territorio nacional, o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que enajenan bienes, prestan servicios independientes u otorgan el uso o goce temporal de bienes, actividades por las cuales obtienen ingresos, independientemente del lugar donde se generen, y que con ello se les causa un perjuicio en su esfera jurídica.⁴⁶¹

⁴⁶¹Tesis: P./J. 62/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXII, julio de 2010, p.7.

Capítulo Cuarto

Régimen Sancionador y orden jurisdiccional

6. Infracciones y sanciones tributarias en materia e impuesto sobre la renta

1.1 Introducción al estudio del régimen sancionador y el orden jurisdiccional

Uno de los temas más debatidos en el derecho tributario es la doctrina conformada en torno lo constituye el ilícito tributario. CARLOS PALAO TABOADA describe esta resistencia como vinculada a la concepción de que las leyes tributarias reguladoras de las infracciones y delitos fiscales sean vistas como leyes penales que reprimen la libertad personal.⁴⁶² Esto ha ocasionado una desconfianza ante las adecuaciones al régimen sancionador tributario y el estudio del orden jurisdiccional enfocado a la resolución de controversias derivadas por infracciones y sanciones fiscales, así como del capítulo específico de los delitos fiscales. Esto significa que estos aspectos se observan más como mecanismos a eludir que como procedimientos y procesos que garantizan los derechos del contribuyente y que se encuentran intrínsecos al imperio de la ley.

Una de las opiniones que muestran la tendencia que tiende a desvirtuar los objetivos en donde convergen el régimen sancionador tributario, la justicia fiscal y el derecho penal tributario es expuesta por WEFER HERNÁNDEZ: "...el derecho sancionador tributario se emplea como un mecanismo de coerción para lograr mayores índices de cumplimiento, y no como un mecanismo de protección de bienes jurídicos fundamentales."⁴⁶³

⁴⁶² PALAO Taboada, Carlos, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, op. cit., p. 23.

⁴⁶³ WEFER Hernández, Carlos E., "El cambio de paradigma del derecho penal tributario en Venezuela: de la igualdad "subjetivista" de las partes de la relación jurídico-tributaria (MCTAL) a la relación "objetivista" de poder (MCIAT), en Modelo de código tributario para América Latina.

En el derecho tributario moderno y en el derecho público la doctrina ha consentido en la validez del: “*iuspuniendi* del Estado” que se trata en palabras de PÉREZ-PIAYA MORENO de una ficción doctrinal que como un supraconcepto que integra diferentes clases de ilícitos administrativos y penales entre los principales.⁴⁶⁴ En un contexto más amplio el *iuspuniendi* del Estado, es aquella capacidad reactiva que tiene el Estado que DE LEÓN VILLALBA describe en una capacidad sancionadora con doble vertiente, por una parte se encuentra la capacidad legislativa y por el otro la capacidad de imposición.⁴⁶⁵

La potestad sancionadora del Estado en materia tributaria deriva indefectiblemente de la manifestación del *iuspuniendi estatal* con sus dos vertientes principales que son el derecho administrativo y el derecho penal.⁴⁶⁶ Como se ha comentado la potestad sancionadora del Estado es muy amplia y ello aplica para evitar confusiones en el ámbito del derecho tributario, dado que esta clase de potestad da lugar a distintos procedimientos tributarios⁴⁶⁷, comenzando por la instauración doctrinal y legislativa del procedimiento administrativo sancionador en materia tributaria y posteriormente lo que da lugar a la concurrencia con la potestad sancionadora del Estado en el ámbito penal y administrativo, cuando el ilícito tributario se configura como un delito fiscal o en la concurrencia del orden jurisdiccional con el procedimiento sancionador tributario de presentarse.

Tendencias actuales de tributación, en SALCEDO Younes, Ruth Yamile (Coord.), Editorial Universidad del Rosario, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2010, p. 314.

⁴⁶⁴ PÉREZ-PIAYA, MORENO, Cristina, *Procedimiento sancionador tributario. Especial referencia a su tramitación separada*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2008, pp. 29-30.

⁴⁶⁵ DE LEÓN Villalba, Francisco Javier, “Sobre el sentido del axioma *ne bis in ídem*,” en ARROYO Zapatero, Luis, NIETO Martín, Adán (Coords.), *El principio de ne bis in ídem en el derecho penal europeo e internacional*, Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, 2007, p.21.

⁴⁶⁶ CORDERO García, José Antonio, “La necesaria limitación del deber de colaboración con la administración,” en HINOJOSA Torralvo, Juan José (Dir), LUQUE Mateo, Miguel Ángel (Coord.), *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, Atelier, Barcelona, 2012, p. 244.

⁴⁶⁷ “En el estudio del derecho administrativo hay dos conceptos cuya regulación se convierte en derecho común cualquiera que sea la parte especial de aquella rama del derecho público: los actos administrativos y el procedimiento administrativo. Este puede incluir diversos actos, sustantivos o de trámite, pero no se agota su consideración común en el acto administrativo, sino que, a su vez, el procedimiento así regulado es la base del diseño de los demás procedimientos, incluidos los de reclamaciones y recursos con sus evidentes peculiaridades.” BANACLOCHE Pérez- Roldán, *Guía práctica de sanciones tributarias, op. cit.*, p. 277.

Profundizando en lo anterior, CORDERO GARCÍA describe que en el marco del *iuspuniendi* estatal se trasladan los principios del ámbito penal al derecho administrativo sancionador y como resultado de ello se deriva la especificación en el derecho tributario sancionador.⁴⁶⁸ En este sentido se debe aclarar que el procedimiento sancionador tributario es un capítulo en la amplia amalgama del derecho tributario sancionador, cuya independencia o autonomía frente al derecho administrativo o el derecho penal ha sido ya abordada y discutida por la doctrina, derivando en su caso la denominación del derecho penal tributario cuyas disposiciones serán aplicables al contribuyente en tanto se demuestre la responsabilidad penal.

Antes de proseguir nos detendremos en las definiciones del derecho tributario sancionador⁴⁶⁹ y el derecho tributario sancionador. El derecho tributario sancionador se desprende del derecho administrativo sancionador, para GÓNGORA PIMENTEL la doctrina del derecho administrativo sancionador ha dado cauce para tipificar como conductas delictivas o criminales actos administrativos.⁴⁷⁰ Sin embargo no es esta la principal diferencia dado que GÓNGORA PIMENTEL reconoce: “en ocasiones la capacidad sancionadora administrativa puede ser superior a la propia del derecho penal.”⁴⁷¹

El derecho tributario sancionador es una rama del derecho tributario que tiene por objeto articular procedimientos de investigación para la regularización de la deuda y posteriormente converger a la imposición de la sanción.⁴⁷² En la legislación

⁴⁶⁸ CORDERO GARCÍA, José Antonio, *El procedimiento sancionador tributario surgido de la ley de derechos y garantías del contribuyente*, op. cit., p. 109.

⁴⁶⁹ MARTÍNEZ Lago, Miguel Ángel, *La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2008, p.40.

⁴⁷⁰ GÓNGORA Pimentel, Genaro David, “El reconocimiento del derecho administrativo sancionador en la jurisprudencia constitucional mexicana,” en FERRER Mac-Gregor, Eduardo, ZALDÍVAR Lelo de Larrea, Arturo, *La ciencia del derecho procesal constitucional. Estudios en homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho*, T. XII, Ministerio Público, Contenciosos Administrativo y Actualidad Jurídica, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2008, p.259.

⁴⁷¹ *Ibidem.*, p. 260.

⁴⁷² cfr. LÓPEZ Martínez, Juan, “Prólogo,” en PÉREZ-PIAYA Moreno, Cristina, *Procedimiento sancionador tributario. Especial referencia a su tramitación separada*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2008, p. 26.

extranjera podemos encontrar esta distinción clara entre infracciones tributarias y delitos fiscales, constituyendo los primeros genéricamente en el derecho extranjero *taxoffences*.⁴⁷³

La fundamentación doctrinal del derecho tributario sancionador no se podría explicar sin mencionar las diferentes posturas doctrinales que han abordado el estudio de la función sancionadora que les corresponde a las administraciones públicas, en este sentido PÉREZ-PIAYA MORENO expresa una postura que comulga por enmarcar la función sancionadora de las autoridades tributarias de manera conjunta con el procedimiento de gestión de los tributos, lo cual a juicio de PÉREZ-PIAYA MORENO no genera una distinción del procedimiento de gestión de los tributos pues solo se enfoca el procedimiento sancionador tributario en la regularización de las deudas tributarias y no se puede delimitar esta función en el: “aparato represivo del Estado.”⁴⁷⁴

En el derecho penal tributario la incorporación de los tipos penales no concurre al objetivo de regularizar la deuda, sino que se dirige a fincar responsabilidad penal en el contribuyente por incurrir en tipos penales tributarios. Esta situación se configura en el derecho penal anglosajón en las *criminal tax*.⁴⁷⁵ El régimen sancionador tributario y la validez de la configuración del marco normativo relativo para la aplicación de sanciones por infracciones y delitos tributarios es un tema

⁴⁷³ DANE, M.M., “Country analysis-The Netherlands”, en VERBAELE, John A.E., KLIP, André, *European cooperation between tax, customs and judicial authorities*, Kluwer Law International, The Netherlands, 2002, p. 62.

⁴⁷⁴ PÉREZ-PIAYA, MORENO, Cristina, *Procedimiento sancionador tributario. Especial referencia a su tramitación separada*, op. cit., p. 31.

⁴⁷⁵ “Secondly, the courts have developed special *mens rea* rules for criminal tax cases. The principle that ignorance of the law is no excuse has been relaxed in tax cases by means of the federal court’s interpretation of Congress’s use of the term “willfully” in tax statutes to mean the intent to violate a known legal duty. The complexity and lack of simple logic in tax law have been said to defeat the usual rationale that people are fairly expected to know the law. Such rulings obviously deter prosecutors from bringing criminal tax cases. However, it must be noted that the government has been willing to take on, with some success, the lucrative and aggressive tax shelter industry with criminal prosecutions, including of advisors employed by major law and accounting firms. Particularly in view of the theme of embeddedness, it is no trifle that the government has sent more than one partner of a national law firm off to prison for giving opinions on tax shelters that were found to have crossed the line from legal advice to counseling crime.” Buell Samuel W., ““White collar” crimes,” en DUBBER, Markus D., HÖRNLE, Tatjana (Eds.), *The Oxford handbook of criminal law*, Oxford University Press, United Kingdom, 2014, p. 851.

que se encuentra muy desarrollado en el marco de la legislación de la Unión Europea⁴⁷⁶ y en el derecho estadounidense⁴⁷⁷ cada uno con las particularidades de sus sistemas jurídicos y las implicación tan particular que el régimen sancionador tributario tiene para con respecto de los derechos humanos del contribuyente.⁴⁷⁸

SÁINZ DE BUJANDA: “No existe distinción sustancial entre ambos tipos de infracciones y que, en rigor, la única separación entre las infracciones contenidas en el Código Penal y las contenidas en otras leyes es de tipo formal. Existen infracciones que se incorporan al Código Penal para destacar la especial gravedad que se les atribuye con arreglo a una valoración político social.”⁴⁷⁹

Sencillamente el derecho sancionador tributario y el derecho penal tributario guarda una estrechez conceptual y es que SÁINZ DE BUJANDA nos hace reparar en la evidente diversidad que tienen las sanciones en el derecho, así la sanción en el

⁴⁷⁶ “The issue of penalties was recognized as an important concern for multinational enterprises from the beginning in the European Commission work, including the transfer pricing documentation requirements. This topic was addressed also when Professor Maisto conducted a study to better assess how penalties were addressed by EU Members States to the European Commission. This work confirmed that EU Members States have rules which aim enforcing taxpayers’ compliance with national tax legislation. These rules can vary widely from one Member State to another.” TRINXET Llorca, Salvador, *European union direct taxes*, Asset Protection Publishing, Ltd., United Kingdom, 2010, p. 88.

⁴⁷⁷ “The infliction of penalties on delinquents is a usual and legitimate mode of compelling the prompt payment of taxes and is consistent with due process of law. The same principle of classification allowed to legislative discretion in the imposition of taxes, see *infra*, Chapter XV, is allowed in the enactment of penalties, and the amount of the penalties is a matter for the legislature to determine. This principle was applied by the Supreme Court in sustaining a statute of Indiana imposing a penalty of fifty per cent of the amount of taxes unpaid upon telegraph, telephone, express and fast freight associations, while the general law of the State only imposed ten per cent for the first six months of delinquency and an additional six per cent for the second six months. The court said that the legislature might well have concluded that the ordinary remedies for the collection of taxes, distraint and sale, in the case of such companies would be open to the objection of interfering with the exercise of their functions, and this furnished a sufficient ground for the adoption of another mode of enforcing collections. Moreover the company, if it wished to contest the legality of taxes, could have paid them under protest and brought suit to recover back the money so paid.” JUDSON, Frederick N., *A treatise of the power of taxation, state and federal in the United States*, *op. cit.*, p. 389.

⁴⁷⁸ “The presence of a tax penalty in the context of the proceeds of crime strategy does not affect its character for the purposes of human rights protections.” GALLANT, M. Michelle, *Money laundering and the proceeds of crime. Economic crime and civil remedies*, Edward Elgar, Massachusetts, 2005, p.114.

⁴⁷⁹ SÁINZ de Bujanda, *Lecciones de derecho financiero*, Facultad de Derecho Universidad Complutense, Madrid, 1990, pp. 383-334.

tema de las infracciones fiscales persigue un objetivo correctivo: “ante una violación del orden jurídico, la reacción normativa puede ser de diversa índole. Así si se incumple un contrato, éste puede resolverse o, en su caso, determinar una indemnización. En otras ocasiones, la violación acarrea como consecuencia la aplicación de una sanción como correctivo con la doble misión de disuadir de nuevas acciones ilícitas y de castigar a quien así actuó. Sólo en estos casos existe una infracción propiamente dicha.”⁴⁸⁰

Por lo tanto no vemos impedimento a que se penalicen algunas de las conductas que si incurran en criminalidad en el ámbito tributario, como es característica del derecho penal, la intención en el derecho penal tributario es disuadir al contribuyente de actuar de forma delictiva, por lo tanto son actuales las opiniones de GIULIANI FONROUGE:

Se ha dicho que la conciencia pública no reprueba de la misma manera los delitos fiscales y los delitos de orden común, pero esto no es aceptable en forma absoluta. La moral colectiva es elástica y varía de país a país, aparte de que en una misma comunidad difiere en el tiempo y en el espacio. En épocas de inseguridad social y económica, se apodera de los individuos un ansia de lucro que hace caer muchas barreras morales, sin hacer distinciones sobre la naturaleza de los delitos; en cambio, la conciencia pública es hoy más sensible a las grandes defraudaciones tributarias y reacciona contra la desigualdad fiscal que ello crea. En consecuencia, no puede invocarse este argumento para invalidar una equiparación sustancial en ambos tipos de delitos.⁴⁸¹

Se ha malinterpretado por desinformación, falta de interés y negligencia a las infracciones y delitos fiscales, equiparándolas y confundiéndolas, dados los estrechos límites que existen entre estas dos figuras fiscales. El procedimiento sancionador tributario constituye una garantía para el contribuyente precisamente

⁴⁸⁰ *Ibidem.*, p. 383-384.

⁴⁸¹ GIULIANI Fonrouge, Carlos M., *Derecho financiero*, Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1977, p. 571.

para prever la aplicación de sanciones incorrectas a los casos concretos.⁴⁸² Pero es apropiado entender que el derecho tributario tiene una derivación sancionadora, por no decir represiva, DELGADO GARCÍA y OLIVER CUELLO expresan acertadamente esta realidad para apreciar esta temática del derecho tributario, relacionando precisamente los elementos que constituyen el concepto de infracción tributaria, entre ellos es el de la culpabilidad: “En todo el derecho represivo o sancionador, y no sólo en el Derecho penal, rige el principio de que sólo se puede imponer una sanción si la conducta del sujeto se ha realizado con dolo o con culpa, ya que se trata de una regla constitucional, deducida de la presunción de inocencia.”⁴⁸³

Son tres las principales corrientes que han estudiado científicamente el ilícito tributario. La teoría tributarista es atribuida a GIULIANI FONROUGE para quien las sanciones fiscales si bien no constituyen una rama jurídica autónoma, si constituyen un capítulo más del derecho tributario.⁴⁸⁴ La teoría administrativista o de las contravenciones es formulada entre otros por HÉCTOR B. VILLEGAS para quien las infracciones tributarias son fundamentalmente “contravencionales”, constituyen derecho penal administrativo.⁴⁸⁵ La tercera corriente, es la teoría penalista para esta, las infracciones y sanciones tributarias están comprendidas en el derecho penal.⁴⁸⁶ El consenso con esta corriente puede encontrarse desde la doctrina hasta en la postura de organismos multilaterales como la OCDE.⁴⁸⁷

⁴⁸² CORDERO García, José Antonio, *El procedimiento sancionador tributario surgido de la ley de derechos y garantías del contribuyente*, op. cit., p. 13.

⁴⁸³ DELGADO García, Ana María, OLIVER Cuello, Rafael, *Los procedimientos en el ámbito tributario*, Ed. UOC, Madrid, 2008, p. 286.

⁴⁸⁴ GIULIANI Fonrouge, Carlos María, *Derecho financiero*, t. 2, 2ª ed., De Palma, Buenos Aires, 1970, pp. 635-636.

⁴⁸⁵ VILLEGAS Héctor B., *Régimen penal tributario argentino*, De Palma, Buenos Aires, 1993, pp. 36-37.

⁴⁸⁶ REBOLLO Puig, Manuel, IZQUIERDO Carrasco, Manuel, ALARCÓN Sotomayor, Lucía, BUENO Armijo, Antonio Ma., *Derecho administrativo sancionador*, Lex Nova, Valladolid, 2009, p. 847.

⁴⁸⁷ “Crime causes tangible and intangible damage to third, individuals and society as a whole. Money laundering can result in reducing the public’s confidence in certain profession such as lawyers, accountants and notaries and economic sectors such as real state, hospitality and banks and other financial institutions. Investing the proceeds of crime may also distort competition between businesses and entrepreneurs. Money laundering allows the criminal to start, continue and expand activities in legitimate sectors of the economy. It may create a perception that crime pays

RÍOS GRANADOS desglosa que el ilícito tributario plantea el quebrantamiento de las normas tributarias, circunstancia que ocasionará la aplicación de sanciones administrativas, penales o civiles. La naturaleza elegida de la sanción aduce RÍOS GRANADOS será correspondiente con la política legislativa del sistema jurídico en el que sea aplicable el ilícito tributario.⁴⁸⁸Y en México no parece haber una política legislativa adecuada a separar de manera visible el procedimiento de liquidación del procedimiento sancionador tributario.⁴⁸⁹MARTÍNEZ LAGO aclara correctamente que la sanción tributaria no debe confundirse con los créditos fiscales, los créditos fiscales consisten en derechos subjetivos a favor de la administración que por proteger un interés patrimonial pueden hacerse efectivos para sostener el gasto público, en la doctrina encontramos opiniones como la de RADOVIC SHOEPEN quien con justeza critica la tendencia del legislador solo enfocada en proteger como bien jurídico el crédito fiscal.⁴⁹⁰ En cambio sobre la sanción tributaria menciona MARTÍNEZ LAGO, no se están protegiendo intereses patrimoniales de la administración, antes bien lo que se pretende es castigar una conducta infractora del contribuyente.⁴⁹¹ Pareciera tan sencillo y es precisamente en esta situación en la que se ocultan las complejidades sobre la fundamentación del régimen de infracciones y sanciones tributarias, la autoridad tributaria si no se encuentra el procedimiento de investigación y de sanción delimitado puede contravenir: “principios relevantes del Derecho sancionador, tanto de índole material como procedimental.”⁴⁹²

Estamos de acuerdo con RÍOS GRANADOS en que el tratamiento de las infracciones y delitos tributarios se complica dado que en el sistema tributario mexicano las

and may also have a stimulating effect on youth starting a criminal career.” *Money laundering awareness. Handbook for tax examiners and tax auditors*, OECD Publishing, 2009, p.12.

⁴⁸⁸ RÍOS Granados, Gabriela, “Las infracciones tributarias en el sistema tributario mexicano,” en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, Nueva serie, año XXXVIII, núm. 114, septiembre-diciembre 2005, pp. 1165-1186.

⁴⁸⁹ CALDERÓN Carrero, Jose Manuel, *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario*, Netbiblo, La Coruña, 2009, p. 145.

⁴⁹⁰ RADOVIC Shoepen, Angela, *Sistema sancionatorio tributario: infracciones y delitos*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1994, p. 40.

⁴⁹¹ MARTÍNEZ Lago, Miguel Ángel, *La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias*, *op. cit.*, p. 26.

⁴⁹² *Ibidem.*, pp. 26-27.

ambas instituciones tributarias no han sido apropiadamente diferenciadas lo cual perjudica cruelmente a los contribuyentes.⁴⁹³

La infracción fiscal tiene una aplicación muy precisa como sanciones de clase administrativa o civil aplicables ante el incumplimiento por parte del contribuyente de las disposiciones de la autoridad. La conducta infractora traerá como consecuencia el merecimiento de una sanción pecuniaria, recargos o adicionales.⁴⁹⁴ Ese es el sentido que recoge el artículo 185 del ordenamiento español Ley General Tributaria: “Clases de sanciones tributarias. 1. Las infracciones tributarias se sancionarán mediante la imposición de sanciones pecuniarias y, cuando proceda, de sanciones no pecuniarias de carácter accesorio. 2. Las sanciones pecuniarias podrán consistir en multa fija o proporcional.”⁴⁹⁵ Aunque en la doctrina la infracción fiscal suele ser como se ha aclarado tratada de forma indistinta al de delito fiscal, lo más adecuado es establecer las diferencias en función de la gravedad del ilícito tributario. Esto guarda particular relevancia para el impuesto sobre la renta de las personas físicas en donde del tratamiento adecuado de la sanción destinada a la infracción dependen los derechos humanos del contribuyente, su seguridad jurídica y que las sanciones en su caso sean proporcionales y equitativas.

Doctrinalmente, RÍOS GRANADOS define a la infracción como una conducta que conlleva un incumplimiento del contribuyente de sus obligaciones tributarias sustantivas y formales de hacer o de no hacer.⁴⁹⁶ Las sanciones más recurrentes en las infracciones tributarias son las multas, a las cuales se les reconoce una naturaleza represiva.⁴⁹⁷

Por lo cual es prudente sin afán de tomar una vertiente represiva del derecho tributario prestar atención cuando las sanciones puedan presentarse como delitos

⁴⁹³ *Ídem.*

⁴⁹⁴ DELGADO García, Ana María, OLIVER Cuello, Rafael, *Los procedimientos en el ámbito tributario*, *op. cit.*, p. 281.

⁴⁹⁵ Artículo 185, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁴⁹⁶ RÍOS Granados, Gabriela, “Las infracciones tributarias en el sistema tributario mexicano,” *op. cit.*, pp. 1165-1186.

⁴⁹⁷ *Ibidem.*, pp. 1165-1186.

fiscales. Aunque este capítulo del derecho tributario, no puede desprenderse del respeto a los derechos del contribuyente. En esto se aprecia la relevante correlación entre principios constitucionales y legales del derecho tributario y las garantías procesales del contribuyente.⁴⁹⁸ La punibilidad del ilícito tributario tiene que ser abordada con esmero, BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, el proceso de calificación de la infracción está conectado con el proceso de imposición de las sanciones.⁴⁹⁹ En la imposición de las sanciones las circunstancias pueden ser de tipos como agravantes y atenuantes y además se encuentran los principios de entre los cuales BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN destaca el principio de no concurrencia y el principio de proporcionalidad.⁵⁰⁰ La sanción tributaria es la cuantía a la que sea determinada

RÍOS GRANADOS sostiene que es posible aplicar para la determinación de la sanción de la conducta dos vías, la relativa al procedimiento administrativo en el que lo conducente es frente a la conducta susceptible de calificarse como delito fiscal se aplique la multa y simultáneamente continuar con el proceso penal, en el que el juez administrativo determinará si es posible declarar penalmente responsable al infractor, obviamente por sentencia definitiva.⁵⁰¹

En el delito tributario ya nos encontramos en el ámbito del derecho penal, por eso es frecuente el término derecho penal tributario, rama que tiene implicaciones más severas para el contribuyente y en la que una vez se deben de salvaguardar durante el proceso las garantías procesales del contribuyente. No obstante, es relevante aclarar la necesidad de reforzar los procedimientos tributarios y el procedimiento contencioso administrativo pero en estos dos procedimientos nos encontramos en sede administrativa, así como fomentar la influencia de los principios tributarios, además de incorporarse el planteamiento de García Bueno y

⁴⁹⁸ RÍOS Granados, Gabriela, "Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31, fracción IV, constitucional, y de las convenciones internacionales sobre derechos humanos", en RÍOS Granados, Gabriela (Coord.), *Derechos humanos de los contribuyentes*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2014, p. 96.

⁴⁹⁹ BANACLOCHE Pérez-Roldán, Julio, *Guía práctica de sanciones tributarias*, *op. cit.*, p. 44.

⁵⁰⁰ *Ídem.*

⁵⁰¹ RÍOS Granados, Gabriela, "Las infracciones tributarias en el sistema tributario mexicano," *op. cit.*, pp. 1165-1186.

Ríos Granados quienes proponen el enfoque de los derechos fundamentales para resolver las controversias de los contribuyentes.⁵⁰²

El delito fiscal tiene tres derivaciones que resalta FERRO VEIGA: ilícito penal con la evasión fiscal, el ilícito civil que es aquella conducta que no involucra sanciones penales y *taxmitigation* conducta ilícita en la que el contribuyente se encuentra cuando el contribuyente pretende deliberadamente buscar medidas fiscales propicias.⁵⁰³

Para FLORES ZAVALA el bien jurídico protegido determina la clase de figura sancionadora: “Los seres humanos son constantes transgresores del orden jurídico establecido, y por ello junto al derecho constitutivo, figura el sancionador. A menudo basta una sanción de índole privada: la restitución de la cosa, la nulidad del acto, la indemnización de daños y perjuicios; pero en los casos en que el bien jurídico lo reclama, el Estado se ve en la necesidad de acudir a formas coactivas más enérgicas y la pena se impone.”⁵⁰⁴

Generalmente la potestad sancionadora se encuentra contenida en ordenamientos legales separados de aquellos que regulan las deudas tributarias. Así lo sostiene MORATO MIGUEL en relación con la potestad sancionadora tributaria del sistema tributario español y esa es la tendencia que se recoge en el sistema tributario mexicano en relación con las infracciones y delitos fiscales.⁵⁰⁵

⁵⁰² GARCÍA Bueno, Marco Cesar, RÍOS Granados, Gabriela, “Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: la capacidad contributiva, la igualdad y la proporcionalidad tributaria,” en FERRER Mac-Gregor, Eduardo, ZALDÍVAR Lelo de Larrea, Arturo (Coords.), *La ciencia del derecho procesal constitucional. Estudios en homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho*, t. XII, ministerio público, contenciosos administrativo y actualidad jurídica, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2008, p. 448.

⁵⁰³ FERRO Veiga, José Manuel, *Aspectos legales sobre el delito fiscal. La investigación patrimonial y el blanqueo de capital: radiografía de las tramas y de la delincuencia organizada nacional y transnacional*, Editorial Club Universitario, Alicante, 2011, p. 15.

⁵⁰⁴ FLORES Zavala, Ernesto, “Infracciones tributarias y sus sanciones,” en *Memoria de las X Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario*, Quito, 1981, p. 278.

⁵⁰⁵ MORATO Miguel, Luis Carlos, “El régimen sancionador tributario,” en DE LUIS, Félix, URÍA, Francisco (Coords.), *El sistema fiscal español y las entidades y operaciones financieras. Estudios en homenaje a Enrique Piñel*, La Ley, Madrid, 2006, p. 256.

El *iuspuniendi* del Estado puede resolverse en sede judicial o en sede administrativa.⁵⁰⁶ Por lo tanto cuando el contribuyente comete un ilícito tributario, la conducta puede dar lugar a una infracción tributaria por el incumplimiento que finalmente es una sanción o si se amerita una sanción de tipo penal, pero el ilícito tributario se determina por el procedimiento sancionador aunque puede concurrir si se persigue la responsabilidad penal con la vía judicial.

Para el estudio adecuado de las infracciones y sanciones tributarias es menester comprender que la potestad sancionadora se encuentra regida por un conjunto de principios. Las infracciones y delitos tributarios se tipifican y se sancionan en lo dispuesto por el título IV del Código Fiscal de la Federación denominado De las Infracciones y Delitos Fiscales.

Es también parte integral potestad sancionadora tributaria determinar las causas eximentes de responsabilidad para los transgresores. Se encuentran en el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación y son circunstancias que eximen de responsabilidad al contribuyente porque sencillamente la acción u omisión no causa responsabilidad por infracción tributaria, en el artículo 73 se encuentra una de ellas: “No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito.”⁵⁰⁷

Es pertinente procurar avanzar en el estudio de los medios de defensa del régimen sancionador del derecho tributario no solo enfocados en la vía judicial, sino fomentando el sometimiento de las autoridades tributarias a la ley y a la constitución, salvaguardando los derechos humanos del contribuyente durante el procedimiento administrativo, podrá rendir frutos para mejorar la relación jurídico-tributaria entre el contribuyente y la administración, por ello hacemos nuestras la preocupación que externa RÍOS GRANADOS: “Por otro lado, la autoridad hacendaria

⁵⁰⁶ *Ibidem.*, p. 256.

⁵⁰⁷ Artículo 73, *Código Fiscal de la Federación*, *op. cit.*

ha sostenido que existe un abuso del empleo del juicio de amparo por parte de los abogados fiscalistas.”⁵⁰⁸

A continuación se adjunta un criterio judicial en el que se hace referencia a respetar el derecho de audiencia con posterioridad a la sanción económica.

MULTAS FISCALES. TRATÁNDOSE DE LAS PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 82 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EL DERECHO DE AUDIENCIA PUEDE OTORGARSE CON POSTERIORIDAD A SU IMPOSICIÓN.

El citado precepto dispone que a quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes, documentación, avisos o información o no expidan las constancias a que se refiere el artículo 81 del Código Fiscal de la Federación, se impondrán las multas señaladas en sus diferentes fracciones e incisos. Por otra parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que las obligaciones formales que el mencionado Código impone a los particulares están estrechamente vinculadas con el pago de las contribuciones, ya que aquéllas constituyen deberes establecidos en interés de la tributación, en tanto que permiten a las autoridades fiscales, entre otras cuestiones, conocer la capacidad contributiva de los gobernados y, en consecuencia, determinar sus obligaciones sustantivas. En ese sentido, en la imposición de las multas previstas en los incisos y fracciones del indicado artículo 82 no rige el derecho de previa audiencia, pues las infracciones que prevé se vinculan directamente con la obligación de pagar las contribuciones que el Estado impone imperativa y unilateralmente, por lo que el derecho fundamental dispuesto en el segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se respeta si el

⁵⁰⁸ RÍOS Granados, Gabriela, “Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31, fracción IV, constitucional, y de las convenciones internacionales sobre derechos humanos, *op. cit.*, p. 64.

particular es escuchado en su defensa con posterioridad a la imposición de la sanción económica.⁵⁰⁹

El criterio judicial que a continuación se adjunta permite observar una apreciación de que al fijar las contribuciones el legislador debe tomar en cuenta el derecho al mínimo vital con sus implicaciones en materia tributaria, lo colocamos en este capítulo dado que contribuir también implica responsabilidades, por lo que la gestión de los impuestos debe fomentar que las personas cumplan con sus obligaciones tributarias atendiendo a capacidad contributiva de las personas:

DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SUS ALCANCES EN MATERIA TRIBUTARIA. Existen diversas acepciones de lo que debe entenderse por derecho al mínimo vital en el ámbito tributario, sin que exista una posición unánime al respecto. Sin embargo, puede apreciarse una misma postura en cuanto a la forma en la que ese derecho, como derivación del principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, busca resguardar los signos de capacidad económica -mas no contributiva, en tanto no resulta idónea para tal fin- destinados a satisfacer necesidades primarias, de manera que en tanto se supere ese nivel mínimo, la auténtica capacidad contributiva del causante impone la necesidad de aportar al sostenimiento de los gastos públicos, en cumplimiento a la obligación establecida en el precepto referido. En ese sentido, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que el derecho al mínimo vital se configura, desde el punto de vista tributario, como una proyección del principio de proporcionalidad tributaria y entraña una garantía de las personas, por virtud del cual el legislador, al diseñar el objeto de las contribuciones e identificar la capacidad idónea para contribuir, debe respetar un umbral libre o aminorado de tributación, según sea el caso, correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas, en el cual le está

⁵⁰⁹ Tesis: 2a. LXIX/2012 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 1, I. XI, agosto de 2012, p. 1007.

vedado ejercer sus facultades por no estar legitimada constitucionalmente la imposición de gravámenes sobre ese mínimo indispensable, es decir, un derecho por cuya virtud las personas no serán llamadas a contribuir en tanto no satisfagan sus necesidades más elementales, correlativo al deber del legislador de respetar este límite.⁵¹⁰

7. Infracciones fiscales

En el artículo 70 del Código Fiscal se encuentra el fundamento legal de las multas fiscales, aunque no se brinda una definición legal específica de infracción: “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 de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.”⁵¹¹ De manera puntual se observa en este precepto que la ley admite la determinación de las sanciones a través de la vía administrativa por las autoridades fiscales y por la vía pena, como sostuvo RÍOS GRANADOS.⁵¹²

En el segundo párrafo del artículo 70 se encuentra la disposición legal relativa a la infracción por incumplimiento del pago de las multas en las fechas que determinen las disposiciones fiscales. La autoridad fiscal tiene la facultad de actualizar el monto de las mismas desde el mes en el que el pago estaba ordenado y hasta el mes en el que se efectúe, remite al artículo 17 del Código Fiscal.⁵¹³ Cuando la multa aplicable a una misma conducta infraccionada, sea modificada posteriormente mediante reforma al precepto legal que la contenga, las autoridades fiscales aplicaran la multa que resulte menor entre la existente en el momento en que se cometió la infracción y la multa vigente en el momento de su imposición. En el citado precepto legal se establece que el monto de las multas y

⁵¹⁰ Tesis: P. VIII/2013 (9a.), Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, t. I, l. 1, diciembre de 2013, p.138.

⁵¹¹ Artículo 70, *Código Fiscal de la Federación, op., cit.*

⁵¹² RÍOS Granados, Gabriela, “Las infracciones tributarias en el sistema tributario mexicano,” *op. cit.*, pp. 1165-1186.

⁵¹³ Artículo 70, *Código Fiscal de la Federación, op., cit.*

cantidades en moneda nacional establecidas en la ley aduanera se actualizarán conforme a las disposiciones establecidas en el artículo 17-a de este código, relativas a la actualización de cantidades en moneda nacional que se establecen en este ordenamiento.⁵¹⁴

La disposición contenida en el cuarto párrafo es particularmente importante para efectos de las multas por infracciones a las disposiciones fiscales, entre las cuales se contempla por supuesto el incumplimiento de las obligaciones tributarias, principales y accesorias. Así se interpreta en base al párrafo primero del propio artículo 70.⁵¹⁵ Así las cosas en el cuarto párrafo el Código Tributario establece en relación a la determinación de los montos máximos y mínimos de las multas que el capítulo relativo a las infracciones del Código Fiscal establece en por cientos o en cantidades determinadas entre una mínima y otra máxima, por lo que para los contribuyentes que tributen como personas físicas, fundamentado en el título cuarto de la ley del impuesto sobre la renta, en el capítulo segundo relativo a ingresos por actividades empresariales y profesionales, en la sección segunda reguladora del régimen de incorporación fiscal una reducción de un 50% , con la excepción de que por ley se establezca una multa inferior para esa clase de contribuyentes.⁵¹⁶

Esta disposición es importante porque refleja una orientación del principio de proporcionalidad del legislador, si se considera que la clase de contribuyentes que tributen bajo el régimen de incorporación fiscal como personas físicas por ingresos de actividades empresariales y profesionales se encuentran en una situación de desventaja frente a la autoridad fiscal y frente a las empresas que tributan como personas morales toda vez que si recordamos el precepto legal del artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se trata de una clase de contribuyentes que realizan actividades empresariales, enajenación de bienes o prestación de

⁵¹⁴ Artículo 17, *Código Fiscal de la Federación, op., cit.*

⁵¹⁵ “Artículo 70. 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 de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.” *Ídem.*

⁵¹⁶ *Ídem.*

servicios que no requieren de título profesional, el segundo elemento es que los ingresos obtenidos por la realización de dichas actividades no sobrepase en el ejercicio inmediato anterior fiscal la cantidad de dos millones de pesos.

También se admite que personas físicas en copropiedad puedan acceder a ese beneficio según el artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta las personas físicas que realicen actividades profesionales, en este punto se encuentra una redacción oscura en el artículo quizás debida a la premura del legislador pues en el primer párrafo del artículo en comento se contemplan separadamente actividades empresariales, enajenación de bienes y prestación de servicios. Al igual que en el primer párrafo el legislador coloca una excepción a la regla, consistente en que los ingresos, sin incluir deducciones tampoco excedan en el ejercicio inmediato fiscal anterior de la cantidad de dos millones de pesos, además en el citado párrafo el ingreso individual para cada copropietario: “le corresponda a cada copropietario por dicha copropiedad, sin deducción alguna, adicionado de los ingresos derivados de ventas de activos fijos propios de su actividad empresarial del mismo copropietario, en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido del límite a que se refiere el primer párrafo de este artículo.”⁵¹⁷

El pago de las multas se efectuará en los términos que mandata el artículo 20 del Código Fiscal.

En el artículo 70-A del Código Fiscal el legislador contempla un conjunto de beneficios que el infractor puede solicitar si las autoridades fiscales por medio de sus facultades de comprobación determinen omisión total o parcial del pago de las contribuciones, pero si estas infracciones no afectan a contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas. Este beneficio consistente en una reducción solo procede en los siguientes casos: a) multas firmes o que sean consentidas por el infractor y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación, b) multas determinadas por el propio contribuyente. Para poder acceder a este beneficio obviamente el infractor deberá declarar bajo protesta de

⁵¹⁷ Artículo 111, *Ley del Impuesto sobre la Renta, op., cit.*

decir verdad que cumple con un conjunto de requisitos que se enlistan en el artículo 70-A:⁵¹⁸

- a) Haber cumplido con presentar: “los avisos, declaraciones y demás información que establecen las disposiciones fiscales, correspondientes a sus tres últimos ejercicios fiscales.”
- b) En el supuesto legal de que las facultades ejercen sus facultades de comprobación en los tres últimos ejercicios fiscales del contribuyente, no se determinen: “diferencias a su cargo en el pago de impuestos y accesorios superiores al 10%, respecto de las que hubiera declarado o que se hubieran declarado pérdidas fiscales mayores en un 10% a las realmente sufridas.”
- c) Que el contribuyente haya cumplido con los requerimientos solicitados por las autoridades fiscales en los tres últimos ejercicios fiscales.
- d) Que el contribuyente no haya incurrido en las agravantes dispuestas en el artículo 75 del Código Fiscal en el momento en el que las autoridades fiscales determinen la aplicación de la multa. Este supuesto legal es muy importante porque se integra como un elemento del procedimiento sancionador tributario, con ello podemos advertir que la autoridad fiscal está sujeta a cumplir con las reglas de un proceso, así como el contribuyente, lo cual genera un vínculo jurídico-tributario de clase procedimental.
- e) No estar sujeto al ejercicio de una o varias acciones penales; por delitos previstos en la legislación fiscal o no haber sido condenado por delitos fiscales. Aunque es cierto que el delito tributario se configura como una institución del derecho tributario aceptada generalmente y que debe ser sancionada no solamente mediante medidas pecuniarias, lo cierto es que en el proceso de investigación de la infracción tributaria, privar al contribuyente de un beneficio sin que se demuestre lo contrario puede constituir una violación al principio de presunción de inocencia, lo idóneo sería separar ambos supuestos.

⁵¹⁸ Artículo 70-a, *Código Fiscal de la Federación, op., cit.*

- f) Que el contribuyente no haya solicitado durante los últimos tres años el pago a plazo de contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.⁵¹⁹

En el tercer párrafo del artículo 70-A, podemos observar las etapas del procedimiento de investigación de las autoridades fiscales para proceder a la verificación si el infractor cumple con los requisitos planteados, para lo cual estas podrán requerir al infractor, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la fecha en que hubiera presentado la solicitud a que se refiere este artículo, los datos, informes o documentos que la autoridad fiscal considere necesarios, no olvidemos que se trata de una autoridad administrativa que cuenta con discrecionalidad sin embargo, en este artículo también se observa un patrón que atestigua una mayor vinculación de la autoridad administrativa a la ley, para lo cual es fundamental reforzar el procedimiento investigador tributario en todas sus manifestaciones. Volviendo a lo que nos ocupa en este párrafo si las autoridades fiscales consideran que el infractor debe cumplir con la presentación de documentos, esta deberá requerir al infractor a presentarlos, para lo cual se establece un plazo máximo de quince días para que el infractor cumpla con lo solicitado por las autoridades fiscales, en el artículo se apercibe de que en el supuesto de que el infractor no presente las documentaciones que le requiera la autoridad fiscal, la reducción, es decir el beneficio tutelado por el artículo no será procedente. En el artículo en comento se menciona que no se considera que las autoridades inician el ejercicio de sus facultades de comprobación en el momento en el que soliciten los datos, informes y documentos en comento, sino que el procedimiento se considera como iniciado en cualquier momento, aunque el artículo no lo reitera se infiere que es en virtud de la naturaleza administrativa del órgano fiscal. Aunque ese aspecto pudiera calificarse de represivo, antes bien, es deseable y prudente para salvaguardar la seguridad jurídica del contribuyente que las facultades de comprobación se encuentren esmeradamente enmarcadas en la legislación, lo cual podría también servir como un elemento persuasivo para los

⁵¹⁹ Artículo 70-A, *Código Fiscal de la Federación, op., cit.*

contribuyentes y concederles una seguridad jurídica en el desenvolvimiento del procedimiento administrativo destinado a la aplicación de la multa.⁵²⁰

Los beneficios para el infractor en el pago de las multas como son denominados en las fracciones del artículo 70-A consisten en reducciones al monto de las multas por la infracción a las disposiciones fiscales en 100% y en la aplicación de la tasa de recargos por prórroga.⁵²¹ La reducción de la multa y la aplicación de la tasa de recargos a que se refiere este artículo, se encuentran condicionadas a que el adeudo se pague durante los 15 días siguientes en las oficinas autorizadas por las autoridades fiscales.

Cabe mencionar que esta etapa no constituye instancia y las resoluciones emitidas por la autoridad fiscal en estos supuestos no podrán ser impugnadas por lo particulares. A nuestro juicio consideramos que desde el enfoque del derecho administrativo no es equivocado la intención del legislador de no judicializar excesivamente las controversias que surjan de las resoluciones de la autoridad fiscal, sin embargo, sería deseable inscribir esta etapa dentro de un procedimiento sancionador tributario más delimitado, dado que por la clase de multas en las que es procedente esta reducción, estaríamos ante una acuerdo consensual entre el infractor y las autoridades fiscales.

En el artículo 73 del Código Fiscal el legislador contempló la no procedencia de las multas en los siguientes supuestos: a) Cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales y b) cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito.⁵²² No se considera cumplimiento espontáneo de las obligaciones fiscales ocurren los siguientes supuestos: a) Que las autoridades fiscales descubran la omisión, b) Si el contribuyente corrige la omisión de forma posterior al momento en que las autoridades fiscales le notifiquen de una orden de visita domiciliarias, requerimiento o gestión que sea en relación a la comprobación del

⁵²⁰ Artículo 70-A, *Código Fiscal de la Federación, op., cit.*

⁵²¹ *Ídem.*

⁵²² Artículo 73, *Ibidem.*

cumplimiento de las disposiciones fiscales y c) Si el contribuyente subsana la omisión de sus estados financieros formulados por contador público ante el Servicio de Administración Tributaria en las contribuciones que se observen en el dictamen que fueron omitidas, con posterioridad a los diez días siguientes.⁵²³

Aun cuando no se pueda enmarcar el cumplimiento de forma espontánea de la obligación fiscal, en el artículo 73 se dispone que cuando los funcionarios, empleados públicos, notarios o corredores omitan el pago de una contribución que a ellos les corresponda determinar, los accesorios serán, a cargo exclusivamente de ellos, por lo que a los contribuyentes sólo se les obligará a pagar las contribuciones omitidas. Pero si el contribuyente diere datos inexactos o falsos a quien le corresponda determinar la contribución de forma que ocasionen la comisión de la infracción, entonces a los contribuyentes si les corresponde hacerse cargo accesorios.⁵²⁴

En materia de condonación de multas el artículo 74 del Código Fiscal fundamenta la facultad de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público para condonar hasta el 100% las multas por infracción a las disposiciones fiscales y aduaneras, así como las determinadas por el propio contribuyente, estas multas deberán ser multas firmes, y actos administrativos conexos no deben ser materia de impugnación. En el artículo se menciona que al Servicio de Administración Tributaria le corresponderá establecer reglas de carácter general, así como los requisitos y supuestos que permitan la procedente de la condonación y forma y plazos para el pago de la parte no condonada.⁵²⁵

Así las cosas, la solicitud de condonación de multas que señala el artículo 74, no constituye instancia y las resoluciones que dicte la Secretaria de Hacienda y Crédito público al respecto no pueden ser impugnadas por los medios de defensa del Código Fiscal. Cuando se realice la solicitud condonación entonces el procedimiento administrativo de ejecución se suspenderá, pero sólo si así se pide

⁵²³ Artículo 73, *Código Fiscal de la Federación, op., cit.*

⁵²⁴ *Ídem.*

⁵²⁵ Artículo 74, *Ibidem.*

y se garantiza el interés fiscal. En efecto el procedimiento administrativo de ejecución se suspende, pero esta norma es contraria a la seguridad jurídica del contribuyente, pues si la solicitud de condonación procede el procedimiento administrativo de ejecución continuará su curso y dado que las resoluciones de condonación de este artículo no pueden ser impugnadas porque no constituyen instancia.⁵²⁶

En el artículo 75, se encuentran tipificadas las agravantes de las infracciones a las disposiciones fiscales y de comercio exterior, estas agravantes constituyen elementos para que las autoridades fiscales funden y motiven sus resoluciones:

Son agravantes por reincidencia, cuando se trate de infracciones que conlleven a la omisión en el pago de contribuciones, sean estas además retenidas o recaudadas, esto durante la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de esa infracción, y con infracciones que tengan como consecuencia que no impliquen omisión en el pago de contribuciones, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor. El agravante por reincidencia se considera únicamente durante los últimos cinco años.⁵²⁷

Son agravantes en la comisión de infracción: a) Emplear documentos falsos o en los que hagan constar operaciones inexistentes, b) Utilizar, sin derecho, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir el importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones, c) Llevar dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, d) Usar dos o más libros sociales similares con distinto contenido, e) Destruir, ordenar o permitir la destrucción total o parcial de la contabilidad, f) Que el contribuyente incurra en microfilmear o grabar en discos ópticos o en cualquier otro medio autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público documentación o información para efectos fiscales incumpliendo con los requisitos que instituyen las reglas generales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

⁵²⁶ Artículo 74, *Código Fiscal de la Federación, op., cit.*

⁵²⁷ Artículo 75, *Código Fiscal de la Federación, op., cit.*

Este agravante cuanta con una excepción posible solo si los documentos microfilmados o grabados en discos ópticos o en cualquier otro medio de autorizados, que no cumpla con las disposiciones fiscales, no tenga valor probatorio y g) Si el contribuyente difunde o hace uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes perjudicando su posición competitiva.⁵²⁸

También es agravante que el contribuyente omita en el entero de las contribuciones retenciones o recaudaciones de los contribuyentes.⁵²⁹ Es agravante la comisión de la infracción de forma continuada.⁵³⁰

En la fracción V del artículo 75 se establece que cuando por un acto o una omisión se incumplan varias disposiciones fiscales de carácter forma la las que correspondan varias multas, solo se aplicará la infracción que tenga la multa mayor. Además si por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales que establezcan obligaciones formales omitiendo total o parcialmente el pago de contribuciones, si corresponden varias multas solo se aplicará la infracción que tenga la multa mayor. En caso de presentación de declaraciones o avisos cuando por diferentes contribuciones se deba presentar una misma forma oficial, omitiendo hacer la presentación o declaración solo por alguna de las contribuciones, entonces será aplicable una multa por cada contribución no declarada u obligación no cumplida.⁵³¹

Otro de los aspectos que convergen para que las autoridades fiscales fundamenten y fijen sus resoluciones se encuentra en la fracción VI del artículo 76, que mandata de que si la multa se paga dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surte efectos la notificación al infractor de la resolución, procede una reducción de la multa en un 20% del monto, no es necesario que la autoridad dicte una nueva resolución. Esta disposición no procede en materia aduanera ni en el

⁵²⁸ Artículo 75, Código Fiscal de la Federación, *op.*, *cit.*

⁵²⁹ *Ídem.*

⁵³⁰ *Ídem.*

⁵³¹ *Ídem.*

caso de que se presente el supuesto de disminución de la multa previsto en el séptimo párrafo del artículo 76 y en el artículo 78 del Código Fiscal.⁵³²

En el artículo 76 se contempla que si el infractor comete una o varias infracciones que originen la omisión total o parcial del pago de contribuciones así como de las retenidas o recaudadas, con excepción de contribuciones al comercio exterior, y estas omisiones sean descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, procede la aplicación de una multa del 55% al 75% de las contribuciones que fueron omitidas.⁵³³ En el artículo 76 se contiene el fundamento legal para la aplicación de una sanción pecuniaria se trata de una infracción por devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidos o en cantidad menor a lo que corresponda, a esta infracción le corresponderán las multas establecidas por el artículo 76. Las multas aplicables serán calculadas sobre el monto del beneficio indebido.⁵³⁴ También constituye infracción declarar pérdidas fiscales mayores a las verdaderamente sufridas, siendo aplicable una multa del 30% al 40% de la diferencia que derive de la pérdida que se declaró y de la pérdida real. Si el contribuyente no tuviere hasta ese momento la oportunidad de disminuirla no le será aplicable ninguna multa. Si la diferencia mencionada no se disminuyere teniendo oportunidad para hacerlo, en ese supuesto no se aplicará multa, para no aplicar las multas en estos dos supuestos se requiere presentar la declaración complementaria que corrija la pérdida que se declaró.⁵³⁵ También constituye infracción disminuir pérdidas fiscales improcedentes que generen omitir contribuciones.⁵³⁶

Por lo que concierne en infracciones específicamente individualizadas para quienes tributan como personas físicas. El artículo 76 dispone que si las personas físicas omiten el pago de contribuciones debido al incumplimiento de las obligaciones previstas en los artículos 90, octavo párrafo, tratándose de personas

⁵³² Artículo 75, *Código Fiscal de la Federación, op., cit.*

⁵³³ Artículo 76, *Ibidem.*

⁵³⁴ *Ídem.*

⁵³⁵ *Ídem.*

⁵³⁶ *Ídem.*

físicas con residencia en el país pero que cambien de residencia durante un año a otro país, a estos se les considerarán los pagos provisionales efectuados como pago definitivo del impuesto y no podrán presentar declaración anual, de manera que están omitiendo el pago de contribuciones, y el segundo supuesto que en este artículo se señala en el artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta tratándose de empresas multinacionales, las multas en ambos supuestos consistirán en 50%, menor a las multas que resulte por las infracciones que tipifican los tres primeros párrafos del artículo 76.⁵³⁷

La redacción del párrafo en el que se individualizan las multas a los contribuyentes que sean empresas multinacionales y personas con residencia en México que cambien su residencia durante un año a otro país, nos parece una medida legal equivocada que más que incentivar desincentiva el ejercicio fiscal de estos y les deja en desventaja, sobre todo si prestamos atención a que en el artículo 77 del Código Fiscal se encuentran tres reglas relativas a la fijación de los aumentos a las multas establecidas por las infracciones señaladas en el artículo 76:

- a) 20% a un 30% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cada vez que el infractor haya reincidido o cuando se trate del agravante señalado en la fracción IV del artículo 75 de este Código.
- b) De un 60% a un 90% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cuando en la comisión de la infracción se dé alguna de los agravantes señalados en la fracción II del artículo 75 de este Código.
- c) De un 50% a un 75% del importe de las contribuciones retenidas o recaudadas y no enteradas, cuando se incurra en la agravante a que se refiere la fracción III del artículo 75 de este Código.⁵³⁸

Se trata de una disposición fiscal represiva ya que vincula a las agravantes del artículo 75 sin hacer mención a las situaciones particulares de quienes tributen como personas físicas en los supuestos en los que el Código Fiscal les ha

⁵³⁷ Artículo 76, *Código Fiscal de la Federación, op., cit.*

⁵³⁸ Artículo 77, *Ibíd.*

individualizado la multa. Y más aún si en el último párrafo del artículo 76 de la legislación tributaria en comento, solo se le brinda un trato preferencial en materia de aumento de multas a los infractores que se tipifiquen en los párrafos primero, segundo y tercero del artículo. Tratándose de los casos comprendidos en los párrafos primero, segundo y tercero del artículo 76, y todavía así deja un margen de discrecionalidad muy amplio para la autoridad fiscal pues esta determinará el aumento de las multas aún después de que el infractor haya pagado las multas. Por lo que parece un párrafo que atrapa en un estado de indefensión a los infractores a los que se supone desea controlar en lo relativo al aumento de multas, pues lo deja a expensas de la discrecionalidad de la autoridad fiscal. Lo recomendable sería que desde la aplicación de la multa se determine el aumento, pues el derecho fiscal es de exacta aplicación.

En el artículo 78 se contemplan las multas relativas a la omisión contribuciones causadas por error aritmético en las declaraciones, dado que este artículo es aplicable para quienes tributen como personas físicas es importante atender que la multa consistirá de un 20% al 25% de las contribuciones omitidas. Además se contempla una reducción a la mitad, procedente si las contribuciones se pagan junto con sus accesorios, dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación de la diferencia resultante. Para aplicar la reducción no es requerida resolución de la autoridad administrativa.⁵³⁹

En el artículo 81, se encuentra el listado de aquellas infracciones relacionadas con:

- a) La obligación de pago de las contribuciones;
- b) Obligación de presentación de declaraciones; solicitudes, documentación, avisos, información o expedición de constancias;
- c) Obligación de ingreso de información a través de la página de internet del servicio de administración tributaria.⁵⁴⁰

⁵³⁹ Artículo 78, *Código Fiscal de la Federación, op., cit.*

⁵⁴⁰ Artículo 81, *Ibidem.*

- d) Constituye infracción no cumplir con la obligación de presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos o las constancias que exijan las disposiciones fiscales, u omitir hacerlo a través de los medios electrónicos señalados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales. Incumplir con los requerimientos de las autoridades fiscales para presentar alguno de los documentos o medios electrónicos, incumplirlos fuera de los plazos señalados en los requerimientos. En efecto esta infracción es aplicable para las personas físicas que tributan el impuesto sobre la renta.⁵⁴¹
- e) Es infracción también presentar “las declaraciones, las solicitudes, los avisos, o expedir constancias, incompletos, con errores o en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, o bien cuando se presenten con dichas irregularidades, las declaraciones o los avisos en medios electrónicos.”⁵⁴²
- f) También constituye infracción no cumplir con pagar las contribuciones en el plazo que corresponda según las disposiciones fiscales, ello si trata de contribuciones que no sean determinables por los contribuyentes, con la excepción de que el pago se efectúe de forma espontánea.⁵⁴³
- g) Constituye infracción fiscal cuando no se efectúen “en los términos de las disposiciones fiscales los pagos provisionales de una contribución.”⁵⁴⁴
- h) Constituye infracción el que no se proporcione la información de las personas a las que les hubiera entregado cantidades en efectivo por concepto de subsidio para el empleo de conformidad con las disposiciones legales que regulan ese concepto o si se presenta la información fuera del plazo correspondiente.⁵⁴⁵
- i) También constituye infracción fiscal el que no se presente el aviso de cambio de domicilio o si se presenta fuera de los plazos correspondientes,

⁵⁴¹ Artículo 81, Fracción I., *Código Fiscal de la Federación, op., cit.*

⁵⁴² Artículo 81, Fracción II., *Ibidem.*

⁵⁴³ Artículo 81, Fracción III, *Ibidem.*

⁵⁴⁴ Artículo 81, Fracción IV, *Ibidem.*

⁵⁴⁵ Artículo 81, Fracción V, *Ibidem.*

con la excepción de que el cambio de domicilio se presente de forma espontánea.⁵⁴⁶

- j) Constituye infracción “no presentar la información manifestando las razones por las cuales no se determina impuesto a pagar o saldo a favor, por alguna de las obligaciones que los contribuyentes deban cumplir de conformidad con lo dispuesto por el artículo 31, sexto párrafo de este Código.”⁵⁴⁷
- k) No proporcionar la información a que se refiere el artículo 20, décimo primer párrafo de este Código, en los plazos que establecen las disposiciones fiscales.⁵⁴⁸
- l) No cumplir, en la forma y términos señalados, con lo establecido en la fracción IV del artículo 29 de este Código.
- m) No presentar la declaración informativa de las operaciones efectuadas con partes relacionadas residentes en el extranjero durante el año de calendario inmediato anterior, de conformidad con los artículos 76, fracción X y 110, fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o presentarla incompleta o con errores.
- n) No proporcionar la información relativa del interés real pagado por el contribuyente en el ejercicio de que se trate por créditos hipotecarios, en los términos de la fracción IV del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- o) No cumplir con la obligación a que se refiere la fracción IV del artículo 98 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- p) No proporcionar o proporcionar de forma extemporánea la documentación comprobatoria que ampare que las acciones objeto de la autorización a que se refiere el artículo 161 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no han salido del grupo de sociedades o no presentar o presentar en forma extemporánea la información o el aviso a que se refieren los artículos 262, fracción IV y 269 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

⁵⁴⁶ Artículo 81, Fracción VI, Código Fiscal de la Federación, op., cit.

⁵⁴⁷ Artículo 81, Fracción VII, *Ibidem*.

⁵⁴⁸ *Ídem*.

- q) No proporcionar la información a que se refieren los artículos 76, fracción XV, 82, fracción VII, 110, fracción VII, 118, fracción V y 128 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o presentarla en forma extemporánea.
- r) No ingresar la información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria estando obligado a ello; ingresarla fuera de los plazos establecidos en las disposiciones fiscales, o bien, no ingresarla de conformidad con las reglas de carácter general previstas en el artículo 28, fracción IV del Código, así como ingresarla con alteraciones que impidan su lectura.⁵⁴⁹

MULTAS FISCALES. EL ARTÍCULO 82 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LAS ESTABLECE ENTRE UN MONTO MÍNIMO Y UNO MÁXIMO, NO ES INCONSTITUCIONAL. El artículo citado, en sus distintas fracciones e incisos, al prever un monto mínimo y uno máximo en la imposición de las multas que corresponden a quienes cometan las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes, documentos, avisos o información, así como de expedir las constancias a que se refiere el diverso numeral 81 del Código Fiscal de la Federación, no es contrario al artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues ello se traduce en un límite que obliga a la autoridad fiscal sancionadora a razonar las peculiaridades de cada caso, permitiendo con ello su individualización; lo anterior encuentra apoyo en la jurisprudencia P./J. 102/99 sustentada por el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: "MULTAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN EN PORCENTAJES DETERMINADOS ENTRE UN MÍNIMO Y UN MÁXIMO, NO SON INCONSTITUCIONALES."⁵⁵⁰

A continuación se adjunta un criterio judicial sobre la garantía de previa audiencia, se determina que cuando se impongan multas fiscales no es necesario tener una audiencia previa con el contribuyente para notificarle puesto que la multa se aplica

⁵⁴⁹ Artículo 81, *Código Fiscal de la Federación, op., cit.*

⁵⁵⁰ Tesis: 2a./J. 96/2012 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 2, I. XII, septiembre de 2012, p.581.

porque el infractor incumplió con su obligación fiscal es una consecuencia de ello, remite al derecho de audiencia con el que este cuenta con posterioridad al acto:

MULTAS FISCALES. TRATÁNDOSE DE LAS IMPUESTAS POR EL INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS, TANTO FORMALES COMO SUSTANTIVAS, NO RIGE LA GARANTÍA DE PREVIA AUDIENCIA. Tratándose de las multas fiscales impuestas por la comisión de infracciones vinculadas directamente tanto con la obligación de pagar las contribuciones que el Estado impone de manera imperativa y unilateral (obligaciones sustantivas), como con la relativa a los medios de control en la recaudación, cuyo objeto es facilitar la gestión tributaria (obligaciones formales), no rige la garantía de previa audiencia contenida en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que los particulares pueden ser escuchados en su defensa con posterioridad al acto de autoridad. Lo anterior es así, pues conforme a las ejecutorias emitidas por el Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de las que derivó la jurisprudencia 110, publicada en la página 141 del Tomo I, Materia Constitucional, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2000, con el rubro: "AUDIENCIA, GARANTÍA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA, NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA.", la referida excepción se justifica porque la facultad económica coactiva constituye una atribución del fisco que le permite hacer efectivos los créditos a favor de la hacienda pública, por lo cual, la subsistencia del Estado y sus instituciones debe prevalecer frente al derecho de los particulares a ser escuchados antes del acto de autoridad, máxime que éste puede impugnarse mediante los recursos y juicios procedentes. De ahí que si las multas fiscales son actos derivados de la mencionada facultad económica estatal, la garantía de audiencia se respeta si con posterioridad a la cuantificación de la sanción los contribuyentes son escuchados en su defensa, lo cual se cumple en tanto que tienen un plazo de cuarenta y cinco días para promover el recurso de revocación ante la misma autoridad, o el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, para

desvirtuar los hechos que se les imputan como omitidos (la contribución o la formalidad exigida) antes de que inicie el procedimiento administrativo de ejecución.⁵⁵¹

A continuación se adjunta un criterio judicial sobre la fundamentación de las multas:

MULTA POR CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES EN VIRTUD DE REQUERIMIENTO PREVIO DE LA AUTORIDAD FISCAL. SU FUNDAMENTACIÓN.

Conforme al artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, el contribuyente que incurra en alguna de las infracciones tipificadas por el artículo 81, fracción I, de dicho ordenamiento, por haber omitido el cumplimiento de alguna de las obligaciones fiscales, no podrá ser sancionado en tanto cumpla voluntariamente con dicha obligación; esto es, para que el cumplimiento sea voluntario no debe mediar requerimiento de la autoridad exactora, pues éste tiene como efecto eliminar toda posibilidad de cumplir voluntariamente la obligación omitida y de concretar la exigencia de cumplimiento dentro del plazo en él establecido. Por tanto, si la autoridad requiere al contribuyente para que dentro de un plazo perentorio cumpla con la obligación omitida, ello no impide que, con fundamento en el artículo 82, fracción I, inciso d), en relación con su inciso a), del citado ordenamiento legal, imponga la multa correspondiente, pues lo que se sanciona es una omisión ya configurada por no haber presentado oportunamente la declaración relativa. De ahí que de la interpretación sistemática de los preceptos relativos, se concluye que si la autoridad exactora impone la multa señalando que lo hace por haber mediado requerimiento, ello significa que el cumplimiento de la obligación no fue

⁵⁵¹ Tesis: 1a./J. 62/2011, Novena Época, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXXIV, julio de 2011, p.138.

voluntario y en tal supuesto la multa impuesta tiene, por ese motivo, la debida fundamentación legal.⁵⁵²

El siguiente criterio es muy importante porque declara que el artículo 76, fracción I del Código Fiscal viola el artículo 22 de la constitución que reconoce que toda pena, la multa es finalmente eso deberá ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico afectado.⁵⁵³

MULTA. EL ARTÍCULO 76, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL PREVER QUE EL MONTO DE AQUÉLLA SE DETERMINARÁ CON BASE EN LA CONTRIBUCIÓN ACTUALIZADA, VIOLA EL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003). El citado precepto legal, al prever que cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones - incluyendo las retenidas o recaudadas- y ello sea descubierto por las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades, se impondrá una multa del 50 por ciento de las contribuciones omitidas actualizadas cuando el infractor las pague junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución omitida, viola el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior es así, ya que los elementos considerados para fijar la multa son: 1) la conducta realizada por el infractor al dejar de enterar una contribución y 2) la inflación generada hasta el momento del cálculo para la imposición de la multa; por lo que tal mecanismo, al tomar como base la contribución omitida actualizada para determinar el monto de la multa, considera un elemento ajeno a la infracción cometida, es decir, la inflación, lo que se

⁵⁵² Tesis: 2a./J. 206/2010, Novena Época, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXXIII, febrero de 2011, p. 774.

⁵⁵³ Artículo 22, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, op., cit.*

traduce en una multa excesiva de las prohibidas por el citado precepto constitucional.⁵⁵⁴

A continuación se adjunta otro criterio judicial en el que se reitera la intención del constituyente en el artículo 22 constitucional:

MULTA. EL EFECTO DE LA CONCESIÓN DEL AMPARO CONTRA LA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 76, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, REFORMADO POR DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 20 DE JULIO DE 1992, DEBE SER PARA QUE SE CONSIDERE EL VALOR HISTÓRICO DE LA CONTRIBUCIÓN OMITIDA, SIN ACTUALIZACIÓN. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 2a./J. 128/2004, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XX, septiembre de 2004, página 224, con el rubro: "MULTA. LA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 76, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, REFORMADO POR DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 20 DE JULIO DE 1992, AL ESTABLECER SU CUANTÍA EN RELACIÓN CON LA CONTRIBUCIÓN ACTUALIZADA, VIOLA EL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.", determinó la inconstitucionalidad del artículo 76, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, al considerar que viola el artículo 22 constitucional al disponer que las multas por la comisión de una o varias infracciones originadas por la omisión total o parcial en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, cuando sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación, se aplicarán del 70% al 100% de las contribuciones omitidas, actualizadas. Por tanto, la concesión del amparo debe ser para el efecto de que la autoridad exactora imponga las

⁵⁵⁴ Tesis: 1a. XXX/2005, Novena Época, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXI, abril de 2005, p. 726.

multas considerando el valor de la contribución omitida sin actualización, esto es, sobre la base del valor histórico que tenía la contribución en la fecha en que se cometió la infracción.⁵⁵⁵

2.1 Sujetos que intervienen en las infracciones y sanciones tributarias

En el artículo 71 se determina la responsabilidad de las personas que incurran en la comisión de infracciones tributarias. Por lo tanto son responsables aquellas personas que realicen los supuestos que el capítulo relativo a las infracciones tipifica. Son infractoras aquellas personas que omitan cumplir con las obligaciones fiscales que se encuentren fundamentadas por disposiciones fiscales. También son responsables aquellas personas que incumplan con sus obligaciones fiscales en los plazos correspondientes.⁵⁵⁶

Por tratarse de los funcionarios que intervienen en la individualización de la relación jurídico tributaria, para efectos de responsabilidad de los funcionarios y empleados públicos, el Código Fiscal previene que aquellos que en el ejercicio de sus funciones conozcan de hechos u omisiones que generen o puedan traer como consecuencia una infracción a las normativas y regulaciones fiscales, deberán de hacerlo del conocimiento de la autoridad fiscal que sea competente para así no ser sujeto a responsabilidad, el plazo establecido por la ley es durante los quince días siguientes a la fecha en que los funcionarios estén apercibidos hechos y omisiones que deberá comunicar a la autoridad fiscal competente.⁵⁵⁷

8. Los delitos fiscales

⁵⁵⁵ Tesis: 2a./J. 3/2005 , Novena Época, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXI, febrero de 2005, p. 317.

⁵⁵⁶ Artículo 71, *Código Fiscal de la Federación, op., cit.*

⁵⁵⁷ Artículo 72, *Código Fiscal de la Federación, op., cit.*

El delito fiscal se diferencia de la infracción por los mecanismos de producción del delito por no: “existir diferencia entre los bienes jurídicos protegidos, y por ende, no hay contradicción ontológica entre el derecho tributario penal y el criminal.”⁵⁵⁸

El Código Fiscal no concede una definición legal del delito fiscal, pero a pesar de ello se infiere por el artículo 92, del mencionado código el fundamento de la responsabilidad penal por la comisión de delitos de clase fiscal. Como señalamos el artículo 92 es el fundamento legal para la procedencia penal de los delitos fiscales y le otorga la facultad a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público determinar la procedencia.⁵⁵⁹ Así se le legitima para que formule querellas, tratándose para efectos de los delitos tipificados en los preceptos legales 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, tiene la facultad para declarar que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los establecidos en los artículos 102 y 115. De estos preceptos legales solo nos enfocaremos en aquellos delitos fiscales que pudieren ser procedentes en relación con el impuesto sobre la renta para las personas físicas.

En el artículo 95, contienen los sujetos pasivos:

- I.- Concierten la realización del delito.
- II.- Realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley.
- III.- Cometan conjuntamente el delito.
- IV.- Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- V.- Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
- VI.- Ayuden dolosamente a otro para su comisión.

⁵⁵⁸ BARRERA Crespo, Boris, *El delito tributario: elementos constitutivos y circunstancias modificadoras*, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito, 2005., p. 14.

⁵⁵⁹ Artículo 91, *Código Fiscal de la Federación, op., cit.*

VII.- Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

VIII.- Tengan la calidad de garante derivada de una disposición jurídica, de un contrato o de los estatutos sociales, en los delitos de omisión con resultado material por tener la obligación de evitar el resultado típico.

IX.- Derivado de un contrato o convenio que implique desarrollo de la actividad independiente, propongan, establezcan o lleven a cabo por sí o por interpósita persona, actos, operaciones o prácticas, de cuya ejecución directamente derive la comisión de un delito fiscal.⁵⁶⁰

En el artículo 108, se establece que comete el delito de defraudación fiscal el sujeto que por medio de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución, obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. Para efectos de tipificar el delito en el artículo 108 se establece que la omisión total o parcial de alguna contribución comprende de forma indistinta los pagos provisionales, pagos definitivos o el impuesto del ejercicio.⁵⁶¹

En el artículo 108 también se dispone que el delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir de forma simultánea. Ya que en este numeral se encuentra una presunción aplicable a que se presume delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita.⁵⁶² A nuestro juicio esta disposición legal es coherente frente a objetivos más amplios que se entrecruzan en el derecho financiero y en los derechos tributarios dirigidos a combatir el lavado de dinero y delitos financieros apoyados en el marco de la OCDE organización internacional que ha destacado el Convenio de asistencia

⁵⁶⁰ Artículo 95, *Código Fiscal de la Federación, op., cit.*

⁵⁶¹ Artículo 108, *Código Fiscal de la Federación, op., cit.*

⁵⁶² *Ídem.*

judicial en materia penal entre los Estados miembros de la Unión Europea, que fue acordado en la ciudad de Bruselas el 29 de mayo del año 2000.⁵⁶³

En la definición doctrinal se encuentra el consenso en cuanto a la característica que dolosa que tiene el delito fiscal, particularmente en el fraude en materia tributaria: “El fraude en materia tributaria puede entenderse como un conjunto de maniobras dolosas que los contribuyentes adoptan para lograr una aminoración de los impuestos que deben satisfacer.”⁵⁶⁴

Las penas por el delito de defraudación fiscal son: a) De tres meses a dos años de prisión, para lo cual el monto de la defraudación no deberá de exceder de \$1,540,350.00. b) De dos años a cinco años de prisión, el monto de lo defraudado exceda de \$1,540,350.00 pero no de \$2,310,520.00. c) De tres años a nueve años de prisión cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,310,520.00. d) En caso de no se pueda determinar la cuantía de lo defraudado, la pena será de tres meses a seis años de prisión.⁵⁶⁵

En el precepto legal en comento se encuentra un atenuante de la pena, procedente en caso de que el monto de lo defraudado sea restituido de manera inmediata en una sola exhibición, ante lo cual la pena aplicable se podrá atenuar hasta en un cincuenta por ciento.⁵⁶⁶

Para calificar el delito de defraudación fiscal se requiere que el delito se origine por siguientes actos:

⁵⁶³ El Convenio de asistencia judicial en materia penal entre los Estados miembros de la Unión Europea, marco jurídico que tuvo como objeto mejorar los acuerdos existentes entre los Estados miembros relativos a mejorar la asistencia judicial y así mejorar la cooperación y asistencia entre las autoridades judiciales, investigadoras y policiales. La OCDE resalta el protocolo adoptado el 16 de octubre de 2001 en el que los Estados miembros adoptaron medidas dirigidas para reforzar la cooperación entre las autoridades judiciales para materia penal combatir la delincuencia organizada, la delincuencia financiera y el blanqueo de capitales. *Tax Co-operation 2009. Towards a level playing field. 2009 assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information*, OECD, 2009, p. 347.

⁵⁶⁴ RADOVIC Shoepen, Angela, *Sistema sancionatorio tributario. Infracciones y delitos*, op. cit., p. 50.

⁵⁶⁵ Artículo 108, *Código Fiscal de la Federación*, op., cit.

⁵⁶⁶ Artículo 108, *Código Fiscal de la Federación*, op., cit.

- a) Usar documentos falsos.
- b) Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un período de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.
- c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.
- d) No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.
- e) Omitir contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.
- f) Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.
- g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.
- h) Declarar pérdidas fiscales inexistentes.⁵⁶⁷

A continuación se adjunta un criterio judicial en el que se advierte el carácter complejo que debe tener el delito tributario, que puede manifestarse ya sea con acción u omisión, le atribuye un elemento típico a la acción de ocultar:

DELITOS FISCALES. EL ELEMENTO TÍPICO "OCULTAR" A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 111, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO SE ACREDITA POR EL SOLO HECHO DE QUE EL ACTIVO OMITA DESAHOGAR ÍNTEGRAMENTE LOS REQUERIMIENTOS DE LA AUTORIDAD FISCAL RESPECTO DE SUS REGISTROS

⁵⁶⁷ *Ídem.*

CONTABLES, SINO QUE ES NECESARIO QUE DEL CÚMULO PROBATORIO SE ADVIERTA SU MANIFIESTA VOLUNTAD DE IMPEDIR LA CONSULTA. El mencionado artículo establece que se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión a quien oculte, altere o destruya total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar. Ahora bien, para acreditar el elemento típico "ocultar", no es suficiente atender al hecho aislado consistente en la omisión de desahogar íntegramente los requerimientos de la autoridad fiscal, sino que es necesario advertir, del cúmulo probatorio, que el activo tiene la clara y manifiesta voluntad de impedir la consulta o examen de los sistemas y registros contables solicitados. En efecto, el Código Fiscal de la Federación, en sus artículos 85 y 86, prevé las infracciones y sanciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria, entre las que se encuentran el hecho de no suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales; no proporcionar la contabilidad o parte de ella y, en general, los elementos requeridos para comprobar el cumplimiento de obligaciones propias o de terceros. De lo anterior se advierte una diferencia importante entre las conductas sancionadas administrativa y penalmente, pues en el primer caso, la ley castiga sólo la omisión de proporcionar la información a las autoridades fiscales y, en el segundo, la acción u omisión consistente en "ocultar" dicha documentación. Esto quiere decir que a nivel penal se busca sancionar una conducta más compleja, es decir, toda una estratagema para entorpecer o evitar las facultades de comprobación fiscal, lo cual tiene sentido si se atiende al principio de ultima ratio que opera en materia penal, conforme al cual sólo los ataques a los bienes jurídicos que la sociedad tiene en más alta estima merecen la sanción más grave que se conoce en el orden jurídico nacional; además, si la expresión "ocultar" se traduce en una acción u omisión tendente a esconder, tapar, no dar a conocer, disfrazar o encubrir a la vista de la autoridad hacendaria la documentación

fiscal requerida, con el consecuente resultado de entorpecer o impedir las labores de comprobación, entonces es necesario que el juzgador valore el material probatorio existente que permita concluir que la falta de desahogo de uno solo o de varios requerimientos administrativos es parte de una estrategia tendente a realizar la conducta.⁵⁶⁸

A continuación se adjunta un criterio judicial que ilustra las diferencias que tienen el procedimiento administrativo y el procedimiento penal:

SUSTITUCIÓN Y CONMUTACIÓN DE SANCIONES O CUALQUIER OTRO BENEFICIO A LOS SENTENCIADOS POR DELITOS FISCALES. EL ÓRGANO JURISDICCIONAL, AL MOMENTO DE DETERMINAR CUÁL ES EL ADEUDO QUE DEBE QUEDAR CUBIERTO O GARANTIZADO A FAVOR DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO PARA LA PROCEDENCIA DE DICHOS BENEFICIOS, DEBE TOMAR EN CUENTA EL IMPORTE DEMOSTRADO EN EL PROCESO PENAL, INDEPENDIENTEMENTE DEL ACREDITADO EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO. La autonomía entre los procedimientos administrativo y penal se refleja en la imposición de sus sanciones, pues ante infracciones a leyes o reglamentos fiscales sólo se toma en cuenta el primero y se imponen las correspondientes a tal rubro, sin perjuicio de la aplicación de las que la autoridad jurisdiccional, en su caso, pudiera imponer por las responsabilidades de naturaleza penal. Aunado a lo anterior, ambas materias persiguen fines distintos, pues mientras una tiende al cobro de impuestos y contribuciones omitidas con base en una determinación fiscal emitida por la autoridad hacendaria, la otra atañe a la imposición de la pena de prisión por el delito cometido y, en su caso, al pago de la reparación del daño, lo que se traduce en que ambas se rijan bajo sus propias reglas y que lo resuelto en una no pueda influir en la otra. Bajo esta perspectiva, el vocablo "adeudo" a que se refiere el artículo 101 del Código Fiscal de la

⁵⁶⁸ Tesis: 1a./J. 26/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 1, I. XIX, abril de 2013, p. 729.

Federación, en el sentido de que para la procedencia de la condena condicional, sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, además de los requisitos establecidos en el Código Penal Federal será necesario comprobar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debe entenderse, para efectos jurídicos penales, como el importe demostrado en el proceso penal que el sentenciado, declarado culpable, en caso de allanarse a alguno de los sustitutivos o beneficio penal, deberá cubrir al fisco federal, independientemente del acreditado en el procedimiento administrativo que tiene repercusiones únicamente en ese ámbito; de ahí que el crédito fiscal que en éste se hubiere demostrado, incluyendo su actualización (con recargos), sólo incide directamente en dicha materia, no así en la penal. En ese sentido, el órgano jurisdiccional, para brindar mayor seguridad jurídica al enjuiciado, al momento de determinar cuál es el importe del adeudo al fisco federal, para efectos de la procedencia de los citados beneficios, debe tomar en cuenta únicamente el importe demostrado en el proceso penal. Sin que sea obstáculo lo dispuesto por el mencionado artículo respecto a que "será necesario comprobar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público", pues acorde con el sistema de legalidad y seguridad jurídica establecido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tal expresión no puede interpretarse como una atribución caprichosa en manos de la dependencia aludida, sino de conformidad con nuestro orden jurídico la interpretación conforme a los postulados constitucionales no puede ser otra que una vez determinado el monto para efectos del procedimiento penal, su pago o la idoneidad de la garantía deberá valorarse fundada y motivadamente por la autoridad administrativa en cuanto a la satisfacción de dicho adeudo.⁵⁶⁹

⁵⁶⁹ Tesis: XVII.1o.P.A. J/1 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época,

Se adjunta un criterio judicial sobre el delito de defraudación fiscal equiparada:

DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARADA PREVISTO EN EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN I Y SANCIONADO EN EL DIVERSO 108, PÁRRAFO TERCERO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SE ACTUALIZA CUANDO EL CONTRIBUYENTE, EN EL EJERCICIO FISCAL CORRESPONDIENTE AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DECLARA EN CERO PESOS SUS INGRESOS, CUANDO REALMENTE LOS OBTUVO EN CANTIDAD SUPERIOR. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia 1a./J. 38/2003, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVIII, agosto de 2003, página 83, de rubro: "FRAUDE FISCAL GENÉRICO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. NO PROCEDE LA SUBSUNCIÓN EN ÉL, DEL EQUIPARADO CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN I, DEL PROPIO CÓDIGO.", estableció que el delito de defraudación fiscal genérico previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación: "... difiere del equiparado contenido en el artículo 109, fracción I, del propio código, ya que para que se actualice este último se requiere que alguien presente declaraciones para efectos fiscales, que contengan deducciones falsas o ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados por ley; mientras que el delito de defraudación fiscal genérico o principal se actualiza cuando una persona con uso de engaños o al aprovechar errores omite el pago parcial o total de una contribución u obtiene un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, es decir, no precisa que tenga que ser mediante declaración como en el equiparado, por lo que podría configurarse mediante alguna otra forma ...". En ese sentido, cuando un contribuyente, sea persona física o moral, presenta su declaración anual correspondiente al impuesto sobre la renta ante la autoridad hacendaria en cero pesos, moneda nacional, aritméticamente se considera que dicha

cantidad es menor a los ingresos realmente obtenidos en dicho periodo; entendiéndose para tal efecto, el adjetivo calificativo de menor, en la acepción que refiere el Diccionario de la Real Academia Española, como: "Que es inferior a otra cosa en cantidad, intensidad o calidad"; de ahí que, si de las visitas domiciliarias y aportación de datos por terceros, practicadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como de la información de depósitos realizados en las cuentas bancarias proporcionada por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, en ejercicio de las facultades de comprobación de ingresos fiscales, se tuvo conocimiento de que el contribuyente, en el ejercicio fiscal correspondiente a dicho impuesto, declaró en cero pesos sus ingresos, cuando realmente los obtuvo en cantidad superior, se actualiza el delito de defraudación fiscal equiparada, previsto en el numeral 109, fracción I y sancionado en el diverso 108, párrafo tercero, del mencionado código.⁵⁷⁰

9. Procedimiento sancionador tributario

Siempre debemos estar atentos a la característica del procedimiento sancionador tributario, y es que esta consiste según las expresiones de MENÉNDEZ MORENO en tratarse de un procedimiento específico para el ejercicio de la potestad sancionadora de la administración. En este procedimiento no se pretende comprobar ni investigar la situación tributaria del sujeto pasivo. Es por lo tanto un procedimiento especializado.⁵⁷¹

4.1 Procedimientos administrativos en materia de infracciones y sanciones tributarias con referencia al impuesto sobre la renta de las personas físicas

El título quinto del Código Fiscal de la Federación se titula De los procedimientos administrativos.

⁵⁷⁰ Tesis: III.2o.P.53 P (10a.), Décima Época, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, t. II, l. 7, junio de 2014, p. 1666.

⁵⁷¹ MENÉNDEZ Moreno, Alejandro, *Derecho financiero y tributario. Parte general, Lecciones de cátedra*, op. cit., p. 400.

El recurso administrativo en el artículo 116 establece el fundamento legal del recurso de revocación que podrá ser interpuesto contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal.⁵⁷²

En el artículo 117 se establece que el recurso de revocación procederá contra: resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales y los actos de autoridades fiscales federales.⁵⁷³

Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales son aquellas que: a) determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos, b) nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley, c) dictadas por las autoridades aduaneras, d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 del Código Fiscal de la Federación.⁵⁷⁴

En el artículo 120 se mandata que la interposición del recurso de revocación es optativa para el interesado antes de acudir al tribunal federal de justicia fiscal y administrativa.⁵⁷⁵ En materia de competencia cuando un recurso se interponga ante autoridad fiscal incompetente, esta autoridad fiscal deberá turnarlo a la autoridad que sea competente para conocer del recurso.⁵⁷⁶

En el artículo 121 se establece que el recurso se debe presentar por medio del buzón tributario, dentro de los treinta días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación, excepto lo dispuesto en el artículo 127 de este código, en que el escrito del recurso deberá presentarse dentro del plazo que en el mismo se señala.⁵⁷⁷

⁵⁷² Artículo 116, *Código Fiscal de la Federación, op., cit.*

⁵⁷³ Artículo 117, *Ibidem.*

⁵⁷⁴ *Ídem.*

⁵⁷⁵ Artículo 120, *Ibidem.*

⁵⁷⁶ *Ídem.*

⁵⁷⁷ Artículo 121, *Ibidem.*

En el artículo 124 se enumeran las causales para calificar la improcedencia del recurso cuando se pretenda oponer contra actos administrativos. Las causales son:

- a) Por actos administrativos que no afecten el interés jurídico del recurrente.
- b) Actos administrativos que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de sentencias.
- c) Actos administrativos que hayan sido impugnados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- d) Por actos administrativos que se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.
- e) Por actos administrativos que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.
- f) Actos administrativos que sean revocados los actos por la autoridad.
- g) Por actos administrativos que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- h) Por actos administrativos que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas, de conformidad con lo dispuesto en los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte.⁵⁷⁸

Las causales para que proceda el sobreseimiento del recurso de revocación, podrán ser: si el promovente desiste expresamente de su recurso; en caso de que durante el procedimiento en el que se substancie el recurso administrativo sobrevenga cualquiera de las causales de improcedencia previstas en el precepto

⁵⁷⁸ Artículo 124, *Código Fiscal de la Federación, op., cit.*

124 del Código Fiscal, la tercera causal de sobreseimiento se dará cuando si se demuestra quede las constancias que obran en el expediente administrativo no existe el acto o resolución impugnada. El sobreseimiento del recurso de revocación también puede ser causado si se da la situación de que cesen los efectos del acto o resolución impugnada.⁵⁷⁹

Como es optativa la elección, el interesado puede optar por impugnar un acto a por medio del recurso de revocación o si lo prefiere promover su impugnación del acto ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. De estarse ante un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro, el interesado deberá intentar la misma vía elegida si pretende impugnarlos. Cuando se trate de resoluciones que sean dictadas en cumplimiento de resoluciones emitidas en recursos administrativos, determina el artículo que el contribuyente podrá impugnar dicho acto, por una sola vez, a través de la misma vía. Las resoluciones que sean dictadas en el recurso de revocación pueden ser combatidas ante el Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa, solo que la impugnación de los actos conexos se deberá hacer vale ante la Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que conozca del juicio que se esté ventilando.⁵⁸⁰

En lo correspondiente a los procedimientos de resolución de controversias que se encuentran estatuidos tratados que tienen como objeto evitar la doble tributación de los que México es parte, estos procedimientos son optativos y podrán ser solicitados por el interesado con anterioridad o posterioridad a la resolución de los medios de defensa que previene el Código Fiscal. Estos procedimientos de resolución de controversias son improcedentes contra las resoluciones que ponen final recurso de revocación o al juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.⁵⁸¹

⁵⁷⁹ Artículo 124-A, *Código Fiscal de la Federación, op., cit.*

⁵⁸⁰ Artículo 125, *Ibidem.*

⁵⁸¹ *Ídem.*

Es importante señalar lo que el recurso de revocación también será improcedente contra actos que tengan por objetivo hacer efectivas fianzas otorgadas en garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros.⁵⁸²

En el supuesto legal de que el recurso de revocación se interponga porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la Ley, las violaciones cometidas antes del remate, sólo podrán hacerse valer ante la autoridad recaudadora hasta el momento de la publicación de la convocatoria de remate, y dentro de los diez días siguientes a la fecha de publicación de la citada convocatoria, salvo que se trate de actos de ejecución sobre dinero en efectivo, depósitos en cuenta abierta en instituciones de crédito, organizaciones auxiliares de crédito o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, así como de bienes legalmente inembargables o actos de imposible reparación material, casos en que el plazo para interponer el recurso se computará a partir del día hábil siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del día hábil siguiente al de la diligencia de embargo.⁵⁸³

La resolución deberá ser dictada y notificada por la autoridad en un término que no exceda de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. Si la autoridad no emite resolución, se interpreta como silencio administrativo, lo cual significa la confirmación del acto impugnado.⁵⁸⁴

La resolución del recurso deberá fundarse en derecho, examinara todos y cada uno de los agravios que el recurrente haya expuesto, la autoridad fiscal tiene la facultad de invocar hechos notorios; cuando los agravios se refieran al fondo de la cuestión controvertida, deberá examinar todos los agravios referidos al fondo, para después iniciar el análisis de aquellos agravios que impliquen violación de requisitos formales o vicios del procedimiento.⁵⁸⁵

⁵⁸² Artículo 126, Código Fiscal de la Federación, *op.*, *cit.*

⁵⁸³ Artículo 128, *Ibíd.*

⁵⁸⁴ Artículo 131, *Ibíd.*

⁵⁸⁵ Artículo 132, *Ibíd.*

En ese artículo se garantiza el derecho de audiencia del contribuyente, en efecto, pues este podrá decidir si esperar la resolución expresa o en su defecto si procede a impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado.⁵⁸⁶

La resolución que concluya el recurso puede tener distintas consecuencias: desechar el recurso por improcedente, tener el recurso por no interpuesto o sobreseerlo, si aplica; la resolución puede confirmar el acto impugnado; puede mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución; dejar sin efectos el acto impugnado, el acto puede ser dejado sin efectos por incompetencia de la autoridad que emitió el acto esta resolución será lisa y llana; la resolución también puede modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.⁵⁸⁷

El artículo 133-A, establece que las autoridades fiscales que hayan emitido las resoluciones que fueron recurridas en el recurso de revocación, están obligadas a cumplir las resoluciones que pongan fin al recurso de revocación.⁵⁸⁸ Por lo que en el numeral 133-A del Código Fiscal se encuentran los supuestos que las autoridades fiscales deben cumplir para dar seguimiento a lo que el recurso de lugar. Es así que en la fracción I del artículo 133-A, el legislador contempló los lineamientos que deben cumplir las autoridades fiscales ante resoluciones que dejen sin efectos el acto o la resolución recurrida por un vicio de forma, para lo cual mandata que el acto o la resolución pueden ser objeto de reposición, para lo cual se requiere subsanar el vicio que produjo su revocación en el recurso. En esta fracción también se contempla la reposición del acto o la resolución cuando esta sea revocada por vicios del procedimiento lo que da lugar a la reposición del acto viciado.⁵⁸⁹ El otro supuesto que contempla el inciso b) de la fracción I del artículo 133^a, ocurre en caso de que la resolución impugnada posea vicios pero en cuanto al fondo, sobre estos vicios la autoridad no podrá dictar una nueva

⁵⁸⁶ Artículo 131, *Código Fiscal de la Federación, op., cit.*

⁵⁸⁷ Artículo 133, *Código Fiscal de la Federación, Ibídem.*

⁵⁸⁸ Artículo 133-A, *Código Fiscal de la Federación, Ibídem.*

⁵⁸⁹ *Ídem.*

resolución sobre los mismos hechos, aunque el precepto en comento contiene una excepción que consiste en que la resolución le señale efectos a la autoridad que le permitan volver a dictar el acto. Se protege al contribuyente con el principio de irretroactividad en función de que el citado precepto dispone que en ningún caso el nuevo acto administrativo puede perjudicar más al actor que la resolución objeto de impugnación, el acto administrativo no podrá dictarse después de haber transcurrido cuatro meses, aplicando en lo conducente lo establecido en el segundo párrafo siguiente al inciso a) que también encontramos en la fracción I del artículo 133-A.⁵⁹⁰

4.2 El procedimiento administrativo de ejecución

El fundamento legal del procedimiento administrativo de ejecución, ha sido previsto en el artículo 145 del Código Fiscal. Desde el punto de vista legal, en el precepto se determina la facultad de las autoridades fiscales para exigir el pago de los créditos fiscales que no hayan sido cubiertos o garantizados por medio de los plazos dispuestos por la Ley, la institución jurídica para hacer coercible los créditos fiscales se denomina por el Código Fiscal procedimiento administrativo de ejecución.⁵⁹¹

El embargo precautorio es una medida cautelar que la autoridad fiscal puede ejercer sobre los bienes del contribuyente en distintos supuestos:

- a) Haya desocupado el domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio de domicilio, después de haberse emitido la determinación respectiva.
- b) Se oponga a la práctica de la notificación de la determinación de los créditos fiscales correspondientes.

⁵⁹⁰ Artículo 133-A, *Código Fiscal de la Federación, op., cit.*

⁵⁹¹ Artículo 143, *Ibidem.*

- c) Tenga créditos fiscales que debieran estar garantizados y no lo estén o la garantía resulte insuficiente, excepto cuando haya declarado, bajo protesta de decir verdad, que son los únicos bienes que posee.⁵⁹²

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 o a través del juicio contencioso administrativo. Cada gestión de cobro que el acreedor notifique al deudor interrumpe la prescripción. Para considerar gestión de cobro es suficiente cualquier actuación de la autoridad en el procedimiento administrativo de ejecución y tiene que estar enterado de ella el deudor. Se suspenderá el plazo de cinco años de este artículo si el contribuyente desocupare su domicilio fiscal sin avisar del cambio a las autoridades fiscales o si brinda una dirección de domicilio fiscal incorrecto. No podrá exceder de diez años el plazo para que sea configurada la prescripción. La autoridad recaudadora puede declarar la prescripción de los créditos fiscales de oficio la prescripción o a petición del contribuyente.⁵⁹³

En el artículo 150 del Código Fiscal de la Federación se mandata que en el momento en que sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y las morales tienen la obligación de pagar el 2% del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución, por cada una de las diligencias enumeradas en el precepto legal:

- a) Por el requerimiento señalado en el primer párrafo del Artículo 151 de este Código.
- b) Por la de embargo, incluyendo los señalados en los Artículos 41, fracción II y 141, fracción V deeste Código.

⁵⁹² Artículo 145, *Código Fiscal de la Federación, op., cit.*

⁵⁹³ Artículo 146, *Ibíd.*

- c) Por la de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal.⁵⁹⁴

Vale la pena destacar que en penúltimo párrafo del artículo 150 se les concede a los ingresos que se recauden por concepto de gastos de ejecución una finalidad, deberán destinarse para la formación de un fondo revolvente para gastos de cobranza, para programas de fomento para el público en general para instruir sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales, para financiar los programas de formación de funcionarios fiscales. Estos ingresos tendrán un destino del presupuesto las autoridades fiscales federales asignen para programas u objetivos semejantes.⁵⁹⁵

En el artículo 157 del Código Fiscal encontramos los bienes que están exceptuados de embargo:

- a) El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares.
- b) Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor. En ningún caso se consideraran como de lujo los bienes a que se refieren las demás fracciones de este artículo, cuando se utilicen por las personas que, en su caso, las propias fracciones establecen.
- c) Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a que se dedique el deudor.
- d) La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados.
- e) Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.

⁵⁹⁴ Artículo 150, *Código Fiscal de la Federación, op., cit.*

⁵⁹⁵ *Ídem.*

- f) Los granos, mientras estos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.
- g) El derecho de usufructo, pero no los frutos de este.
- h) Los derechos de uso o de habitación.
- i) El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el registro público de la propiedad.
- j) Los sueldos y salarios.
- k) Las pensiones de cualquier tipo.
- l) Los ejidos.
- m) Los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro, incluidas las aportaciones voluntarias y complementarias hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año, conforme a lo establecido en la ley de los sistemas de ahorro para el retiro.⁵⁹⁶

5. Orden jurisdiccional

5.1 Recurso contencioso- administrativo

GONZÁLEZ PÉREZ recuerda que el derecho de acceso a la justicia es un derecho fundamental de la persona humana, pero lo particular en este apartado es que el derecho de acceso a la justicia puede ser opuesto frente a las arbitrariedades de una “administración pública omnipresente en todas las esferas de la vida social”⁵⁹⁷:

Si a pesar de este reconocimiento solemne, el principio no tuvo mejor destino que el que tiene en otros ordenamientos jurídicos al intentar someter la Administración a la justicia, vale la pena meditar acerca de si las quiebras del sistema radican en los principios políticos, en las imperfecciones del texto de la ley o en la naturaleza misma de la

⁵⁹⁶ Artículo 157, *Código Fiscal de la Federación, op., cit.*

⁵⁹⁷ GONZÁLEZ Pérez, Jesús, “El proceso administrativo y la constitución,” *Revista de la Facultad de Derecho de la UNAM*, 1978.

administración pública, que es en absoluto incompatible —cualquiera que sea el país a que pertenezca y el régimen político —con el derecho.⁵⁹⁸

La justicia contencioso-administrativa tiene que ser consistente con sus finalidades, nadie mejor que GONZÁLEZ PÉREZ cuando expresa la jurisdicción contencioso-administrativa debe trabajar en pos de la realización del derecho de acceso a la justicia: “El derecho de acceso a la justicia en su aplicación a la esfera administrativa comportará el libre acceso a los tribunales para deducir pretensiones frente a la administración o, si se quiere, pretensiones fundadas en derecho administrativo.”⁵⁹⁹ Por ello nos parecen muy actuales sus formulaciones de que para hacer efectivo el derecho de acceso a la justicia por la jurisdicción contencioso-administrativa que constituye una garantía procesal de los derechos del administrado no deben obstaculizarse esfuerzos para reforzar las instituciones procedimentales que tiene esta garantía como las condiciones de legitimación, las condiciones objetivas de las materias tuteladas, la estructuración del proceso y la ejecución de los fallos. Nada más y nada menos que un verdadero instrumento de los derechos del administrado y esto no excluye a la materia tributaria. Y es que la jurisdicción contencioso-administrativa lo que persigue fundamentalmente es ajustar los actos de la autoridad a la ley.

La justicia contencioso-administrativa comporta todo un sistema que debe conllevar al respeto de las garantías del estado de derecho, esta es la razón por la que GONZÁLEZ PÉREZ resalta cuales son los grandes temas de la justicia administrativa: legitimación de las pretensiones, los actos impugnables, los presupuestos procesales y la ejecución de las sentencias.⁶⁰⁰

La legitimación de las pretensiones en la justicia administrativa desarrolla varios aspectos y las partes son un elemento esencial en materia de legitimación de las pretensiones. La ampliación de la legitimación del interés para accionar ha sido uno de los grandes logros de la justicia contencioso-administrativa

⁵⁹⁸GONZÁLEZ Pérez, Jesús, “El proceso administrativo y la constitución,” *op. cit.*, pp. 47-72.

⁵⁹⁹*Ídem.*

⁶⁰⁰*Ídem.*

contemporánea.⁶⁰¹ En materia de los actos impugnables, que consiste en el acto que será controvertido en la pretensión, en el juicio contencioso-administrativo, GONZÁLEZ PÉREZ se acoge a una finalidad garantista en el derecho: “Una ley constitucional, pues, debe dejar perfectamente delimitado el ámbito de la Jurisdicción, de modo que no exista pretensión fundada en norma jurídico-administrativa que pueda ser declarada inadmisibile por ningún Tribunal en razón a la materia. Y debe hacerlo con tal amplitud que ha de extenderse hasta aquellas disposiciones con fuerza de ley que no emanen de los órganos propiamente legislativos.”⁶⁰² GONZÁLEZ PÉREZ plantea con verdadera actualidad que la jurisdicción contencioso-administrativa debe tener potestad jurisdiccional para examinar las disposiciones del ejecutivo con fuerza de ley.⁶⁰³ GONZÁLEZ PÉREZ también enfatiza en que los presupuestos procesales del juicio contencioso-administrativo merecen también de estar a la vanguardia se trata de la regulación de las garantías procesales elementales, relativas al procedimiento: el principio de igualdad de las partes, plazo razonable y el costo de los procesos.⁶⁰⁴

En el gran tema de la ejecución de las sentencias condenatorias, GONZÁLEZ PÉREZ critica que las sentencias contencioso-administrativas en ocasiones se ejecutan a voluntad de los dictados de los políticos. Esta arbitrariedad y desacato ante verdaderas sentencias jurisdiccionales representa un problema de institucionalización del estado de derecho que GONZÁLEZ PÉREZ critica con inusitada claridad una de ellas es la actitud de los jueces ante la administración: “cuando lo dispuesto en una sentencia no se cumple, el responsable es siempre una persona física concreta y perfectamente determinada: el titular del órgano administrativo con competencia específica para llevar a cabo la ejecución”⁶⁰⁵ y el segundo el juego de la división de poderes porque: “a los parlamentarios,

⁶⁰¹ GONZÁLEZ Pérez, Jesús, “La justicia administrativa,” en CISNEROS Farías, Germán, FERNÁNDEZ Ruíz, Jorge, LÓPEZ Olvera, Miguel Ángel, *Justicia administrativa. Segundo congreso iberoamericano de derecho administrativo*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2007, p. 243.

⁶⁰² GONZÁLEZ Pérez, Jesús, “El proceso administrativo y la constitución,” *op. cit.*, pp. 47-72.

⁶⁰³ *Ídem.*

⁶⁰⁴ *Ídem.*

⁶⁰⁵ *Ídem.*

dominados por la política de partido, les importa mucho más la defensa de los hombres de su partido que la de la legalidad definida en las sentencias de los tribunales.”⁶⁰⁶

El juicio contencioso-administrativo ha evolucionado, la administración se ha sometido al imperio de la ley.⁶⁰⁷ Se trata de un juicio al que se puede definir utilizando los siguientes términos: “un sistema diferenciado de muchas modalidades procedimentales con requisitos materiales especiales. La abundancia de detalles lo hace aparecer, en efecto, en parte complejo, mostrándose la necesidad de volver a los principios constitucionales comunes, los cuales encuentran su punto central en el alejamiento de la lesión de los derechos subjetivos.”⁶⁰⁸ A diferencia de España en el que el sistema tributario del impuesto sobre la renta de las personas físicas se encuentra cedido parcialmente a las comunidades autónomas en México el impuesto sobre la renta de las personas físicas se encuentra centralizado, es por ello que CERVERA TORREJÓN, MAGRANER MORENO y MARTÍN LÓPEZ expresan que en España para efectos de la resolución de las controversias suscitadas por el impuesto sobre la renta para las personas físicas se dirimen ante la jurisdicción contencioso-administrativa, aunque para acceder a esa jurisdicción el contribuyente debe agotar la vía económico-administrativa.⁶⁰⁹

En el artículo 1 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se establece la jurisdicción contencioso-administrativa, la naturaleza del órgano es jurisdiccional especializado en materia de lo contencioso administrativo, al tribunal el legislador le ha otorgado plena autonomía para dictar

⁶⁰⁶ GONZÁLEZ Pérez, Jesús, “El proceso administrativo y la constitución,” *op. cit.*, pp. 47-72.

⁶⁰⁷ ESCUIN Palop, Catalina, *Curso de derecho administrativo. Parte general*, 2ª, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, p. 23.

⁶⁰⁸ UHLE, Arnd, LEHR, Marc, “La protección jurídico administrativa en la República Federal de Alemania”, en Rosado Pacheco, Santiago, *Modelos europeos de justicia contencioso-administrativa*, Dykinson, Universidad Rey Juan Carlos, Madrid, 2007, p. 131.

⁶⁰⁹ CERVERA Torrejón, Fernando, MAGRANER Moreno, Francisco, MARTÍN López, Jorge, *Los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de no residentes*, *op. cit.*, p. 231.

sus fallos, en el artículo en comento se menciona que contará con organización y atribuciones que determinadas por la ley.⁶¹⁰

En el artículo 125 del Código Fiscal de la Federación se establece que el contribuyente/infractor podrá elegir si impugna el acto a través del medio de defensa consistente en el recurso de revocación o si prefiere promover otro medio de defensa, directamente juicio contencioso-administrativo contra el acto controvertido, el cual se planteará ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. En el artículo 125 también se estipula que para la impugnación de un acto administrativo que sea antecedente o consecuente el contribuyente/infractor deberá elegir la misma vía elegida. Esto en el supuesto de las resoluciones que dicte la autoridad para cumplimentar las emitidas en recursos administrativos, por lo que el contribuyente puede impugnar ese acto, por una sola vez, a través de la vía elegida.⁶¹¹

Para efectos del párrafo anterior de dictarse resoluciones en el recurso de revocación, si se procede a combatirlos ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, si se impugnan actos conexos ello también deberá plantearse para que sea del conocimiento de la Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ante el cual se está tramitando el juicio al que el acto conexo impugnado pertenezca.⁶¹²

Por lo que hace a la tramitación del juicio contencioso-administrativo en materia fiscal de proceder, se estipula en el artículo 1 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el fundamento legal que determina la competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para ejercer jurisdicción en esos asuntos. Se trata pues del ordenamiento legal que organiza las disposiciones para regular los juicios que sean promovidos ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en el ordenamiento se señala que las disposiciones

⁶¹⁰ Artículo 1, *Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, DOF 03/11/2011.

⁶¹¹ Artículo 125, *Código Fiscal de la Federación*, *op.*, *cit.*

⁶¹² *Ídem.*

legales de la ley no podrán ser utilizadas en perjuicio de los tratados internacionales firmados y ratificados por México. Además se señala la supletoriedad del Código Federal de Procedimientos Civiles, las disposiciones que se apliquen supletoriamente de ese ordenamiento no deberán contravenir las normas reglamentan el juicio contencioso administrativo federal, institución procedimental estelar de la ley en comento.

En el artículo 1 de la Ley de Procedimiento Contencioso Administrativo se establece una disposición esencial para los conceptos de impugnación, mandatando que si la resolución que resulta del recurso administrativo no satisface el interés jurídico del demandante y éste decide someterla a examen ante la jurisdicción contencioso-administrativa federal, se le reconoce simultaneidad para recurrir a impugnar la resolución del recurso administrativo y para buscar hacer efectivos conceptos de impugnación que no hayan sido planteados durante el recurso administrativo.

En el tercer párrafo también se encuentra un mecanismo de defensa para el justiciable en materia tributaria, pues le da la atribución a la Sala Regional competente para por medio del juicio contencioso-administrativo determinar si el recurso administrativo que fue declarado interpuesto o desechado por improcedencia, la Sala Regional tiene la competencia para determinar la procedencia del recurso administrativo que fue desechado y la ley reconoce y es garantista pues permite que el justiciable al impugnar la resolución que desechó por improcedente el recurso, pueda plantear para hacer efectivos conceptos de impugnación que no hayan sido planteados durante el recurso.⁶¹³

El fundamento del juicio contencioso administrativo en materia fiscal se encuentra en el artículo 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que dispone que la competencia del tribunal para pronunciarse

⁶¹³ Artículo 1, *Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo*, DOF 24/12/2013.

sobre los juicios que sean interpuestos contra las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos que se indican a continuación:⁶¹⁴

- a) Resoluciones dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación;
- b) Aquellas resoluciones que nieguen la devolución de un ingreso de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales;
- c) Aquellas resoluciones que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales;
- d) Resoluciones que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores.⁶¹⁵

También en el artículo 2 del citado ordenamiento el legislador tuvo cuidado de garantizar los derechos del justiciable pues son resoluciones definitivas las que no admitan recurso administrativo y aquellas resoluciones en las que la interposición de un medio de defensa sea optativa. Ello para que el juicio contencioso-administrativo pueda ser declarado procedente en los términos del primer párrafo de este artículo 14. A nuestro juicio es una redacción afortunada ya que de lo contrario dejaría al justiciable en un Estado de indefensión. Si se agrega que el procedimiento administrativo para investigación de las infracciones, la aplicación de las multas y la ejecución es un procedimiento administrativo en el que se están controvirtiendo intereses legítimos de los contribuyentes frente a la administración, por lo que es esencial que se realice con apego total a la ley a la constitución.⁶¹⁶

En el artículo 2 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo se establece que el juicio contencioso administrativo federal, procede contra las resoluciones administrativas definitivas determinadas por la Ley Orgánica del

⁶¹⁴ Artículo 14, *Ley Orgánica del Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa, op., cit.*

⁶¹⁵ Artículo 14, *Ley Orgánica del Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa, op., cit.*

⁶¹⁶ *Ídem.*

Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; también procede el medio de defensa contra los actos administrativos, decretos y acuerdos de carácter general, diversos a los reglamentos, cuando los actos, los decretos y los acuerdos sean autoaplicativos o cuando los actos, los decretos y los acuerdos sean impugnados por el justiciable en unión del primer acto de aplicación. En el artículo en comento se legitima el derecho de acción de las autoridades de la Administración Pública Federal, para controvertir la resolución administrativa que sea dictada a favor de los particulares de apreciar que las resoluciones dictadas sean contrarias a derecho, esta regulación es muy importante ya que el particular puede defenderse en caso de que la autoridad solicite anular o modificar la resolución que lo favoreció de conformidad con el inciso b) del artículo 3 de la ley en comento.⁶¹⁷

En el artículo 3 se encuentra el fundamento legal de las partes litigantes en el juicio contencioso administrativo: a) El demandante y b) Los demandados. Los demandados podrán ser: la autoridad que dictó la resolución controvertida y el particular a quien favorezca la resolución cuya modificación o nulidad solicite la autoridad administrativa, c) el Jefe del Servicio de Administración Tributaria, el titular de la dependencia u organismo desconcentrado o descentralizado que sea parte en los juicios en que se impugnen resoluciones de autoridades federativas coordinadas, que hayan sido resueltas con en base a los convenios o acuerdos en materia de coordinación, que se encuentren comprendidos en las materias de competencia del Tribunal, d) La Secretaría de Hacienda y Crédito Público también tiene la facultad para apersonarse como parte en los juicios en que se controvierta el interés fiscal de la Federación durante el mismo plazo que corresponda a la autoridad demandada, f) El tercero que posea un derecho incompatible con la pretensión del recurrente.⁶¹⁸

En el artículo 8 se encuentran las causales de improcedencia del juicio ante el Tribunal en los casos:

⁶¹⁷ Artículo 2, *Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, op., cit.*

⁶¹⁸ Artículo 3, *Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, op., cit.*

- a) Que no afecten los intereses jurídicos del demandante, salvo en los casos de legitimación expresamente reconocida por las leyes que rigen al acto impugnado.
- b) -Que no le competa conocer a dicho Tribunal.
- c) Que hayan sido materia de sentencia pronunciada por el Tribunal, siempre que hubiera identidad de partes y se trate del mismo acto impugnado, aunque las violaciones alegadas sean diversas.
- d) Cuando hubiere consentimiento, entendiéndose que hay consentimiento si no se promovió algún medio de defensa en los términos de las leyes respectivas o juicio ante el Tribunal, en los plazos que señala esta Ley. Se entiende que no hubo consentimiento cuando una resolución administrativa o parte de ella no impugnada, cuando derive o sea consecuencia de aquella otra que haya sido expresamente impugnada.
- e) Que sean materia de un recurso o juicio que se encuentre pendiente de resolución ante una autoridad administrativa o ante el propio Tribunal.
- f) Que puedan impugnarse por medio de algún recurso o medio de defensa, con excepción de aquéllos cuya interposición sea optativa.
- g) Conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente, cuando la ley disponga que debe agotarse la misma vía. La conexidad se dará conforme a las causales de acumulación que se enmarcan en el artículo 31 del Código Fiscal.
- h) Que hayan sido impugnados en un procedimiento judicial.⁶¹⁹

En el artículo 9 se encuentran las causales para que proceda el sobreseimiento:

- a) Por desistimiento del demandante.
- b) Cuando durante el juicio aparezca o sobrevenga alguna de las causas de improcedencia a que se refiere el artículo anterior.
- c) En el caso de que el demandante muera durante el juicio si su pretensión es intransmisible o, si su muerte, deja sin materia el proceso.

⁶¹⁹ Artículo 8, *Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, op., cit.*

- d) Si la autoridad demandada deja sin efecto la resolución o acto impugnados, siempre y cuando se satisfaga la pretensión del demandante.
- e) Si el juicio queda sin materia.
- f) En los demás casos en que por disposición legal haya impedimento para emitir resolución en cuanto al fondo. El sobreseimiento del juicio podrá ser total o parcial.⁶²⁰

En el artículo 51 se encuentra el fundamento legal para declarar que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

- a) Incompetencia del funcionario que la haya dictado, ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.
- b) Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, siempre que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso.
- c) Vicios del procedimiento siempre que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada.
- d) Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas, en cuanto al fondo del asunto.
- e) Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades. Para los efectos de lo dispuesto por las fracciones II y III del presente artículo, se considera que no afectan las defensas del particular ni trascienden al sentido de la resolución impugnada, entre otros, los vicios siguientes: a) Cuando en un citatorio no se haga mención que es para recibir una orden de visita domiciliaria, siempre que ésta se inicie con

⁶²⁰ Artículo 9, *Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo*, op., cit.

el destinatario de la orden. b) Cuando en un citatorio no se haga constar en forma circunstanciada la forma en que el notificador se cercioró que se encontraba en el domicilio correcto, siempre que la diligencia se haya efectuado en el domicilio indicado en el documento que deba notificarse. c) Cuando en la entrega del citatorio se hayan cometido vicios de procedimiento, siempre que la diligencia prevista en dicho citatorio se haya entendido directamente con el interesado o con su representante legal. d) Cuando existan irregularidades en los citatorios, en las notificaciones de requerimientos de solicitudes de datos, informes o documentos, o en los propios requerimientos, siempre y cuando el particular desahogue los mismos, exhibiendo oportunamente la información y documentación solicitados .e) Cuando no se dé a conocer al contribuyente visitado el resultado de una compulsión a terceros, si la resolución impugnada no se sustenta en dichos resultados.⁶²¹

El criterio judicial que a continuación se adjunta es valioso porque presupone que el derecho al debido proceso debe ser respetado en el procedimiento administrativo sancionador, menciona que el principio de presunción de inocencia ha sido trasladado del ámbito penal al ámbito del derecho administrativo sancionador, esto para efectos de los derechos procesales que se le deben respetar al infractor durante la acusación:

PRESUNCIÓN DE INOCENCIA. AL SER UN PRINCIPIO APLICABLE AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR, LAS SALAS DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA DEBEN UTILIZAR UN MÉTODO DE VALORACIÓN PROBATORIO ACORDE CON ÉL. De la tesis P. XXXV/2002, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVI, agosto de 2002, página 14, de rubro: "PRESUNCIÓN DE INOCENCIA. EL PRINCIPIO RELATIVO SE CONTIENE DE MANERA IMPLÍCITA EN LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.",

⁶²¹ Artículo 51, *Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, op., cit.*

se advierte que los artículos 14, párrafo segundo, 16, párrafo primero, 19, párrafo primero, 21, párrafo primero y 102, apartado A, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su texto anterior a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de junio de 2008, consagran los principios del debido proceso legal y acusatorio, los cuales resguardan en forma implícita el diverso principio de presunción de inocencia, que consiste en que el gobernado no está obligado a probar la licitud de su conducta cuando se le imputa la comisión de un delito, en tanto que el acusado no tiene la carga de probar su inocencia. Si se parte de esa premisa, la presunción de inocencia es un derecho que surge para disciplinar distintos aspectos del proceso penal, empero, debe trasladarse al ámbito administrativo sancionador, en tanto ambos son manifestaciones de la potestad punitiva del Estado. De tal suerte que dicho principio es un derecho que podría calificarse de "poliédrico", en el sentido de que tiene múltiples manifestaciones o vertientes cuyo contenido se encuentra asociado con derechos encaminados a disciplinar distintos aspectos del proceso penal y administrativo sancionador. Así, en la dimensión procesal de la presunción de inocencia pueden identificarse al menos tres vertientes: 1. Como regla de trato procesal; 2. Como regla probatoria; y, 3. Como estándar probatorio o regla de juicio, lo que significa que el procedimiento administrativo sancionador se define como disciplinario al desahogarse en diversas fases con el objetivo de obtener una resolución sancionatoria de una conducta antijurídica que genera que se atribuya la carga de la prueba a la parte que acusa. De esa forma, la sanción administrativa cumple en la ley y en la práctica distintos fines preventivos o represivos, correctivos o disciplinarios o de castigo. Así, el procedimiento administrativo sancionador deriva de la competencia de las autoridades administrativas para imponer sanciones a las acciones y omisiones antijurídicas desplegadas por el sujeto infractor, de modo que, la pena administrativa es una función jurídica que tiene lugar como reacción frente a lo antijurídico, frente a la lesión del derecho

administrativo, por ello es dable afirmar que la sanción administrativa guarda una similitud fundamental con la penal, toda vez que, como parte de la potestad punitiva del Estado, ambas tienen lugar como reacción frente a lo antijurídico, ya que en uno y otro supuestos la conducta humana es ordenada o prohibida bajo la sanción de una pena, la cual se aplica dependiendo de la naturaleza del caso tanto por el tribunal, como por la autoridad administrativa. De tal suerte que, dadas las similitudes del procedimiento penal y del administrativo sancionador, es que los principios que rigen al primero, como el de presunción de inocencia, también aplican al segundo. En esos términos, las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa deben utilizar un método al valorar los elementos de convicción que obran en autos, para verificar que por sus características reúnen las condiciones para considerarlos una prueba de cargo válida, además de que arrojen indicios suficientes para desvanecer la presunción de inocencia, así como cerciorarse de que estén desvirtuadas las hipótesis de inocencia y, al mismo tiempo, descartar la existencia de contra indicios que den lugar a una duda razonable sobre la que se atribuye al infractor sustentada por la parte acusadora.⁶²²

A continuación se adjunta un criterio del Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa sobre la aplicación del principio pro persona:

APLICACIÓN DEL PRINCIPIO PRO PERSONA, RESPECTO AL ACREDITAMIENTO DE LA PERSONALIDAD CON BASE EN LA DOCUMENTACIÓN QUE TIENE LA AUTORIDAD EN EL EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO DEL CONTRIBUYENTE.- Al reconocer expresamente la fracción I del artículo 123 y el artículo 63 del Código Fiscal de la Federación, que la personalidad legal de los contribuyentes se deberá reconocer si se encuentra acreditada en otros expedientes a los cuales tenga acceso la autoridad, no obstante que el promovente en términos de

⁶²² Tesis: (III Región)4o.37 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. III, l. 6, mayo de 2014, p. 2096.

los artículos 19 y 123 primer párrafo fracción I y penúltimo párrafo, del Código citado, no haya cumplido con el requerimiento efectuado para los efectos de acreditar su personalidad, con fundamento en la fracción I del artículo 123 y el artículo 63 del Código en mención y en estricto cumplimiento a los derechos fundamentales del mismo, establecidos en el artículo 38 fracción V, de Código Fiscal de la Federación, los artículos 1º, 16 y 17 Constitucional en relación con la fracción VI, del artículo 2 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, la autoridad debe tener como excepción, el derecho de omitir exhibir los documentos para acreditar su personalidad, en virtud que esta ya se encontraba acreditada en diverso expediente administrativo tramitado ante la misma autoridad; sin que sea óbice lo anterior, la fundamentación efectuada por la autoridad para los efectos de tener por no interpuesto el recurso de revocación por incumplimiento al requerimiento de acreditamiento de la representación legal, en términos de los artículos 19 y 123 primer párrafo fracción I y penúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, toda vez que con las facultades otorgadas en el segundo párrafo del artículo 1º y 133 constitucional, para los efectos de proteger los Derechos Fundamentales y Humanos de los justiciables, el caso debe resolverse, al amparo de lo establecido la fracción I del artículo 123 y el artículo 63 del Código Fiscal de la Federación, en relación con la fracción VI, del artículo 2 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, en virtud de ser los ordenamientos legales que más favorecen y llevan a la verdad para acreditar la representación legal de la demandante, de ahí la legal aplicación del Principio Pro Persona, establecido en el segundo párrafo del artículo 1º Constitucional, ya que al existir diferencias en la interpretación entre los referidos ordenamientos antes descritos, se debe aplicar la norma legal que representó mayor beneficio y protección para el actor.⁶²³

⁶²³R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año V. No. 51. Octubre 2015. p. 297.

El siguiente criterio del Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa le concede un criterio amplio a los conceptos de impugnación, lo cual da lugar a un positivo activismo judicial por parte de los jueces de la jurisdicción contencioso-administrativa:

CONCEPTO DE IMPUGNACIÓN.- PARA SU ESTUDIO, BASTA CON QUE QUEDE CLARA LA CAUSA PETENDI.- La demanda de nulidad constituye un todo y así debe ser analizada por el juzgador, por lo que si en una parte de ella queda clara la causa petendi, debe analizarse en cumplimiento a la garantía de audiencia y tomando en cuenta que el artículo 208, fracción VI del Código Fiscal de la Federación, no exige que los conceptos de impugnación reúnan determinados requisitos. Lo anterior, aun cuando los argumentos expuestos por el actor sean equivocados, el juzgador está obligado a analizar las cuestiones efectivamente planteadas y resolver conforme a derecho, en los términos del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación.⁶²⁴

El criterio del Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa que adjuntamos analiza la figura de la visita domiciliaria, en ella se determinó que no es facultad de la autoridad fiscal comprobar hechos diferentes a los revisados durante las visitas domiciliarias cuando no haya resoluciones definitivas, a nuestro juicio este criterio deja al contribuyente aun cuando haya cometido una infracción a expensas de la autoridad fiscal, porque deja la posibilidad de que si la autoridad fiscal dicta resoluciones definitivas entonces se determinaría la situación del contribuyente porque deja que la autoridad fiscal determine una nueva visita domiciliaria en la que concluya sus facultades de comprobación perpetuando un laberinto burocrático:

VISITA DOMICILIARIA. SI NO EXISTE LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA, QUE DETERMINA LA SITUACIÓN FISCAL DE LA CONTRIBUYENTE REVISADA, NO IMPERA A CARGO DE LA AUTORIDAD FISCAL, LA

⁶²⁴ R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año V. No. 50. Septiembre 2015. p. 139.

OBLIGACIÓN CONSISTENTE EN COMPROBAR HECHOS DIFERENTES A LOS YA REVISADOS.- La Jurisprudencia número 2a./J. 34/2014 sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que resolvió la Contradicción de Tesis No. 475/2013, determinó que en análisis al artículo 46, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, que la obligación impuesta a la autoridad hacendaria de comprobar hechos distintos para emitir una nueva orden de visita dirigida al mismo contribuyente, presupone la existencia de una resolución firme que define su situación jurídica en relación con las contribuciones, aprovechamientos y periodos objeto de una visita anterior con base en la revisión de los hechos conocidos durante el desarrollo de la misma. De modo que, si la autoridad fiscal a efecto de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, a que se encuentra afecto el contribuyente por determinado período fiscal, para lo cual en ejercicio de sus facultades discrecionales emite una orden de visita domiciliaria y, en el desahogo de la misma, se levanta acta de visita domiciliaria, pero no se dicta la resolución que en definitiva determine la situación fiscal del contribuyente por las contribuciones y ejercicio revisado, merced a existir por parte del sujeto obligado el ejercicio de un derecho de autocorrección de su situación fiscal, para lo cual se apoya en las observaciones encontradas por la autoridad fiscal, sin que al respecto se haya emitido resolución determinante de la situación fiscal por las contribuciones y ejercicio revisado, en estos casos, es decir, la ausencia o falta de la liquidación tributaria derivada del ejercicio de las facultades de comprobación, deja incólume la facultad de la autoridad fiscal para emitir una nueva orden de visita domiciliaria respecto de las mismas contribuciones y el mismo ejercicio, sin tener a su cargo, el deber de justificar o comprobar la existencia de hechos diferentes a los ya revisados. Lo anterior es así, pues como quedó antes razonado, de que si bien, el interpretado artículo 46, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, dispone que concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la

misma persona, se requerirá nueva orden y que, en el caso de que las facultades de comprobación se refieran a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos, sólo se podrá efectuar la nueva revisión cuando se comprueben hechos diferentes a los ya revisados, también lo es, que ha quedado definido, que por conclusión de la visita domiciliaria, se entiende la existencia de la emisión por parte de la autoridad fiscal de la resolución definitiva que haya determinado la situación fiscal de la contribuyente respecto de las obligaciones tributarias objeto de revisión, por lo que, ante la ausencia de esta condición, es de concluirse que no existe obligación alguna a cargo de la autoridad de comprobar hechos diferentes a los ya revisados, pues queda relevada de tal deber legal al no existir jurídicamente el elemento que le impone tal condición.⁶²⁵

El criterio del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que a continuación se adjunta, a nuestro juicio al determinar una presunción legal para la determinación de los ingresos puede generar discrecionalidades solo en beneficio de las autoridades fiscales ya que no profundiza en las circunstancias personales del contribuyente, montos de cantidades y aunque es cierto que la relación jurídico-tributaria es entre el contribuyente y la administración, recae la carga de la prueba sobre el contribuyente de forma contraria al principio de proporcionalidad:

DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE INGRESOS. LA INFORMACIÓN PROPORCIONADA POR LA COMISIÓN NACIONAL BANCARIA Y DE VALORES A LAS AUTORIDADES FISCALES RESPECTO DE LAS CUENTAS BANCARIAS DE LOS CONTRIBUYENTES, NO AFECTA LA ESFERA JURÍDICA DE LOS MISMOS.- El artículo 30 del Código Fiscal de la Federación, dispone que todas las personas que se encuentren obligadas a llevar su contabilidad deberán conservarla a disposición de las autoridades fiscales; también prevé, que cuando no se encuentren obligadas a llevarla, deberán poner a disposición de las referidas

⁶²⁵ R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año V. No. 50. Septiembre 2015. p. 173.

autoridades, toda la documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales correspondientes. En ese sentido, es claro que los contribuyentes que se encuentren constreñidos a llevar su contabilidad o documentación que soporte el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, deberán ponerla a disposición de las autoridades fiscales cuando estas así lo soliciten. Por otro lado, el artículo 63 del Código Fiscal de la Federación, establece que los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, así como la información proporcionada por otras autoridades, podrán servir para motivar las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de cualquier autoridad competente en cuanto a contribuciones federales. Por su parte, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 59 fracción III, prevé la facultad con que cuentan las autoridades fiscales para determinar presuntivamente los ingresos de los contribuyentes con base en los depósitos existentes en sus cuentas bancarias cuando estos no proporcionen su contabilidad o documentos relacionados con ella. Por tanto, si los contribuyentes son omisos en poner a disposición de las autoridades fiscales su contabilidad o documentos comprobatorios del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, la autoridad fiscalizadora se encuentra plenamente facultada para determinar presuntivamente sus ingresos; inclusive, considerando aquella información que proporcione la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, respecto de sus cuentas bancarias; sin que por ello se vean afectados jurídicamente, de conformidad con lo establecido en los artículos 59 fracción III y 63 del Código Fiscal de la Federación.⁶²⁶

⁶²⁶ R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año V. No. 49. Agosto 2015. p. 334.

Conclusiones

Primera.- El tributo es una categoría amplia de ingresos públicos en el cual se encuentran una diversidad de percepciones que el Estado tiene la facultad de recaudar para solventar el gasto público enfocado en la atención de necesidades colectivas sustentadas en el pacto social que es la Constitución. Las tres subcategorías principales de ingresos públicos que percibe el Estado por los tributos son los impuestos, contribuciones especiales y tasas. El Estado recibe ingresos de derecho privado e ingresos de derecho público.

Segunda.- El tributo es una obligación En una primera definición el tributo mediante la cual el sujeto pasivo tiene como objeto sufragar una cantidad determinada de dinero a favor del sujeto activo que es el fisco, es decir, un ente público que requiere el cumplimiento de las obligaciones tributarias para el sostenimiento del gasto público.

Tercera.- La obligación del sujeto pasivo de contribuir por medio de los impuestos se informa primariamente del principio de capacidad económica, que se constituye como un criterio material para la conformación de un sistema de justicia tributaria.

Cuarta.- El tributo es una prestación pecuniaria exigible coactivamente por el Estado que tiene como objetivo el sostenimiento del gasto público, por lo tanto es una obligación coactiva. El tributo es ante todo una obligación legal, por cuanto se trata de una clase de prestación patrimonial de derecho público, porque de él se desprenden un conjunto de obligaciones fundamentalmente jurídicas. El tributo es una obligación material reflejada en la naturaleza predominantemente dineraria que tienen las cuotas tributarias. El tributo es una clase de obligación *ex lege*, es la clase de obligaciones que siempre deben tener como fuente de nacimiento a la ley. Esto significa que la determinación del tributo como prestación patrimonial de derecho público nunca es voluntaria, pues el elemento subjetivo de la obligación es la administración, en este caso el elemento subjetivo de la obligación genera las obligaciones pecuniarias por voluntad unilateral de la ley.

CARRETERO PÉREZ: “el origen de la exigencia de legalidad financiera se encuentra en que 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.” La naturaleza *ex lege* del tributo trae como consecuencia que sea aplicable el principio de reserva de ley en la materia tributaria, aunque no se deberá realizar en detrimento de los derechos del contribuyente. La reserva de ley se justifica solamente en que la materia tributaria requiere de una relatividad y flexibilidad.

Quinta .- Para que los tributos sean exitosos en la sociedad es necesario que el gobierno ponga en marcha una política tributaria disminuya aquellas carencias que el pago de las contribuciones causan en el bolsillo de los contribuyentes. Para lo cual la doctrina recomienda que el sistema tributario debe enfatizar en la aplicación de un conjunto de principios de la tributación: principio de eficiencia, principio de sencillez administrativa, principio de flexibilidad, principio de responsabilidad política y principio de justicia.

Sexta.- La política tributaria es urgente para encarar los problemas de la globalización. El tamaño del Estado siempre ha representado un problema en tanto que su excesiva intervención pueda frenar la inversión, el desarrollo individual y la competencia. Pero a menudo este tema pasa de lado que el problema no es tanto el tamaño del Estado, pues puede haber Estados que no son muy intervencionistas y aun así son ineficientes. Por lo tanto el análisis del funcionamiento del Estado y del gobierno en materia de gasto público e intervención debe enfocarse en la calidad de los servicios públicos y sociales, y en el éxito que las políticas públicas tengan para paliar las desigualdades o las necesidades de sectores vulnerables de la sociedad. La actividad financiera del Estado fundamentada en la rectoría económica del Estado debe converger hacia la eficiencia y eficacia de los actores políticos claves pero en base al principio de responsabilidad política y rendición de cuentas.

Séptima.-La obligación tributaria, siempre es una obligación *ex lege*, pero además necesita de la formulación del hecho imponible, que es el causante del nacimiento de la obligación tributaria. La obligación tributaria necesita de la verificación del hecho jurídico que una vez verificado hace exigible la obligación tributaria, este hecho jurídico constituye el hecho imponible. El hecho imponible es un supuesto de naturaleza jurídica o económica determinado por la ley para definir cada tributo y la obligación tributaria que le corresponda. Para su configuración se requieren tres elementos, el elemento objetivo que se manifiesta en las circunstancias que sean previstas por las leyes tributarias que pueden ser materiales, espaciales, temporales y cuantitativas. El elemento subjetivo del hecho imponible reside en la situación del sujeto pasivo.

Octava.- La Constitución es la norma de la que se desprenden los principios constitucionales y legales que informan al derecho tributario. Por ello en el moderno estado constitucional el derecho tributario debe enfocarse en garantizar los derechos de los contribuyentes en las normas tributarias, aunque esto implique el examen de la constitucionalidad de los tributos, o de si se respetaron los derechos del contribuyente durante el procedimiento administrativo o en el proceso contencioso administrativo para determinar la validez de las infracciones y sanciones en materia tributaria si se diera el caso.

Novena.- El derecho financiero y el derecho tributario están sujetos a un sistema de fuentes por lo que el poder financiero y el poder tributario que dan origen al sistema tributario del Estado tienen que legitimarse en base a los principios constitucionales y legales. Si las figuras impositivas se aplican tomando como referencia el principio de igualdad y el principio de generalidad, se podrá ir configurando un sistema tributario no solamente represivo sino garantista. Los contribuyentes tienen que estar convencidos de que los principios constitucionales y legales del derecho financiero y del derecho tributario no han sido creados para perjudicarles sino para ayudarle porque responden a valores. Es de admirarse como el derecho financiero y el derecho tributario han conseguido gracias a su cientificidad como ramas del derecho configurar un acervo de principios

establecidos por la Constitución, dirigidos a responder a los cambios siempre a la vanguardia en la realidad social, cambios que generan problemas y a los que el derecho por la vía administrativa, contencioso-administrativa y judicial tiene que responder para resolver los conflictos en materia tributaria y financiera. Los principios constitucionales y legales del derecho financiero y tributario informan el gran capítulo de la justicia fiscal. Entre los principios más relevantes se destacan el principio de equidad, el principio de proporcionalidad, el principio de legalidad. Además se agregan el principio de progresividad, el principio de eficiencia, el principio de reserva de ley materia tributaria, principio de poder tributario de las entidades territoriales, prohibición de retroactividad de las normas tributarias y el principio de justicia material tributaria.

Décima.- En su significado general el principio de proporcionalidad consiste que en perseguir un equilibrio entre los fines y las controversias que se resuelvan. Es un principio útil en materia del control jurisdiccional de la discrecionalidad administrativa requiere del principio de proporcionalidad para ponderarlos intereses que se encuentran en la toma de decisiones sean estas legislativas o administrativas. Al utilizar el principio de proporcionalidad en la interpretación de la controversia, este sirve como un criterio material en el que se escogerá un fin que el ordenamiento consigne aunque ello signifique el sacrificio de otro de los intereses controvertidos. Para el derecho tributario y la justicia fiscal este principio es útil porque otorga a las autoridades y a los juzgadores el ámbito de su competencia criterios para ponderar los intereses planteados y decidir entre ellos alternativas que impliquen un equilibrio entre la controversia y que ambas partes concurren en un interés común.

Décima primera.- El principio de equidad en el ámbito tributario informa que las cargas fiscales se deberán distribuir de manera equitativa entre los contribuyentes. Es un principio muy vinculado con la idea de justicia, pero es superior porque no se agota en que las cargas impositivas se apliquen justamente, es una medida que deberá tener fines correctivos de las desigualdades que causa en el bienestar de los contribuyentes una distribución injusta de la obligación de los impuestos, y

contribuye para legitimar la responsabilidad política que tienen los gobiernos para responder ante la sociedad por las contribuciones que esta ha otorgado para el sostenimiento del gasto público.

Décima segunda.- El impuesto sobre la renta de las personas físicas grava la renta, es personal y es un tributo que recae sobre todos los ciudadanos. La ventaja de este impuesto precisa en que es un ingreso que suele generar grandes ingresos públicos para el Estado. Una de las desventajas de este impuesto es que si no se hace en correcta aplicación del principio de capacidad económica de los ciudadanos, si el Estado no cuenta con la infraestructura adecuada, el recurso humano y las condiciones administrativas adecuadas para su cobranza, esto aunado con las resistencias sociales que no solo este sino todos los impuestos suelen generar en la sociedad pueden generar un rechazo hacia el impuesto o conductas atípicas y antijurídicas. Este impuesto pone a prueba la capacidad administrativa de los gobiernos para gestionar y cobrar los tributos. También entre las desventajas se encuentra un trato superficial que el legislador le da al impuesto pues solo se enfoca en su reducción antes que en desarrollar los mecanismos e incentivos que propicien el cumplimiento de las obligaciones tributarias en base a la aplicación de los principios constitucionales y legales del derecho financiero y tributario. No se enfoca en analizar las facultades y responsabilidades tributarias de las administraciones y el principio de progresividad al que está sujeto este tributo no toma en cuenta que los contribuyentes suelen buscar formas de pagar menos impuestos por lo que la aplicación de las tasas impositivas puede tener efectos regresivos si el gobierno y los legisladores no reparan en su responsabilidad política.

Décima tercera.- El marco jurídico del impuesto sobre la renta de las personas físicas se encuentra en la Ley del Impuesto sobre la Renta se encuentra en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente y en el Código Fiscal de la Federación. La Ley del Impuesto sobre la Renta vigente regula en el mismo ordenamiento el impuesto sobre la renta de las personas morales y el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Solo que el hecho imponible del impuesto que es el objeto de

esta tesis doctoral consiste en la renta de los contribuyentes. El artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta insta que el impuesto de la renta del contribuyente puede afectar a los residentes en México por lo que hace a todos sus ingresos (aspecto objetivo) y de cualquiera sea la fuente de donde procedan, así como residentes en el extranjero que cuenten con un establecimiento permanente en México, los ingresos gravables serán atribuibles de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente. Desde el punto de vista espacial lo que cuenta en este supuesto es el criterio de la residencia contemplado por la Ley del Impuesto sobre la Renta de México, con aplicación para las personas físicas. El siguiente criterio espacial para el hecho imponible contempla a los residentes en el extranjero cuando los ingresos procedan de fuentes de riqueza localizadas en el territorio nacional, aunque no cuenten con un establecimiento permanente, o si cuentan con un establecimiento permanente los ingresos no pueden ser atribuidos a dicho establecimiento.

Décimo cuarta.- En base *iuspunendi* estatal se justifica que se transfieran trasladan los principios del ámbito penal al derecho administrativo sancionador y por ende al derecho administrativo sancionador. Este capítulo del derecho tributario da origen a una figura jurídica denominada procedimiento sancionador tributario en la cual las autoridades fiscales investigarán y aplicarán a los infractores las multas o sanciones a las que dé origen el incumplimiento de las obligaciones tributarias. Este procedimiento sigue siendo netamente administrativo y se da en el ámbito de las competencias de las autoridades administrativas, aunque la delimitación de las etapas del procedimiento deben estar correctamente determinadas por la ley para garantizar los derechos del contribuyente durante la investigación de la infracción, la aplicación de la multa o sanción y si da lugar el procedimiento de ejecución de la multa o sanción.

Décimo quinta.- Si la infracción del contribuyente por la gravedad es calificada como delito fiscal, entonces es necesario aplicar sanciones propias del derecho penal tributario, el cual se incorporan los tipos penales ya no dirigidos a regularizar la deuda eso le corresponde a las autoridades fiscales-administrativas, en esto lo

que se persigue es encuadrar si el contribuyente incurrió en una conducta típica, antijurídica y culpable, es decir si participó en la comisión de un delito tributario, aunque el Código Fiscal de la Federación prefiere el término de delito fiscal. Dado que se ha confundido la noción de infracción con la de delito, lo más pertinente es estar de acuerdo con la doctrina que entiende que los delitos tributarios/fiscales son finalmente infracciones pero de clase penal, pero estamos ante lo visto ante una conducta infractora solo que la gravedad de la infracción es la que hace necesario aplicar sanciones del orden penal, mismas que las leyes tributarias, y eso ocurre en la tendencia que se observa en la redacción del Código Fiscal de la Federación en aplicar sanciones penales a esas conductas infractoras. Es así que el impuesto sobre la renta de las personas físicas tiene que estudiarse teniendo siempre presente el gran capítulo de las infracciones y sanciones tributarias, por lo tanto una adecuada delimitación doctrinal entre infracciones tributarias y delitos tributarios y de los principios constitucionales y legales del derecho tributario puede ser de especial utilidad para justicia fiscal en materia de tributación de las personas físicas.

Décima sexta.- De los medios de defensa en el derecho fiscal están los medios de defensa que el Código Fiscal de la Federación prevé el ámbito administrativo, están los medios de defensa en la vía judicial por medio del amparo en el caso de los delitos fiscales, pero se subraya la importancia que el juicio contencioso-administrativo tiene como medio de defensa en el ámbito jurisdiccional material de la administración pública para ajustar la discrecionalidad de las autoridades administrativas /fiscales a la ley y a la constitución, por lo que es un medio idóneo susceptible de ser explotado en pos de los derechos de los contribuyentes.

Conclusiones.

No es proporcional la tributación que pagan las personas físicas del pago del Impuesto sobre la renta

No es equitativa la tributación de las personas físicas del Impuesto sobre la renta.

Bibliografía

- AGUIAR, Nina, *Tributación y contabilidad. Una perspectiva histórica y de derecho comparado*, Ruiz de Aloza Editores, Granada, 2011.
- AGOSIN Manuel R., Machado, Roberto, “Reforma tributaria y desarrollo humano en Centroamérica,” AGOSIN, Manuel R., BARREIX, Alberto, MACHADO Roberto (Eds.), *Recaudar para crecer. Bases para la reforma tributaria en Centroamérica*, Banco Interamericano de Desarrollo, New York, 2005.
- ALBI Ibáñez, Emilio, *Sistema fiscal español. Imposición directa. Doble imposición internacional. Hacienda local*, 24^a ed., Ariel, 2009.
- ÁLVAREZ García, Santiago, *Introducción al impuesto sobre la renta de sociedades*, Universidad de Oviedo, Servicio de Publicaciones, Oviedo, 1995.
- ANSUÁTEGUI Roig, Francisco Javier, *Razón y voluntad en el estado de derecho. Un enfoque filosófico-jurídico*, Ed. Dykinson, Madrid, 2014.
- ARAGÓN, Manuel, “La constitución como paradigma,” CARBONELL, Miguel (Comp), *Teoría de la constitución. Ensayos escogidos*, 2^a ed., Ed. Porrúa, México, 2002.
- ARELLANO García, Carlos, *Primer Curso de Derecho Internacional Público*, 38^a, Editorial Porrúa, México, 1997.
- ANDRADE Sánchez, J. Eduardo, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Comentada*, Oxford, México, 2012.
- AUSTIN, M.M., VIDAL-NAQUET, P., *Economic & social history of ancient Greece. An introduction*, Trans. M.M. Austin, 2 ed., University of California Press, Berkeley, 1973.
- AZNÁREZ Gómez, Leopoldo, *Impuesto para sociedades: claves para una tributación exitosa*, Ideaspropias Editorial, Vigo, 2006.
- BANACLOCHE Pérez-Roldán, Julio, *Guía práctica de sanciones tributarias. Las 85 respuestas esenciales*, La Ley, Madrid, 2005.

- BARREIX, Alberto, VILLELA, Luiz, *Tributación en el Mercosur: Evolución, comparación y posibilidades de coordinación*, Banco Interamericano de Desarrollo, Buenos Aires, 2003.
- BARRERA Crespo, Boris, *El delito tributario: elementos constitutivos y circunstancias modificadoras*, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito, 2005.
- BAYONA de Perogordo, SOLER Roch, *Derecho financiero*, Vol. I, 2ª ed., Librería Compas, Alicante, 1989.
- BELLIDO Lage, María, Villanueva VIGUER, Ángela, *Supuestos prácticos de tributación IRPF, IVA e ISS*, 2ª ed., Tecnos, Madrid, 2014.
- BRADDICK, Michael J., *The nerves of state. Taxation and the financing of the English state, 1558-1714*, Manchester University Press, Manchester, 1996.
- BECERRA Ramírez, Manuel, *Panorama del Derecho Mexicano: Derecho Internacional Público*, Editorial Mac Graw Hill, México, 1997.
- BLANCO Gaspar, Vicente, *Las Bases de la Unidad Europea*, Reus, S.A., Madrid, 1990.
- BRAVO Arteaga, Juan Rafael, *Nociones fundamentales de derecho tributario*, 2º, Ediciones Rosaristas, Colombia, 1997.
- BRENNAN, Geoffrey, BUCHANAN, James M., *The power to tax analytical foundations of a fiscal constitution*, Cambridge University Press, United States of America, 2006.
- BURGOA Toledo, Carlos Alberto, *La tributación y su constitucionalidad en México*, México, Thomson Reuters, 2015.
- BYATT, I.C.R., "Theoretical issues in expenditure decisions," Posner, M.V. (Ed.), *Public expenditure. Allocation between competing ends*, Cambridge University Press, London, 1977.

CALDERÓN Carrero, José Manuel, *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*, Editorial Aranzadi, Pamplona, España, 1997.

- El derecho de los contribuyentes al secreto tributario, Netbiblo, La Coruña, 2009.

CERVERA Torrejón, Fernando, MAGRANER Moreno, Francisco, MARTÍN López, Jorge, *Los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de no residentes*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2011.

COLLADO Yurrita, Miguel Ángel, PRIETO Sanchís, Luis (Coord.), *Introducción al derecho*, Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, 1996.

COMANDUCCI, Paolo, “Algunos problemas conceptuales relativos a la aplicación del derecho,” COMANDUCCI, Paolo, AHUMADA, Ma. Ángeles, GONZÁLEZ Lagier, Daniel, *Positivismo jurídico y neoconstitucionalismo*, Fundación Coloquio Jurídico Europeo, Madrid, 2009.

CORDERO García, José Antonio, “La necesaria limitación del deber de colaboración con la administración,” en HINOJOSA Torralvo, Juan José (Dir), LUQUE Mateo, Miguel Ángel (Coord.), *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, Atelier, Barcelona, 2012.

CORREAS, Oscar, *Crítica de la ideología jurídica. Ensayo sociosemiológico*, 2ª ed., Ediciones Coyoacán, México, 2005.

CURIEL Villaseñor, Omar, *Principios tributarios. Fundamentos constitucionales de la obligación fiscal expuestos en forma didáctica*, 4ª ed., Ediciones Fiscales ISEF, México, 2004.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, 28 ed., Ed. Porrúa, México, 2008.

DE LEÓN Villalba, Francisco Javier, “Sobre el sentido del axioma ne bis in ídem,” en ARROYO Zapatero, Luis, NIETO Martín, Adán (Coords.), *El principio de ne bis in ídem en el derecho penal europeo e internacional*, Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, 2007.

DANE, M.M., “Country analysis-The Netherlands”, en VERBAELE, John A.E., KLIP, André, *European cooperation between tax, customs and judicial authorities*, Kluwer Law International, The Netherlands, 2002.

DAUNTON, Martin, *Trusting Leviathan. The politics of taxation in Britain 1799-1914*, Cambridge University Press, United Kingdom, 2007.

- “The politics of British taxation, from the Glorious Revolution to the Great War,” en YUN-CASALILLA, Bartolomé, O’BIEN, Patrick K. (Ed.), *The rise of fiscal state. A global history, 1500-1914*, 3 ed., Cambridge University Press, New York, 2012.

DELGADO Rivero, Francisco J., MUÑIZ Pérez, Manuel A., *Cuadernos de hacienda pública. Teoría de los impuestos*, Universidad de Oviedo, Oviedo, 2005.

DE VEGA, Pedro, “Apuntes para una historia de las doctrinas constitucionales del siglo XX,” CARBONELL, Miguel (Comp), *Teoría de la constitución. Ensayos escogidos*, 2ª ed., Ed. Porrúa, México, 2002.

DORANTES Chávez, Luis Felipe, GÓMEZ Marín, Mónica Ekaterin, *Derecho fiscal*, Grupo Editorial Patria, México, 2014.

DUBBER, Markus D., HÖRNLE, Tatjana (Eds.), *The Oxford handbook of criminal law*, Oxford University Press, United Kingdom, 2014.

ESCOBAR Gallo, Heriberto, GUTIÉRREZ Londoño Eber Elí, GUTIÉRREZ Londoño, Alfonso L., *Hacienda pública. Un enfoque económico*, 2ª ed., Universidad de Medellín, Medellín, 2007.

ESCUIN Palop, Catalina, Curso de derecho administrativo. Parte general, 2ª, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011.

ESKELINEN, Teppo, LAITINEN, Arto, "Taxation: Its justification and application to global contexts," En GAISBAUER, Helmut P., SCHWEIGER, Gottfried, SEDMAK, Clemens (Eds.), *Philosophical explorations of justice and taxation. National and Global Issues*, Springer, London, 2015.

Estudios económicos de la OCDE. México, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE, Paris, 2005.

FERNÁNDEZ DE SOTO Blass, María Luisa, "El principio de proporcionalidad en la administración pública y sus implicaciones tributarias," en Yábar Sterling, Ana (Coord.), *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007.

- Teoría y práctica. Tributos españoles, Dykinson, Madrid, 2007.

FERREIRO Lapatza, Jose Juan, *Instituciones de derecho financiero*, Marcial Pons, Barcelona, 2010.

- Curso de derecho financiero español, vol. II, 22ª ed., Madrid, Marcial Pons, 2000.

FERRO Veiga, José Manuel, *Aspectos legales sobre el delito fiscal. La investigación patrimonial y el blanqueo de capital: radiografía de las tramas y de la delincuencia organizada nacional y transnacional*, Editorial Club Universitario, Alicante, 2011.

FLORES Zavala, Ernesto, "Infracciones tributarias y sus sanciones," en *Memoria de las X Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario*, Quito, 1981.

FUENTES Quintana, E., "Introducción a la obra de Fritz Neumark", *Principios de la imposición*, 2ª ed., IEF, Madrid, 1994.

FYNN-PAUL, Jeffrey, "Civil debt, civic taxes, and urban unrest: a Catalan key to interpreting the late fourteenth-century European crisis", en ARMSTRONG, Lawrin, ELBL, Martin M., ELBL, Ivana, *Money, markets and trade in Medieval Europe: Essays in honour of John H.A. Munro*, Brill, The Netherlands, 2006.

GALINDO Alvarado, José Fernando, *Tributación de personas morales y personas físicas. Impuestos*, Grupo Editorial Patria, México, 2014.

GALLANT, M. Michelle, *Money laundering and the proceeds of crime. Economic crime and civil remedies*, Edward Elgar, Massachusetts, 2005.

GARCÍA Bueno, Marco Cesar, RÍOS Granados, Gabriela, "Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: la capacidad contributiva, la igualdad y la proporcionalidad tributaria," en FERRER Mac-Gregor, Eduardo, ZALDÍVAR Lelo de Larrea, Arturo (Coords.), *La ciencia del derecho procesal constitucional. Estudios en homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho*, t. XII, ministerio público, contenciosos administrativo y actualidad jurídica, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2008.

GARCÍA de Enterría, Eduardo, *La constitución como norma y el tribunal constitucional*, 3ª ed., Civitas, Madrid, 2001.

- La lengua de los derechos. La formación del derecho público europeo tras la revolución francesa, 2ª ed., Civitas, Madrid, 2001.

GARCÍA-ROZADO González, Begoña, DEL CAMPO Azpiazu, Carolina, GARDE Garde, Ma. José, GARCÍA-ROZADO González, Begoña (Coord.), *Las claves de la reforma del impuesto sobre sociedades*, WoltersKluwer, Valencia, 2007.

GEST, Guy, "France," en AULT, Hugh J., ARNOLD, Brian J., *Comparative income taxation: A structural analysis*, Wolters Kluwer, The Netherlands, 2010.

GIULIANI Fonrouge, C.M., *Derecho financiero*, vol. I, 9ª ed., La Ley, Buenos Aires, 2004.
- *Derecho financiero*, Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1977.

GÓNGORA Pimentel, Genaro David, "El reconocimiento del derecho administrativo sancionador en la jurisprudencia constitucional mexicana," en FERRER MacGregor, Eduardo, ZALDÍVAR Lelo de Larrea, Arturo, *La ciencia del derecho procesal constitucional. Estudios en homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho*, T. XII, Ministerio Público, Contenciosos Administrativo y Actualidad Jurídica, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2008.

GUTIÉRREZ Junquera, Pablo, *Curso de hacienda pública*, 2ª ed., Ediciones Universidad Salamanca, Salamanca, 2006.

HARRISS, G.L., COLLEGE, Emmanuel, "The formation of parliament, 1272-1377," en Davies, R.G., DENTON, J.H. (Eds.), *The English parliament in the middle ages*, 2 ed., Manchester University Press, Manchester, 1999.

HENNEMAN, John Bell, *Royal taxation in fourteenth-century France, The development of war financing, 1322-1359*, Princeton University Press, New Jersey, 1971.

HOLMES, Stephen, SUNSTEIN, Cass R., *The cost of rights*, W.W Norton & Company, United States of America, 2000.

JARACH, Dino, El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 3ª ed., 1996.

JIMÉNEZ Juan Pablo, Huerta Ruíz, Jesús, *Política Fiscal y Equidad: Una mirada cruzada entre Europa y América Latina*, CEPAL, Santiago de Chile, 2009.

JUDSON, Frederick N., A treatise of the power of taxation, state and federal in the United States, The Lawbook Exchange, LTD, New Jersey, 2007.

IBÁÑEZ Najar, Jorge Enrique, “El tratamiento constitucional de la actividad financiera,” en RODRÍGUEZ Azuero, Sergio, RINCÓN Cárdenas, Erick, CALDERÓN Villegas, Juan Jacobo (Eds.), *Temas de derecho financiero contemporáneo*, Editorial Universidad del Rosario, Bogotá, 2006.

KWASS, Michael, Privilege and the politics of taxation in eighteenth century France, *Liberté, égalité, fiscalité*, Cambridge University Press, New York, 2006.

La estrategia de innovación de la OCDE. Empezar hoy el mañana, OCDE, Foro Consultivo Científico y Tecnológico A.C., México, 2012.

LESAGE, Dries, VERMEREIN, Mattias, Dierckx, Sacha, “New constitutionalism, international taxation and crisis,” Gill, Stephen, CUTLER, A. Claire, *New constitutionalism and world order*, Cambridge University Press, New York, 2014.

LOZANO Serrano, Carmelo, “Nota a la vigésima primera edición,” en *Impuesto sobre sociedades*, LOZANO Serrano, Carmelo (Ed.), 21ª ed., Madrid, 2013.

LÓPEZ Espadafor, C.M., *La doble imposición interna*, Lex Nova, Valladolid, 1999.

- LÓPEZ Martínez, Juan, "Prólogo," en PÉREZ-PIAYA Moreno, Cristina, *Procedimiento sancionador tributario. Especial referencia a su tramitación separada*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2008.
- LOUGHLIN, Martin, "What is constitutionalisation?", DOBNER, Petra, LOUGHLIN, Martin (Eds.), *The twilight of constitutionalism*, Oxford University Press, New York, 2010.
- LUCAS Duran, Manuel, "Introducción," en LUCAS Durán, Manuel (Coord.), *Derecho financiero y tributario. Parte general. Lecciones adaptadas al EEES*, 3ª ed., Tecnos, 2014.
- MANCINI, G.F., *Democracy and constitutionalism in the European Union. Collected essays*, Oxford -Portland Oregon, Oxford, 2000.
- MARGAIN Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 6ª, Universidad Autónoma de San Luís Potosí, México, 1981.
- MARGÁIN Barrasa, Emilio, "Ley del impuesto sobre la renta en la reforma fiscal," RÍOS Granados, Gabriela (Coord.), *Conceptos de reforma fiscal*, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, México, 2002.
- MARTÍNEZ Giménez, Consuelo, *Los precios públicos*, Universidad de Murcia, Editorial Civitas, Madrid, 1993.
- MARTÍNEZ Lago, Miguel Ángel, *La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2008.
- MCGEE, Robert W., *The philosophy of taxation and public finance*, Kluwer Academic Publishers, Massachusetts, 2004.

- MCGUIRE, J. Michael, Descentralización para satisfacer necesidades básicas. Una guía económica para profesionales, Trad. Luz Romay y María Cristina Ariza, InformationAge Publishing, INC, Estados Unidos de América, 2009.
- MEHROTRA, Ajay K., Making the modern American Fiscal State. Law, politics and the rise of progressive taxation, 1877-1929, Cambridge University Press, New York, 2013.
- MELLADO Benavente, Francisco Manuel, MORENO Hurtado, Francia, Nueva ley del IRPF. Esquemas comparativos, WoltersKluwer, España, 2007.
- MENÉNDEZ, José Agustín, *Justifying taxes. Some elements for a general theory of democratic tax law*, Springer Science Business Media Dordrecht, 2001.
- MENÉNDEZ Moreno, Alejandro, Derecho financiero y tributario. Parte general, Lecciones de Cátedra, 9ª ed., Ed. Lex Nova, Valladolid, 2008.
- MINZER Rodolfo, SOLÍS, Valentín, Análisis estructural de la economía mexicana. Algunas medidas de reforma fiscal y su impacto en la recaudación tributaria y la pobreza, Naciones Unidas, CEPAL, 2014.
- MIDDLETON, Roger, "Can contradictory fiscal policy be expansionary? Consolidation, sustainability, and fiscal political impact in Britain in the 1930s," en Crafts, Nicholas, Fearon, Peter, The great depression of the 1930s. Lessons for today, Oxford University Press, Oxford, 2013.
- MILLER, Stephen, State and society in the eighteenth century France: A study of political power and social revolution in Languedoc, The Catholic University of America Press, Washington D.C., 2008.

MONDINI, Andrea, El principio comunitario de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia: ¿De parámetro de legitimidad de las normas tributarias a principio general en los procedimientos de aplicación de los tributos?, en FERNÁNDEZ Marín, Fernando, (Dir.), FONIELES Gil, Ángel (Coord.), *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, Atelier, Barcelona, 2010.

Money laundering awareness. Handbook for tax examiners and tax auditors, OECD Publishing, 2009.

MORATO Miguel, Luis Carlos, “El régimen sancionador tributario,” en DE LUIS, Félix, URÍA, Francisco (Coords.), *El sistema fiscal español y las entidades y operaciones financieras. Estudios en homenaje a Enrique Piñel*, La Ley, Madrid, 2006.

MORA-DONATTO, Cecilia, “La aprobación del presupuesto de egresos de la Federación y la revisión de la cuenta pública anual. Un vistazo retrospectivo 1917-2006,” en Valadés, Diego, Carbonell, Miguel (Coord.), *El proceso constituyente mexicano. A 150 años de la Constitución de 1857 y 90 de la Constitución de 1917*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2007.

MUÑOZ Del Castillo, José Luis, “Concepto y clases de tributos en la nueva ley general tributaria,” en Sánchez Macías, José Ignacio, Calvo Ortega, Rafael, Rodríguez López, Fernando, “Economía, derecho y tributación. Estudios en homenaje a la profesora Gloria Begué Cantón”, Ediciones Universidad de Salamanca, Salamanca, 2005.

NAVARRO Faure, Amparo, *El derecho tributario ante el nuevo derecho contable*, La Ley, Madrid, 2007.

NÚÑEZ Leiva, José Ignacio, Díaz Revorio, Francisco Javier, Martín Sánchez, María, Molero Martín-Salas, María Pilar, *Reflexiones sobre la justicia constitucional en Latinoamérica*, Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, 2013.

OCDE (2013), Mejores competencias. Mejores empleos. Mejores condiciones de vida. Un enfoque estratégico de las políticas de competencias, publicación de la OCDE. <http://dx.doi.org/10.1787/9786070118265-es>.

OCDE/CEPAL (2011), *Perspectivas económicas de América Latina 2012. Transformación del Estado para el desarrollo*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/leo-2012-es>.

ORMROD, W.M., "England in the Middle Ages," en BONNEY, Richard (Ed.), *The rise of the fiscal state in Europe, c. 1200-1815*, 2 ed., Oxford University Press, New York, 2004.

PATIÑO Manffer, Ruperto, La Constitución mexicana frente a la apertura comercial, en CALVA, José Luis, *Agenda Para el Desarrollo, México en el mundo inserción eficiente*, Miguel Ángel Porrúa, México 2007.

PONT Mestres, Magin, PONT Clemente, Joan-Francesc, Análisis y aplicación del impuesto sobre la renta de las personas físicas, 2ª ed., Ed. Civitas, Madrid, 1994.

PÉREZ-PIAYA, MORENO, Cristina, Procedimiento sancionador tributario. Especial referencia a su tramitación separada, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2008.

POZZOLO, Susanna, Neoconstitucionalismo y positivismo jurídico, Trad. Renzo E. Saavedra Velazco, Mar Fernández Pérez, Félix Morales Luna, Palestra Editores, Lima, 2011

PONT Mestres, Magín, Estudios sobre temas tributarios actuales, Universitat de Barcelona, Barcelona, 1985.

PROSSER, Tony, The economic constitution, Oxford University Press, United Kingdom, 2014.

QUERALT, J. M., LOZANO Serrano, C., CASADO Ollero, G., TEJERIZO López, J.M.,
Curso de derecho financiero y tributario, 7ª ed., Tecnos, Madrid, 1996.

QUINTANA Valtierra, Jesús, ROJAS Yañez, Jorge, Derecho tributario mexicano, 5ª ed.,
Ed. Trillas, México, 2008.

RABUSHKA, Alvin, *Taxation in colonial America*, Princeton University Press, New Jersey,
2008.

RADOVIC Shoepen, Angela, Sistema sancionatorio tributario: infracciones y delitos,
Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1994.

RAMOS Prieto, Jesús, El sistema tributario en el Estado autonómico. Análisis a la luz del
Estatuto de Autonomía para Andalucía de 2007 y de la reforma de la financiación
autonómica de 2009, Fundación Pública Andaluz Centro de Estudios Andaluces,
Consejería de la Presidencia e Igualdad, Junta de Andalucía, Sevilla, 2012.

REBOLLO Puig, Manuel, IZQUIERDO Carrasco, Manuel, ALARCÓN Sotomayor, Lucía,
BUENO Armijo, Antonio Ma., Derecho administrativo sancionador, Lex Nova,
Valladolid, 2009.

RÍOS Granados, Gabriela, “Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del artículo
31, fracción IV, constitucional, y de las convenciones internacionales sobre
derechos humanos”, en RÍOS Granados, Gabriela (Coord.), Derechos humanos de
los contribuyentes, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2014.

- “Las infracciones tributarias en el sistema tributario mexicano,” en Boletín
Mexicano de Derecho Comparado, Nueva serie, año XXXVIII, núm. 114,
septiembre-diciembre 2005.

ROJINA Villegas, Rafael, Compendio de derecho civil III, Teoría general de las
obligaciones, 21ª ed., Ed. Porrúa, México, 1998.

ROMANO, Santi, *El ordenamiento jurídico*, Trad. Sebastián Martín-Retortillo, Lorenzo Martín-Retortillo, Ed. Reus, Madrid, 2012

ROBLEDO DE DIOS, Tomás Jesús, *Administrativos de administración local. Corporaciones locales*, Rodio Ediciones Sevilla, 2015.

SACCONE, Mario Augusto, *Manual de derecho tributario*, La Ley, Buenos Aires, 2002.

SABINE, B.E.V., *A history of income tax. The development of income tax from its beginning in 1799 to the present day related to the social, economic and political history of the period*, 2 ed., Routledge, Great Britain, 2006.

SAÍNZ DE BUJANDA, F., *Sistema de derecho tributario, I*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977.

- *Lecciones de derecho financiero*, Facultad de Derecho Universidad Complutense, Madrid, 1990.

SCHIEK, Dagmar, "Re-embedding economic and social constitutionalism: normative perspectives for the EU," SCHIEK, Dagmar, LIEBERT, Ulrike, SCHNEIDER, Hildegard (Ed.), *European economic and social constitutionalism after the treaty of Lisbon*, Cambridge University Press, New York, 2011.

SEPULCHRE, Vincent, *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, Larcier, Bruxelles, 2005, p. 21.

SOOS, Pirooska E., "The origins of taxation at source in England", en James, Simon (Ed.), *Taxation. Critical perspectives on the world economy*, vol I, Routledge, New York, 2002.

SPENCER, Milton H, *Economía contemporánea*, Trad. Berta Morata, Reverte, Barcelona, 1993.

TANZI, Vito, ZEE, Howell, *La política tributaria en los países en desarrollo*, Fondo Monetario Internacional, Washington, 2001.

Tax Co-operation 2009. Towards a level playing field. 2009 assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information, OECD, 2009.

TRINXET Llorca, Salvador, *European union direct taxes*, Asset Protection Publishing, Ltd., United Kingdom, 2010.

Todo procedimiento tributario, WoltersKluwer España, Madrid, 2007.

TURLEY, Gerard, *Transition, taxation and the State*, Ashgate, England, 2006.

UHLE, Arnd, LEHR, Marc, “La protección jurídico administrativa en la República Federal de Alemania”, en Rosado Pacheco, Santiago, *Modelos europeos de justicia contencioso-administrativa*, Dykinson, Universidad Rey Juan Carlos, Madrid, 2007.

URÍA Fernández, Francisco, “Comentarios a la parte general de la ley general tributaria (títulos I y II),” En De Luis, Félix, Uría, Francisco (Coordinadores), *El sistema fiscal español y las entidades y operaciones financieras. Estudios en homenaje a Enrique Piñel*, La Ley, España, 2006.

VALDÉS Costa, Raúl, *Curso de derecho tributario*, 2ª ed., De Palma, Marcial Pons, Buenos Aires, 1996.

VENEGAS Álvarez, Sonia, *Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2007.

VILLEGAS Héctor B., Régimen penal tributario argentino, De Palma, Buenos Aires, 1993.

WALLIS, John Joseph, SYLLA Richard E., LEGLER John B., “The interaction of taxation and regulation in nineteenth century U.S. banking,” en GOLDIN, Claudia, LIBECAP, Gary D., *The regulated economy. A historical approach to political economy*, The University of Chicago Press, Chicago, 1994.

WEFFE Hernández, Carlos E., “El cambio de paradigma del derecho penal tributario en Venezuela: de la igualdad “subjetivista” de las partes de la relación jurídico-tributaria (MCTAL) a la relación “objetivista” de poder (MCIAT), en *Modelo de código tributario para América Latina. Tendencias actuales de tributación*, en SALCEDO Younes, Ruth Yamile (Coord.), Editorial Universidad del Rosario, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2010.

YEBRA Martul-Ortega, Perfecto, “Contribuyentes u obligados tributarios desde la perspectiva constitucional,” en ALBIÑANA García Quintana, César (Coord.), *Estudios en homenaje al profesor Pérez Ayala*, Madrid, Dykinson, 2007.

ZIMMERMAN, Joseph F., *The silence of congress. State taxation and interstate commerce*, State University of New York Press, Albany, 2007.

Jurisprudencia

R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año V. No. 51. Octubre 2015.

R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año V. No. 50. Septiembre 2015.

R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año V. No. 49. Agosto 2015.

Tesis: 2a./J. 43/2015 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, t. II, l. 18, mayo de 2015.

Tesis: 2a./J. 112/2015 (10a.), Semanario Judicial de la Federación Publicación, Décima Época, octubre de 2015.

Tesis: 2a./J. 106/2014 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, t. I, l. 11, octubre de 2014.

Tesis: 2a./J. 93/2014 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, t. I, l.10, septiembre de 2014.

Tesis: III.2o.P.53 P (10a.), Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, t. II, l. 7, junio de 2014.

Tesis: (III Región) 4o.37 A (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, t. III, l. 6, mayo de 2014.

Tesis: P. VIII/2013 (9a.), Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, t. I, l. 1, diciembre de 2013.

Tesis: 2a./J. 126/2013 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época; t. 2, l. XXIV, septiembre de 2013.

Tesis: 1a./J. 26/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 1, l. XIX, abril de 2013.

Tesis: II.1o.A.6 A (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. 3, l. XVIII, marzo de 2013.

Tesis: 2a./J. 96/2012 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. 2, l. XII, septiembre de 2012.

Tesis: 2a. LXIX/2012 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. 1, l. XI, agosto de 2012.

Tesis: P. XXXV/2013 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. 1, l. XXII, julio de 2013.

Tesis: 2a. L/2012 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. 2 l. X, julio de 2012.

Tesis: XVII.1o.P.A. J/1 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. 3, l. X, julio de 2012.

Tesis: 1a. XXIV/2012 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. 1, l. V, febrero de 2012.

Tesis: 2a. L/2012 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. 2, l. X, julio de 2012.

Tesis: P./J. 8/2012 (10a.), Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, t. 1, l. X, julio de 2012.

Tesis: I.1o.(I Región) 11 A (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. 2, l. XI, agosto de 2012.

Tesis: I.4o.A.8 A (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. 2, l. VIII, mayo de 2012.

Tesis: 1a./J. 101/2011, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, t. XXXIV, septiembre de 2011.

Tesis: 1a./J. 62/2011, Novena Época, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXXIV, julio de 2011.

Tesis: 2a./J. 110/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIV, julio de 2011.

Tesis: 2a./J. 206/2010, Novena Época, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXXIII, febrero de 2011.

Tesis: P./J. 61/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXII, julio de 2010.

Tesis: P./J. 62/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXII, julio de 2010.

Tesis: 2a. XXX/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, abril de 2009.

Tesis: 2a./J. 161/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, septiembre de 2007.

Tesis: 2a./J. 31/2007, Novena Época, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXV, marzo de 2007.

Tesis: 1a./J. 84/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, noviembre de 2006.

Tesis: P./J. 105/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época t. XXIV, octubre de 2006.

Tesis: 2a./J. 54/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXIII, mayo de 2006.

Tesis: 1a. XXX/2005, Novena Época, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXI, abril de 2005.

Tesis: 2a./J. 3/2005 , Novena Época, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXI, febrero de 2005.

Legislación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, DOF 10/07/2015, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Secretaría General, Secretaría de Servicios Parlamentarios.

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_100715.pdf.

Código Fiscal de la Federación, DOF 18/11/2015, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Secretaría General, Secretaría de Servicios Parlamentarios.

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_181115.pdf.

Ley del Impuesto sobre la Renta, DOF 18/11/2015, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Secretaría General, Secretaría de Servicios Parlamentarios.

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_181115.pdf.

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, DOF 24/12/2013, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Secretaría General, Secretaría de Servicios Parlamentarios.

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPCA.pdf>.

Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, DOF 03/06/11,
Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Secretaría General, Secretaría
de Servicios Parlamentarios.

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LOTFJFA.pdf>.