



TEJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

DISCREPANCIA FISCAL EN PERSONAS FÍSICAS Y LOS DERECHOS HUMANOS FRENTE A LA TRIBUTACIÓN

Sinuhé Reyes Sánchez



Centro de Estudios
Superiores en materia
de Derecho Fiscal
y Administrativo

COLECCIÓN DE ESTUDIOS JURÍDICOS

*A mi esposa Jenny, mis hijos Sinuhé y
Leonardo, el porqué de mi vida.*

Discrepancia fiscal en personas físicas y los derechos humanos frente a la tributación

Sinuhé Reyes Sánchez

México
2018



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

Mag. Carlos Chaurand Arzate

Presidente

Tribunal Federal de Justicia Administrativa

JUNTA DE GOBIERNO Y ADMINISTRACIÓN

Mag. Carlos Chaurand Arzate

Mag. Juan Ángel Chávez Ramírez

Mag. Guillermo Valls Esponda

Mag. Adalberto Gaspar Salgado Borrego

Mag. Consuelo Arce Rodea

CENTRO DE ESTUDIOS SUPERIORES
EN MATERIA DE DERECHO FISCAL Y ADMINISTRATIVO

Dr. Carlos Espinosa Berecohea

Director General

Mtro. Mauricio Estrada Avilés

Director de Difusión

Lic. Alejandra Abril Mondragón Contreras

Jefa de Departamento

LDG Dulce María Castro Robelo

Subdirectora de Diseño

Lic. Diana Karen Mendoza García

Técnico Administrativo

C. María de los Ángeles González González

Secretaria

2018

ISBN: 978-607-8140-27-5

Publicación editada por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa con domicilio en Insurgentes Sur 881, Torre "O", Col. Nápoles, Del. Benito Juárez, C. P. 03810, Ciudad de México, www.tfja.gob.mx.

Se prohíbe la reproducción parcial o total, la comunicación pública y distribución de los contenidos y/o imágenes de la publicación, incluyendo almacenamiento electrónico, temporal o permanente, sin previa autorización que por escrito expida el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	11
--------------------	----

CAPÍTULO PRIMERO DERECHOS HUMANOS EN LA TRIBUTACIÓN

I. Derechos humanos y derechos fundamentales.....	15
1. <i>Derechos humanos frente a la tributación</i>	18
2. <i>Principios rectores en los derechos humanos</i>	20
3. <i>Derechos fundamentales en materia tributaria</i>	21
II. Control constitucional.....	22
III. Control de la convencionalidad <i>ex officio</i> en un modelo de control difuso de constitucionalidad	24
IV. Control de la legalidad	26

CAPÍTULO SEGUNDO TÓPICOS TRIBUTARIOS

I. Potestad tributaria del Estado: Autonomía de calificación de los objetos impositivos	31
II. La potestad sancionadora del Estado	37
III. La presunción.....	42
1. <i>Presunción e indicio</i>	46
2. <i>Presunción y ficción</i>	46
3. <i>Presunción y prueba</i>	47
IV. Las ficciones fiscales.....	48
V. Fundamento y principios constitucionales de los tributos.....	49
1. <i>Principio de legalidad</i>	55
2. <i>Principio de proporcionalidad</i>	59

3. Principio de equidad	64
4. Principio de destino al gasto público	69
5. Principio de destino y los fines del tributo.....	70
VI. Principios doctrinales de los tributos	71
VII. Elementos esenciales de los tributos.....	75
VIII. El nacimiento de la obligación tributaria	86
IX. Determinación de crédito fiscal.....	89

CAPÍTULO TERCERO

IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN PERSONAS FÍSICAS

I. Tratamiento impositivo de personas físicas por sus ingresos.....	99
II. Ingresos por copropiedad y sucesiones	100
III. Ingresos por salarios	101
IV. Ingresos por actividades empresariales y profesionales	104
V. Régimen de incorporación fiscal	106
VI. Ingresos por arrendamiento.....	107
VII. Ingresos por enajenación de bienes inmuebles	107
VIII. Ingresos por enajenación de bienes muebles y acciones	108
IX. Ingresos por adquisición de bienes	109
X. Ingresos por intereses	109
XI. Ingresos por premios.....	110
XII. Ingresos por dividendos	110
XIII. De los demás ingresos que obtengan las personas físicas	112
XIV. De la obligación de declarar a cargo de las personas físicas	113

CAPÍTULO CUARTO

DISCREPANCIA FISCAL EN PERSONAS FÍSICAS

I. Génesis de la figura de discrepancia fiscal	119
II. Personas físicas que pueden incurrir en discrepancia fiscal.....	124
III. Concepto de erogaciones para efecto de la discrepancia fiscal	125
IV. Procedimiento de discrepancia fiscal	127
V. Buena fe en el contribuyente.....	128
VI. La presunción de inocencia	129

VII. Interpretación auténtica.....	131
VIII. Análisis de control convencional.....	136
1. <i>Interpretación in dubio pro fiscum</i>	137
2. <i>Interpretación pro homine</i>	138
CONCLUSIONES	141
FUENTES DE INFORMACIÓN	143
1. <i>Bibliografía</i>	143
2. <i>Legislación</i>	148
3. <i>Sitios de Internet</i>	148

Introducción

Como desglosaremos en el presente trabajo, consideraremos a la figura de la discrepancia como una ficción de carácter impositiva, la cual involucra el ejercicio de la potestad tributaria normativa, en particular la “autonomía calificadora impositiva” de la cual goza el Estado, para abstraer tanto índices de riqueza como “indicios”, “ficciones” o “presunciones” de esta; dicha facultad instrumentalmente dotada como política fiscal para ampliar el rango de recaudación y como potestad punitiva para inhibir o castigar las conductas evasoras.

Por ello expondremos tópicos como los derechos humanos frente a la tributación, control de convencionalidad, la potestad tributaria normativa, la potestad punitiva, la presunción, la figura de la discrepancia fiscal y realizaremos conclusiones respecto a su regulación e instrumentación en nuestro país, y fundamentalmente tratándose de personas físicas, cuyo nuevo esquema de protección a propósito de la incorporación de los tratados internacionales sobre derechos humanos, como normas materialmente constitucionales, abordaremos las interpretaciones *in dubio pro fisco* y *pro homine*, para analizar los alcances del Artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta respecto a los principios de buena fe de los contribuyentes y de no confiscatoriedad de la norma fiscal en una cultura tributaria.



CAPÍTULO PRIMERO

Derechos humanos en la tributación

CAPÍTULO PRIMERO

Derechos humanos en la tributación

I. DERECHOS HUMANOS Y DERECHOS FUNDAMENTALES

Tal y como lo dispone la metodología para la enseñanza de la reforma constitucional en materia de derechos humanos¹, por esta innovación constitucional publicada el 10 de junio de 2010 en el Diario Oficial de la Federación, se incorporó la idea de un bloque de constitucionalidad que hace que los tratados internacionales sobre derechos humanos en los que el Estado mexicano sea parte, sean considerados disposiciones materialmente constitucionales, es decir, esta cláusula habilitante o de reenvío a otras normas en la protección de los derechos humanos, asigna un segmento especializado en derechos humanos constitucionalizados integrando con ello al sistema jurídico mexicano, el denominado Sistema Interamericano de Derechos Humanos. Este componente modular, antecede a lo sentenciado en el expediente varios 912/2010 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la aceptación del Protocolo de Jurisdicción de la Corte Interamericana de Derechos Humanos y desde luego la Convención Interamericana de Derechos Humanos y demás instrumentos internacionales.

Así el bloque de referencia se compone sistemáticamente por lo dispuesto en los Artículos 15, 102, 103, 105, 107, y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y parte del Artículo 1o., párrafos primero y segundo constitucional. Esta norma detonadora del sistema introduce como verbo rector “recono-

¹ Suprema Corte de Justicia de la Nación; Oficina en México del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos; y Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal, Bloque de Constitucionalidad en México, México, 2013, pp. 9-14.

cer” en lugar del verbo “otorgar” los derechos humanos y garantías dispuestas en la Constitución. También destaca que al establecer que dichos derechos y garantías son precisamente los plasmados en la Constitución “y” los tratados internacionales, implica que el uso de la conjunción copulativa signifique que está reconociendo el mismo nivel jerárquico de dichos cuerpos normativos, en tanto versen sobre derechos humanos y fuentes jurídicas para su reconocimiento.

Consecuentemente, el Artículo 15 constitucional dispone como prohibición que en la celebración de tratados internacionales no se disponga alteración alguna a los derechos humanos reconocidos por la Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte. Este criterio jerárquico interpretativo constituye un límite material a la competencia de los poderes Ejecutivo y Legislativo de celebrar tratados que modifiquen los derechos humanos.

Por su parte, en el Artículo 102, apartado B, constitucional, en cuanto a la creación y competencia de la Comisión Nacional de los Derechos Humanos, se indica que es facultad de esta investigar las violaciones graves a derechos humanos, claramente en la interpretación sistemática, armónica y funcional son precisamente lo dispuesto en bloque en el Artículo 1o. supracitado.

Por su parte, el Artículo 103 constitucional, con la reforma dispuso que el Poder Judicial Federal conozca de juicios de amparo por normas generales, actos u omisiones de la autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y garantías, utilizando nuevamente el uso de la conjunción “y” colocando con ello, sin distinción, el mismo nivel jerárquico normativo. En este mismo sentido funcional, el Artículo 105, en su fracción II, inciso g), constitucional, refiere a que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, conocerá de las acciones de inconstitucionalidad que tengan por objeto plantear la posible contradicción entre una norma de carácter general y esta Constitución. Pero distingue que la Comisión Nacional de los Derechos Humanos, podrá impugnar leyes de carácter federal, estatal y de la hoy Ciudad de México, así como de tratados internacionales celebrados por el Ejecutivo Federal y aprobados por el Senado de la República, que vulneren los derechos humanos consagrados tanto en la Constitución como en tratados internacionales de los que México sea parte. Otorgando la misma prerrogativa a los organismos de protección

de los derechos humanos equivalentes en los estados de la república, en los mismos términos.

En este orden de análisis el Artículo 107 constitucional, tratándose del procedimiento en materia de juicio de amparo, dispone categóricamente que en el principio de instancia de parte agraviada, solo quien aduzca ser titular de un derecho o de un interés legítimo individual o colectivo, deberá alegar que el acto reclamado viola los derechos constitucionales reconocidos, destacándose aquí el uso del verbo rector “reconocer” en alusión armonizadora con lo dispuesto en el Artículo 1° constitucional que apertura el bloque en comentario.

Si bien el Artículo 133 constitucional no sufrió reforma alguna, debe referirse ahora a él de manera diferencial, es decir, radica ahí la supremacía constitucional y la jerarquía originaria que constituye la Ley Suprema de toda la Unión, por lo que los jueces de todo nivel se arreglarán a la Constitución General de la República, leyes y tratados, sin embargo, estos últimos son establecidos genéricamente, ya que existe ahora especificidad a los tratados internacionales sobre derechos humanos con sus propias reglas estructurales e interpretativas al tenor de lo expuesto anteriormente.

Ahora bien, en el carácter subjetivo de los derechos humanos, debemos partir de que estos por antonomasia los goza toda persona natural, por extensión y mejor dicho, por manifestación representada también se adscriben a las personas jurídicas o morales, tal y como lo ha sostenido la Corte Interamericana de Derechos Humanos, al considerar que las personas físicas en algunos casos pueden ejercer sus derechos a través de personas jurídicas, por lo cual pueden acceder al Sistema Interamericano de Derechos Humanos para presentar presuntas violaciones a sus derechos y bajo ciertos supuestos pueden agotar los recursos internos², tal y como lo sentenció en el Caso Cantos *versus* Argentina.

En consecuencia, dada la universalidad y abstracción de los derechos humanos, al ser “positivados” en una norma suprema, se caracterizan como fundamentales, es decir, adquieren la calidad de ser normas de origen o fuente que deben

² *Opinión consultiva OC-22/16*, de fecha 26 de febrero de 2016, Corte Interamericana de Derechos Humanos, solicitada por la República de Panamá, p. 47.

permea todo el ordenamiento jurídico, como el núcleo duro que de manera orbital circularan los demás derechos y obligaciones. Pero más aún, el reconocimiento e incorporación del bloque de constitucionalidad referencial a los derechos humanos, no solo son habilitados por este sistema, sino además, el Estado mexicano se instituye como garante, en el uso y goce de ciertos derechos que le denomina garantías individuales e incluso grupales como son las garantías sociales.

Así, aparentemente existe identidad entre los derechos humanos y los derechos fundamentales, no obstante, el grado diferenciador connotable es la caracterización como positivos, de dichos derechos, ya que su estructura incluso podrá funcionar como un tamiz, en el cual no todo derecho humano es fundamental y peor, no todo derecho fundamental es garantizado constitucionalmente.

1. Derechos humanos frente a la tributación

Al tenor de lo hasta aquí expuesto, ahora es menester abordar qué derechos humanos se ven comprometidos frente al poder o potestad tributaria, ya sea en el ámbito administrativo o legislativo. Respecto a las garantías y derechos fundamentales que se ven afectadas por el ejercicio de la potestad tributaria normativa, en adición a las garantías de seguridad jurídica con sus componentes de certeza jurídica y legalidad, esta última a su vez con sus acepciones de reserva de ley, y las cláusulas de interdicción a la arbitrariedad. Encontramos típicamente principios como el de reserva de ley, específico en la materia tributaria, que implica que los elementos esenciales de los tributos o los elementos subjetivos y objetivos del hecho imponible, sean producto de un acto material y formalmente legislativo. Así en congruencia, todo pago o gasto público también debe ser resultado de la provisión y disposición del poder legislativo representativo de la soberanía del pueblo. Por otro lado, encontramos igualmente a los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, los cuales involucran el contenido de lo que se ha llamado como “justicia fiscal”, sin embargo, estos conceptos dogmáticos típicos del positivismo imperante en nuestro país, se han venido trastocando en su concepción arraigada, con la reforma constitucional sobre derechos humanos acontecida en el año de 2011, esto es así por estos principios concebidos en inscripción positivista, ahora deberán medirse al tenor de

los derechos humanos subyacentes o comprometidos con ellos, así los principios de legalidad tributaria ahora son medidos en el rango del derecho humano, al debido proceso legal, y a los principios llamados de “justicia fiscal”, que son atinentes a la dignidad humana.

Es precisamente en este último concepto, que aparecen connotaciones ya dispuestas en otras latitudes como mínimo vital, principio de confiscatoriedad y capacidad contributiva, elementos basales del ahora principio operativo de proporcionalidad, el cual tendrá un sentido vertical de aplicación para emplear respetando estos límites de la imposición, mediante esquemas progresivos, regresivos y geométricos exponenciales. Por su parte, la equidad resulta ser un sistema categorial horizontal, en donde los sujetos que se encuentren en la misma situación jurídica o de hecho tendrán que ser obligados en el mismo sustrato impositivo o de exención.

En este sentido, en el entorno del Sistema Interamericano de Derechos Humanos, la disposición de tratamiento de derechos humanos frente a la tributación en nuestro país, tan solo ha llegado de manera orientadora, ya que México aún no ha sido parte en las controversias sentenciadas por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, como por ejemplo, el Caso Cantos *versus* Argentina, el cual derivó de la demanda por persecución y hostigamiento por parte de agentes del Estado ejecutados por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Santiago del Estero, Argentina. Así, el señor Cantos denunció violación a los derechos humanos consagrados por la Convención Americana de Derechos Humanos en los Artículos: 5o.- Derecho de la integridad personal; 5o.- Garantías judiciales; 11.- Protección de la honra y la dignidad; 17.- Protección a la familia; 21.- Derecho de la propiedad privada; 25.- Protección judicial; todos ellos en relación con el diverso 1o.- Obligación de respetar los derechos.

Esta afrenta, derivó en que la Corte Interamericana de Derechos Humanos se pronunciara respecto a la titularidad o no de derechos humanos, fallando en el sentido que si bien las personas jurídicas no son titulares de estos derechos, si manifiestan y realizan derechos y obligaciones que subyacen en los derechos humanos de las personas físicas que las constituyen o que actúan en su nombre o representación.

De esta guisa se obtiene, que los derechos humanos de primera generación como el derecho a la vida, a la libertad, a petionar ante las autoridades y la libertad de expresión, se encuentran ahora potenciados a razón de hallarse en el bloque constitucional, haciendo que los tratados internacionales sobre derechos humanos sean considerados como normas materialmente constitucionales, por lo que las obligaciones como fundar y motivar actos administrativos y fiscales, son originadas también por el derecho humano al debido proceso legal.

2. Principios rectores en los derechos humanos

En el Artículo 1o. constitucional multicitado, en su párrafo tercero, la obligación de toda autoridad de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, se debe regir por un modelo principalista, es decir, como lo denomina Robert Alexy, ejercer la operación de estas obligaciones mediante mandatos de optimización de modulen de manera orientadora, bajo factores de razonabilidad, la idoneidad del contenido normativo y no bajo un sistema de reglas que se agotan o no de manera binaria³, así los principios de inmersos en el Artículo en comento son: universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. Así la ponderación, armonización y jerarquización de los derechos fundamentales constituirán la premisa normativa de respeto en beneficio de todo ser humano, sin distinción de edad, género, raza, religión, ideas, condición económica, de vida, salud, nacionalidad o preferencias de ahí la universalidad. En consecuencia, para los principios de interdependencia e indivisibilidad debe considerarse que el Sistema Interamericano de Derechos Humanos constituye un todo sin distinción por importancia o exclusión de algún derecho, ya que la armonización exige el cumplimiento en la mayor medida posible de los derechos humanos involucrados con tan solo algunos puntos de contacto. Por su parte, el principio de progresividad, implica que su desarrollo es constante, se adecua a las circunstancias en la búsqueda perpetua de la mayor protección posible, permitiendo su adopción para el logro equilibrado de todo el conjunto.

³ Alexy, Robert, *La construcción de los derechos fundamentales*, Buenos Aires, Adhoc, 2012, p. 20.

Antonio Alberto Vela Peón adiciona los principios de generalidad, que involucra la pluralidad de seres humanos en el goce de sus derechos sin distinción alguna; historicidad, que implica la consideración de la civilización humana en constante movilidad temporal conforme a sus circunstancias sociales y culturales; imprescriptibilidad, aquí se connota que los derechos esenciales no tienen caducidad o desfallecen con el simple correr del tiempo; intrasferibilidad, como su nombre lo sugiere, no pueden enajenarse o hacer ajenos estos derechos inherentes a la persona ya que son incluso irrenunciables; permanencia, hace referencia más que a su temporalidad a su valor, el cual no puede ser reducido; protección de eficacia directa, involucra considerar que la obligación protectora debe ejercerse sin mediadores, es decir, involucra inmediatamente y linealmente a todas las autoridades; incondicionalidad, ordena que no pueden establecer modalidades de acceso a la protección de los derechos humanos; e internacionalización, conciencia que su origen involucra a la comunidad internacional para hacer posible su realización⁴.

3. *Derechos fundamentales en materia tributaria*

Al efecto, Gabriela Ríos Granados, advierte que los derechos típicos en materia fiscal, como el de reserva de ley, equidad, proporcionalidad y destino de gastos públicos, se ven exponenciados con la reforma constitucional del año 2011, esto es, así ya que si estos derechos precitados se contemplan en el derecho humano conocido como "*debido proceso legal*", existen otros que no son indiferentes a los sujetos llamados "*contribuyentes*", ya que al tener el carácter de transversales, permean de manera horizontal, como el de audiencia previa, derecho a la impartición de justicia, también llamado tutela judicial efectiva, seguridad jurídica y legalidad, entre otros. En este sentido comenta esta insigne autora, que dada la prevalencia del principio *pro persona* para proveer la más amplia protección a las personas, esto incluye también a los contribuyentes. En este sentido, las extensiones que predica el derecho a contribuir de manera proporcional al gasto público, es una clara referencia a contenidos de índole profundamente humana como es el concepto de

⁴ Vela Peón, Antonio Alberto, "Derechos humanos y tributación en México", *Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, México, Año III, número 11, septiembre de 2012, p. 5.

capacidad contributiva subjetiva, e igualdad que encuentran parámetros de trato, como el mínimo vital, como piso de rango individualizado y como techo el principio de no confiscatoriedad, por lo que en cada eslabón en el cual los contribuyentes se encuentren en igualdad categorial deberán recibir el mismo trato, precisamente el reconocimiento de estos halos de respeto enmarcados por la vulnerabilidad que un trato externo y potencialmente arbitrario que de suyo tiene la potestad tributaria, aducen el concepto de dignidad humana, lo cual se logra como contenido normativo de la interpretación sistemática de los Artículos 1o., 4o., 5o., 31, fracción IV, y 123 de la Constitución; 11 y 24 de la Convención Americana de Derechos Humanos; y 7o., inciso a), i) y ii), 11, párrafos primero y segundo, y 26 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales⁵.

II. CONTROL CONSTITUCIONAL

Al tenor de la funcionalidad que distingue Eduardo Ferrer Mac-Gregor, un tribunal constitucional contemporáneo realiza un control de la regularidad constitucional al someter a jurisdicción tanto los actos legislativos, judiciales y administrativos⁶. Ahora bien, el control de constitucionalidad se ha ejercido de manera exclusiva por el Poder Judicial de la Federación, mediante los procesos de amparo, controversias y acciones de inconstitucionalidad; adicionalmente el Tribunal Electoral de este Poder, tiene la facultad de inaplicar leyes sobre dicha materia contrarias a la Constitución, este sistema es llamado control difuso de la constitucionalidad de leyes. El parámetro de la regularidad constitucional hasta antes de la reforma constitucional sobre derechos humanos del año 2011, se ha definido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que de conformidad con el Artículo 133 constitucional se configuraba bajo la supremacía y jerarquía constitucional, se instituyen como ejes rectores del sistema jurídico-político mexicano, así esta primacía constitucional implica que to-

⁵ 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 Ferrer Mac-Gregor Poisot, Eduardo (coord.) *et. al.*, *Derechos Humanos en la Constitución: Comentarios de jurisprudencia constitucional e interamericana*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2013, t. II, pp. 2339-2353.

⁶ Ferrer Mac-Gregor Poisot, Eduardo, *Derecho Procesal Constitucional*, México, Porrúa, 2006, t. I, pp. 233-235.

das las autoridades, deben ajustarse estrictamente a las disposiciones de aquella. En consecuencia, los tres Poderes de la Unión deben observar la Ley Suprema, por ello bajo la teoría contractualista del Estado, las autoridades no pueden por sí y ante sí, examinar la constitucionalidad de sus propios actos o de los ajenos, toda vez que la propia Constitución dispone de todo un sistema de revisión ante un tribunal de índole constitucional⁷.

Sin embargo con motivo de la entrada en vigor de los párrafos segundo y tercero del Artículo 1o. constitucional modificados mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, deben leerse junto con lo establecido por el diverso Artículo 133 de la Constitución Federal, para determinar el marco dentro del que debe realizarse este nuevo control de la regularidad constitucional, lo cual es claramente distinto al control concentrado que tradicionalmente operaba en nuestro sistema jurídico.

Ahora la función jurisdiccional constitucional, en las vías de control directas establecidas expresamente en los Artículos 103, 107 y 105 de la Constitución, los juzgadores pueden y están obligados hacer una declaración general sobre la invalidez o expulsar del orden jurídico las normas que consideren contrarias a los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los tratados internacionales máxime si se trata de derechos humanos. Ahora bien, en la interpretación sistemática de lo previsto en la última parte del Artículo 133 en relación con el Artículo 1o. constitucionales, se establece un nuevo control, en el cual los jueces están obligados a preferir los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los tratados internacionales, aun a pesar de las disposiciones en contrario establecidas en cualquier norma inferior, al tratarse de un control difuso de la nueva regularidad constitucional, dichos juzgadores no pueden hacer una declaración general sobre la invalidez o expulsar del orden jurídico las normas que consideren contrarias a los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los tratados, estando obligados a dejar de aplicar estas normas inferiores dando preferencia a los contenidos de la Constitución y

⁷ Suprema Corte de Justicia de la Nación, tesis plenaria P./J. 73/99 de rubro: “CONTROL JUDICIAL DE LA CONSTITUCIÓN. ES ATRIBUCIÓN EXCLUSIVA DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN”.

de los tratados en esta materia, lo cual se ha denominado control de convencionalidad *ex officio*, el cual en seguida abordaremos.

III. CONTROL DE LA CONVENCIONALIDAD *EX OFFICIO* EN UN MODELO DE CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante las consideraciones sentenciadas en el expediente Varios 912/2010, dispone que México reconoció la jurisdicción de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el año de 1998, sin embargo, en esa fecha se aceptó esa jurisdicción internacional sin hacer reforma previa de la Constitución Federal, y sin que la Convención Americana se ajustara entonces a lo preceptuado en ella, según el Artículo 133 constitucional. Esto repercute en que las resoluciones internacionales vinculen a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como cabeza del Poder Judicial de la Federación y parte del Estado mexicano. Así, cuando este ha sido parte en una controversia o litigio ante la jurisdicción de la Corte Interamericana, la sentencia que se dicta en esa sede, junto con todas sus consideraciones, constituye cosa juzgada y corresponde exclusivamente a ese órgano internacional evaluar todas y cada una de las excepciones formuladas por el Estado mexicano, tanto si están relacionadas con la extensión de la competencia de la misma Corte o con las reservas y salvedades formuladas por el propio Estado mexicano. Sin embargo, en donde no figura como parte, tendrá el carácter de criterio orientador de todas las decisiones de los jueces mexicanos, pero siempre en aquello que le sea más favorecedor a la persona, de conformidad con el Artículo 1o. constitucional. De tal suerte, ahora con este renovado precepto, todas las autoridades del país, dentro del ámbito de sus competencias, se encuentran obligadas a velar no solo por los derechos humanos contenidos en los instrumentos internacionales firmados por el Estado mexicano, sino también por los derechos humanos contenidos en la Constitución Federal, adoptando la interpretación más favorable al derecho humano de que se trate, lo que se entiende como el principio *pro persona*.

Ahora bien, este control de convencionalidad será distinto al control concentrado que hemos dado cuenta anteriormente, ya que la convencionalidad opera en base a lo dispuesto en la última parte del Artículo 133 en relación con el Artículo 1o.,

en el cual los jueces están obligados a preferir los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los tratados internacionales, aun a pesar de las disposiciones en contrario establecidas en cualquier norma inferior. Con la peculiaridad diferenciadora, que aquí los jueces no pueden hacer una declaración general sobre la invalidez o expulsar del orden jurídico las normas que consideren contrarias a los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los tratados, por lo que en su caso, sí están obligados a dejar de aplicar estas normas inferiores dando preferencia a los contenidos de la Constitución y de dichos tratados.

Este tipo de control, implica un esquema de actuación jurisdiccional basado en contenidos normativos, conforme al siguiente orden:

- a) Los derechos humanos contenidos en la Constitución Federal, así como la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación;
- b) Los derechos humanos contenidos en tratados internacionales en los que el Estado mexicano sea parte; y
- c) Los criterios vinculantes de la Corte Interamericana de Derechos Humanos establecidos en las sentencias en las que el Estado mexicano haya sido parte, y criterios orientadores de la jurisprudencia y precedentes de la citada Corte, cuando el Estado mexicano no haya sido parte.

Ahora bien, la llamada “*interpretación conforme*” de suyo implica que este contenido normativo constitucional, debe partir de la presunción de constitucionalidad de las leyes, puesto que esta permite hacer el contraste previo a su aplicación o inaplicación. Por lo que se procederá secuencialmente a realizar estos tres pasos:

I.- *Interpretación conforme en sentido amplio*. Significa que tanto jueces como las demás autoridades del Estado mexicano, interpretarán cualquier disposición conforme a los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los cuales el Estado mexicano sea parte, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia o como se conoce mediante *el método de interpretación extensiva*;

II.- *Interpretación conforme, en sentido estricto*. Aquí el operador jurídico se enfrenta a varias interpretaciones jurídicamente válidas, por lo que partiendo de la

presunción de constitucionalidad de las leyes, se deberá preferir aquella que hace a la ley acorde a los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los que el Estado mexicano sea parte, para evitar incidir o vulnerar el contenido esencial de estos derechos, es decir, entablar un método de corte restrictivo tutelar o protector; y

III. En defecto de las anteriores *la inaplicación de la ley*. La transversalidad que implica, es la utilización de este último recurso para asegurar la primacía y aplicación efectiva de los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los cuales el Estado mexicano es parte.

Sin embargo, debe quedar muy claro que todas las demás autoridades ajenas al Poder Judicial, tienen la obligación de aplicar las normas correspondientes haciendo la interpretación más favorable a la persona para lograr su protección más amplia, sin tener la posibilidad de inaplicar o declarar la incompatibilidad de las mismas. Por lo tanto, es un sistema bivalente que jurisdiccionalmente es concentrado por las instituciones competentes para su ejercicio, y difuso porque permite que sean los criterios e interpretaciones constitucionales, ya sea por declaración de inconstitucionalidad o por inaplicación, los que finalmente fluyan hacia la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para que sea esta la que determine cuál es la interpretación constitucional que finalmente debe prevalecer en el orden jurídico nacional.

IV. CONTROL DE LA LEGALIDAD

Concatenado con lo anterior, ahora con el Sistema Interamericano de Derechos Humanos, en particular con el derecho humano a tutela judicial efectiva y a la buena administración, debemos considerar que al tenor del mandato constitucional en su Artículo 17 que enuncia: *“Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho”*; en consecuencia se dispone el derecho de impartición de justicia por tribunales expeditos para impartirla de manera pronta, completa e imparcial. Así en consuno con lo dispuesto por el Artículo 13 constitucional, si bien nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni tribunales especiales, ello no significa que no existan tribunales especializados ni leyes que en las

diversas materias, igualmente especializadas, surjan para el debido cumplimiento normativo.

En esta tesis, la estructura constitucional consigna como límite al ejercicio del poder, la llamada “cláusula de interdicción a la arbitrariedad” o el llamado “bloque de legalidad”⁸, lo cual claramente encontramos en los Artículos 14 y 16 constitucionales en donde se instalan el llamado grupo de garantías de seguridad jurídica, la cual está compuesta por las denominadas sub-garantías de legalidad, fundamentación, motivación, competencia, irretroactividad y audiencia, las cuales no solo pueden transgredirse por contradicción directa con el texto fundamental, sino mediante las incongruencias en el orden jurídico convencional o legal secundario. Dicho lo anterior, también debe considerarse que en lo que a nuestra materia administrativa tributaria interesa; la Administración Pública consigna el más grande cúmulo de facultades y atribuciones en comparación con los restantes Poderes de la Unión, pues bien, ese gran poder con lleva una gran responsabilidad, por lo que es necesario un sistema de control ante la fiabilidad de su ejercicio, así tenemos un control interno y externo de la administración, en el primero serán los propios órganos del Estado que disciplinariamente reajustarán el actuar administrativo bajo los parámetros de legalidad, sin embargo, este despliegue de poder también estará sujeto a un medio de control externo que sirve para que los órganos competentes verifiquen el respeto que las autoridades administrativas del Estado deben a la legalidad mandatada, o ahora entiéndase al derecho humano al debido proceso legal que dispone normas generales ordinarias que regulan su actuación, conocido como control de legalidad a la Ley Fundamental, llamado control de constitucionalidad, y a los tratados o convenciones internacionales, intitulado control de convencionalidad. Este andamiaje de control de legalidad es necesario, tal y como lo comenta Emilio Margáin Manautou ya que frente a una decisión administrativa en cuyo contenido exista desacuerdo, debe precisarse un camino legal para impugnarla, ya sea mediante un tribunal administrativo, un tri-

⁸ Favoreu, Louis, *El bloque de legalidad*, Madrid, Civitas, 1991. Algunos autores atribuyen que ciertas ideas de este autor, inspiraron la estructura y nombre del bloque de constitucionalidad en Francia.

bunal judicial o un recurso administrativo, considerando desde luego que para que proceda un juicio ante cualquier tribunal, deben agotarse los remedios legales por virtud del cual pueda ser modificado, revocado o nulificado⁹.

Para concluir, se debe advertir que este control de legalidad se encuentra estructurado con los denominados “medios ordinarios de defensa”, los cuales por antonomasia se distinguen del denominado “*medio extraordinario de defensa*” conformado por el juicio de garantías o ahora con la reforma constitucional el llamado “*juicio de derechos fundamentales*”, esto es así, ya que este último está dispuesto para la protección de los derechos individuales públicos, entiéndase, derechos fundamentales previstos en la Constitución Federal y por cláusula habilitante en los tratados internacionales sobre derechos humanos, los cuales no pueden ser defendidos con plena eficacia en recursos o medios de defensa ante tribunales o autoridades administrativas. Sin embargo, se hace hincapié que esto no acontece cuando solo existe violación de leyes secundarias, ya que el impetrante de legalidad tiene a su disposición medios ordinarios de defensa que tiene que agotar ante las autoridades o tribunales administrativos, en los cuales puede obtener la reparación de las violaciones a las leyes secundarias y si no obtiene la reparación de sus derechos en esos procedimientos, podrá acudir al juicio constitucional para que el Poder Judicial Federal examine y resuelva si existió o no la violación a las leyes secundarias, por lo que en caso afirmativo, se anule la resolución que le causa perjuicio, por no haber aplicado la autoridad, o haberlo hecho en forma indebida, una norma de carácter secundario.

⁹ Margáin Manautou, Emilio, *El recurso administrativo en México*, México, Porrúa, 2014, p. 8.



CAPÍTULO SEGUNDO

Tópicos tributarios

CAPÍTULO SEGUNDO

Tópicos tributarios

I. POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO:

AUTONOMÍA DE CALIFICACIÓN DE LOS OBJETOS IMPOSITIVOS

Para desglosar este tópico, empezaré por el objeto de dicha potestad a definir, es decir, el impuesto o tributo. Así conforme lo he desglosado en trabajos anteriores¹⁰, para Benvenuto Griziotti¹¹ la denominación “impuesto” ha existido variabilidad semántica, con nombres como tasa, derecho o tributo. Así la significación de impuesto en realidad se confunde con el procedimiento de aplicación (imposición) por el cual se estatuye un recurso, por lo que el término impuesto debe reservarse para el tributo estrictamente fiscal sin otros fines tributarios de política económica, tan solo la obligación de los ciudadanos de participar en los gastos públicos en razón a su capacidad contributiva. Menciona Gabriela Ríos Granados, que el término “tributo” proviene de la voz latina *tributum*, que en la antigua Roma hacía referencia a la capitación que el gobierno exigía por sostener las obligaciones del Estado, y se llamaba así porque entre los romanos dicha contribución se repar-tía o pedía por tribus (*tribumtque a singulis familiarum capitibus exigitur*)¹².

Otra tonalidad conceptual la aporta Gian Antonio Micheli, partiendo de lo que llama prestaciones impuestas, como las del servicio militar, distingue aquellas con carácter patrimonial, las cuales crean sin duda un sometimiento a la respon-

¹⁰ Reyes Sánchez, Sinuhé, *Interpretación de las leyes fiscales*, México, Novum, 2015, pp. 40-48.

¹¹ Griziotti, Benvenuto, *Principios de la Ciencia de las Finanzas*, 6ª. ed., trad. de Dino Jarach, Buenos Aires, Depalma, 1959, pp. 151-152.

¹² Ríos Granados, Gabriela, “Los tributos”, en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.), *Manual de Derecho Tributario*, 2ª. ed., México, Porrúa, 2008, p. 147.

sabilidad frente al Estado, ya entregando una suma de dinero o transmitir bienes, sin embargo, no basta que la exacción coactiva llamada tributo se distinga por esa potencialidad forzosa, sino además por la ausencia de libertad de elección frente al cumplimiento de la obligación tributaria o bien la ausencia de elección del medio para satisfacer servicios que solo presta el Estado¹³. Dino Jarach, indica que: “El tributo es una prestación pecuniaria, objeto de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: de un lado el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, es decir, el Estado o la otra entidad pública que efectivamente, por virtud de una ley positiva, posee ese derecho, y de otro lado el deudor, o los deudores, quienes están obligados a cumplir la prestación tributaria”¹⁴. Posteriormente ya en el año de 1983, Jarach enriquece su concepción llamando impuesto al tributo sobre los sujetos en razón de la valorización política de una manifestación de la riqueza objetiva (independiente de circunstancias personales) o subjetiva (considerando circunstancias personales)¹⁵.

En enlace con nuestro tema, Mauricio A. Plazas Vega, nos obsequia la definición del tributo, considerándolo como las prestaciones valuadas pecuniariamente que el Estado o una comunidad supranacional exige a través de su poder tributario basado en el deber de colaboración instituido en ley o de una decisión comunitaria, para cubrir sus gastos corrientes, de inversión y en general para obtener sus fines. De esta definición destaca la inclusión del concepto de “*comunidad supranacional*” en el ejercicio del poder tributario, así para este autor esto se inscribe en el ámbito del derecho tributario internacional, que desde el punto de vista del Derecho positivo se constituye de normas originadas primaria o secundariamente por tratados o convenios internacionales o por el derecho interno, las cuales tienen como objeto la regulación tributaria de acontecimientos trascendentes al ámbito nacional y en consecuencia actualizan tributos en dos o más países. En este sentido, el

¹³ Micheli, Gian Antonio, *Curso de Derecho Tributario*, trad. de Julio Banacloche, Caracas, Editoriales de Derecho Reunidas, 1975, pp. 36-39.

¹⁴ Jarach, Dino, *El hecho imponible. Teoría general del Derecho Tributario Sustantivo*, Buenos Aires, Revista de Jurisprudencia Argentina, 1943, p. 24.

¹⁵ Jarach, Dino, *Finanzas públicas y Derecho Tributario*, 3ª. ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 2004, p. 253.

mismo autor acota que el orden denominativo empleado para calificar de tributario al derecho antes que al internacional, obedece al carácter inmanente de la trascendencia internacional, ya que el derecho interno de cada país es precisamente quien dota de contenido y alcance a dicho fenómeno¹⁶.

Franz von Myrbach-Rheinfeld relata que el ejercicio del derecho a la imposición, en el proceso histórico germano-austriaco, ha sido atribuido desde la edad media a la divinidad, a la monarquía, a la burocracia y finalmente al Estado moderno, pero solo en este último se le ha dotado de una dosis de derecho contractual, entre los ciudadanos y el Estado, como fuente del ejercicio de dicha facultad impositiva a favor de la utilidad pública, ya que en las anteriores etapas es simplemente una decisión jerárquica soberana. Así, el instrumento de referencia del poder tributario es la constitución, con ello el Estado representativo de aquellos sujetos o ciudadanos es dotado para que mediante ley establezca las cargas que deben soportar sus representados, cediendo libertad para el funcionamiento de las instituciones públicas, ya sea prestando servicios militares o contribuyendo pecuniariamente, así la naturaleza de estas obligaciones no parte de consideraciones morales sino del interés nacional¹⁷.

Albert Hensel asevera puntualmente que, por poder tributario debe entenderse a la potestad que tiene un ente de derecho público de hacer uso de las facultades inherentes al poder que a él compete, con el objeto de recaudar de las personas que le están sujetas, aun mediante fuerza de coacción, los tributos llamados impuestos¹⁸. Benvenuto Griziotti¹⁹, al realizar el prefacio de la obra de Albert Hensel data en sus enseñanzas que estas no se ubican en un Estado absoluto sino en una disciplina de principios en un estado de derecho en donde el Estado democrático no solo se aprecia como objeto de teoría financiera sino de política estatal. Por ello

¹⁶ Plazas Vega, Mauricio A., "La definición de tributo", Amatucci, Andrea et. al., *Historia del Derecho de la Hacienda Pública y del Derecho Tributario en Italia*, Bogotá, Temis, 2004, Serie Derecho de la Hacienda Pública Obras Fundamentales 1, p. 5.

¹⁷ Myrbach-Rheinfeld, Franz von, *Précis de Droit Financier*, trad. al francés por É. Bouché-Leclercq, París, V. Giard & E. Briere Libraires-Éditeurs, 1910, p. 103-105.

¹⁸ Hensel, Albert, *Derecho Tributario*, 3ª. ed., trad. de Leandro Stok y Francisco M.B. Cejas, Rosario, Jurídica Nova, 2004, p. 91.

¹⁹ *Ibidem*, pp. 7-17.

sienta las bases de la relación tributaria contemporánea, distinguiendo con ello que el derecho a la imposición o potestad tributaria se desarrolla en dos ámbitos temporalmente relacionados:

- a) El Estado en un primer momento ejerce su derecho a la imposición creando las *normas* de imposición, conforme a los hechos generadores del impuesto, lo cual la doctrina sigue con la voz de potestad tributaria legislativa; y
- b) Al actualizarse tales hechos generadores imputables a una persona jurídicamente sujeta al Estado, se activa la exigencia recaudatoria por las autoridades administrativas, conocida actualmente como la potestad tributaria administrativa²⁰.

Carlos María Giuliani Fonrouge, indica que el poder tributario es: “La facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hayan en su jurisdicción”²¹. Sin embargo, como advierte Gian Antonio Micheli, entre la actividad legislativa y la actividad administrativa es necesaria la dicotomía de la creación normativa y la materialización de la pretensión impositiva o mejor dicho recaudatoria²². Ya que el propio Hensel advierte que la norma por sí misma no hace nacer para el Estado una pretensión de impuesto susceptible de ejecución, sino sólo un concreto suceso de la vida económica, que se presenta jurídicamente como una realización del hecho generador del impuesto²³. Este autor cuyas luces iluminan con gran vigencia en la actualidad, disgrega en su estudio científico, el papel de la función administrativa del Estado que concretiza esas “pretensiones” surgidas con la realización de los hechos generadores, ya que las satisface mediante la propia fuerza de coacción que consideramos propia del Derecho Administrativo, por lo que no toca en modo alguno la naturaleza jurídica de la actividad legislativa en materia de impuestos y del sistema de normas materiales ya emanadas.

²⁰ *Ibidem*, p. 92.

²¹ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, 9ª. ed., Buenos Aires, La Ley, 2004, vol. I, p. 260.

²² Micheli, Gian Antonio, *op. cit.*, p. 142.

²³ Hensel, Albert, *op. cit.*, p. 92.

Hensel cuestiona la existencia de algún límite de contenido al cual se somete la voluntad de imposición en la legislación. El Estado al ejercer su derecho a la imposición creando normas, encuentra un límite material o de realidad por lo que solo puede establecer hechos generadores en el ámbito de lo posible dentro de la “órbita de su fuerza estatal efectiva”. Por ello estructura las pautas o criterios de vinculación o sujeción tributaria que hoy en día nos parecen tan usuales, como la ciudadanía del deudor del impuesto o de otra persona que tome parte en el hecho generador del impuesto; la residencia de tales personas en el territorio del Estado impositor, la situación de una cosa, cuya existencia desarrolla una cierta función en la norma que regula el hecho generador en el interior del país, o sea dentro de la esfera del dominio territorial del sometido a la imposición, la introducción en el territorio nacional de tal cosa, la conclusión de un negocio jurídico que constituye un hecho generador de impuesto, supuestos hoy dominantes como la fuente de la riqueza. Por lo que nuestro autor enlaza la necesidad de crear tratados internacionales para evitar la doble imposición fiscal o doble tributación, pero al mismo tiempo se tiene que combatir la defraudación fiscal a nivel internacional²⁴.

Por su parte Antonio Berliri, el poder de establecer impuestos o prohibiciones en la materia a través de la norma jurídica y por la cual nacen o pueden nacer para determinados individuos, la obligación no solo de pagar impuestos sino de respetar algún límite tributario, deben distinguirse en tres categorías: *a)* por un lado los que se posicionan en supremacía frente de aquellos a los que se dirige la potestad tributaria, llamados sujetos activos; *b)* por ende los que se sitúan en inferioridad se denominan sujetos pasivos; y *c)* aquellos que se ubican entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, esta intermediación se vincula frente al primero como una obligación y frente al segundo como una facultad, sin ser titulares de la potestad tributaria son recaudadores del impuesto²⁵.

²⁴ *Ibidem*, pp. 94-97.

²⁵ Berliri, Antonio, *Principios de Derecho Tributario*, trad. de Fernando Vicente-Arche Domingo, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964, vol. I, pp. 167-168.

José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González García²⁶, advierten el uso de las palabras “poder” y “potestad” de manera indiscriminada, por lo que se inclinan por el uso apropiado del último vocablo enunciado, porque se diferencia del carácter subjetivo, es decir, de los poderes públicos, y posee esta última palabra la aceptación de la doctrina más autorizada como la italiana. En tal razón estos autores, igualmente diferencian, como Hensel, la acción del Estado como legislador y como administrador, por lo que les asignan nombres aún más apropiados, designando a la primera como la potestad tributaria normativa y a la segunda como potestad de imposición.

El ejercicio de la potestad tributaria normativa, es decir, la facultad de crear o descubrir los objetos impositivos o aquellos hechos generadores o reveladores de riqueza, pueden y de hecho deberían ser elegidos respecto de hechos tangibles o comprobables, sin embargo, el alcance de esta potestad calificadora ha excedido los límites de las realidades o verdades empíricas. En otras palabras, el poder calificador puede ser basado en índices (realidades) o en indicios (ficciones jurídicas), esta prerrogativa extensiva lleva al mundo de las presunciones legales a la esfera impositiva, en donde el legislador puede gravar incluso presunciones de ingresos o riquezas, ya sea por política fiscal o extrafiscal, con fines de control, económico, incentivo o inhibición de conductas más allá de lo simplemente recaudatorio. Por lo tanto, este despliegue de poder lo observamos, por ejemplo, en el fideicomiso, en contratos como la asociación en participación, en reglas de acumulación de ingresos en el impuesto sobre la renta o la presunción de ingresos en facultades de comprobación o en la discrepancia fiscal de personas físicas por mencionar algunas.

José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González García, tratan la denominada autonomía calificadora del Derecho Tributario, reconociendo previamente que gran parte de la teoría general del derecho se reposa en el Derecho Privado, el fenómeno de las formas jurídicas propias de esta rama, frente al Derecho Tributario se sustrae el carácter económico de las presunciones legales como objeto de la imposición, en este sentido el Derecho Tributario puede dotar de significación tributaria a cualquier

²⁶ Pérez de Ayala, José Luis, y González García, Eusebio, *Derecho Tributario I*, Madrid, Plaza Universitaria Ediciones, 1994. p. 123.

término real o irreal, ya sea de manera semejante al que les corresponde en las ramas del derecho de origen²⁷.

Respecto al tema de autonomía calificadora tributaria, los tratadistas Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano y Francisco Poveda Blanco, indican que si la ley tributaria puede calificar de manera autónoma los conceptos que en la misma se emplean, debe hacerse cuando existan sólidas razones para ello, lo que ocurriría en dos supuestos: Primeramente cuando la novedad de la institución comporte la ausencia de otras definiciones normativas formuladas por otras ramas del Derecho; y en segundo lugar, esa función calificadora autónoma debe también reconocerse en aquellos casos en que el ordenamiento tributario expresa una calificación que en caso contrario, no produciría los mismos resultados²⁸.

II. LA POTESTAD SANCIONADORA DEL ESTADO

Hemos contemplado desarrollar este tema, solo con el propósito diferenciador y excluyente que implica el que exista un tributo despojado de la simple recaudación, que supere los límites de razonabilidad con tintes de confiscatoriedad y se constituya en sí mismo en una sanción o castigo que el Estado manifieste no como una potestad tributaria sino sancionadora. Haciendo reminiscencia de trabajos anteriores²⁹, en donde citamos que Aristóteles considera que en cualquiera que sea la forma de gobierno, le es propio a este el ejercicio del orden en aras del bien común, ya sea el soberano o en la república a las magistraturas les correspondía cuidar el buen orden³⁰, pues el mandar es por excelencia lo propio del poder, por otro lado en su concepción política este autor asume que lo propio del juzgar tratándose de delitos corresponde a los tribunales, incluso conocer de aquellos litigios entre magistrados y particulares por la imposición de las penas³¹.

Al cuestionarle a Tomás de Aquino si es lícito que una persona particular se haga justicia por su propia mano, responde en solución que la licitud aún del castigo más drástico se dará si se ordena en salud de toda la comunidad, competiéndole

²⁷ Pérez Ayala, José Luis, y González García, Eusebio, *op. cit.*, pp. 109-110.

²⁸ Martín, Juan *et. al.*, *Derecho Tributario*, 12^a. ed., Madrid, Thomson Aranzadi, 2007, p. 105.

²⁹ Reyes Sánchez, Sinuhé, *La sanción administrativa*, México, Novum, 2015, pp. 7-12.

³⁰ Aristóteles, *Política*, IV, 15,1299b y ss.

³¹ *Ibidem*, IV, 16, 1300b y ss.

dole solo a aquel que se le haya confiado dicho cuidado del bien común, siendo los príncipes quienes tienen la autoridad pública³².

Rousseau indica que en virtud del contrato social se ha dado existencia al cuerpo político, sin embargo, debe dotársele de movimiento y voluntad por medio de la legislación, para ello suscribe que aquello que se ajusta al orden lo hace en virtud de la naturaleza de las cosas, con independencia de las convenciones humanas, tomando en cuenta que la justicia solo proviene de Dios; si los hombres supiéramos recibirla de él, no necesitaríamos gobierno ni leyes, por ello ante la condición humana las leyes de justicia serían vanas si no van provistas por la sanción natural³³.

Cesare Bonesana suscribe que las leyes son condiciones en las cuales los hombres se unieron en sociedad, ya que toda libertad es inútil ante la incertidumbre de conservarla, por lo que se sacrifica parte de dicha libertad en aras de disfrutar en tranquilidad la restante de ella, pues bien en esas proporciones sacrificadas se conforma la soberanía de la nación, en la cual el soberano es el administrador y legítimo depositario³⁴.

Massimo Pavarini indica que el criterio inspirador moderno en el denominado derecho a castigar y sus formas para ejercerlo se da sobre las bases burguesas, garantizando la autonomía de los particulares, por ello el otorgamiento al Estado de este derecho se inspira en el contrato o pacto social, así las libertades de los súbditos en el mínimo posible se otorgan en aras del orden social administrado por el príncipe, así esta facultad de castigar no podrá admitir la pena de muerte, ya que la vida es un bien supremo para el particular y no puede ser renunciado a cambio de un bien ciertamente menor como es la paz social. Por otro lado la pena debe ser medida por la gravedad de la transgresión, ya que será la *retribución* la que aplique el equivalente de la ofensa³⁵.

³² Aquino, Tomás de, II-II (a), q. 64, 3.

³³ Rousseau, Jean Jacques, *El contrato social*, trad. de Juan Manuel Rodríguez, Madrid, Alba, 1998, p. 55.

³⁴ Marqués de Beccaria Bonesana, Cesare, *De los delitos y las penas*, trad. de Juan Antonio De las Casas, Madrid, Tecnos, 2008, p. 15.

³⁵ Pavarini, Massimo, *Control y dominación. Teorías criminológicas burguesas y proyecto hegemónico*, 9ª. ed., trad. de Ignacio Muñagorri, México, Siglo XXI, 2008, pp. 30 y 31.

Jellinek bajo la perspectiva moderna del Estado, que es la corporación formada por un pueblo, dotada de un poder de mando originario y asentada en un determinado territorio³⁶, indica que para determinar los fines particulares del Estado se necesita la investigación teleológica de las instituciones y actividades del mismo, ya que en ellas se encuentran expresados los fines que en una cierta época corresponden al Estado, para desentrañar la actividad estatal debe considerarse la dicotomía entre las actividades que exclusivamente le corresponden y por otro lado aquellas que ayudan, favorecen o desvían las manifestaciones de la vida individual y social, en este tenor tenemos como actividad exclusiva estatal la formación y mantenimiento del orden jurídico, lo cual le ha correspondido al Estado después de su evolución histórica, ya que originariamente el Derecho Penal no le era propio y tardó en serlo, ya que antes imperaba un reconocimiento del derecho a la propia defensa como institución jurídica, por ello la incorporación del derecho a castigar acompañó a la propia evolución del Estado bajo un proceso de absorción de las formaciones jurídicas autónomas y de protección a las asociaciones que le están subordinadas, apareciendo el Estado como fuente sistemática del Derecho y solo a él le corresponde servirse de los medios de coacción jurídica³⁷.

Kelsen advierte que la doctrina tradicional se inclina por considerar que la función principal del poder público es someter a los hombres que constituyen el pueblo de un Estado, sin embargo, lo que realmente refiere es la función del orden jurídico, el cual somete a los hombres conectando su conducta a la realización de un deber jurídico y así entrelazar todas las conductas. Esta última sí es la función del orden estatal, de la cual afirma su validez frente a los hombres, por lo que estamos ante un poder jurídico sin que exista contradicción entre este y el poder estatal, ya que la eficacia del Estado no es otra que la eficacia de las representaciones psíquicas de las normas de derecho. Por lo que este autor sigue a Jellinek en el sentido de que el orden jurídico aparece con normas dictadas por el mismo Estado, sometiendo y regulando al poder, por lo que la dominación estatal no es la

³⁶ Jellinek, Georg, *Teoría General del Estado*, 2ª. ed., trad. de Fernando De los Ríos, Buenos Aires, B. de F., 2005, p. 258.

³⁷ *Ibidem*, pp. 339-342.

del sometimiento de unos hombres por otros, sino la sujeción al sistema de normas que rigen la conducta. En este tenor la coacción no interesa por su efectividad, sino por su contenido en la norma en tanto que la conducta humana está enlazada de este modo con el Estado³⁸.

Miguel Villoro Toranzo analiza las diversas posturas de Thomas Hobbes, Immanuel Kant, Caspar Rudolf von Ihering y Hans Kelsen, los cuales en su opinión sostienen toralmente que el Derecho es la coacción o la fuerza con la cual el Estado se impone a sus gobernados, estableciendo un orden jurídico basado en relaciones de fuerza que estrujan a los individuos, lo cual solo genera temor por el poder policíaco estatal, haciendo alusión a Franz Kafka es una percepción de angustia frente a un derecho despersonalizado y coactivo. Así este autor indica que si bien es deseable cierto temor al poder sancionador, más que eso debe provocarse respeto, admiración y hasta orgullo entre los ciudadanos, ya que: “¡Ay del país en que los ciudadanos sólo por temor obedezcan al Derecho!”³⁹.

Bajo clave penalista, Miguel Abel Souto señala que el titular incuestionable del llamado Derecho Penal subjetivo es el Estado, regulado en el campo del Derecho Público, nace con el surgimiento de la organización política como atributo esencial del poder político y expresión más genuina de soberanía estatal. Así la titularidad del *ius puniendi* no se ve menoscabada por los derechos de coadyuvancia de la víctima, ya que es de índole adjetiva sin conceder facultad alguna de perseguibilidad, tampoco es mermada por la concesión del perdón por parte del ofendido, ya que es el mismo Estado quien permite en ponderación con el interés público este ejercicio bajo motivos político-criminales, esto mismo ocurre con la mediación y la conciliación que arrojan saldos positivos para evitar la criminalización la desocialización y estigmatización de jóvenes transgresores. Lo que sí resulta difícil de compatibilizar es la práctica de fijar penalidades por convención, mediante *justicia negociada* de corte anglosajón, ya que en su maleabilidad se opta por la propia declaración de culpabilidad o la admisión de haber codelinquido, resultando pactos

³⁸ Kelsen, Hans, *Teoría General del Estado*, trad. de Luis Legaz Lacambra, México, Coyoacán, 2008, pp. 125-129.

³⁹ Villoro Toranzo, Miguel, *Introducción al Estudio del Derecho*, 21ª. ed., México, Porrúa, 2010, p. 448.

para presionar autoacusaciones falsas y testimonios calumniosos, convirtiendo el juicio en un lujo a cargo de los que estén dispuestos a enfrentar costes y riesgos, violando el principio de proporcionalidad, ya que la convencionalidad de la pena depende de la habilidad negociadora y no de la magnitud del agravio criminal infligido. En este tenor la pena es el moderno monopolio del Estado y representa el mayor instrumento para alcanzar sus fines, tal es el grado de conexión que la función de la pena depende del grado de función o intervención estatal⁴⁰. No obstante lo anterior, Souto subraya que este poder sancionador debe ser limitado por los principios como el de ofensividad, que evoca al Derecho Penal a solo intervenir ante lesiones o peligros a bienes jurídicos excluyendo el castigo a las inmoralidades o actitudes internas; al principio de intervención mínima, que circunscribe al Derecho Punitivo a no tutelar todos los bienes jurídicos pues con ello todo estaría criminalizado, sino aquellos ataques de carácter intolerable y a la *ultima ratio*, es decir, a la intervención estatal solo en la medida que el ejercicio de las libertades desmedidas ameritan la injerencia que el orden público exige; y por último, el principio de proporcionalidad, que alude a la justa medida de las consecuencias jurídicas que produce la conducta delictuosa y no a la selección de estas, para imponer en magnitud la sanción relativa.

Miguel Polaino Navarrete, aborda el papel del poder sancionador del Estado como intervencionista *versus* el Estado ante la autorresponsabilidad del ciudadano, para distinguir entre estas dos posturas extremas se debe partir que la primera refiere a la actividad estatal de protección del ciudadano frente a posibles riesgos ajenos, en tanto que la segunda, se caracteriza porque el Estado paternalista tiene como prioridad la tutela al grado de establecer una regulación extensiva de las actividades que considera arriesgadas, este sistema indica el autor trata al ciudadano como un menor de edad con un ámbito acotado de libertad. Por el otro lado, el Estado liberal inicia por reconocer la libertad de los ciudadanos tratándolos como mayores de edad, cuyos actos serán lícitos en tanto no dañen bienes o valores ajenos, esta confrontación ideológica la observamos en el denominado Derecho Penal

⁴⁰ Souto, Miguel Abel, *Teorías de la pena y límites al ius puniendi desde el Estado Democrático*, Madrid, Dilex, 2006, pp. 59-64.

mínimo versus Derecho Penal *máximo*; en este sentido Polaino Navarrete se pronuncia por un justo medio aristotélico en donde la racionalización sea la que impere en el tratamiento criminológico al ciudadano y la política criminal atienda en la medida posible a factores reales sociales e individuales⁴¹.

Foucault indica que el poder disciplinario es un poder que en lugar de sustraer o retirar, su función principal es *enderezar conductas*, así busca disciplinar individuos encausando las multitudes y fuerzas móviles, confusas e inútiles, sin embargo, no es un poder triunfante cuyo exceso pueda fiarse de su superpotencia, debe ser modesto y suspicaz bajo un modelo económico calculado y permanente, cuya característica humilde se separa de las majestuosidades de los aparatos del Estado. El éxito de este poder, radica en el uso de instrumentos simples como la vigilancia jerárquica, la sanción normalizadora y el examen⁴², elementos que estudiaremos a lo largo de esta investigación, en cuanto a la finalidad de la sanción particularmente administrativa como generadora de cultura cívica.

III. LA PRESUNCIÓN

La palabra “presunción” proviene del vocablo en latín *presumption onis*, que es suposición basada en ciertos indicios, que denotan acción y efecto de presumir, y esta a su vez, proviene de la voz latina *presumere*, que según Jesús Martínez⁴³, significa sospecha o juzgar por inducción o igualmente conjeturar una cosa por tener indicios o señales para ello, explica que esto resulta de la conjunción del vocablo *sumere* (tomar), y de la preposición *prae* (antes), por ello implica considerar como cierto un hecho o derecho antes que se pruebe.

José de Vicente y Cervantes explica que la palabra presunción se compone de la preposición “*prae*” y del verbo “*sumo*” que significa tomar anticipadamente, porque de las presunciones se forman o se deduce un juicio de opinión de las cosas

⁴¹ Jakobs, Günther, y Polaino Navarrete, Miguel, *El Derecho Penal ante las sociedades modernas*, México, Flores Editor y Distribuidor, 2006, pp. 67-74.

⁴² Foucault, Michel, *Vigilar y castigar. Nacimiento de la prisión*, 2ª. ed., trad. de Aurelio Garzón del Camino, México, Siglo XXI, 2010, p. 199.

⁴³ Martínez Garnelo, Jesús, *La prueba indiciaria presuncional o circunstancial en el nuevo sistema penal acusatorio*, 2ª. ed., México, Porrúa, p. 469.

y de los hechos antes que estos se nos demuestren o aparezcan por sí solos⁴⁴. Arturo Jiménez Morales⁴⁵ data que este ejercicio presuntivo acontece en el Derecho Romano, aparentemente en las Doce Tablas⁴⁶ sobre todo en la primera tabla que ya contenía presunciones. Según Jesús Martínez Garnelo, en la época de Justiniano, aproximadamente en el 530 d.C., en el Digesto de Justiniano⁴⁷, tomo II, Libro 22, Título II, “Sobre las pruebas y presunciones”, se incluyeron algunas presunciones como reglas sobre la carga de la prueba. Esto se trasladó al Derecho Canónico, en el cual ciertas de ellas no admiten prueba en contrario, las llamadas *iuris et de iure*. Con el desarrollo de la Teoría General del Proceso, y por lo tanto de la prueba, se generalizó la tendencia de sustituir por presunciones la prueba de indicios y después vino la división tripartita, por los glosadores, de *presumptiones iuris et de iure*, *presumptiones iuris tantum* y *presumptiones facti* que trascendió al Código Napoleónico y subsiste en el Derecho moderno⁴⁸. Cabe destacar que las presunciones, por su contenido tan ambiguo e inferencial, no se ha podido definir si son o no una prueba, si su naturaleza es puramente racional humana o legal voluntarista autoritaria, por la cual de un hecho conocido se pasa a otro desconocido, con un desplazamiento de la necesidad de la prueba

⁴⁴ De Vicente y Cervantes, José, citado por Marco Antonio Díaz de León, *Tratado sobre las pruebas penales*, s.e., México, Porrúa, 1982, p. 270.

⁴⁵ Jiménez Morales, Arturo, *Análisis jurídico de las presunciones y ficciones y su aplicación en materia fiscal a la obtención de dividendos*, México, Tax Editores, 2008, p.17.

⁴⁶ Ley de las Doce Tablas: Primera.- Tabla de la citación a juicio o procedimiento “*in iure*”. Segunda.- Tabla de los juicios de procedimientos “*in iudicio*”. Tercera.- Tabla de la ejecución contra deudores o créditos. Cuarta.- Tabla de la potestad paterna. Quinta.- Tabla de la herencia y la tutela. Sexta.- Tabla de la propiedad y posesión. Séptima.- Tabla de los contratos. Octava.- Tabla de los delitos. Novena.- Tabla del Derecho político. Décima.- Tabla del Derecho Sacro.- Décima Primera y Décima Segunda.- Complementos a las 10 primeras.

⁴⁷ La palabra Digesto deriva del latín “*digestum*”, proveniente a su vez de “*digiere*”, que significa “distribuir, ordenar”. El Digesto consta de 9,142 fragmentos, de los cuales 6,137 (más de los dos tercios) corresponden a los cinco juristas de la Ley de Citas; 2,470 fragmentos (más de la cuarta parte) pertenece a otros siete juristas (Cervidio Scaevola, Pomponio, Juliano, Marciano, Javoleno, Africano y Marcelo); los 535 fragmentos fueron proporcionados por los restantes 27 juristas. En total se tomaron textos de 39 jurisconsultos, tres de la época de la República (Quinto Mucio Scevola, Alfeno Varo y Elio Galo), los demás clásicos hasta los postclásicos Hermogeniano y Arcadio Carcicio. Los que mayor cantidad de fragmentos aportan son Ulpiano (un tercio) y Paulo (un sexto).

⁴⁸ Martínez Garnelo Jesús, *op. cit.*, p. 472.

fáctica. Por ejemplo, en la Ley de las Siete Partidas⁴⁹ comenzada a escribirse en 1256 y terminada en 1265, ya se incluían presunciones absolutas y relativas.

Para el Derecho anglosajón, sobre todo en los Estados Unidos de América, una de las más importantes presunciones, la presunción de inocencia, surge en 1895 cuando la Corte Suprema decide el caso *Coffin vs. United States*, 156 U.S. 432, 15 S. Ct. 394. El principio de la presunción de inocencia enunciado por el jurista William Blackstone señala que “es mejor que 10 hombres culpables sean libres, a que un hombre inocente sea condenado a muerte”.

Así tenemos que acorde con el Diccionario de la Lengua de la Real Academia Española, “presunción” proviene del latín *praesumptio-onis*, que significa “acción y efecto de presumir”; presunción, deriva del verbo *praesumo*, que quiere decir “tomar antes” o “presumir”, de acuerdo con el citado Diccionario, proviene del latín *praesumere*, que significa “sospechar, juzgar o conjeturar una cosa por tener indicios o señales para ello”.

Por otro lado, “presumir” aparece definido casi en términos idénticos en el Diccionario del uso del español de María Moliner⁵⁰, para señalar que es “conjeturar, figurarse, suponer, creer fundadamente que ocurre u ocurrirá cierta cosa”.

En realidad, en términos generales, las presunciones constituyen un razonamiento, según Arturo Jiménez, que admite como verdadero lo que no es más que una probabilidad. Es importante destacar, y quizá comentar, además, que el verbo presumir está fuertemente emparentado semánticamente con los siguientes verbos: “presuponer”, hipotetizar”, “imaginar”, “subentender”, “teorizar”, “presentir”, “desconfiar”, postular”, “dar (por)”, “poner (por)”, “figurar (se)”. En

⁴⁹ La “Ley de las Siete Partidas”, una de las más célebres del mundo, fue redactada durante el reinado de Alfonso X, El Sabio, poco tiempo después del “Fuero Real”. Para los historiadores es una de las llamadas leyes universales, una obra que abarca todas las ramas del Derecho desde un punto de vista legal, práctico y doctrinal. Escrita en el año de 1256, la obra no se terminó, según la mayoría de los autores, hasta el años de 1265, cerca de diez años para crear este cuerpo de leyes que intentaba dar unidad legislativa a un reino fraccionado en multitud de fueros. El texto contiene un prólogo y siete partidas, divididas en 182 Títulos; en total 2,802 leyes o reglas que regulan el sistema de fuentes (ley, uso, costumbre y fuero) y el Derecho eclesiástico, político, administrativo, procesal, civil, mercantil, matrimonial y penal.

⁵⁰ Moliner, María, *Diccionario de uso del español*, 2ª. ed., Madrid, Gredos, 1998.

relación a las presunciones, la doctrina procesal explica, según Jesús Martínez⁵¹, que en opinión de Jeremy Bentham, la presunción adquiere el nombre de prueba circunstancial, ya que:

La prueba circunstancial es la que se deduce de la existencia de un hecho o de un grupo de hechos que, aplicándose inmediatamente al hecho principal, llevan a la conclusión de que ese hecho ha existido. Esta conclusión es una operación del juicio. La distinción entre hecho y circunstancia es sólo relativa a un hecho determinado. Afirma que todo hecho con respecto a otro puede llamarse una circunstancia.

Jesús Martínez indica que esto se reduce a un suceso da fe de otro suceso, lo cual es un juicio analógico, ya sea proveniente del instinto, tanto por la prontitud con que obra, como por la dificultad de explicarlo y por la imposibilidad de encontrar reglas para conducirlo.

Daniel Mendonça en su obra "*Ficciones jurídicas*", indica que en el pensamiento de Hans Kelsen, Lon L. Fuller y Alf Ross existe la distinción entre presunción y ficción, conforme a lo siguiente:

... En el caso de la ficción se asume, según esta concepción una proposición que se sabe es falsa, mientras que en el caso de la presunción se asume una proposición que puede ser (y probablemente sea) verdadera. La diferencia entre presunciones y ficciones estaría dada, pues, en lo esencial, por el valor de verdad de la proposición asumida, o mejor aún, por nuestro conocimiento del valor de verdad de la proposición asumida.

En tal razón, las presunciones por un lado pueden verse como mandatos legislativos en virtud de los cuales se ordena tener por establecido un hecho siempre de la ocurrencia de otro hecho, indicador del primero, haya sido comprobado suficientemente, las presunciones legales son pues, con mayor rigor normas que imponen el deber de usar una proposición como premisa del razonamiento decisorio siempre que otra proposición se encuentre debidamente probada⁵².

⁵¹ Martínez Garnelo, Jesús, *op. cit.*, p. 473.

⁵² Mendonça, Daniel, y Schmill, Ulises (comps.), *Ficciones jurídicas: Hans Kelsen, Lon L. Fuller y Alf Ross*, trad. de Jean Hennequin y Jordi Ferrer, México, Fontamara, 2013, Biblioteca de Ética, Filosofía del Derecho y Política 94, p. 17.

1. Presunción e indicio

Acorde a la Real Academia Española, “indicio” proviene del latín *indicium* que significa: “fenómeno que permite conocer o inferir la existencia de otro no percibido”. También “indicio” deriva del verbo “indico”, que significa “llevar a”, derivado a su vez de *index-indicis*; señal, signo, síntoma. La palabra *index*, se deriva a su vez del verbo *indico-as-are*, formado por la preposición *in* y el verbo *dico*, que significa dar a conocer lo oculto.

Por su parte, “presunción”, como se señaló anteriormente, provienen del verbo *praesumo*, que quiere decir “tomar antes”; presumir, de acuerdo con el Diccionario citado anteriormente, significa “sospechar, juzgar o conjeturar una cosa por tener indicios o señales para ello”.

De las anteriores definiciones comunes, las diferencias entre dichos conceptos serían que el indicio, es un fenómeno, una señal o acción que permite inferir la existencia de otro no conocido; mientras que la presunción es una sospecha, juicio o conjetura sobre una cosa por tener un indicio para ello.

El indicio es un punto de partida para llevar a cabo una presunción, la presunción parte del indicio para iniciar un razonamiento lógico, así tenemos que el indicio es lo material u objetivo; la presunción lo inmaterial o subjetivo.

Asimismo, el indicio podría ser un rastro, un vestigio o una huella, es decir, hechos que son conocidos, debidamente probados o realmente acontecidos. En tanto que la presunción, no se tienen dichos rastros, vestigios, o huellas, sino que sobre ellos, iniciamos el mecanismo lógico mental para concluir, sospechar o conjeturar sobre algo en particular.

2. Presunción y ficción

La palabra “ficción” proviene del latín *fictio-onis* que significa “acción y efecto de fingir; invención, cosa fingida”. Por su parte, “fingir” viene del latín *fingere* que significa “dar a entender lo que no es cierto; dar existencia ideal a lo que realmente no la tiene, simular, aparentar”. Las ficciones jurídicas son conceptos elaborados por el legislador, por la jurisprudencia o por la doctrina, mediante las cuales se establecen como verdad algo que está en pugna con la realidad, con el fin de obtener ciertas

consecuencias de derecho que de otra manera no se podrían conseguir, con fines de validez más que veritativos.

Ernesto Gutiérrez y González, consolida la concepción de que el Derecho está inundado de ficciones como técnica jurídica, por la que se atribuye a algo una naturaleza jurídica distinta de la que en rigor le corresponde, ello el fin de obtener ciertas consecuencias de derecho que de otra manera no podrían alcanzarse⁵³.

En este sentido, las ficciones claramente parten del imaginario sin correspondencia a la realidad sensible, en tanto que las presunciones exigen una operación de índole intelectual que permita conjeturar o inferir una realidad consecuente de la probabilidad de partida.

3. Presunción y prueba

Como lo destacamos anteriormente, la presunción en su acepción común del lenguaje connota una operación intelectual en la cual se realiza una inferencia secuencial de lo conocido para descubrir o atribuir lo desconocido, sin embargo, cuando este concepto de razón práctica permea al Derecho, se asume como un medio probatorio o valorativo, o finalmente al resultado tanto de probar o valorar, o entiéndase juzgar, pero aún más en criterio de validez incluso se subsume la presunción o la ficción según sea el caso como un producto legislativo. Becerra Bautista sostiene que las presunciones no son medios de prueba, en realidad no son más que la inferencias subjetivas del juzgador, ya que los medios de prueba son elementos objetivos, reales o personales sobre los hechos que producen convicción⁵⁴. En este sentido tenemos que las presunciones absolutas *iuris et de jure*, son dictados legislativos para disponer o decretar una situación jurídica; las presunciones relativas *iuris tantum*, en realidad son reglas de la carga de la prueba; y las presunciones humanas, simplemente es un acto inferencial del juzgador como resultado de su ejercicio intelectual.

⁵³ Gutiérrez y González, Ernesto, *Derecho de las obligaciones*, México, Porrúa, 2002. En donde realiza una verdadera teoría de la ficción, tanto para la representación como las obligaciones civiles, lo cual permeó a su obra *Derecho Administrativo y Derecho Administrativo a la mexicana*, al explicar que el Derecho Administrativo también está plagado de ficciones jurídicas.

⁵⁴ Becerra Bautista, José, *El proceso civil en México*, 12^a. ed., México, Porrúa, 1999, p. 155-158.

Eduardo Pallares señala que: “las presunciones absolutas forman parte del derecho substancial y no del procesal, porque consisten en verdaderas normas jurídicas, mediante las cuales el legislador atribuye a determinados hechos o actos, ciertas consecuencias legales. Su función no es probatoria sino de índole substantiva”⁵⁵.

IV. LAS FICCIONES FISCALES

El Poder Judicial Federal, ha sostenido que en el sistema mexicano es frecuente la presencia de construcciones jurídicas, ya sea en la versión pruebas o presunciones legales de pleno derecho *iuris et de iure* o ya como ficciones, toda vez al legislador las transforma en instrumentos para su tarea de frustrar los mecanismos de fraude a la ley tributaria, tanto en su dinámica de evasión como en la de elusión. Ahora bien, las presunciones absolutas suponen el enlace establecido por su autor entre un hecho conocido y otro que aunque se desconoce debe reputarse existente para efectos de la ley, por ser realmente posible o probable su realización, cuando así lo demuestren las máximas de la experiencia y el conocimiento del mundo fáctico sobre el que se pretende actuar. Aquí es donde declara deliberadamente el juzgador constitucional, que ello se hace desde un ángulo sustantivo más que probatorio, ya que en la ficción jurídica el legislador recoge datos de la realidad y los califica violentando conscientemente su naturaleza, crea un concepto de verdad legal (artificial) distante de coincidir con la realidad. En esta oda de falacias (Manuel Atienza, 1999), el juzgador de referencia, indica que las normas reguladoras de estas figuras representa para los contribuyentes un efecto irrevocable dispensado de toda prueba adicional, justificado por la necesidad de resolver la incongruencia entre la realidad jurídica y la realidad económica a cuya coincidencia aspira la justicia tributaria⁵⁶. Este conmovedor pronunciamiento de la octava época del Semanario Judicial de la Federación, si bien recoge la eterna apología de la moral tributaria, en la cual el contribuyente es perjudicado como un evasor o defraudador fiscal, sin em-

⁵⁵ Pallares, Eduardo, *Diccionario de Derecho Procesal Civil*, 14ª. ed., México, Porrúa, 1981, p. 616.

⁵⁶ Tesis visible en el *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. III, Segunda Parte 2, enero-junio de 1989, p. 570, de rubro: “PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES. LA FUNCIÓN Y APLICACIÓN DE ESTAS TÉCNICAS EN MATERIA TRIBUTARIA”.

bargo, también podemos añadir que el poder absoluto de las ficciones fiscales se ha utilizado en contra de cualquier noción inteligible de justicia, como el impuesto por cada ventana de Antonio López de Santa Anna o en pleno siglo XXI, se han intentado establecer impuestos a la posesión o tenencia de burros, caballos o cualquier animal de carga, en el año de 2013 en el Estado de Sonora; o aquí en la Ciudad de México, el impuesto suntuario en el sexenio del Presidente Fox, sendos intentos por establecer un impuesto a las mascotas, todo ello con el objetivo de resolver la incongruencia entre la realidad jurídica y la realidad económica o la revelación de la riqueza en ella contenida.

Salvador del Castillo indica que existen dos hechos que tienen especial y previo interés de las presunciones, el primero, la importancia de estos institutos dentro del sistema tributario y el segundo qué relevancia puede tener dentro del campo jurídico el que existan presunciones en materia impositiva, el autor observa la realidad desde varias ciencias como es el Derecho y la Economía, menciona que se puede observar la realidad operativamente y contrastablemente del fenómeno financiero. Cada uno de estos campos científicos observa esta realidad de distinta manera, con diverso método y es aquí donde las presunciones fiscales son normas de indudable interés, tanto por los efectos económicos como por las relaciones vinculantes entre administradores y contribuyentes. Los problemas no son menores, respecto a su manejo en relación a su tipología, su necesidad, su utilidad, su funcionabilidad e incluso cuál es el concepto y alcance.

V. FUNDAMENTO Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LOS TRIBUTOS

Manuel de Juano, indica que todo régimen jurídico tributario dispuesto por la política financiera a la organización social, encontrará legitimación respetando los principios constitucionales imperantes, especialmente considerando la capacidad contributiva de los gobernados bajo los límites razonables de la presión tributaria sin destruir o comprometer la economía. Más todavía, el autor en comento nos indica que el Derecho Constitucional dotará de los principios “*madre*” que fundamentarán la tributación; por su parte la Ciencia de las Finanzas, y particularmente

la Ciencia Tributaria, establecerán principios teóricos y operativos de las normas tributarias, así sus respectivas técnicas establecerán la aplicación práctica, y esto conformará el Derecho Financiero y Tributario que puntualizarán las normas positivas que integrarán dicho sistema y solo así se contará con instrumento eficaz⁵⁷.

Gian Antonio Micheli, señala que la configuración del sistema tributario debe ser precisa y coherente, ya sea estático o como un mecanismo en funcionamiento, debe percibirse completo, coordinado y eficaz⁵⁸. En este sentido serán elementos anti-sistémicos: las lagunas normativas; hechos impositivos desvinculados con la realidad que pretenden gravar; complejidad o imprecisión en la aplicación del impuesto; solapamientos tributarios; discriminaciones subjetivas y objetivas; regímenes especiales; las deficiencias que incitan al fraude y difieren el efecto impositivo; rigidez normativa tributaria; procedimientos complejos y tortuosos⁵⁹.

Manuel Hallivis Pelayo, apunta que la sistematización implica que todas las disposiciones de una misma ley tributaria deben guardar similar estructura y estar distribuidas lógicamente y coherentemente, por ello propone la revisión de la normatividad positiva tributaria y que cada tema sea regulado con ilación, congruencia y con el menor número de artículos posible dotando sistematización a la legislación tributaria⁶⁰. En este sentido llama especialmente la atención, la simplificación que apela el autor en cita, es verdad inobjetable que la calidad normativa no es necesariamente representativa de un gran número de artículos o enunciados normativos, por el contrario el exceso regulativo a menudo es fuente de incertidumbre jurídica.

Mario I. Álvarez Ledesma, sostiene que el papel de la Constitución para la creación del Derecho tiene un carácter jurídico positivo, es decir, es formalmente una ley, y aún más, es la "Ley Fundamental"⁶¹; así el texto constitucional es la in-

⁵⁷ De Juano, Manuel, *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, Rosario, Ediciones Molanchino, 1963, t. II, p. 31.

⁵⁸ Micheli, Gian Antonio, *op. cit.*, pp. 73-76.

⁵⁹ Véanse las críticas de Micheli, Gian Antonio, al abordar los diferentes conceptos tributarios en su obra.

⁶⁰ Hallivis Pelayo, Manuel L., *Fisco, federalismo y globalización en México*, México, Tax Editores, 2003, pp. 464-465.

⁶¹ Álvarez Ledesma, Mario I., *Introducción al Derecho*, 2ª. ed., México, McGraw-Hill, 2010, p. 170.

corporación y concreción de contenidos normativos supremos, por lo tanto, el sistema tributario encuentra su primera materialización en los preceptos plasmados constitucionalmente. En esta tesitura, Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez expone la evocación preceptiva constitucional en tanto ley, en lo dispuesto por el Artículo 31 fracción IV de la Constitución⁶², sin embargo, el supuesto normativo enuncia que solo mediante ley es posible imponer contribuciones, lo cual detona el engranaje sistemático a la correlación con el Artículo 72, inciso H, por lo que hace a la estipulación procesal legislativa federal de iniciación deliberativa en la Cámara de Diputados, respecto a la potestad tributaria en nuestro país, como lo abordamos en el capítulo precedente, se estructura en exclusividad a nivel federal mediante la interpretación sistemática de los Artículos 73 fracción VII, IX, X, XXIX y XXX, y 124 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por lo que hace a la fracción X del citado numeral, existe divergencia de criterios en considerarla como precepto de exclusividad federal, como lo hace Flores Zavala⁶³, no obstante Sergio Francisco de la Garza⁶⁴ se pronuncia por la negativa y, por otra parte, Priego Álvarez⁶⁵ la considera como facultad concurrente; en este enlace de exclusividad y de facultad residual tributaria respecto de los Estados en este último Artículo 124, encontramos igualmente sistematización en las prohibiciones a las entidades federativas previstas en los numerales 117 y 118; por lo que toca a la Ciudad de México acorde a lo dispuesto en el Artículo 122, *Base Primera*, fracción V, inciso b) constitucional, se otorga facultad expresa a la Asamblea Legislativa para examinar, discutir y aprobar su Presupuesto de Egresos y la Ley de Ingresos, autorizando primero las contribuciones que deban cubrir dicho presupuesto; sin embargo, no debe olvidarse que el Artículo 122 constitucional, apartado A, en su fracción I, faculta expresamente, como lo hacía el Artículo 73, fracción VI al Congreso

⁶² Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 5ª. ed., México, Limusa, 2010, p. 78.

⁶³ Flores Zavala, Ernesto, *Finanzas Públicas mexicanas*, 33ª. ed., México, Porrúa, 2001, p. 412.

⁶⁴ De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero mexicano*, 27ª. ed., México, Porrúa, 2006, pp. 228-230.

⁶⁵ Priego Álvarez, Freddy, *La potestad tributaria normativa: El concepto*, en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.), *op. cit.*, p. 138.

de la Unión, a legislar en lo relativo a la Ciudad de México, sin más limitación que aquello que expresamente se confiriera al Gobierno de la Ciudad de México.

En este orden estructural, el Artículo 115 constitucional simplemente no concede potestad tributaria normativa al Municipio, “célula institucional” de la organización federativa. Advertimos que no escapa a nuestra investigación aquellos otros contenidos normativos que involucra la proporcionalidad, la equidad y el destino del gasto público, sin embargo, desarrollaremos con más profundidad principalmente los primeros que comprenden temas integrales de la denominada justicia fiscal en los puntos siguientes.

Es conveniente incluir como fundamentos constitucionales de los tributos, el análisis realizado por Luis Humberto Delgadillo, respecto a lo establecido por el Artículo 74, fracción IV constitucional, que ordena la disposición de la Cámara de Diputados de discutir anualmente las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto del año venidero, este elemento de aprobación anual del catálogo de contribuciones ha iniciado diversos debates acerca de su naturaleza y alcance normativo, ya sea por la posible derogación tácita que una figura de naturaleza presupuestaria originaría mediante su aprobación, el autor en cita propone incorporar al sistema, en caso de falta de consenso presupuestal, la prórroga automática del presupuesto correspondiente al ejercicio fiscal anterior⁶⁶. Otros dispositivos constitucionales que destaca este tratadista tributario, es el Artículo 49, en tanto estatuye a los Poderes Supremos de la Federación y la división para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial, disponiendo para ello la prohibición de fusión en uno solo de ellos, salvo tratándose de facultades extraordinarias; así estas excepciones se prevén en la propia Constitución que sistemáticamente las otorga en dos preceptos a saber: el Artículo 29, que faculta a expedir decretos ley al Poder Ejecutivo, en caso de suspensión de garantías individuales, de peligro grave o conflicto, y para el caso del Artículo 131, se otorga extraordinariamente la facultad de legislar con el objetivo de regular el comercio exterior, proteger la economía del país y la estabilidad de la producción nacional, mediante el instrumento denominado decreto delegado⁶⁷.

⁶⁶ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *op. cit.*, pp. 81-82.

⁶⁷ *Ibidem*, p. 79.

Por otro lado, en la estructura normativa tributaria nuestra Carta Magna establece en su Artículo 31 fracción IV, la obligación de todos los mexicanos de contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, como de la Ciudad de México, de los Estados o Municipios, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes (como se ha datado los extranjeros tienen esta obligación a razón de los tratados internacionales y leyes secundarias impositivas mediante criterios de sujeción), en ese tenor, la armonía sistemática se correlaciona con el orden constitucional plasmado en el Artículo 133, con figuras como la celebración de tratados internacionales, jerarquía y supremacía constitucionales.

No obstante lo anterior, como lo indica el tratadista Sergio Francisco de la Garza⁶⁸, el poder impositivo no es absoluto, ya que es la misma Constitución General de la República impone limitaciones a todo ejercicio autoritario mediante garantías individuales o derechos subjetivos públicos. De esta forma, las contenciones principales se estructuran en los grupos de garantías individuales de libertad, igualdad, seguridad jurídica y jurisdiccionales, sin omitir a las denominadas garantías sociales; ahora bien, de esta manera el entramado limitante constitucional, pretende prudentemente no solo encauzar el ejercicio del poder mediante la norma jurídica, sino con el reconocimiento de principios operativos en la realización del poder tributario normativo en el órgano legislativo y administrativo en tanto sus competencias de hacienda pública.

Al respecto, Juan Ugarte Cortés señala que la “hacienda pública” como organismo y como concepto, aparece en el Derecho Positivo español por primera vez, al crear Felipe V la Secretaría de Hacienda dentro de la organización administrativa del reino, de ahí pasa a América Latina y a México, donde la dependencia del gobierno federal encargada de realizar la actividad financiera estatal, se ha conocido tradicionalmente como Secretaría de Hacienda originalmente, y posteriormente Secretaría de Hacienda y Crédito Público⁶⁹.

⁶⁸ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 265.

⁶⁹ Ugarte Cortés, Juan, *Instituciones y textos iushistóricos Roma-España-México*, México, Universidad Autónoma del Estado de México, 2000, p. 393.

Luego, destacadas las principales disposiciones plasmadas en la Constitución, nos proponemos exponer los principios fundacionales del multicitado sistema tributario en los apartados subsiguientes, por lo que en enlace es conveniente destacar lo puntualizado por Rodolfo L. Vigo, al decir: “por principio se entiende aquello de lo cual algo procede sea en la línea del ser, del obrar o del conocer⁷⁰. En este sentido, el autor en comentario expone que la diferencia entre la norma jurídica y los principios, es que las primeras responden a una estructura lógica en donde el supuesto de hecho y su consecuencia están debidamente precisados con claridad, por otro lado, los principios son tendencialmente estables y permanentes de carácter valorativo, por ello causan y requieren de la claridad y prescripción de las leyes, dotando en su conjunto de una riqueza jurídica potencial⁷¹.

Atinadamente en este sentido, el tratadista Dino Jarach indica que los principios aplicados al poder de la imposición son: “*aquellos postulados que se asumen como limitadores u orientadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados impuestos y su configuración*”⁷².

Con gran actualidad el autor Dino Jarach, señala que los principios de la imposición no solo son producto de la filosofía y la economía con aspiración de justicia sino igualmente un producto reconocido constitucionalmente, ahora bien este tratadista brillantemente cuestiona la trascendencia jurídica de los principios como simples enunciaciones o como normas pragmáticas que encausan la labor legislativa y planes de gobierno o por último como normas operativas superiores cuya inobservancia invalida la contribución⁷³. En este sentido contesta puntualmente, los criterios generales de determinación y limitación del tributo están disciplinados por el derecho tributario constitucional, que como parte del derecho constitucional, su tarea es regular la soberanía del Estado en esta materia⁷⁴.

⁷⁰ Vigo, Rodolfo L., *Interpretación jurídica (Del modelo iuspositivista legalista decimonónico a las nuevas perspectivas)*, Buenos Aires, Rubinzal-Culzoni, 2006, p.119.

⁷¹ *Ibidem*, pp. 122-123.

⁷² Jarach, Dino, *Finanzas públicas...*, *op. cit.*, p. 297.

⁷³ *Ibidem*, p. 313.

⁷⁴ Jarach, Dino, *El hecho imponible...*, *op. cit.*, p. 22.

En México, la incorporación principalista constitucional ha sido datada anteriormente, particularmente en el Artículo 31 fracción IV, así verbigracia el Artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación, refleja expresamente los principios de legalidad y destino al establecer que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas y solo mediante ley puede destinarse una contribución a un gasto público.

Por ello podemos aseverar que los principios constitucionales son los derechos públicos subjetivos o garantías individuales que tienen los individuos frente al Estado, por lo que la potestad tributaria normativa y administrativa encuentran sus limitantes en los derechos fundamentales contenidos en nuestra Carta Magna, de ahí su conceptualización más que pragmática o encauzadora es de orden superior, ya que en caso de contravenir los principios rectores, la actuación impositiva resultaría inconstitucional. En tal circunstancia nos avocaremos a la exposición de los principios constitucionales tributarios como lo son el de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino de gasto público, sin que de ninguna manera se entiendan limitativamente, ya que existen principios como territorialidad; temporalidad (irretroactividad); libertad de trabajo o tránsito; prohibición de la leyes especiales; debido proceso; competencia; fundamentación y motivación; y no confiscatoriedad, por citar algunos, que sin lugar a dudas conforman el estado de derecho que rige y limita el ejercicio arbitrario del poder incluyendo el tributario.

Para Marat Paredes Montiel y Raúl Rodríguez Lobato, el reconocimiento constitucional de los principios del Derecho Financiero y Tributario fortalece las conquistas ciudadanas que han obligado al poder público a someter su actividad financiera a principios opuestos a la arbitrariedad, la discriminación y la irresponsabilidad⁷⁵.

1. Principio de legalidad

Como lo advierte el teórico tributario Albert Hensel, la manifestación de la voluntad de imposición del Estado se realiza creando normas o hechos generadores impositivos⁷⁶.

⁷⁵ Paredes Montiel, Marat, y Rodríguez Lobato, Raúl, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, México, Porrúa, 2001, p. 2.

⁷⁶ Hensel, Albert, *op. cit.*, p 92.

Dino Jarach indica que este principio es el punto de partida del Derecho Tributario, calificándolo como análogo al principio de legalidad del Derecho Penal, no obstante también se le conoce como principio de reserva de ley, en esta tesitura si en materia penal se dice “*nullum crimen et nulla poena sine lege*” y en materia tributaria es aplicable el “*nullum tributum sine lege*”⁷⁷.

Víctor Uckmar especifica que la primera exteriorización de este principio en cierra que ningún gravamen puede imponerse sino es discutido por los órganos legislativos, por lo tanto el parlamentarismo se vincula con el nacimiento de las instituciones financieras ante la necesidad de ingresos para realizar el gasto público⁷⁸.

Como lo suscribe Rodríguez Lobato, en nuestro país los tributos se deben establecer solo mediante ley en los términos del Artículo 31 fracción IV constitucional y en ella claramente deben estar precisados los elementos de la obligación tributaria⁷⁹. Por ello, De la Garza indica que esto precisamente le es propio al poder legislativo, por lo que no debe de quedar al arbitrio o discreción de ninguna autoridad administrativa, al efecto existe una excepción establecida en el Artículo 131 segundo párrafo constitucional, en el cual se delega la facultad del Congreso de la Unión al poder ejecutivo para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas o restricciones arancelarias y no arancelarias en comercio exterior⁸⁰. Aunado a lo anterior, para Paredes Montiel y Rodríguez Lobato, encontramos otra excepción sustentada igualmente en el segundo párrafo del Artículo 49 de la Constitución, la dispuesta en su Artículo 29, bajo la figura conocida como decreto ley, que prevé la suspensión de garantías individuales en situaciones de invasión, perturbación grave a la paz pública y en general cualquier otro que ponga en peligro grave o conflicto a la sociedad, en las cuales el Presidente de la República de acuerdo con su gabinete y con la aprobación del Congreso de la Unión decretará dicha medida. Así el Ejecutivo puede ser autorizado por el Legislativo para legislar en ciertas materias por tiempo limitado, conservando aquellas que no se incluyan en dicha habilitación, por lo que

⁷⁷ Jarach, Dino, *Curso superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Liceo Profesional Cima, 1969, pp. 93-94.

⁷⁸ Uckmar, Víctor, *Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario*, trad. Antonio Zino Colanino, Bogotá, Temis, 2002, p. 9.

⁷⁹ Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª. ed., México, Harla, 1986, p. 43.

⁸⁰ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 266.

asumiendo que la suspensión de garantías es parcial, temporal y no debe comprender todas las garantías, sino en medida que estas resulten un obstáculo para hacer frente a la situación, se advierte que el Ejecutivo podría ser autorizado a imponer tributos o modificar algún elemento esencial de los existentes, lo que constituiría una excepción al principio de reserva de ley⁸¹.

Jarach expone que los alcances del principio de reserva de ley, son integrales a toda forma de imposición, pero primordialmente dotan de contenido, fijan la obligación tributaria, definen los supuestos y elementos (hecho imponible) de la relación tributaria⁸². En esta tesitura en un primer momento el principio de legalidad encuentra sentido en la imperiosa necesidad de que la carga tributaria esté establecida en ley, como lo ha dispuesto la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en tesis plenaria de rubro: IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL⁸³.

Correlacionado con el criterio jurisprudencial, posteriormente se precisó y amplió el alcance del principio de legalidad tributaria a los elementos esenciales de las contribuciones, por lo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la tesis jurisprudencial de rubro: IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY⁸⁴.

Sin perjuicio de lo anterior, Sitlali Torruco Salcedo sintetiza, en alusión de las enseñanzas del Doctor Eusebio González García, que el principio de legalidad comprende dos figuras específicas a saber: *a*) el principio de legalidad administrativa o preeminencia de la ley en tanto los límites de control de actuación de la autoridad administrativa, es decir, esfera aplicativa; y *b*) la reserva de ley, como rectora de la actuación y expresión normativa⁸⁵.

Para Alejandro Alcántara Ramírez y Martha Esther Villegas Noriega, calificando como principio rector fiscal, indican que la reserva de ley o principio de lega-

⁸¹ Paredes Montiel, Marat, y Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, pp. 31-33.

⁸² Jarach, Dino, *Curso superior...*, *op. cit.*, p. 99.

⁸³ *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 91-96, Primera Parte, p. 173.

⁸⁴ *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 91-96, Primera Parte, p. 172.

⁸⁵ Torruco Salcedo, Sitlali, *Los principios constitucionales tributarios*, en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.), *op. cit.*, pp. 16 y 17.

lidad tributaria, no debe ser confundido con la garantía de legalidad en *genere* que se circunscribe al aforismo “la autoridad solo puede hacer lo que la ley le permite expresamente” o “a la autoridad todo lo no permitido en la ley le está prohibido”⁸⁶. En consecuencia, tal es la trascendencia tamizadora de este principio, que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en Pleno, así lo conformó mediante tesis cuyo rubro dice: LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO AL DE LAS DEMÁS DE JUSTICIA FISCAL⁸⁷.

En este orden estructural la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante la interpretación jurisprudencial a trazado aquella circunscripción necesaria que enriquece el principio de reserva de ley, en tanto que es una primicia sustancial que no se puede reducir a la simple operación de plasmar el tributo en ley, ello mediante jurisprudencia cuyo rubro indica: LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO⁸⁸.

Este ejercicio garantista de seguridad jurídica no solo se ocupa del principio legalidad tributaria en el ámbito de reserva de ley, sino además de la certeza jurídica como sistema paradigmático producto del estado de derecho, sin embargo, inmediatamente al mes siguiente de aquel en el que se publicara la tesis jurisprudencia que precede, nuestro Tribunal Constitucional enfrenta nuevos cuestionamientos de alcance, lo que se desprende del siguiente criterio: LEGALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE CUANDO EL LEGISLADOR FACULTA A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA PARA ESTABLECER EL VALOR DE UN FACTOR DE ACTUALIZACIÓN QUE INCIDE EN EL MONTO DE LA BASE GRAVABLE O EN LA CUANTÍA DE UNA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ACCESORIA⁸⁹.

⁸⁶ Alcántara Ramírez, Alejandro, y Villegas Noriega, Martha Esther, “El método sistemático”, Islas Montes, Roberto *et. al.*, *Una introducción a la hermenéutica fiscal*, México, Porrúa, 2007, p. 299.

⁸⁷ Tesis P./J. 77/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X, agosto de 1999, p. 20.

⁸⁸ Tesis P./J. 106/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, octubre de 2006, p. 5.

⁸⁹ Tesis 2a./J. 155/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, noviembre de 2006, p. 196.

A razón de lo anterior, en la actualidad existen sendos cuestionamientos de constitucionalidad sobre temas como los de reserva de la ley absoluta, reserva relativa, habilitación normativa a autoridades administrativas, organismos normativos internacionales y organizaciones profesionales en materia fiscal y libre arbitrio aplicativo normativo por parte de la autoridad fiscal.

2. Principio de proporcionalidad

Griziotti previa exposición de los impuestos originados por retribuciones por servicios públicos que presta el Estado a los contribuyentes y aquellas contribuciones especiales que se derivan de los beneficios específicos o genéricos a cosas o personas por los cuales el ente público exige concurrencia en los gastos ejercidos, abstrae a los impuestos destinados a cubrir gastos indivisibles y destinados a sustentar los fines comunes y básicos del Estado, para ello justifica la imposición en un beneficio de la colectividad y a cada individuo de las condiciones generales de producción, tutela y consumo de riqueza, así los servicios públicos reducen los costos de producción aumentándose los beneficios por infraestructura y realización económica, en este sentido los gastos públicos incrementan la capacidad contributiva, se origina la teoría causal de la capacidad contributiva⁹⁰. Siguiendo la didáctica de este autor, basada en que el gasto público expone la solidaridad como un deber del contribuyente, fundada en la cohesión social y de la coexistencia política en el Estado, así el poder financiero alimentado por una cuota proporcional o progresiva que respete la renta mínima solidarizan a la colectividad, este apoyo debe surgir igualmente para cubrir los gastos que implique una guerra perdida⁹¹.

Pugliese considerando la tesis de Griziotti de fundamento de capacidad contributiva y la tesis de Ranelletti de causa específica que enlaza el fundamento jurídico al contenido económico del fenómeno financiero, relatando las críticas que denigran las teorías causales del impuesto *so pretexto* que finalmente son inútiles, ya que el ciudadano debe cumplir la ley sin cuestionarse causa alguna. Indica que la causa no debe confundirse con la fuente, que en el caso de la obligación tributaria

⁹⁰ Griziotti, Benvenuto, *op. cit.*, p. 153.

⁹¹ *Idem.*

es indudablemente la ley. En este sentido, la función de la causa es de corte ética-jurídica, ya que es una exigencia para el Estado frente a las diversas clases sociales, así la imposición debe encontrar justificación en la capacidad de los contribuyentes para cubrir las cargas públicas, lo cual es la base de la llamada “justicia tributaria”, constituida por la justicia distributiva y conmutativa que debe imperar en todo Estado⁹². Al efecto, Micheli destaca que la noción de “capacidad contributiva” obliga al poder impositivo a no gravar el denominado mínimo vital en tanto permite la subsistencia del sujeto⁹³. Así para Marcos César García Bueno, el principio de proporcionalidad o capacidad contributiva ha sido tradicionalmente subjetiva, es decir, referida a la circunstancia particular del sujeto, integrada de ingresos y egresos que circunscriben un patrimonio, sin embargo, el legislador no solo centra la pretensión recaudadora en el sujeto en sí mismo, si no en sus índices perceptibles de riqueza, es decir, en su manifestación en tanto refleje la capacidad contributiva que se ha denominado como objetiva⁹⁴.

De tal forma podemos decir que la doctrina como la interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha asociado este principio con el denominado principio de capacidad contributiva, mediante la siguiente tesis de rubro: PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA DETERMINAR SI UNA CONTRIBUCIÓN CUMPLE CON ESE PRINCIPIO, ES NECESARIO ATENDER A SU NATURALEZA PARA ESTABLECER LAS FORMAS COMO SE MANIFIESTA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA⁹⁵.

Si bien las manifestaciones de capacidad contributiva en los impuestos directos encuentran justificación en la renta o el patrimonio adscritos a las personas, por otro lado, especial imputación reviste la manifestación de riqueza como reveladora de capacidad contributiva, que exigen los impuestos indirectos o al consumo, en este sentido nuestro más Alto Tribunal resolvió mediante tesis: PROPORCIONALIDAD

⁹² Pugliese, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, 2^a. ed., México, Porrúa, 1976, pp. 228-229.

⁹³ Micheli, Gian Antonio, *op. cit.*, p. 151.

⁹⁴ García Bueno, Marco César, *Principios tributarios constitucionalizados. El principio de capacidad contributiva*, en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.), *op. cit.*, pp. 37 y 39.

⁹⁵ Tesis P./J. 2/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, abril de 2009, p. 1129.

TRIBUTARIA. SU ANÁLISIS EN RELACIÓN CON LA TASA DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS⁹⁶.

Otro tipo de contribución cuyo contenido retributivo o conmutativo fue destacado en líneas anteriores, los derechos se caracterizan por ser el instrumento de contraprestación por la recepción de servicios públicos o el uso y aprovechamiento de bienes del dominio público, sin embargo, ¿cuál es el parámetro cuantitativo o cualitativo que miden dicho “precio público”? Al efecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señala que el principio tributario de proporcionalidad no puede apreciarse, como en los impuestos, tomando en cuenta la capacidad contributiva del obligado, pues las actividades de usar o aprovechar dichos bienes no reflejan por sí solas y de modo patente, disponibilidad económica; de ahí que el citado principio constitucional se haga derivar, partiendo del acto de permisión del Estado, del grado de aprovechamiento de los bienes del dominio público, medido en unidades de consumo o de utilización de acuerdo con la naturaleza del bien, así como del beneficio aproximado obtenido por el usuario y, en su caso, de la valoración de su mayor o menor disponibilidad o su reparación o reconstrucción, si se produce un deterioro. Por su parte, el principio de equidad tributaria de los derechos citados se cumple, por regla general, cuando las tasas aplicables son fijas e iguales para los gobernados que usan, explotan o aprovechan en similar grado el mismo bien de dominio público, al traducirse en un beneficio uniforme para ellos; o variables, si el grado de utilización del bien es diferente. Lo anterior queda establecido a través de la siguiente jurisprudencia DERECHOS POR USO O APROVECHAMIENTO DE BIENES DEL DOMINIO PÚBLICO DE LA NACIÓN. ELEMENTOS PARA DETERMINAR SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD⁹⁷.

No obstante lo anterior, debe destacarse que la proporcionalidad es un principio operativo, por ende su aplicación es sistemática regida por la coherencia y plenitud, ya que integra elementos de realización indispensables que son interdependien-

⁹⁶ Tesis P./J. 6/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, abril de 2009, p. 1130.

⁹⁷ Tesis 2a./J. 27/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, marzo de 2010, p. 1031.

tes, la unidad de propósito eficiente es la justicia tributaria, en este sentido el Tribunal Constitucional, en Pleno determinó: PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA QUE UN TRIBUTOS RESPETE ESTE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL SE REQUIERE QUE EXISTA CONGRUENCIA ENTRE EL GRAVAMEN Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS SUJETOS, QUE ÉSTA ENCUENTRE RELACIÓN DIRECTA CON EL OBJETO GRAVADO Y QUE EL HECHO IMPONIBLE Y LA BASE GRAVABLE SE RELACIONEN ESTRECHAMENTE⁹⁸.

Dino Jarach simplifica afirmando que la capacidad jurídica tributaria: "... consiste en la posibilidad de hecho de ser titular de las relaciones económicas que constituyen los hechos impositivos"⁹⁹. En esta línea, para el tratadista Sergio Francisco De la Garza, la proporcionalidad radica, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos¹⁰⁰. De esta definición se destaca el uso del vocablo "capacidad económica". Gabriela Ríos Granados indica que en el sistema tributario mexicano no es lo mismo la capacidad contributiva que la capacidad económica, advirtiendo que la primera contiene a la segunda, pero no toda capacidad económica revela capacidad contributiva, en este tenor en referencia al Derecho alemán y español se equiparan los conceptos de cuenta¹⁰¹. En un acepción más amplia los tratadistas José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González García, relatan el uso del concepto de "capacidad de pago", por ello indican que el concepto de capacidad contributiva tiene un sentido amplio, ya que la capacidad de pagar tributos se da ya sea por la titularidad del patrimonio o por ser beneficiado por un servicio público¹⁰².

En este sentido para Sergio Francisco De la Garza, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser

⁹⁸ Tesis P. XXXV/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXII, agosto de 2010, p. 243. Tesis aislada por no resolver el tema de contradicción.

⁹⁹ Jarach, Dino, *El hecho imponible...*, *op. cit.*, p. 146.

¹⁰⁰ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 275.

¹⁰¹ Ríos Granados, Gabriela, *Control de proporcionalidad en el Derecho Tributario mexicano*, México, Porrúa, 2009, p. 4.

¹⁰² Pérez de Ayala, José Luis, y González García, Eusebio, *op. cit.*, p. 157.

gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas¹⁰³. Para que en cada caso el impacto sea distinto no solo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. Por ello, el cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y en cantidad inferior los de menores ingresos, estableciéndose además una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos.

Manuel de Juano, respecto a la implementación del impuesto indica que será proporcional cuando el *quantum* del mismo permanece constante sin importar la cantidad de la materia imponible. Asimismo será progresivo cuando la tasa o *quantum* se incrementa en correlación con el aumento de la materia imponible¹⁰⁴. Uckmar relata que en el pasado la regla de proporcionalidad se entendía como una obligación del legislador de establecer alícuotas estrictamente proporcionales nunca progresivas. Posteriormente se aceptó la alícuota progresiva en los Estados constitucionales como uno de los instrumentos que garantizan la distribución de los impuestos según la capacidad contributiva¹⁰⁵.

Como un canon jurídico de la finanzas públicas, Griziotti habla del principio de progresividad entendido como el conjunto impuestos y sus beneficios que por razones políticas, económicas y sociales, los ricos deben pagar más en porcentaje de impuesto que los menos pudientes y estos de gozar en mayor proporción de beneficios tributarios, así la progresividad modifica la distribución de la riqueza entre las clases sociales, primordialmente a través de los beneficios fiscales¹⁰⁶.

Sobre la aplicación instrumental de la base imponible, tasa, tarifa y cuota como elementos esenciales de las contribuciones, así como los “sistemas de progresión”¹⁰⁷ como los denomina Griziotti, abundaremos sobre el particular posteriormente.

¹⁰³ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 275.

¹⁰⁴ De Juano, Manuel, *op. cit.*, p. 349.

¹⁰⁵ Uckmar, Víctor, *op. cit.*, pp. 68-69.

¹⁰⁶ Griziotti, Benvenuto, *op. cit.*, p. 79.

¹⁰⁷ *Ibidem*, p. 170.

Para concluir este apartado, Francesco Moschetti destaca que el principio de capacidad contributiva influye sustancialmente a la aptitud subjetiva del contribuyente, por lo que se transita de gravámenes reales a criterios personales impositivos. Asimismo, la capacidad contributiva interviene en lo procedimental para determinar *quantum* del impuesto introduciendo conceptos como el mínimo exento que no es un simple mínimo vital para supervivencia económica sino como respeto básico a la libre y digna existencia no solo para el contribuyente sino para toda la familia. Por último, este tratadista italiano, aborda la conveniencia de la dicotomía entre capacidad económica y capacidad contributiva que permite resolver la legitimidad de los beneficios tributarios y en general la utilización extrafiscal del impuesto; por lo tanto, si los beneficios tributarios se basan en asistir capacidades contributivas menores o inexistentes serán legítimos¹⁰⁸.

3. Principio de equidad

Mario I. Álvarez, expone que la justicia es el valor jurídico por excelencia al cual se le ha ligado estrechamente con el de equidad, así este último valor es jurídico-operativo en el cual se ajusta y reconcilia las singularidades que exige cada caso concreto y la generalidad de la norma, en este sentido el Derecho hace posible la justicia al complementarla con la equidad. Así la equidad acude a la proporción, equilibra, pondera y da dimensión humana a lo jurídico, culmina este autor indicando en consecuencia que el Derecho justo propicia relaciones jurídicas equitativas¹⁰⁹. En esta línea Edgar Bodenheimer asevera que si la justicia es el trato igual a los iguales, debemos establecer los parámetros para medir la igualdad en las normas jurídicas, evitando discriminaciones arbitrarias, ya que la concepción de justicia sin Derecho únicamente podría funcionar si los gobernantes y jueces fueran perfectos, pero como no lo son, deben sujetarse a las limitaciones legales¹¹⁰.

En lo financiero Griziotti considera como canon jurídico dos principios fundamentales, el de generalidad que obliga a todos a contribuir, y el de igualdad que

¹⁰⁸ Moschetti, Francesco, "El principio de la capacidad contributiva", en Amatucci, Andrea (coord.), *Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá, Temis, 2001, t. I, pp. 269-277.

¹⁰⁹ Álvarez Ledesma, Mario I., *op. cit.*, pp. 334-337.

¹¹⁰ Bodenheimer, Edgar, *Teoría del Derecho*, 2ª. ed., trad. de Vicente Herrero, México, FCE, 2005, p. 71.

aplica a la paridad de las condiciones de capacidad contributiva¹¹¹. Jarach, previa advertencia de que no hay nada más difícil y vago que definir la igualdad, nos indica respecto a este principio que no debe circunscribirse simplemente a la igualdad frente a la ley sino más allá, se trata de un deber, en este caso del Poder Legislativo, de dar un tratamiento igual a los contribuyentes, por lo que la igualdad debe constituirse en una norma perfecta que contenga como sanción a la violación de este principio, la invalidación de la ley positiva¹¹².

Valdés Costa empieza por distinguir entre “igualdad en la ley” e “igualdad por la ley”; en este tenor la primera, en aplicación a lo tributario, se refiere a la igualdad ante las cargas públicas respetando la situación actual en justicia tributaria; por lo que se refiere a la “igualdad por la ley”, involucra problemas de justicia social que trata de modificar¹¹³. Este autor, sobre este último tema, refiere que el problema de la desigualdad en los latinoamericanos ha trascendido al Derecho Internacional y Constitucional con referencia al Derecho Tributario y Financiero como instrumentos idóneos para lograr los objetivos de justicia social¹¹⁴.

Uckmar sintetiza útilmente que la igualdad tributaria tiene dos sentidos: *a)* el jurídico, entendido como la paridad de posiciones, excluyendo privilegios de clase, raza y religión, en iguales circunstancias y puestos en un mismo régimen fiscal; y *b)* en lo económico, obligar a soportar las cargas públicas en igual medida a razón de la capacidad contributiva de cada contribuyente¹¹⁵.

Manuel de Juano, sobre el tema, parte estructuralmente con los brocardos siguientes: “iguales riquezas corresponden iguales impuestos o cargas”; “a iguales capacidades contributivas, iguales obligaciones tributarias” y “en condiciones análogas iguales gravámenes”; este último axioma resulta relevante para la interpretación de las leyes tributarias y las prohibiciones de interpretación analógica que abordaremos en el capítulo siguiente. Indica este autor que los términos igualdad, equidad y ecuanimidad se han usado como sinónimos en la materia tributaria. En

¹¹¹ Griziotti, Benvenuto, *op. cit.*, 79.

¹¹² Jarach, Dino, *Curso superior...*, *op. cit.*, pp. 107-108.

¹¹³ Valdés Costa, Ramón, *Instituciones...*, *op. cit.*, pp. 410 y 411.

¹¹⁴ *Ibidem*, p. 414.

¹¹⁵ Uckmar, Víctor, *op. cit.*, p. 59.

consecuencia establece que la igualdad como partitura de distribución alude por un lado a la generalidad o universalidad y por el otro a la uniformidad, en el primero se refiere a la inclusión totalizadora de los sujetos objeto de imposición, sean nacionales o extranjeros con criterios de sujeción o vinculación como residencia, nacionalidad, domicilio y fuente de riqueza, por lo que hace al criterio de uniformidad, implica a la igualdad de clase o categorías en base a una distribución proporcional a sus bienes, no a una operación matemática¹¹⁶.

Ernesto Lejeune Valcárcel manifiesta que en los últimos 20 años el principio de igualdad ha ocupado un lugar más relevante en la doctrina europea tributaria, así el principio de capacidad contributiva ya no monopoliza como principio más destacado en la justicia tributaria. Esto es así ya que el principio de capacidad contributiva no es capaz por si solo de dar respuesta al fenómeno tributario, así el tributo no solo es un instrumento de cobertura del gasto público, sino como un instrumento de igualdad de hecho para la realización de la política fiscal¹¹⁷.

Por ello la política fiscal, la cual para Emilio Margáin, es la actividad de determinar el porcentaje o medida de los tributos que soportarán la obtención de los recursos públicos, los efectos que dicha imposición generará en la economía y las características generales de las contribuciones en función de los datos económicos y psicológicos¹¹⁸. Respecto al tratamiento equitativo tributario, en palabras del Doctor Herbert Bettinger Barrios, es inevitablemente un juicio de valor por lo que no es posible científicamente un patrón de distribución equitativo, por lo que solo puede basarse en un consenso de actitudes de personas en la sociedad, por lo que existen dos elementos de equidad, por un lado dar el mismo tratamiento para personas en igualdad de circunstancias y uno relativo aceptable para los que se hallen en situaciones distintas¹¹⁹.

Sergio Francisco De la Garza indica que: “En la distribución de cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales a los desiguales como

¹¹⁶ De Juano, Manuel, *op. cit.*, pp. 338-341.

¹¹⁷ Lejeune Valcárcel, Ernesto, “El principio de igualdad”, en Amatucci, Andrea (coord.), *op. cit.*, p. 235.

¹¹⁸ Margáin Manautou, Emilio, “Nociones...”, *op. cit.*, p. 6.

¹¹⁹ Bettinger Barrios, Herbert, *Aspectos de política fiscal*, 2ª. ed., México, Tax Editores, 2002, p. 30.

desiguales”¹²⁰. La equidad o llamada igualdad tributaria significa que todos los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de trato frente a la norma jurídica que lo establece y los regula. El Doctor Luis Humberto Delgadillo, indica que “*el principio de equidad concede universalidad al tributo*”¹²¹ (dentro de las actividades que grava), de tal manera que adoleciendo de falta de generalidad la ley es inequitativa, entendiendo por equidad la manifestación de lo justo natural en el hombre y la colectividad. Rodríguez Lobato refiere que el principio de equidad se traduce en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que deben recibir un tratamiento idéntico en lo conducente a igual hipótesis de causación, de traslación a tasas iguales, de acumulación de ingresos, de deducciones permitidas y de plazos de pago¹²².

Para la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y lo regula, en tal sentido se encuentra la tesis de jurisprudencia, cuyo rubro establece: “EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES”¹²³.

De la jurisprudencia anterior, es menester destacar el uso del vocablo “análogas” lo cual connota un instrumento analítico de semejanza o similitud, asimismo llama la atención que en esta tesis, que es la máxima interpretación vinculante de nuestro sistema jurídico, se indique que la equidad es un criterio básico de producción normativa, interpretación y aplicación. De Juano apunta que la igualdad está reñida con el régimen de privilegios que gozan algunos en detrimento de los demás como simples preferencias, como el clero y la nobleza, sin embargo, indica que no debe confundirse con excepciones, las cuales deben sujetarse a la ausencia de capacidad contributiva, cuestión diferente al privilegiado fiscal que sí tiene capacidad contributiva. No obstante lo anterior, se reconoce en ciertos casos, aún con

¹²⁰ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 272.

¹²¹ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *op. cit.*, p. 70.

¹²² Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, pp. 44-45.

¹²³ Tesis P./J. 42/97, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 36.

capacidad contributiva, la inmunidad fiscal o la desgravación, basadas legislativamente en las finalidades o planos políticos, respecto a la conveniencia económica lo que constituye excepción al principio de igualdad¹²⁴. Así, Griziotti advierte que la excepción basada en el mínimo para la existencia del individuo y su familia atañe a todos los puntos de vista éticos, políticos, económicos y jurídicos, por lo que los impuestos directos deben respetar el mínimo fiscal y los impuestos indirectos deberán intocar aquellos gastos indispensables de subsistencia, sin embargo, desde el año 1957 igualmente reconoce que dichos principios no han sido plenamente respetados dadas las exigencias de las finanzas públicas, sacrificando intereses individuales incluso esenciales, por intereses públicos de urgencia¹²⁵, lo cual hoy en día difícilmente podemos decir que ha cambiado.

Ante estos retos la equidad tributaria como principio operativo y limitante del ejercicio del poder tributario, acorde a lo dispuesto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación encuentra parámetros de aplicación: *a*) que exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga); *b*) de existir esa situación comparable, que la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida); *c*) de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y, *d*) 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. Esto se determinó en la jurisprudencia con rubro: "EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL"¹²⁶.

¹²⁴ De Juano, Manuel, *op. cit.*, pp. 344-345.

¹²⁵ Griziotti, Benvenuto, *op. cit.*, p. 165.

¹²⁶ Tesis 2a./J. 31/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, marzo de 2007, p. 334.

4. Principio de destino al gasto público

Raúl Rodríguez Lobato indica que el Estado tiene sus fines y para cumplirlos necesita los fondos que entre otros se obtiene de las contribuciones y con ello destinarlo a satisfacer el gasto público de todo al aparato gubernamental, constituyéndose en un requisito de validez constitucional¹²⁷. Los fines aceptados están definidos por el desenvolvimiento que ha tenido el Estado a través del tiempo y por los diversos modos de concebir la sociedad. Lo que se puede exigir desde el punto de vista moral y jurídico, es que los fondos recaudados vía impuestos, se destinen a aquellos fines para los que fueron creados. Para Griziotti los gastos públicos: “son las erogaciones y los empleos de riqueza destinados a la prestación de los servicios públicos, que son requeridos por el interés público, el cual comprende el de la colectividad y el de los individuos particulares”¹²⁸. A esto último, Uckmar señala que la discriminación entre utilidad pública y privada es difícil de realizar especialmente en la ayuda de los particulares, que si bien se asevera que son esenciales para el desarrollo económico del país y por ello cumple con fines de utilidad pública, sin embargo, estas ayudas son criticadas por ser de corte económico-socialista, desvirtuando las finalidades de las finanzas públicas¹²⁹.

Manuel de Juano, sostiene que dicha erogación debe estar legítimamente autorizada, lo contrario implicaría el imperio de la arbitrariedad, por ello debe responder igualmente a la satisfacción de una necesidad pública, lo cual es una exigencia de la convivencia organizada, así la necesidad debe ajustarse al concepto de realidad, el tributo que cubre el gasto público está condicionado a la capacidad contributiva de los obligados¹³⁰.

Asimismo Sergio Francisco De la Garza advierte que algunas contribuciones pueden canalizarse mediante afectaciones especiales, sin embargo, su constitucionalidad versará en la disposición final y conceptual que constituya gasto público¹³¹, esto es que aun cuando se etiquete la finalidad específica, presupuestalmente este

¹²⁷ Griziotti, Benvenuto, *op. cit.*, p. 57.

¹²⁸ Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, p. 45.

¹²⁹ Uckmar, Víctor, *op. cit.*, p. 25.

¹³⁰ De Juano, Manuel, *op. cit.*, pp. 96-97.

¹³¹ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, pp. 289-291.

se considere para el beneficio del interés o necesidad colectiva. Sin embargo, resulta difícil identificar el origen de los fondos con el uso que se hace de ellos y dadas las múltiples necesidades de imposible jerarquización, debe recurrirse al Presupuesto de Egresos, cuya realización debe ajustarse a las leyes, en él se contempla la totalidad de los recursos y los gastos de cada periodo anual. No obstante como lo advertía el Doctor Eusebio González en el aula de clase, resulta prácticamente inaccesible correlacionar el dinero que ingresa por el tributo con el destino específico de este como gasto público, por lo tanto resulta en suma difícil basar la certeza jurídica en un elemento descriptivo del tamaño e imprecisión del Presupuesto de Egresos Federal de un país como México.

Sobre el tema Víctor Uckmar, reconoce la dificultad de poder cuestionar la legitimidad de la recaudación aseverando la falta de destino a gastos de utilidad pública, ya que están excluidos todos los tributos que son destinados a servicios indivisibles, en los cuales no puede ser determinado su destino específico. No obstante, este autor, advierte que en los tributos especiales existe cierta posibilidad, si es que estos son destinados a fondos de gestión independiente¹³².

En esta tesitura, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, determinó mediante jurisprudencia lo siguiente: “GASTO PÚBLICO. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA FISCAL RELATIVO GARANTIZA QUE LA RECAUDACIÓN NO SE DESTINE A SATISFACER NECESIDADES PRIVADAS O INDIVIDUALES”¹³³.

5. Principio de destino y los fines del tributo

Concatenado a lo antes expuesto, Sergio Francisco De la Garza indica que los fines de los tributos tienen tres acepciones: a) Los fines exclusivamente fiscales, los cuales tienen el objetivo recaudatorio simple y llano; b) Los impuestos con fines fiscales y extrafiscales al mismo tiempo, quienes en adición a la recaudación además persiguen objetivos como control económico, sanitarios o incluso de protección ambiental; y, c) Fines exclusivamente extrafiscales, estos se despojan de recaudación concentrándose en medidas de control, inhibición o protección, por lo tanto su estructura los

¹³² Uckmar, Víctor, *op. cit.*, p. 25.

¹³³ Tesis P./J. 15/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, abril de 2009, p. 1116.

imposibilita a generar ingresos públicos¹³⁴. Estos últimos son calificados de inconstitucionales por el mencionado autor. Sobre el particular, Ernesto Flores Zavala indica que es innegable que los impuestos son una fuerza económica que puede ser utilizada para impedir el desarrollo de actividades nocivas y favorecer aquellas que considere benéficas al Estado, así a la clasificación descrita con antelación este autor añade aquellos impuestos con fines exclusivamente fiscales de origen, pero que su rendimiento se aplica a fines especiales, por lo tanto es el fruto recaudatorio el que tiene finalmente extrafiscalidad¹³⁵.

En este orden conceptual, el principio de destino de gasto público, las contribuciones o afectaciones especiales y los fines extrafiscales no son contradictorios, ya que el hecho que se puede diferenciar del concepto divisible es el objeto de imposición que no implica el desvío del gasto público *lato sensu*, en cuanto a los fines extrafiscales en tanto contengan la esencia recaudatoria igualmente se sumarán al grueso de ingresos tributarios.

VI. PRINCIPIOS DOCTRINALES DE LOS TRIBUTOS

Para Griziotti, los igualmente llamados cánones económicos de los recursos públicos¹³⁶, que coinciden como principios teóricos tributarios, si bien originados en la Ciencia de las Finanzas Públicas encontramos un repertorio de autores de la más alta excelencia, sin embargo, se admiten como teorías esenciales las sustentadas por Adam Smith y Adolfo Wagner desde la perspectiva estatal.

Adam Smith, por su tratado “Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones”, se le reconoce como uno de los fundadores de la ciencia de la economía moderna, la cual es parte de la realidad social interrelacionada con el Derecho en su dimensión fáctica¹³⁷, lo cual permea abundantemente al Derecho Tributario. En tal razón, aconseja que el ejercicio de la potestad tributaria debe respetar las siguientes máximas:

¹³⁴ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 291.

¹³⁵ Flores Zavala, Ernesto, *op. cit.*, pp. 317-318.

¹³⁶ Griziotti, Benvenuto, *op. cit.*, p. 76.

¹³⁷ Consúltese, Álvarez Ledesma, Mario I., *El replanteamiento de la teoría tridimensional del Derecho*, *op. cit.*, pp. 55-67.

a) Principio de justicia. Esta máxima de Adam Smith, calificada como de “justicia” por Sergio Francisco De la Garza¹³⁸, o capacidad por Manuel de Juano¹³⁹, contiene en principio la obligación ciudadana de contribuir al sostenimiento del gobierno, en proporción a la aptitud que permitan sus ingresos bajo la protección estatal. Los gastos públicos son como los gastos de administración de una gran hacienda con respecto a sus copropietarios, quienes contribuyen en proporción a sus respectivos intereses. Así, de manera tajante califica que la observancia o no de este principio implica igualdad o desigualdad de la imposición¹⁴⁰.

Si bien en el texto consultado no se hace referencia a la palabra “justicia”, Ernesto Flores Zavala indica que el concepto de justicia varía en época, países, contenido o desarrollo en el pensamiento filosófico-jurídico en cierta colectividad¹⁴¹, por tanto, en la posmodernidad se califica a esta máxima como una expresión conceptual de justicia, aun cuando el propio Adam Smith refiere que: “La justicia clara y evidente de las cuatro máximas antes citadas ha contribuido a recomendarlas, en mayor o menor grado, a la atención de todas las naciones”, en consecuencia podría ser que el autor de referencia realmente aprecia aún más extensa su concepción de justicia, ya que hace alusión a configuración conjunta de dichos principios o máximas. En adición los dos tratadistas mexicanos citados en este apartado, coinciden en aseverar que este principio a su vez concibe dos sub-principios a saber: i) generalidad, el cual precisa que todos deben pagar impuestos o bien nadie debe estar exento de dicha obligación¹⁴²; y ii) uniformidad, que proclama trato igualitario frente al impuesto¹⁴³.

b) Principio de certidumbre. Adam Smith indica que el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario, por ello el tiempo de cobro, la forma de pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo

¹³⁸ *Ibidem*, p. 404.

¹³⁹ De Juano, Manuel, *op. cit.*, p. 374.

¹⁴⁰ Smith, Adam, *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones* (título original *The Wealth of Nations*), trad. de Gabriel Franco, México, FCE, 2004, p. 726.

¹⁴¹ Flores Zavala, Ernesto, *op. cit.*, pp. 158-159.

¹⁴² *Ibidem*, p. 159.

¹⁴³ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 404.

mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. De lo contrario la tributación estará al libre arbitrio del recaudador, en donde el abuso y la corrupción serán tentativas para ese cargo que de por sí es impopular por su naturaleza misma. Este autor pondera que la certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es tan relevante, que aun ante la desigualdad en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar¹⁴⁴.

En palabras de Ernesto Flores Zavala¹⁴⁵, para cumplir con este principio el impuesto a pagar debe ser fijo y no arbitrario, indicando fechas y lugares de pago, cantidad, sanción, inflación y recursos o medios de defensa. Al respecto, el Doctor Hallivis Pelayo refiere que los cambios incesantes de la legislación tributaria, incentivan el incumplimiento, cumplimiento erróneo y producen inestabilidad, por lo que se debe hacer un esfuerzo por eficientar y simplificar los procesos tributarios, si bien es cierto que las modificaciones normativas son correctivas o para llenar vacíos donde la elusión tiene lugar, deberá buscarse un equilibrio de satisfacción y lograr las permanencias en el tiempo de dichas normas¹⁴⁶.

c) Principio de comodidad. En lógica elemental Adam Smith advierte que, si bien las contribuciones no son una carga placentera por antonomasia, tampoco deben ser consideradas martirios inquisitivos propios de las sanciones, ya que el impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sea más cómoda para el contribuyente. Así ejemplifica que para el caso del impuesto sobre la renta por arrendamiento, existe mayor comodidad para el contribuyente si este es pagadero en el momento mismo en que el dueño cobra, lo mismo es aplicable para los impuestos al consumo, donde el consumidor va satisfaciendo el tributo a medida que realiza las actividades o actos gravados¹⁴⁷.

En esta tesitura, el impuesto debe recaudarse en la forma y época que más convenga al contribuyente y se procura que se cobre cuando el contribuyente disponga con los medios para pagar. A lo que añadiríamos accesibilidad, en tanto que la complejidad abona al incumplimiento, incluso involuntario.

¹⁴⁴ Smith, Adam, *op. cit.*, p. 727.

¹⁴⁵ Flores Zavala, Ernesto, *op. cit.*, p. 168.

¹⁴⁶ Hallivis Pelayo, Manuel L., "*Fisco...*", *op. cit.*, p. 431-432.

¹⁴⁷ Smith, Adam, *op. cit.*, p. 727.

d) Principio de economía. En este apartado Adam Smith, adelantado a su tiempo, da cuenta de uno de los conceptos más preocupantes de la política fiscal como son los gastos fiscales, los cuales se integran no solo por el costo de la recaudación del aparato administrativo, sino en todo aquello que se deja de recaudar, por lo que al efecto asevera: “Toda contribución debe percibirse de tal forma que se haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el tesoro público, acortando el periodo de exacción lo más que se pueda”¹⁴⁸.

De Juano, sintetiza que la orientación tributaria de la economía radica en que los gastos de recaudación sean mínimos, para bien del Estado y de los contribuyentes¹⁴⁹.

Por otra parte, Adolfo Wagner citado por el Maestro Ernesto Flores Zavala, influyó en el pensamiento económico europeo y contribuyó al estudio de las finanzas públicas y por ende en la materia tributaria, así como en los tratadistas alemanes como Albert Hensel¹⁵⁰, al aportar principios teóricos partiendo de la concepción del fenómeno financiero como producción de servicios públicos en el reparto de la carga presupuestaria entre los contribuyentes, por ello la gran valía de este autor al considerar el fin recaudatorio para cubrir el gasto público y el propósito político social de la redistribución del ingreso¹⁵¹. Sin embargo, Dino Jarach considera que las ideas de Wagner son básicamente un fenómeno histórico en la evolución del Estado pero no una formulación teórica científica¹⁵². En esta tesitura, introduce en su teoría principalista, la dicotomía integrada por un lado por las necesidades del Estado y la población a gravar, y por el otro los efectos de la imposición sobre dicha población¹⁵³. En este sentido se disponen de los siguientes principios:

¹⁴⁸ *Idem.*

¹⁴⁹ De Juano, Manuel, *op. cit.*, p. 377.

¹⁵⁰ Hensel, Albert, *op. cit.*, p. 25.

¹⁵¹ Wagner, Adolfo, “*Traité de la Science des Finances*”, trad. Giard V. y Brière E., París, 1909. Citado por Flores Zavala, Ernesto, *op. cit.*, p. 176.

¹⁵² Jarach, Dino, *op. cit.*, pp. 25.

¹⁵³ Wagner, Adolfo, *op. cit.* Citado por Flores Zavala, Ernesto, *op. cit.*, p. 171.

e) Principio de política financiera. Aquí, los ingresos financieros públicos y en especial los tributarios deben determinarse proporcionalmente a la elevación de las necesidades financieras¹⁵⁴. En el desempeño equilibrado de las finanzas públicas, será imperiosa la priorización de necesidades básicas y secundarias, postergando e incluso desechando gastos superfluos, lo anterior no solo abona al saneamiento del erario, sino además a la moral tributaria en la sociedad, que le es tangible la inversión o la mejora en la función pública. En este sentido encontramos dos sub-principios:

- i. Suficiencia de la imposición, que en la síntesis de Sergio Francisco de la Garza: “... los impuestos deben ser suficientes para poder cubrir las necesidades financieras en cierto periodo, en la medida en que otras vías o medios no puedan hacerlo o no sean admisibles”¹⁵⁵; y
- ii. Elasticidad o movilidad, en palabras de Ernesto Flores Zavala consiste en que los impuestos deben adaptarse a las variaciones en las necesidades financieras que fluctúan en tiempos de bonanza o de crisis¹⁵⁶.

f) Principio de economía pública. En este rubro, Sergio Francisco de la Garza señala que este principio procura en realidad el uso prudente en la elección de las fuentes o caudales objeto de imposición: el capital, la renta y los medios de consumo¹⁵⁷, con la limitación de no agotarlos o debilitarlos permanentemente.

Por otra parte Wagner, citado por Flores Zavala, agrega tonalidades desde la visión estatal con miras sociales, a los principios ya conocidos de equidad y administración fiscal (incluye certidumbre, comodidad, economía y justicia que desarrolló con antelación Adam Smith)¹⁵⁸.

VII. ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS TRIBUTOS

Pérez de Ayala y González García manifiestan que los elementos constitutivos del tributo se agrupan en dos principalmente; primeramente los elementos cualitativos, integrados a

¹⁵⁴ *Ibidem*, p. 173.

¹⁵⁵ El autor sintetiza “la cita de cita” que de Wagner hace Flores Zavala. De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 406.

¹⁵⁶ Flores Zavala, Ernesto, *op. cit.*, p. 173.

¹⁵⁷ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 406.

¹⁵⁸ Flores Zavala, Ernesto, *op. cit.*, pp. 174-176.

su vez por “*el hecho imponible*” (objetivos) y “*el sujeto pasivo*” (subjetivos); por otro lado los elementos cuantitativos, en tanto se ocupan de determinar el importe de la deuda tributaria: “*base imponible*”, “*base liquidable*” y el “*tipo aplicable a la base*”¹⁵⁹.

Entonces, los elementos que nos ocupan en este apartado, son de contenido sustancial de la contribución, cuya ausencia o deficiencia de tan solo uno de ellos, rompe la unidad que exige para concebir la relación y obligación tributaria. Recordemos que el principio de reserva de ley exige igualmente un contenido sustancial en la norma, así la referencia legal la encontramos en el Artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación a propósito de la interpretación de las normas fiscales, al enunciar elementos como el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, para una debida integración, en aras de la garantía de seguridad jurídica; en lo particular, el principio de reserva de ley, mandata que estos deben ser consignados de manera expresa en la misma, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular. No obstante lo anterior, la doctrina se inclina por analizar este tema tal y como describe el Doctor Pedro Salinas Arrambide¹⁶⁰, partiendo del hecho imponible como elemento constitutivo del tributo, posteriormente desglosaremos en el orden tamizado propuesto por la ley sujeto, objeto, base imponible, tasa, cuota y tarifa, así como época de pago.

Con relación al hecho imponible encontramos a su máximo exponente en Dino Jarach, quien indica que la obligación tributaria surge en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por ley o hecho imponible; así, para el Derecho Tributario siempre es un hecho jurídico el titulado por el presupuesto legal, independientemente que provenga de un “negocio jurídico” o acuerdos de voluntad particular, ya que en autonomía fiscal, el tributo es una obligación *ex lege* y no depende para su nacimiento de la voluntad de las partes¹⁶¹.

Sergio Francisco De la Garza, como lo hemos señalado anteriormente, refiere que todo sistema jurídico, las normas legales, tienen una estructura integrada

¹⁵⁹ Pérez de Ayala, José Luis y González García, Eusebio, *op. cit.*, p. 189.

¹⁶⁰ Salinas Arrambide, Pedro, “Elementos constitutivos del tributo”, en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.), *op. cit.*, p. 169.

¹⁶¹ Jarach, Dino, *El hecho imponible...*, *op. cit.*, p. 63.

fundamentalmente por tres componentes: la hipótesis o supuesto de hecho, que corresponde a la realidad o relación social que la norma prevé; la disposición o mandato, mediante la cual la norma determina los efectos jurídicos que derivarán en el caso de que se produzca el supuesto de hecho previsto por la misma, y la sanción. De este modo, toda norma jurídica abstracta es un mandato hipotético: prevé ciertas consecuencias para el caso de que se realice el supuesto de hecho que contempla¹⁶².

Los tratadistas Eusebio González García y José Luis Pérez Ayala, convenientemente advierten que el objeto económico del tributo es una realidad económica-prejurídica y, por ende previa a la ley positiva; en este sentido el hecho imponible es ya una realidad jurídica plasmada en ley con sus elementos y alcances, por ello el supuesto de hecho o supuesto fáctico constituye un elemento de la realidad social que el legislador tributario contempla y transporta a la norma, convirtiéndolo de esta forma en un supuesto normativo o hecho jurídico, que en esta materia comúnmente recibe el nombre de hecho imponible¹⁶³.

Pedro Salinas Arrambide¹⁶⁴ expresa que el hecho imponible adquiere en la relación jurídico-tributaria una importancia fundamental, hasta el punto de constituir el elemento imprescindible de la misma, con la consecuencia de que el tributo solo se debe cuando se realiza este, y que la Administración Tributaria no puede obligar al pago de un tributo a aquellas personas respecto de las cuales no se haya realizado. De ahí que el hecho imponible es un hecho jurídico, en cuanto que no solo es una creación de la ley, sino que constitucionalmente se ordena su establecimiento por la ley y que el legislador tributario, al establecerlo en la norma tributaria específica, ha de respetar, entre otros principios, los de equidad e igualdad tributaria, alcance no confiscatorio, capacidad contributiva que le viene ordenado en el citado Artículo 31, fracción IV de la propia Constitución Federal, al mandar que la contribución para los gastos públicos habrá de hacerse de manera propor-

¹⁶² De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 409.

¹⁶³ Pérez de Ayala, José Luis, y González García, Eusebio, *op. cit.*, pp. 189-191.

¹⁶⁴ Salinas Arrambide, Pedro, "Elementos constitutivos del tributo", en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.), *op. cit.*, p. 170.

cional y equitativa. Así, el primer párrafo del Artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación encuentra implícito el hecho imponible al decirnos que las contribuciones se causan conforme se realicen las “situaciones jurídicas o de hecho”, previstas en las leyes fiscales.

Sergio Francisco de la Garza¹⁶⁵ indica con solvente razonamiento que el hecho imponible es, *a priori*, una descripción de hecho, una formulación hipotética característica de la tipicidad –se insiste– previa y genérica contenida en ley, por ello existen hipótesis para el nacimiento de obligaciones tributarias e hipótesis que originan otro tipo de obligaciones accesorias del principal, o bien que necesitan de acto autoritario para actualizarse. Pero este supuesto normativo conocido como hecho imponible requiere de un hecho en concreto en el mundo fenoménico de manera tangible, esta experiencia empírica se denomina hecho generador.

A mayor abundamiento, los tratadistas Pérez de Ayala y González García, diferencian que el supuesto legal es una definición contenida en ley, en tanto, que el hecho generador pertenece a la realidad fáctica, en consecuencia cronológicamente primero aparece el objeto económico del tributo, en segundo término el hecho imponible como ejercicio de la potestad tributaria normativa tipificando el objeto tributario citado, y por último el hecho generador, cuya realización verificada en el contexto empírico tiene como principal efecto el nacimiento de una serie de situaciones jurídicas intersubjetivas, todo ello integra el llamado procedimiento de gestión tributaria¹⁶⁶.

Pérez de Ayala y González García, señalan que el hecho imponible en cuanto a presupuesto o hipótesis normativa, es un todo imprescindible, que se integra de cuatro elementos: el objetivo, el subjetivo, el espacial y el temporal¹⁶⁷. A la denominación de elementos se opone Sergio Francisco De la Garza¹⁶⁸, citando al autor Ataliba, prefiere la denominación de “aspectos”, ya que la primera palabra refiere la idea de composición, la cual sería propicio para el sujeto, objeto, base, tarifa, tasa,

¹⁶⁵ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 412.

¹⁶⁶ Pérez de Ayala, José Luis, y González García, Eusebio, *op. cit.*, pp. 189-190.

¹⁶⁷ *Idem*, p. 192.

¹⁶⁸ De la Garza, José Francisco, *op. cit.*, p. 418.

cuota y época de pago, en este sentido en la presente investigación no omitiremos el estudio de estas acepciones en lo particular, aun cuando coinciden conceptualmente con la integración de cada elemento señalado.

Eusebio González García y José Luis Pérez de Ayala señalan que la doctrina suele referirse al elemento objetivo del hecho imponible, es decir, a la situación de hecho o elemento de la realidad social tomado en consideración por la norma para configurar cada tributo. Así, es importante destacar que este elemento puede estar integrado por un solo hecho o varios reunidos, por lo que serán simples y complejos, respectivamente¹⁶⁹. En este tenor, Sergio Francisco de la Garza, señala que el elemento objetivo del hecho imponible está constituido por su descripción con abstracción de las circunstancias subjetivas, y las de lugar y tiempo que lo enmarcan¹⁷⁰.

El elemento subjetivo para Sergio Francisco De la Garza, o aspecto personal del hecho imponible, es aquel que determina el sujeto de la obligación tributaria que lo hará nacer¹⁷¹. Siguiendo a este autor, Pedro Salinas Arrambide indica que este aspecto se conecta al elemento objetivo del hecho imponible con la persona que será erigida, en virtud de su realización, en sujeto de la obligación tributaria, es decir, aquella persona que guarda con el objeto del gravamen especial relación que la ley ha prefigurado para considerarlo su realizador y como consecuencia de ello el titular del hecho imponible y sujeto pasivo de la relación tributaria o contribuyente¹⁷².

Dino Jarach expresa que los hechos imponibles tienen un aspecto o dimensión espacial, o dicho en otros términos, que se realizan en un determinado territorio, excluyendo aquellos que se encuentren fuera del supuesto geográfico.¹⁷³ Pedro Salinas Arrambide, sostiene que: "...el hecho imponible no sólo genera una deuda impositiva a cargo del contribuyente, sino también, puesto que la relación

¹⁶⁹ Pérez Ayala, José Luis, y González García, Eusebio, *op. cit.*, p. 193.

¹⁷⁰ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 421.

¹⁷¹ *Idem*, p. 419.

¹⁷² Salinas Arrambide, Pedro, "Elementos constitutivos del tributo", en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.), *op. cit.*, p. 178.

¹⁷³ Jarach, Dino, *Finanzas Públicas...*, *op. cit.*, p. 382.

tributaria es una relación jurídica personal, un crédito a favor del ente público, ofrece una importancia trascendental, determinar quiénes son ambos sujetos, acreedor y deudor, en función del territorio en que el hecho imponible se haya producido”¹⁷⁴.

González García y Pérez de Ayala, advierten que la confusión entre este aspecto espacial y la eficacia de la leyes tributarias en el espacio, ya que la ley tributaria tiene aspectos característicos de tributación que no corresponden a esa visión tradicional de validez espacial de las normas, ya que el Derecho Tributario contiene figuras propias como son los criterios de tributación o sujeción (residencia y fuente de riqueza) que trascienden la concepción geográfica simple, puesto que se liga con el fenómeno de la doble imposición. Este último problema se resuelve precisamente con la incorporación de criterios de sujeción y elementos de exención, deducción o acreditamiento en el Derecho interno de cada Estado y mediante la celebración de convenios de doble tributación¹⁷⁵.

Igualmente José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González García, señalan que el hecho imponible delimita su realización en el tiempo, es decir, es el aspecto del presupuesto que fija el momento en el que se considera realizado el hecho imponible y surge el derecho para determinar la deuda tributaria¹⁷⁶.

Pedro Salinas Arrambide, señala que este elemento es el momento en que debe reputarse consumado el hecho imponible¹⁷⁷. En este sentido, el elemento temporal reviste una singular importancia en la ordenación jurídica del hecho imponible, al determinar el instante en que este se entiende realizado íntegramente, produciendo entonces la causación o el devengo como lo refiere la doctrina española o la subsunción aplicada por Sergio Francisco De la Garza¹⁷⁸, al supuesto normativo de la contribución de que se trate. Aunque por regla general, este tenga lugar

¹⁷⁴ Salinas Arrambide, Pedro, “Elementos constitutivos del tributo”, en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.), *op. cit.*, p. 179.

¹⁷⁵ Pérez de Ayala, José Luis, y González García, Eusebio, *op. cit.*, p. 194.

¹⁷⁶ *Ibidem*, pp. 219-220.

¹⁷⁷ Salinas Arrambide, Pedro, “Elementos constitutivos del tributo”, en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.), *op. cit.*, p. 180.

¹⁷⁸ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 413.

cuando se materializa o concurre el último de los elementos configuradores del hecho imponible, su determinación no es siempre sencilla, debiendo precisar la ley tributaria al momento exacto de causación, así será cuando se consideren nacidos los efectos jurídicos derivados de la realización del hecho imponible, comenzando a computarse, en su caso, los plazos para la determinación, declaración, pago, caducidad, prescripción, entre otros.

Carlos M. Giuliani Fonrouge, suscribe que la obligación tributaria es: "... un vínculo jurídico de carácter personal, en donde encontramos fundamentalmente dos elementos característicos: el sujeto (sujeto activo o acreedor y sujeto pasivo o deudor) y el objeto"¹⁷⁹. Giuliani Fonrouge enlaza que si la obligación tributaria es la manifestación del poder público, investido de imperio, indudablemente es el Estado el sujeto activo de la relación tributaria¹⁸⁰, a lo que añadiríamos que es el elemento gobierno de dicho Estado quien en lo particular ejerciendo la potestad tributaria normativa en un primer momento y la potestad tributaria administrativa en segundo se constituye en el acreedor tributario.

Para Eusebio González y José Luis Pérez, los sujetos activos de la potestad de imposición solo pueden serlo, a título propio, esto es el Estado y las entidades territoriales menores, esta titularidad que es necesario advertir no comparten los entes territoriales de forma equilibrada, sino con un claro predominio de la titularidad del Estado, debido fundamentalmente a la cuantía e importancia de los tributos aplicados por este último¹⁸¹.

Dino Jarach en cuanto hace al sujeto pasivo de la relación tributaria señala: "Es éste el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponibles, que de acuerdo con ley, resultan atribuibles a dicho sujeto por ser el que los realiza. Este sujeto es el que la literatura tradicional en materia de finanzas públicas denomina 'contribuyente de derecho'"¹⁸². Asimismo, para el tratadista Sergio Francisco de la Garza, advierte que el hecho imponible atribuye obligacio-

¹⁷⁹ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *op. cit.*, p. 351.

¹⁸⁰ *Idem.*

¹⁸¹ Pérez de Ayala, José Luis, y González García, Eusebio, *op. cit.*, p. 207.

¹⁸² Jarach, Dino, *Finanzas públicas...*, *op. cit.*, p. 386.

nes de distinta naturaleza a los obligados por lo que distingue entre sujetos pasivos por adeudo propio y sujetos pasivos por adeudo ajeno¹⁸³.

Abona a este concepto lo sostenido por Emilio Margáin Manautou, al decir que el sujeto del crédito fiscal es la persona física o moral, nacional o extranjera, que de acuerdo con la ley se encuentra obligada al pago del gravamen. Advierte que la responsabilidad del sujeto pasivo para el pago proviene, sea que este originó el nacimiento del crédito fiscal solo o con otras personas por sustituir al deudor original, voluntariamente o por ley; o bien por el incumplimiento de una obligación que la ley le impone y que trajo como consecuencia la evasión total o parcial del pago del tributo; o, por haber adquirido un bien o negociación que se encuentra afecto objetivamente al pago de un gravamen no cubierto por el deudor precedente¹⁸⁴.

Destacan entre las clasificaciones del sujeto pasivo, la elaborada por el tributarista Mario Pugliese que indica:

- a) Sujeto pasivo por deuda propia en responsabilidad directa. Se trata no solo de la persona que dio nacimiento con sus actos y actividades al crédito fiscal, sino también su sucesor por causa de muerte, o inter-vivos, el heredero, el legatario o donatario a título universal, así como las actividades que sustituyen a otras que se han extinguido o que son resultado de la fusión de dos o más sociedades;
- b) Sujeto pasivo en parte por deuda propia, en parte por deuda ajena, con responsabilidad en parte directa y en parte solidaria. Tal es el caso de los coherederos y de los copropietarios, ya que estas personas son responsables ante la Administración Pública tanto de la parte que cada uno de ellos corresponde pagar, como de la parte de los demás coherederos y copropietarios respecto de un mismo tributo;
- c) Sujeto pasivo por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa. Esta categoría es desconocida por nuestra legislación; la tiene aquel que está obligado a declarar acumuladamente sus ingresos personales y los

¹⁸³ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 488.

¹⁸⁴ Margáin Manautou, Emilio, *op. cit.*, p. 271.

- que han obtenido las personas que dependen económicamente de él. Se trata del padre de familia que debe responder de la obligación contributiva a su cargo y la que corresponde a los demás miembros de la misma;
- d) Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad solidaria. Esta responsabilidad se impone con fines prácticos, de garantía, con carácter disciplinario y represivo, tal es el caso de funcionarios, notarios, magistrados, retenedores, que deben determinar y enterar el monto de gravamen ante el fisco en nombre del sujeto pasivo directo, porque en caso contrario ellos deben cargar esa responsabilidad de su propio patrimonio;
 - e) Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad sustituta. Son las personas físicas y morales que asumen ese papel tanto en forma voluntaria, como de manera obligatoria, sustituyendo al deudor directo o principal para el cumplimiento de esa prestación, como es el caso de los patrones que retienen el impuesto en nombre de los trabajadores, o de las terceras personas que se comprometen ante el fisco a garantizar y pagar el tributo por cuenta del deudor primitivo; y
 - f) Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad objetiva. Aquí se encuentran comprendidos los que adquieren un bien afecto al pago de créditos insolutos que el obligado directo no cubrió cuando era propietario del bien que les dio nacimiento. Esta responsabilidad se va transmitiendo por los terceros que se van sucediendo en propiedad del bien¹⁸⁵.

Es menester iniciar este apartado acotando lo que al efecto nos proporciona el tratadista Carlos M. Giuliani Fonrouge¹⁸⁶, quien distingue entre el objeto de la obligación tributaria y el objeto del tributo; respecto a la primera, su objeto corresponde a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, es decir, la entrega material del tributo en dinero o en especie; en tanto que el objeto del tributo, el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen.

¹⁸⁵ Pugliese, Mario, *op. cit.*, pp. 191-216.

¹⁸⁶ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *op. cit.*, p. 401.

Por su parte, Sergio Francisco De la Garza, haciendo alusión al concepto de “presupuesto objetivo” del ilustre Maestro Fernando Sainz de Bujanda, en México se le conoce como “el objeto” del tributo representado por todos los elementos del presupuesto, eliminados sus aspectos subjetivos. Así, el objeto del hecho imponible es la descripción del hecho con abstracción de las circunstancias subjetivas y de las circunstancias de lugar y tiempo, por ello Sergio Francisco de la Garza nos dice que los objetos que se plasman en los presupuestos son: *a)* bienes naturales: tangibles en dicha naturaleza; *b)* bienes jurídicos: no tangibles pero con juridicidad en sus efectos; y *c)* un concepto abstracto: figuras o instituciones jurídicas como el patrimonio, renta o masa hereditaria¹⁸⁷.

Sergio Francisco De la Garza en cuanto a la base indica: “El hecho imponible, como presupuesto, tiene un aspecto cuantitativo. El hecho generador debe ser medido de acuerdo con los criterios que proporciona la ley fijar el presupuesto de hecho”¹⁸⁸. Para Dino Jarach lo que llama base de medición o base imponible, representa uno de los elementos constitutivos del hecho imponible que responde a la necesidad de cuantificar el hecho generador a fin de aplicar a la cantidad resultante el porcentaje o la escala progresiva, dando como resultado el importe del impuesto¹⁸⁹. La aplicación de una unidad de medida que permite transformar el hecho generador en cantidad, esto se aplica al aspecto objetivo del hecho imponible, por lo que en general se podría decir, la casi identidad entre el hecho y base imponible, sin embargo, el maestro Jarach advierte que la base de medición no siempre se aplica sobre el objeto del hecho imponible, es decir, el legislador elige un índice o cantidad entre varios como medida preconcebida sin una relación estrictamente directa. Por ello, concluye que la base imponible puede consistir en parámetros como peso, volumen, unidades o valor monetario¹⁹⁰.

Ahora bien, por lo que hace a la tarifa, tasa y cuota, Sergio Francisco De la Garza¹⁹¹ las considera como instrumentos de cálculo sobre la base imponible,

¹⁸⁷ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 417-424.

¹⁸⁸ *Ibidem*, p. 431.

¹⁸⁹ Jarach, Dino, *Finanzas públicas...*, *op. cit.*, pp. 384-385.

¹⁹⁰ *Idem*.

¹⁹¹ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 434.

toda vez que aplicados sobre esta se obtiene el importe del tributo. Raúl Rodríguez Lobato, califica a las tarifas en los siguientes tipos:

- a) Tarifa de derrama. La cantidad que se pretende obtener del tributo que se distribuye entre los sujetos a imposición, ello acorde a su base o circunstancias especiales de impacto o beneficio entre estos;
- b) Tarifa fija. La ley señala la cantidad o importe exacto que debe pagarse por unidad tributaria;
- c) Tarifa proporcional. Cuando la ley establece el instrumento de cálculo en porcentaje fijo; y
- d) Tarifa progresiva. Son aquellas cuyo instrumento de cálculo aumenta al acrecentar la base imponible sucesivamente¹⁹².

Para José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González García, la tarifa tributaria genéricamente contiene dos elementos: Tipos de gravamen (por tipo, se refiere a la clase de instrumento que se aplica a la base imponible) y recargos. Pero en sentido estricto se refiere únicamente al tipo de gravamen (legalmente en México se mencionan tasas, tarifa¹⁹³ y cuotas¹⁹⁴).

Por último, la época de pago es calificada por José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González García como requisito temporal del pago en extinción de la deuda tributaria, entre otros requisitos como los subjetivos, objetivos y formales¹⁹⁵. Este elemento se integra por el plazo dentro del cual el contribuyente debe efectuar el pago del crédito fiscal a su cargo.

Por lo que hace a la legislación tributaria mexicana, el Doctor Miguel de Jesús Alvarado Esquivel¹⁹⁶, señala que cada ley fiscal en particular señala la época de pago para cada contribución y régimen, por lo que solo a falta de dicho elemen-

¹⁹² Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, pp. 124-125.

¹⁹³ Cfr. Artículo 5o., primer párrafo del Código Fiscal de la Federación vigente a la fecha del presente trabajo.

¹⁹⁴ Artículo 5o. de la Ley Federal de Derechos vigente a la fecha del presente trabajo.

¹⁹⁵ *Ibidem*, p. 314.

¹⁹⁶ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, *La extinción de la deuda tributaria*, *op. cit.*, p. 266.

to en las disposiciones impositivas, operará la suplencia del Código Fiscal de la Federación, dada esta cualidad en su Artículo 1o.

En este tenor, el Doctor Alvarado Esquivel advierte que vencidos estos plazos de cumplimiento voluntario, si no se cubre la contribución junto con los accesorios resultantes, determinados ya sea por el propio contribuyente o por la autoridad fiscal, procede la facultad coactiva para su recaudación, en términos de los Artículos 67 y 145 del Código Fiscal de la Federación¹⁹⁷.

VIII. EL NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Siguiendo la didáctica del Doctor Luis Humberto Delgadillo, se debe partir de la existencia de norma tributaria que prevea el supuesto normativo que al actualizarse producirá las consecuencias jurídicas que serán imputadas a los sujetos de la relación jurídico-tributaria. Así se distingue esta de la obligación tributaria, ya que esta última solo una de las partes del cúmulo de obligaciones que surgen del vínculo jurídico-contributivo.

Para Myrbach-Rheinfeld, el carácter obligacional tributario es personal, en tanto surge de la relación Estado-ciudadano, por lo que su nacimiento estará subordinado a la realización de los hechos previstos en ley¹⁹⁸. Pugliese anota que el Derecho Tributario no cuenta con un concepto de “obligación”, toda vez que es tomado de la ciencia jurídica como una noción, la cual se puede calificar como una obligación de Derecho Público, que tiene por sujeto activo al Estado como único titular de la soberanía financiera, la cual se define por sus órganos administrativos, así esta pretensión dirigida a los sujetos pasivos, ya sea como deudores directos o indirectos tiene por objeto una prestación pecuniaria emanada de la ley, asimismo encuentra su causa ética-jurídica en los servicios que el Estado presta a los contribuyentes y en la capacidad individual de estos para contribuir a los gastos públicos¹⁹⁹.

¹⁹⁷ Ver la legislación vigente a la fecha del presente trabajo.

¹⁹⁸ Myrbach-Rheinfeld. Franz von, *op. cit.*, p. 132.

¹⁹⁹ Pugliese, Mario, *op. cit.*, p. 240.

Sergio Francisco De la Garza, atinadamente señala que una de las fuentes más importantes en el estudio del Derecho Fiscal, es el nacimiento o causación de la obligación contributiva o tributaria, por ser en ese momento donde surge o detona la obligación de dotar materialmente al Estado de los recursos económicos necesarios para sufragar los gastos públicos²⁰⁰.

Ramón Valdés Costa comienza por distinguir entre el nacimiento de la obligación, por la concurrencia del hecho generador actualizando el hecho imponible, y la actividad administrativa que comprueba su existencia y fija la cuantía del tributo²⁰¹. Al efecto, Dino Jarach, apunta que el cumplimiento espontáneo en la imposición es la regla general, y la excepción es la verificación patológica en la que la Administración Pública interviene para determinar aquello que los contribuyentes no han cumplido²⁰².

En este sentido, Mario Pugliese resume: "... el momento característico del nacimiento de la obligación tributaria es aquel en el que se manifiesta el hecho jurídico que de acuerdo con la ley condiciona la obligación de pago del contribuyente"²⁰³.

El Doctor Luis Humberto Delgadillo, señala que suelen confundirse los conceptos de "hecho imponible" y "hecho generador"; en este orden, el primero se refiere a la situación jurídica o de hecho, de carácter económica, plasmada en ley, circunscrita por elementos esenciales como sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago. En tanto el hecho generador es la realización de la hipótesis normativa y detona la obligación tributaria en conductas de dar, hacer y no hacer; así este hecho generador actualiza el momento de nacimiento de la obligación y al sujeto u obligado principal, la manera de incidir o la exención de la carga impositiva y el régimen sobre el que se instrumentará la tributación²⁰⁴.

En nuestro país, de conformidad con lo dispuesto por el primer párrafo del Artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se causan con-

²⁰⁰ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 546.

²⁰¹ Valdés Costa, Ramón, *Curso...*, *op. cit.*, p. 380.

²⁰² Jarach, Dino, *Curso superior...*, *op. cit.*, p. 229.

²⁰³ Pugliese, Mario, *op. cit.*, p. 253.

²⁰⁴ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *op. cit.*, pp. 92-93.

forme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran y se determinarán conforme a dichas disposiciones, es decir, para que se cause o nazca una obligación contributiva, debe realizarse el hecho (hecho generador) que actualice a la vez el supuesto normativo previsto por la ley fiscal respectiva (hecho imponible).

Sergio Francisco De la Garza indica, una vez que nace o se causa la obligación contributiva o tributaria, resulta imprescindible conocer las reglas conforme a las cuales debemos determinar en cantidad líquida, el importe a cargo del contribuyente del crédito fiscal, procedimiento que se conoce doctrinalmente como aplicación normativa, propiamente denominada determinación de la obligación tributaria²⁰⁵. No obstante lo anterior, debemos subrayar que al nacer la obligación tributaria, para el sujeto pasivo se constituye una deuda tributaria.

Dino Jarach distingue entre el objeto de la obligación tributaria, cuya vinculación de gravar persigue, y el objeto material del hecho imponible que es el elemento sobre el cual se mide el monto del impuesto (valores monetarios, peso o número de unidades)²⁰⁶.

En este tesisura, Pugliese identifica tres momentos a saber: el nacimiento o causación, que es la realización de los hechos, actividades o situaciones gravadas por la ley; la verificación, que consiste en el señalamiento de que la acción o conducta realizada encuadra en el supuesto previsto por la ley, con la subsecuente calificación, la operación de los cálculos matemáticos correspondientes para obtener el importe de la contribución a pagar, o sea, el crédito fiscal; y el momento o época de pago de la contribución respectiva²⁰⁷. El vocablo verificación es evitado por Jarach, por la confusión que evoca la palabra al sugerir la actividad fiscalizadora²⁰⁸. Calificados estos dos últimos momentos como determinación por el Doctor Luis Humberto Delgadillo, añade brillantemente el de la exigibilidad de la obligación fiscal, que estriba en la posibilidad de requerir coactivamente el numerario adeu-

²⁰⁵ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 553.

²⁰⁶ Jarach, Dino, *El hecho imponible...*, *op. cit.*, p. 129.

²⁰⁷ Pugliese, Mario, *op. cit.*, p. 256.

²⁰⁸ Jarach, Dino, *Curso superior...*, *op. cit.*, p. 229.

dado, toda vez que no se pagó en los tiempos así dispuestos²⁰⁹. Abundaremos posteriormente esta acepción al analizar el crédito fiscal, sin embargo, debe advertirse que la deuda tributaria nacida contiene un intervalo de no exigibilidad, desprovisto de coacción alguna en donde el momento determinativo tendrá espontaneidad.

IX. DETERMINACIÓN DE CRÉDITO FISCAL

Benvenuto Griziotti da cuenta que la Administración puede notificarle el contribuyente sus observaciones, mediante acta de determinación; incluso esto inició el debate para la doctrina italiana, acerca de si ello constituye un acuerdo entre el fisco y el contribuyente, con el denominado “concordato tributario”²¹⁰.

Por su parte, Mario Pugliese estructura sobre el tema lo que llama formas de calificación. Sobre el particular expone dos especies: “a) mediante denuncia (declaración) controlada del contribuyente y b) de oficio”²¹¹. De esta manera en la denominada denuncia controlada, el sujeto pasivo por ley está obligado a manifestar e incluso exhibir el pago directo ante la autoridad, si bien se puede hablar de una autocalificación, no menos es cierto que está sujeta al control estatal. Por su parte, la calificación de oficio implica la facultad de la Administración de determinar y, en su caso, verificar las conductas tributarias desplegadas por el contribuyente²¹².

Gian Antonio Micheli, señala que al nacimiento de la obligación tributaria concurren diversos actos para hacerla cierta, líquida y exigible, esto último coincide en nombrarlo “*accertamento tributario*”, ya sea constituyendo la concreción de la obligación tributaria o un efecto declaratorio sujeto al control de la Administración, la determinación del *quantum* de la prestación tributaria²¹³.

Ramón Valdés Costa, distinguiendo a la autodeterminación como aquella que realiza el propio contribuyente, en el caso de la acción fiscalizadora del Estado la define como “... *el acto administrativo que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia*”²¹⁴.

²⁰⁹ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *op. cit.*, p. 96.

²¹⁰ Griziotti, Benvenuto, *op. cit.*, p. 159.

²¹¹ Pugliese, Mario, *op. cit.*, p. 261.

²¹² *Ibidem*, p. 267.

²¹³ Micheli, Gian Antonio, *op. cit.*, p. 222.

²¹⁴ Valdés Costa, Ramón, *Curso...*, *op. cit.*, p. 381.

Sergio Francisco De la Garza advierte que legislador no conceptualizó normativamente los vocablos determinación y liquidación, por ello su utilización es sinónima²¹⁵, sin embargo, es conveniente exponer independientemente de su adopción conceptual, que por determinación debemos entender la concreción de resultado del razonamiento lógico jurídico que interpretó si la conducta realizada encuadra o no en el supuesto previsto por la ley como generador de la obligación tributaria, seguido de la argumentación adecuada, se estará en aptitud de aplicar el procedimiento de liquidación establecido por la ley fiscal respectiva y previas las operaciones matemáticas correspondientes, obtener el importe a pagar de la cantidad líquida, es decir, el crédito fiscal a cargo del contribuyente. De la Garza suscribe que la determinación de la deuda tributaria, en cuanto a los sujetos de la relación tributaria, puede hacerse²¹⁶:

- a) Por el contribuyente. En nuestro sistema fiscal, prevalece el principio de la autodeterminación de las contribuciones, es decir, que por disposición expresa de la ley, en principio le corresponde al contribuyente o sujeto pasivo, determinar y liquidar el importe de la contribución a su cargo, de conformidad con el Artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación. Este sistema se establece porque el contribuyente es quien dispone de los elementos necesarios para determinar si su conducta encuadra o no en el supuesto previsto por la norma, como generador de la obligación contributiva o tributaria, liquidando el importe de la contribución a pagar, reservándose la autoridad fiscal el derecho de revisar lo declarado o manifestado por el contribuyente.
- b) Determinación de oficio, si es a la autoridad fiscal a quien corresponde efectuar la determinación de la contribución por disposición expresa de la ley, para esta clase, los contribuyentes deberán proporcionarle la información, ya sea de forma espontánea o dispositiva, o en su caso al ejercer facultades de comprobación o fiscalización, ante su negativa o insuficiencia la autoridad fiscal puede incluso accionar facultades presuntivas.

²¹⁵ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 554.

²¹⁶ *Ibidem*, p. 561.

- c) Por acuerdo de ambos, cuando tanto la autoridad fiscal como el contribuyente, según los datos requeridos por la ley de que se trate, determinarán el monto a pagar; a esta categoría de determinación se le conoce como “mixta” o “concordato”.

Otra clase que data Sergio Francisco De la Garza²¹⁷ se da en cuanto a la base de determinación:

- a) Base cierta. También llamada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación como método de comprobación directa²¹⁸, en este el contribuyente cuenta y conoce a cabalidad con todos los índices y elementos concretos que integran su base conforme a sus registros contables;
- b) Base presuntiva. Llamado método indiciario²¹⁹, pretende una cuantificación simple con ayuda de presunciones establecidas en la ley; y
- c) Base estimada. Ante la ausencia de los métodos precedentes se dota a la autoridad fiscal, en sus facultades de fiscalización, para integrar la base imponible presuntivamente con los elementos que cuente o con parámetros mínimos de reconstrucción y observación de operaciones.

En cuanto a la liquidación o pago de la deuda tributaria, los tratadistas José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González García, indican que: “es el resultado de sumar una serie de valores en dinero, que el sujeto pasivo ha de pagar por diversos conceptos”²²⁰.

Es común que las figuras de causación y determinación tributarias no coincidan con la época de pago de las contribuciones.

Emilio Margáin Manautou²²¹ enuncia, además, la forma de extinción de la deuda tributaria cuando:

1. La contribución se determina y se paga antes de que se cause o nazca la obligación. En este caso, primero se paga el importe del futuro crédito

²¹⁷ *Ibidem*, pp. 561-562.

²¹⁸ *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. XCI, noviembre de 1946, p. 483.

²¹⁹ Pérez de Ayala, José Luis, y González García, Eusebio, *op. cit.*, p. 254.

²²⁰ *Ibidem*, p. 264.

²²¹ Margáin Manautou, Emilio, *op. cit.*, pp. 288-289.

fiscal y después de realizan los hechos generadores de la contribución. Como ejemplo, el tratadista menciona los derechos de explotación forestal, en los cuales primero se paga el importe y posteriormente se realiza la explotación.

2. La contribución se determina y se paga en el momento en que nace la obligación. Como ejemplo, se tienen los derechos por expedición de pasaporte, en el cual el importe se cubre al solicitar el servicio.
3. La contribución se paga después de que se cause o nazca la obligación. En este caso, primero se realizan los hechos generadores de la obligación contributiva, después se determina en cantidad líquida y se paga el importe dentro de los plazos establecidos por la ley correspondiente. Esta situación es la que actualmente prevalece en la mayoría de las leyes fiscales, por ser más cómodo para el contribuyente, estando sujeto a un registro para el control y revisión de sus obligaciones.

Ahora bien, del enlace natural entre la causación, determinación o liquidación, es menester desglosar los medios extintivos de la deuda tributaria, en tanto se aseveró que la característica primordial del tributo es su naturaleza pecuniaria.

Así, Emilio Margáin indica que el pago ordinariamente se realiza mediante figuras tales como declaración o pedimento en autodeterminación; por liquidación o determinación oficiosa; por retención, por entero o por recaudación en sujetos con responsabilidad solidaria²²²; en cuanto a la forma, en efectivo, en especie, en cheque, en certificados especiales de devolución, bonos y timbres; en moneda nacional o extranjera, si se verifica el pago en el extranjero.

Sergio Francisco De la Garza señala, en cuanto a la calificación del cumplimiento de la deuda tributaria, diferencia entre pagos anuales o del ejercicio, pagos definitivos y pagos provisionales²²³. De manera extraordinaria, es decir, fuera de los ámbitos temporales, las contribuciones omitidas integran un género llamado crédito fiscal, el cual abundaremos a continuación, donde el pago puede realizar-

²²² *Ibidem*, p. 302.

²²³ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, pp. 595-608.

se de manera forzosa mediante el ejercicio autoritario, es decir, como resultado de remates, enajenaciones fuera de remate, adjudicaciones directas o adjudicaciones en beneficio del propio Estado; o bien, el contribuyente puede solicitar el pago de la contribución a pagos de manera diferida o en parcialidades.

Por otro lado, las denominadas “otras formas de extinción” por Pérez de Ayala y González García²²⁴, se erigen en la prescripción liberatoria o extintiva; la compensación; la condonación de tributos y multas; la cancelación por incobrabilidad; adjudicación a favor del fisco o dación en pago²²⁵.

Luis Humberto Delgadillo asevera indubitablemente: “... toda obligación fiscal determinada en cantidad líquida es un crédito fiscal, pero no todo crédito fiscal deriva de una obligación fiscal”²²⁶. En consecuencia, de la realización del hecho imponible establecido en la ley tributaria, surge la obligación tributaria principal y posteriormente la deuda tributaria, esta última suele acompañarse de algunas otras cargas de naturaleza accesoria y se expresan en cantidad líquida. Así, para José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González García, la voz deuda tributaria está íntimamente relacionada con la cuota tributaria,²²⁷ en nuestro sistema normativo conocida como contribución y sus accesorios, sin embargo, esta es la especie dentro del género crédito fiscal, aun cuando en muchos casos puedan coincidir nominalmente. Este continente denominado crédito fiscal, tiene otro contenido específico denominado aprovechamiento y los accesorios a él adscritos. En el Código Fiscal de la Federación, se utiliza la figura de crédito para indicar la cantidad que está compelido a cubrir el deudor fiscal, ya sea por contribuciones o por aprovechamientos, por lo que de madurar la exigibilidad del crédito fiscal, este será objeto de coacción por la autoridad, mediante sanciones, pagos provisionales estimados, embargos precautorios, aseguramientos precautorios o el pago forzoso mediante la realización del procedimiento administrativo económico coactivo.

²²⁴ Pérez de Ayala, José Luis, y González García, Eusebio, *op. cit.*, p. 263.

²²⁵ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, pp. 614-637.

²²⁶ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *op. cit.*, p. 100.

²²⁷ Pérez de Ayala, José Luis, y González García, Eusebio, *op. cit.*, p. 246.

En la actualidad nuestro país ha tenido que enfrentarse a la realidad caracterizada por crisis económicas, sociales y políticas, la consecuente tarea por el rescate de nuestra economía, se ha visto reflejada en una cambiante y rigurosa política fiscal recaudatoria a seguir, todo esto ha convertido al proceso de fiscalización en una práctica cuya realización es día a día, una tarea cada vez más compleja, además de ser respaldada por elementos coercitivos dotados a la autoridad tributaria y procedimientos coactivos efectivos de materialización autoritaria con “privilegios del crédito fiscal”, como los denomina Luis Humberto Delgadillo²²⁸, que les confieren primacía o preferencia sobre diversos derechos de crédito, salvo los relativos a las obligaciones alimentarias, laborales, hipotecarias y prendarias bajo requisitos rígidos que hagan posible la recaudación.

En esta tesitura, el crédito fiscal se instituye en instrumento continente de aquellos conceptos que tiene derecho a percibir el Estado, cuyos contenidos integran a la contribución, pero además, a los aprovechamientos y sus respectivos accesorios, siendo de naturaleza originaria que en ocasiones escapa al Derecho Tributario, surgidos del Derecho Administrativo Represivo y el Derecho Financiero Patrimonial, pero se potencializan bajo un esquema recaudatorio coactivo único; por ello, el Artículo 4o. del Código Fiscal de la Federación consagra: “Son créditos fiscales los que tengan derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, aprovechamientos o sus respectivos accesorios”.

Es menester destacar la falta de tratamiento específico en la doctrina tributaria del rubro de los aprovechamientos en nuestro país; la referencia sin abundancia al crédito fiscal y su potencialidad recaudatoria la encontramos en los tratados clásicos de Derecho Financiero, presupuestal y política fiscal.

Por lo tanto los créditos fiscales, son los derechos de cobro a favor del Estado o de sus organismos descentralizados, los cuales se integran por: contribuciones nacionales y las que su cobro sea solicitado por un Estado extranjero; aprovechamientos; recargos; sanciones (multas); gastos de ejecución; e indemnizaciones por cheques devueltos.

²²⁸ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *op. cit.*, pp. 103-104.

Luego, al crédito fiscal se adiciona la actualización que por efectos de la inflación o pérdida del poder adquisitivo de la moneda hubiese sufrido el principal por el solo transcurso del tiempo, procediéndose en consecuencia a cuantificar los accesorios, asignándole un número de control y exigiendo al contribuyente el pago de dicho crédito.

Es igualmente importante subrayar que el crédito fiscal, una vez constituido, responde a los conceptos de coercitividad y coacción; esto es así, ya que en un primer momento el mismo, ya determinado, transita por un periodo de no exigibilidad, siendo armónico con el plazo de impugnación, garantía o pago; verbigracia, a nivel federal, el plazo de 30 días hábiles, acorde a lo establecido en los Artículos 65, 144 y 145 del Código Fiscal de la Federación, hasta que no sea rebasado el límite temporal mencionado sin pagar, garantizar, impugnar o impugnado, se confirma la validez del crédito fiscal, este se torna exigible, instrumentándose por ende la facultad coactiva del procedimiento administrativo de ejecución.



CAPÍTULO TERCERO

Impuesto sobre la renta en personas físicas

CAPÍTULO TERCERO

Impuesto sobre la renta en personas físicas

I. TRATAMIENTO IMPOSITIVO DE PERSONAS FÍSICAS POR SUS INGRESOS

Enrique Calvo Nicolau indica que si bien la definición de “ingreso” no se contiene en la Ley del Impuesto sobre la Renta, este constituye su objeto impositivo, por lo que concibe como tal toda cantidad que modifique de manera positiva el haber patrimonial de una persona²²⁹. También indica que respecto a la capacidad contributiva en este tipo de impuesto, se pueden apreciar ingresos acumulables y no acumulables, estos últimos no se suman a la capacidad citada²³⁰. Agustín López Padilla indica que el Artículo 90, primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece como sujetos pasivos del impuesto a las personas físicas y como objeto del hecho imponible a los ingresos, en efectivo, bienes y en crédito que perciban, así como en servicios solo en los casos que señale dicha Ley²³¹. Este autor advierte que se gravan ingresos no solo en efectivo, ya que este no necesariamente lleva a una modificación en el patrimonio de las personas, por lo que cualquiera que sea el tipo de ingreso es condicionante gravar únicamente utilidades o ganancias obtenidas por las actividades que en la misma Ley se señalan, y en la medida que exista modificación positiva en el patrimonio. Asimismo, tratándose de ingresos en bienes o servicios, deberán considerarse en moneda nacional, a la fecha de su percepción,

²²⁹ Calvo Nicolau, Enrique, *Tratado del impuesto sobre la renta*, México, Themis, 2013, pp. 380-381.

²³⁰ *Ibidem*, pp. 396-397.

²³¹ López Padilla, Agustín, *Exposición práctica y comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta*, México, Dofiscal, 2016, t. II: Personas físicas, p. 1.

según el valor que los mismos tengan, ya sea el pactado, en el mercado o, en su defecto, el de avalúo²³².

Cabe mencionar que las personas físicas de manera subjetiva se encontrarán vinculadas a la potestad tributaria de un determinado país, a razón de los criterios de sujeción: residencia, establecimiento permanente y fuente de riqueza. Así, tenemos que los residentes en México, tributarán respecto a todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza donde procedan (renta mundial); en este tenor, los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, tributarán por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento; y, los residentes en el extranjero, respecto a sus ingresos procedentes de fuentes de riqueza situada en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o, teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a este.

Igualmente no omito mencionar, que en caso de que en dos o más soberanías fiscales, se grave más de una vez a un mismo individuo y por el mismo caudal de ingreso, estaremos en presencia de doble o múltiple tributación, por lo cual generalmente el Estado de residencia le ocupará establecer mecanismos para evitar el fenómeno en cuestión, mediante la celebración de tratados internacionales, bajo cualquiera de los métodos de exención, deducción o acreditamiento.

II. INGRESOS POR COPROPIEDAD Y SUCESIONES

Agustín López Padilla refiere que el Artículo 92 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, regula los ingresos provenientes de bienes, sobre los cuales su titularidad se encuentre en copropiedad.

Al efecto se establecen reglas de representación frente a la autoridad exactora, es decir, se impone la obligación a los contribuyentes de designar, de entre ellos, a un representante común, el cual tendrá la responsabilidad de llevar los libros de contabilidad y demás registros, expedir y recopilar los documentos que consignent su operación, conservarlos, cumplir con las obligaciones de retención y entero de impuestos. Ahora bien, cuando estos copropietarios lo sean de una negociación, en adición deberán cumplir con lo dispuesto en el Capítulo II del Título IV de la Ley

²³² *Ibidem*, pp. 4-5.

en estudio, es decir, conforme a las obligaciones de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales. Incluso este mismo dispositivo legal consigna la responsabilidad solidaria entre copropietarios por el incumplimiento en las obligaciones de estos. En el mismo sentido, también se dispone que estas reglas sean aplicables a la sociedad conyugal²³³.

Si bien hasta la fecha no existe deliberadamente un impuesto a la sucesión, cuestión que tan solo se rumora para el paquete fiscal del siguiente año, resulta que el último párrafo del Artículo 92 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece las bases de tributación que asigna naturalmente al representante legal de la sucesión, quien deberá pagar anualmente el impuesto sobre la renta por cuenta de los herederos o legatarios, considerando el ingreso en forma conjunta hasta que se liquide la sucesión. Este pago se considerará como definitivo, salvo que los herederos o legatarios opten por acumular estos ingresos y podrán acreditar el impuesto efectivamente pagado en la forma proporcional que les corresponda.

III. INGRESOS POR SALARIOS

Agustín López Padilla indica que conforme al Artículo 94 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los ingresos percibidos por la prestación de un servicio personal subordinado comprenden: los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones recibidas como consecuencia de la terminación de la relación de trabajo, es decir, todas aquellas referidas en el Artículo 74 de la Ley Federal del Trabajo. En este apartado, debe considerarse los ingresos que obtengan tanto los trabajadores al servicio del Estado como aquellos que prestan sus servicios subordinados en la iniciativa privada; los rendimientos entregados a miembros de sociedades cooperativas de producción, sociedades y asociaciones civiles; profesionistas o comisionistas que opten por ser asimilados a salarios; honorarios profesionales bajo el criterio de preponderancia, cuando un prestador perciba de uno de los prestatarios, ingresos que representen más del 50% de la totalidad, lo cual hace que lo preponderante radique en lo pecuniario y no en la prestación del servicio

²³³ *Ibidem*, p. 11.

efectivo; y los ingresos derivados de “opciones” que el empleador otorgue como incentivo a los trabajadores²³⁴.

Por otro lado, en este rubro de ingresos se contemplan los denominados ingresos exentos por los cuales no genera pago, pero sí obligaciones secundarias, previstos en el Artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en tanto no exceden los límites establecidos, a saber: I. Las prestaciones por concepto de tiempo extraordinario o de prestación de servicios en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución. II. Las indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades. III. Las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, 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. IV. Los percibidos con motivo del reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, previstos en leyes o contratos de trabajo. V. Las prestaciones de seguridad social que otorguen las instituciones públicas. VI. Los percibidos con motivo de subsidios por incapacidad, becas educativas para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, y otras prestaciones de previsión social. VII. La entrega de las aportaciones y sus rendimientos provenientes de la subcuenta de vivienda de la cuenta individual prevista en la Ley del Seguro Social, de la subcuenta del Fondo de la Vivienda 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 o del Fondo de la Vivienda para los miembros del activo del Ejército, Fuerza Aérea y Armada, previsto en la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, así como las casas habitación proporcionadas a los trabajadores. VIII. Los provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas. IX. La cuota de seguridad social de los trabajadores pagada por los patrones. X. Los que obtengan por separación, por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos, así como los obtenidos con cargo a la subcuenta del seguro de retiro o a la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la Ley del Seguro Social y los que obtengan

²³⁴ *Ibidem*, pp. 17-20.

los trabajadores al servicio del Estado con cargo a 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, y los que obtengan por concepto del beneficio previsto en la Ley de Pensión Universal. XI. Las gratificaciones que reciban los trabajadores por 30 días de salario mínimo, primas vacacionales y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, hasta por 15 días de salario mínimo. XII. Las remuneraciones por servicios personales subordinados que perciban los extranjeros diplomáticos, agentes consulares, empleados de embajadas, legaciones y consulados extranjeros, miembros de delegaciones oficiales, miembros de delegaciones científicas y humanitarias, representantes, funcionarios y empleados de los organismos internacionales con sede u oficina en México, y técnicos extranjeros contratados por el Gobierno Federal. XIII. Los viáticos, cuando sean efectivamente erogados en servicio del patrón y se compruebe esta circunstancia. XIV. Los que provengan de contratos de arrendamiento prorrogados por disposición de Ley. XV. Los derivados de la enajenación de: a) la casa habitación del contribuyente, siempre que el monto de la contraprestación obtenida no exceda de setecientas mil unidades de inversión y la transmisión se formalice ante fedatario público; b) bienes muebles, distintos de las acciones, de las partes sociales, de los títulos valor y de las inversiones del contribuyente. XVI. Los intereses: a) pagados por instituciones de crédito que provengan de cuentas de nómina; b) pagados por sociedades cooperativas de ahorro y préstamo y por las sociedades financieras populares. XVII. Las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados o a sus beneficiarios cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas contratadas y siempre que no se trate de seguros relacionados con bienes de activo fijo. XVIII. Tampoco se pagará el impuesto sobre la renta por las cantidades que paguen las instituciones de seguros a sus asegurados o a sus beneficiarios, que provengan de contratos de seguros de vida cuando la prima haya sido pagada directamente por el empleador. XIX. Los que se reciban por herencia o legado. XX. Los donativos en los siguientes casos: a) entre cónyuges o los que perciban los descendientes de sus ascendientes en línea recta, cualquiera que sea su monto; b) los que perciban

los ascendientes de sus descendientes en línea recta, siempre que los bienes recibidos no se enajenen o se donen por el ascendiente a otro descendiente en línea recta sin limitación de grado; c) los demás donativos, siempre que el valor total de los recibidos en un año de calendario no exceda de tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. XXI. Los premios obtenidos con motivo de un concurso científico, artístico o literario, abierto al público en general o a determinado gremio o grupo de profesionales, así como los premios otorgados por la Federación para promover los valores cívicos. XXII. Las indemnizaciones por daños que no excedan al valor de mercado del bien de que se trate. XXIII. Los percibidos en concepto de alimentos por las personas físicas que tengan el carácter de acreedores alimentarios en términos de la legislación civil aplicable. XXIV. Los retiros efectuados de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez de la cuenta individual, por concepto de ayuda para gastos de matrimonio y por desempleo. XXV. Los que deriven de la enajenación de derechos parcelarios, de las parcelas sobre las que hubiera adoptado el dominio pleno o de los derechos comuneros, siempre y cuando sea la primera transmisión que se efectúe por los ejidatarios o comuneros. XXVI. Los que se obtengan por permitir a terceros la publicación de obras escritas de su creación en libros, periódicos o revistas, o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales de su creación, siempre que los libros, periódicos o revistas, así como los bienes en los que se contengan las grabaciones, se destinen para su enajenación al público por la persona que efectúa los pagos por estos conceptos y siempre que el creador de la obra expida por dichos ingresos el comprobante fiscal respectivo.

IV. INGRESOS POR ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES

Los Artículos 100 y 101 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, nos dicen por una parte que se consideran ingresos por actividades empresariales, los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas. Por otra parte, son ingresos por la prestación de un servicio profesional, las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no sean considerados salarios o provenientes de prestaciones de servicios

subordinados. Adicionalmente se consideran ingresos: las condonaciones, quitas o remisiones de deudas, deudas prescritas, la ganancia o ajuste inflacionario; la enajenación de cuentas y documentos por cobrar, y de títulos de crédito distintos de las acciones; las cantidades que se recuperen por seguros, fianzas o responsabilidades a cargo de terceros, tratándose de pérdidas de bienes del contribuyente afectos a la actividad empresarial o al servicio profesional; las cantidades que se perciban para efectuar gastos por cuenta de terceros, salvo que dichos gastos sean respaldados con comprobantes fiscales expedidos a nombre de aquél por cuenta de quien se efectúa el gasto; los derivados de la enajenación de obras de arte hechas por el contribuyente; los obtenidos por agentes de instituciones de crédito, de seguros, de fianzas o de valores, por promotores de valores o de administradoras de fondos para el retiro, por los servicios profesionales prestados a dichas instituciones; los obtenidos mediante la explotación de una patente aduanal; los obtenidos por la explotación de obras escritas, fotografías o dibujos, en libros, periódicos, revistas o en las páginas electrónicas vía Internet, o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales y en general cualquier otro que derive de la explotación de derechos de autor; los intereses cobrados derivados de la actividad empresarial o de la prestación de servicios profesionales, sin ajuste alguno; las devoluciones que se efectúen, los descuentos o bonificaciones que se reciban, siempre que se hubiese efectuado la deducción correspondiente; la ganancia derivada de la enajenación de activos afectos a la actividad; y, los ingresos determinados presuntivamente por las autoridades fiscales.

Agustín Lopez Padilla añade que las reglas de acumulación de estos ingresos sean sobre flujo de efectivo y no sobre ingresos en crédito, subsistiendo los que son en bienes y servicios, aun cuando se pretende dar el mismo tratamiento a los ingresos de actividades empresariales y profesionales, estableciendo al efecto una base gravable conjunta, las pérdidas fiscales solo podrán ser disminuidas de las propias actividades que las hubieren generado, por lo cual se obliga a una integración y cálculo individual²³⁵.

²³⁵ *Ibidem*, pp. 83-84.

V. RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL

A partir del 1 de enero de 2014 se establece este nuevo régimen, el cual derogó los denominados régimen intermedio y el régimen de pequeños contribuyentes. En palabras de Agustín López Padilla, con esta estructura de tributación se dispuso que todas aquellas personas del llamado mercado informal se incorporaran a la regularidad contributiva, con el incentivo de que se gozaría de una exención del 100% del impuesto correspondiente durante el primer año y, sucesivamente, con decremento de exención de un 10% por año hasta agotarlo.

Este mismo autor, indica que esta medida gubernamental le parece romántica al dudar que la persona que permanecía en el anonimato sin pagar este impuesto, decida incorporarse con la promesa de que en diez años gozará de una exención, que además es transexenal y no existe la menor certeza de que el próximo gobierno presidencial lo respetará²³⁶. Al efecto, quiero comentar que este sistema si bien contempla un fin loable que es aminorar la informalidad, también es a todas luces inequitativo para quienes tributamos en los regímenes generales, que estando en la formalidad con actividades empresariales, o peor aún profesionales, pagamos hasta el 35% de impuesto sobre la renta con el tope de ingresos hasta por \$2'000,000.00.

En términos del Artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, este régimen será optativo para los contribuyentes personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales mediante enajenación de bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, lo cual constituye una inequidad; también aquellos en copropiedad, salarios, arrendamiento e intereses. Esto a condición de que los ingresos por actividad empresarial, obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no excedan de la cantidad de dos millones de pesos. Los contribuyentes que inicien actividades podrán optar por este régimen, cuando estimen que sus ingresos del ejercicio no excederán de dicho límite. Como podemos observar este régimen, más que precisar la naturaleza de los ingresos, se ocupa por determinar a los sujetos que disfrutarán de este régimen de excepción; incluso este mismo Artículo 111 en comento incluye una lista de excluidos a razón de sus actividades.

²³⁶ *Ibidem*, p. 153.

VI. INGRESOS POR ARRENDAMIENTO

Estos ingresos se delimitan a los obtenidos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, ya sea bajo el modelo de arrendamiento o subarrendamiento. También se consideran como ingresos por arrendamiento a los rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables, a razón de los derechos reales a ellos adscritos.

Cabe mencionar que los ingresos por este rubro, se regirán sobre el sistema de flujo de efectivo. Agustín López Padilla, aclara que este régimen de tributación operará hasta en tanto la actividad de arrendamiento no sea de carácter mercantil, ya que de serlo se tributará bajo el régimen general de actividades empresariales. Además queda claro que el arrendamiento y subarrendamiento se delimita a bienes raíces y no bienes muebles²³⁷.

VII. INGRESOS POR ENAJENACIÓN DE BIENES INMUEBLES

El mismo autor indicado en el apartado anterior, asevera que la finalidad de la Ley es gravar toda enajenación de bienes, sin importar su origen, tan solo se exenta de ello a los ingresos percibidos por causa de muerte, solo para el efecto de considerar como fecha de adquisición para el heredero o legatario cuando lo recibió del autor de la sucesión; la donación o fusión de sociedades. Asimismo indica que en este apartado, se prevé la acumulación del ingreso aun cuando se perciba en crédito, ya sea cuando se transmita el dominio del bien y su pago se difiera a plazos de manera prorrogada o en parcialidades²³⁸.

Tratándose de la enajenación de bienes inmuebles, la cual resultaría más formal frente a la tributación, ya que en su transacción generalmente intervienen fedatarios públicos con responsabilidad solidaria, Enrique Calvo Nicolau, pone sobre la mesa el fenómeno inflacionario en los precios de los bienes inmuebles; en este caso típicamente su valor se incrementa, sin embargo, este incremento en la capacidad económica no lo considera el impuesto sobre la renta como un ingreso

²³⁷ *Ibidem*, p. 177.

²³⁸ *Ibidem*, p. 200.

gravable en el momento que ocurre, sino hasta que se enajenan estos bienes respecto a la utilidad obtenida²³⁹.

VIII. INGRESOS POR ENAJENACIÓN DE BIENES MUEBLES Y ACCIONES

Llama la atención que tratándose de la enajenación de esta clase de bienes, el impuesto será retenido por el adquirente si este es residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente en México; de no cumplirse los supuestos previos, entonces el enajenante enterará el impuesto correspondiente. No se efectuará la retención ni pago provisional, cuando se trate de bienes muebles diversos de títulos valor o de partes sociales y el monto de la operación sea menor a \$227,400.00, ello al tenor de lo establecido en el Artículo 126, párrafo cuarto de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo cual demuestra lo ufano del cumplimiento de esta obligación en el caso de bienes muebles.

Por lo que hace a la enajenación de acciones, Agustín López Padilla asevera que la impositiva se da cuando el contribuyente calcule el costo promedio de adquisición de todas sus acciones, lo que disminuirá del precio de venta; si el resultado es positivo existirá ganancia acumulable, a *contrario sensu*, si el resultado es negativo, se dispondrá de una pérdida²⁴⁰.

Este mismo autor advierte que a partir del 1 de enero de 2014, aparentemente se incluyó como objeto impositivo la enajenación de acciones u operaciones similares a través de la Bolsa de Valores; esto es así ya que quienes participan en el mercado bursátil tenían el beneficio de exentar de impuestos las ganancias obtenidas, sin embargo, también debe considerarse que existen igualmente pérdidas cuantiosas, muchas veces irrecuperables. En este sentido se estableció una tasa del 10% sobre las ganancias, que se determinará por el intermediario bursátil, la cual se basará en el costo promedio de la emisora de acciones. Recordemos que para determinar una pérdida o ganancia debe registrarse un comportamiento a largo plazo²⁴¹.

²³⁹ Calvo Nicolau, Enrique, *op.cit.*, p. 412.

²⁴⁰ López Padilla, Agustín, *op. cit.*, p. 246.

²⁴¹ *Ibidem*, p. 253.

IX. INGRESOS POR ADQUISICIÓN DE BIENES

Sin distinguir si los bienes son muebles e inmuebles, al efecto el Artículo 130 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dispone que se consideren como ingresos por adquisición de bienes: la donación; los tesoros; la adquisición por prescripción; la cantidad excedente cuando el avalúo por enajenación de bienes difiera en un más de 10% de la contraprestación pactada; la cantidad que, en los mismos términos que el anterior, provenga de la enajenación de bienes inmuebles, acciones y partes sociales de residentes en el extranjero con ingresos cuya fuente de riqueza esté ubicada en territorio nacional; y las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en bienes inmuebles arrendados que queden a beneficio del propietario.

X. INGRESOS POR INTERESES

Sobre este tema, debemos partir de lo que en términos del Artículo 8o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se considera intereses a 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 colocados entre el gran público inversionista; operaciones de factoraje financiero; la contraprestación pagada por la cesión sobre los ingresos por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles, se tratará como crédito o deuda, según sea el caso, y la diferencia con las rentas tendrá el tratamiento de interés; las ganancias o pérdidas cambiarias, devengadas por la fluctuación de la moneda extranjera, incluyendo las correspondientes al principal y al interés mismo; y la ganancia proveniente de la enajenación de las acciones de los fondos de inversión.

Siguiendo la didáctica de Agustín López Padilla, también se les dará el tratamiento de intereses a los pagos efectuados por instituciones de seguros a los asegurados o beneficiarios, por los retiros totales o parciales de las primas pagadas y

rendimientos de estas con antelación al riesgo o evento amparado en la póliza. Es importante referir que la obligación de acumular estos ingresos, correrá de conformidad con los denominados intereses reales, entendiéndose por estos, al monto de los intereses pagados que excedan el ajuste por inflación²⁴².

XI. INGRESOS POR PREMIOS

Siguiendo al Dr. López Padilla, los ingresos percibidos por la obtención de premios, circunscribe a la celebración de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas y concursos de toda clase, autorizados legalmente, es decir, por las autoridades administrativas, valga advertir que los reintegros por los billetes de lotería no se consideran objeto de este impuesto. La mecánica dispone que quien otorgue el premio deberá pagar, por cuenta del contribuyente, la contribución resultante a manera de retención, el cual a su vez se considerará ingreso, es decir, es un premio adicional que tendrá la naturaleza de ingreso para la persona premiada. Es por ello que el autor de referencia dice que es absurdo y sin relevancia, ya que lógico es que el impuesto pagado no resulta ser el causante del mismo, no sea desde luego deducible ni tenga efecto fiscal alguno, ya que de significar a su vez un ingreso para el premiado, en todo caso sería un ingreso de aquellos residuales que establece el Capítulo IX del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Por último, el autor en cita encumbra su análisis al decir que un ingreso por premios, desde luego no puede provenir de la renta o ganancia sino producto de la fortuna en todo caso²⁴³.

XII. INGRESOS POR DIVIDENDOS

Enrique Calvo Nicolau manifiesta que este tipo de ingreso constituye el producto de las inversiones en acciones emitidas por una sociedad²⁴⁴. Pues bien, respecto a la tributación de los dividendos percibidos por personas físicas se ha experimentado a lo largo del tiempo múltiples y complejos beneficios, así como restricciones, pero es a partir de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor que, adicionalmente, se les impone una tasa del 10% a cargo de las personas físicas mediante

²⁴² *Ibidem*, p. 278.

²⁴³ *Ibidem*, pp. 283 y 284.

²⁴⁴ Calvo Nicolau, Enrique, *op. cit.*, p. 667.

retención, sin embargo, para entender esta mecánica es indispensable exponer su integración y las presunciones de otras erogaciones elevadas a la categoría de los denominados “dividendos fictos”.

En esta tesitura, el Artículo 140 de la mencionada Ley dispone que las personas físicas deberán acumular a sus demás ingresos, los percibidos por dividendos o utilidades. Una vez acumulados y determinado el impuesto a cargo, podrán acreditar contra este el gravamen pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades. Esto siempre que quien efectúe el acreditamiento hubiere acumulado proporcionalmente como ingreso a su base gravable el monto del impuesto sobre la renta pagado por dicha sociedad, y cuenten con la constancia y el comprobante fiscal respectivo. Para estos efectos, el impuesto pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos se determinará aplicando la tasa del 30%, al resultado de multiplicar el dividendo o utilidad percibido por el factor de 1.4286. Hecho lo anterior, las personas físicas estarán sujetas a una tasa adicional del 10% sobre los dividendos o utilidades, distribuido por las personas morales residentes en México, las cuales deberán retener y enterar al fisco el impuesto cuando distribuyan dichos dividendos o utilidades; este pago será definitivo para la persona física.

Por lo que hace a los denominados dividendos fictos o presuntos, conforme al análisis de Agustín López Padilla, son los siguientes:

- a) Los intereses que sociedades mercantiles decreten por la emisión de obligaciones por la participación individual en créditos colectivos a cargo de la sociedad emisora. Cabe mencionar que las utilidades decretadas en favor de cualquier persona sea o no accionista, deberá pagar el impuesto en los términos antes vistos;
- b) Los préstamos a los socios o accionistas, salvo que sean consecuencia normal de las operaciones de la persona moral; se pacte a plazo menor de un año; 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 que efectivamente se cumplan estas condiciones pactadas;
- c) Otras erogaciones distribuidas a los socios o accionistas que no sean deducibles y beneficien a los accionistas de personas morales; omisiones

de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas; utilidad fiscal determinada a través de facultades de comprobación certera o presuntivamente; y la modificación autoritaria a la utilidad fiscal por ingresos acumulables y de las deducciones, autorizadas en operaciones celebradas entre partes relacionadas²⁴⁵.

XIII. DE LOS DEMÁS INGRESOS QUE OBTENGAN LAS PERSONAS FÍSICAS

Este rubro de ingresos es de carácter residual, es decir, aquí se gravan todos aquellos ingresos que por omisión no se contemplen en los Capítulos I a VIII del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Sin embargo, apunta Agustín López Padilla, no debe perderse de vista que estos ingresos deben proceder de actos, contratos o cualquier actividad que aún de manera residual se contemple en el Capítulo IX del Título en comento, ya que no debe fincarse un impuesto sin que previamente se cuente con un hecho imponible previsto en Ley. Adicionalmente comenta el autor, estos ingresos serán gravados solo en la medida que representen un incremento en el patrimonio de la persona física, en términos del Artículo 141 de la Ley de Renta²⁴⁶.

Así, el subsiguiente Artículo 42, nos despliega el catálogo de actos y actividades que constituyen los hechos imponibles a saber: I. Por simetría fiscal, el importe de las deudas perdonadas por el acreedor o pagadas por otra persona. II. La ganancia cambiaria y los intereses provenientes de créditos distintos a los ya mencionados. III. Las prestaciones que se obtengan con motivo del otorgamiento de fianzas o avales, cuando no se presten por instituciones legalmente autorizadas. IV. Los ingresos de inversiones hechas en sociedades residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país. V. Los dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero, por reducción de capital o por liquidación. VI. Los actos o contratos que sin transmitir los derechos respectivos, permitan la explotación de concesiones, permisos, autorizaciones o contratos otor-

²⁴⁵ López Padilla, Agustín, *op. cit.*, pp. 295-296.

²⁴⁶ *Ibidem*, p. 303.

gados por la Federación, las entidades federativas y los municipios o los derechos amparados por las solicitudes en trámite. VII. Los que provengan de cualquier acto o contrato celebrado con el superficiario para la explotación del subsuelo. VIII. Los provenientes de la participación en los productos obtenidos del subsuelo por persona distinta del concesionario, explotador o superficiario. IX. Los intereses moratorios, indemnizaciones por perjuicios y los ingresos derivados de cláusulas penales o convencionales. X. La parte proporcional que corresponda al contribuyente del remanente distribuible de las personas morales con fines no lucrativos que no hubieren pagado el impuesto respectivo. XI. Los ingresos por derechos de autor de personas distintas a este. XII. Las cantidades acumulables por ahorro a planes o fondos de pensiones manejados por aseguradoras. XIII. Los ingresos por hospedaje provenientes del carácter condómino o fideicomisario de un bien inmueble, otorgado en administración a un tercero. XIV. Los ingresos de operaciones financieras derivadas, coberturas, *warrants*, documentos de renta fija o variable. XV. Los ingresos por discrepancia fiscal y presuntos determinados por las autoridades fiscales. XVI. Las cantidades que paguen las aseguradoras a los asegurados o a sus beneficiarios, que no se consideren intereses ni indemnizaciones, siempre que la prima haya sido pagada por el empleador. XVII. Los provenientes de las regalías. XVIII. Los ingresos de planes personales de retiro o de la subcuenta de aportaciones voluntarias, cuando se perciban sin que el contribuyente se encuentre en los supuestos de invalidez o incapacidad para realizar un trabajo remunerado o sin haber llegado a la edad de 65 años.

XIV. DE LA OBLIGACIÓN DE DECLARAR A CARGO DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Bajo el sistema de autodeterminación impositiva, en términos del Artículo 150 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 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 presentarán en el mes de abril del año siguiente, mediante las vías físicas o electrónicas dispuestas por el Servicio de Administración Tributaria.

Adicionalmente, si los contribuyentes en el ejercicio que se declara hayan obtenido ingresos totales superiores a \$500,000.00, aun aquellos por los que no se esté obligado al pago del impuesto sobre la renta y por los que se pagó el impuesto definitivo, deberán declarar la totalidad de dichos ingresos.

Las personas físicas que únicamente obtengan ingresos acumulables en el ejercicio por salarios, cuya suma no exceda de \$400,000.00 y por intereses reales que no superen \$100,000.00 por los que se haya realizado la retención respectiva, podrán optar por no presentar declaración anual.

Si bien aquí solo nos ocupan los ingresos que perciben las personas físicas, es pertinente mencionar que sobre estos ingresos en ciertos casos se puede integrar la base disminuyendo las denominadas deducciones autorizadas, sin embargo, en palabras de Agustín López Padilla, este tipo de deducciones no aplican respecto a los ingresos obtenidos y previstos en los Capítulos I (salarios); VI (intereses); VII (premios); VIII (dividendos); y IX (otros ingresos).

Solo autoriza deducciones para los capítulos: II (honorarios y empresariales); III (arrendamiento); IV (enajenación de bienes); y V (adquisición de bienes)²⁴⁷.

Adicionalmente se establecen deducciones personales, con lo cual el legislador reconoce el carácter subjetivo circunstancial que solo puede desarrollarlo frente a una persona natural o física, así que el Artículo 151 de la Ley en análisis dispone bajo ese concepto los siguientes: I. Los pagos por honorarios médicos y dentales, gastos hospitalarios, para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato y para sus ascendientes o descendientes en línea recta, salvo que estas personas perciban más del salario mínimo elevado al año. II. Los gastos de funerales de las personas señaladas. III. Los donativos no onerosos ni remunerativos. IV. Los intereses reales efectivamente pagados en créditos hipotecarios de casa habitación, contratados con el sistema financiero. V. Las aportaciones realizadas directamente en la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro. VI. Las primas por seguros de gastos médicos, complementarios o independientes de los servicios de salud proporcionados por instituciones públicas de seguridad social,

²⁴⁷ *Ibidem*, p. 341.

siempre que el beneficiario sea el propio contribuyente, su cónyuge o la persona con quien viva en concubinato, o sus ascendientes o descendientes en línea recta. VII. Los gastos destinados a la transportación escolar obligatoria de los descendientes en línea recta. VIII. Los pagos efectuados por concepto del impuesto local sobre ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, hasta la tasa del 5%.

El monto total de estas deducciones, no podrá exceder de la cantidad que resulte menor entre cinco salarios mínimos generales elevados al año, o del 15% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo aquellos por los que no se pague el impuesto, salvo que se trate de donativos y aportaciones complementarias de retiro.

Para los efectos del presente, sin duda en el comportamiento financiero impositivo de una persona física no solo es trascendente toda la pléyade de ingresos que le circunscriben tributariamente, sino sus erogaciones deben tomarse aún con mayor cuidado, ya que si no son deducibles y además exceden lo declarado, inmediatamente se conceptualizan en ingresos presuntos, reaccionando normativamente ante la discrepancia con efectos que pueden resultar devastadores o confiscatorios, tal y como los abordaremos a continuación.



CAPÍTULO CUARTO

Discrepancia fiscal en personas físicas

CAPÍTULO CUARTO

Discrepancia fiscal en personas físicas

I. GÉNESIS DE LA FIGURA DE DISCREPANCIA FISCAL

Según datan los autores Alejandro Ponce Rivera, Alejandro Ponce Rivera y Chávez, y Evelynna Ponce y Chávez, en 1980 entró en vigor, por primera vez, lo dispuesto en el segundo párrafo del Artículo 48 de la Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1964, el cual contenía la figura denominada como discrepancia fiscal. Posteriormente, el día 1 de enero de 1981, entró en vigor la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, que derogó la Ley de 1964, haciendo que esta figura pasara al Artículo 75, con la adición del último párrafo para quedar como sigue²⁴⁸:

Artículo 75.- Cuando una persona física realice en un año de calendario erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año, las autoridades fiscales procederán como sigue:

I.- Comprobarán el monto de las erogaciones y discrepancia con la declaración del contribuyente y darán a conocer a éste el resultado de dicha comprobación.

II.- El contribuyente en un plazo de veinte días, informará por escrito a la autoridad fiscal las razones que tuviera para inconformarse o el origen que explique la discrepancia y ofrecerá las pruebas que estimare convenientes, las que acompañará con su escrito o rendirá a más tardar dentro de los cuarenta y cinco días siguientes.

²⁴⁸ Ponce Rivera, Alejandro *et. al.*, *Discrepancia fiscal y lavado de dinero 2013*, México, ISEF, 2013, pp. 39 y 40.

III.- Si no se formula inconformidad o no se prueba el origen de la discrepancia, ésta se estimará ingreso de los señalados en el Capítulo X de este Título en el año de que se trate y se formulará la liquidación respectiva.

IV.- Las discrepancias que resulten de la aplicación de este precepto, no serán consideradas como constitutivas del delito de defraudación fiscal.

Cuando el contribuyente no presente declaración anual estando obligado a ello, se aplicará este precepto como si la hubiera presentado sin ingresos.

Nótese no solo la fecha de la incorporación normativa de este precepto, en donde los adelantos tecnológicos no son, ni por asomo, a los existentes hoy en día, sino además la expresión de la política criminal-fiscal de ese tiempo, en la cual la fracción IV del precepto transcrito, excluye la conducta de la discrepancia fiscal como tipología del delito de defraudación fiscal, esto en la lógica natural que este precepto está para recaudar la contribución omitida, no para meter a la cárcel al contribuyente omisor. Además llama la atención el último párrafo de este precepto 75, ya que dispone una ficción jurídica estableciendo que la falta de presentación de la declaración por el sujeto al procedimiento de discrepancia fiscal, es sustituida por una declaración sin ingresos o en ceros.

Es precisamente que en el relato de estos autores, se desprende que por reforma de fecha 1 de enero de 1983, se derogó la fracción IV suprarreferida, y el 1 de enero de 1992, se incorpora al Artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, la tipología de la discrepancia fiscal como delito equiparable a la defraudación fiscal. Concatenado a lo anterior, por reforma del día 1 de enero de 1997, se modificó la fracción II del Artículo 75 en ciernes, para sustituir los plazos originales de 20 y 45 días, por los de 15 y 20 días, respectivamente. Ya instalados en el siglo XXI, para el día 1 de enero de 2001, se adicionó un penúltimo párrafo que al tenor indica²⁴⁹:

Para los efectos de este artículo se consideran erogaciones, los gastos, las adquisiciones de bienes y los depósitos en inversiones financieras. No se tomarán en consideración los depósitos que el contribuyente efectúe en cuentas que no sean propias, que califiquen como erogaciones en los términos de este

²⁴⁹ *Ibidem*, p. 42.

artículo, cuando se demuestre que dicho depósito se hizo como pago de adquisiciones de bienes o servicios, o como contraprestación para el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o para realizar inversiones financieras, ni los traspasos entre cuentas del contribuyente, o a cuentas de su cónyuge, de sus ascendientes o descendientes en línea recta en primer grado.

Como podemos observar, de esta adición apreciamos por un lado, la actualización de los instrumentos financieros contemporáneos, así como el uso de conceptualizaciones legales del vocablo “erogaciones” y espacios de exclusión o justificación de elementos que no participarán en la integración de la discrepancia. También en esta misma fecha, se modificó el último párrafo del Artículo 75, para quedar así:

...

Cuando el contribuyente obtenga ingresos de los previstos en este Título y no presente declaración anual, se aplicará este precepto como si la hubiera presentado sin ingresos.

De lo anterior, obtenemos que los ingresos motivo de la discrepancia por erogaciones en demasía, se circunscriben a los previstos en el Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir, de las personas físicas, con lo cual podemos connotar la intención del legislador, de limitar los hechos imponderables de origen a la clasificación de cualquier ingreso catalogado en los nueve Capítulos que integran este Título.

En la cronología propuesta por los autores Ponce Rivera y Chávez, el día 1 de enero de 2012, se abroga la anterior Ley del Impuesto sobre la Renta de 1980, por lo que la figura de la discrepancia fiscal transita del Artículo 75 al Artículo 107, con la adición de una segunda parte al último párrafo del anterior primer precepto señalado, el cual pasó a ser ahora el penúltimo párrafo del segundo dispositivo, para quedar como sigue:

...

Tratándose de contribuyentes que no estén obligados a presentar declaración del ejercicio, se considerarán, para los efectos del presente artículo, los ingresos que los retenedores manifiesten haber pagado al contribuyente de que se trate.

De lo anterior, se colige la incorporación de la posibilidad fáctica de que el sujeto a la facultad de discrepancia fiscal, no esté obligado a declarar como es el caso del trabajador por salarios.

Adicionalmente se anexó otro párrafo que constituiría el último, que al tenor dice:

...

Se presume, salvo prueba en contrario, que los préstamos y los donativos, a que se refiere el segundo párrafo del artículo 106 de esta Ley, que no sean declarados conforme a dicho precepto, son ingresos omitidos de la actividad preponderante del contribuyente o, en su caso, son otros ingresos en los términos del Capítulo IX de este Título, por los que no se pagó el impuesto correspondiente.

Aquí observamos la incorporación de la figura de ingresos presuntos, ya que se establece una presunción legal *iuris tantum*, que se liga como consecuencia tributaria con la obligación a cargo de todas las personas físicas de informar en la declaración anual, sobre los préstamos, donativos y premios cuando en lo individual o colectivo excedieren de \$1'000,000.00, en términos de los dispuesto por el Artículo 106 de dicha ley abrogada²⁵⁰.

Para el día 1 de enero de 2014, entra en vigor una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, que abrogó a la Ley del 2002, con recomposición de sus numerales; el Artículo 107 ahora figura en el 91, para quedar potencializado como sigue:

Artículo 91. Las personas físicas podrán ser objeto del procedimiento de discrepancia fiscal cuando se compruebe que el monto de las erogaciones en un año de calendario sea superior a los ingresos declarados por el contribuyente, o bien a los que le hubiere correspondido declarar.

Para tal efecto, también se considerarán erogaciones efectuadas por cualquier persona física, las consistentes en gastos, adquisiciones de bienes y depósitos en cuentas bancarias, en inversiones financieras o tarjetas de crédito.

Las erogaciones referidas en el párrafo anterior se presumirán ingresos, cuando se trate de personas físicas que no estén inscritas en el Registro Federal de

²⁵⁰ *Ibidem*, p. 43.

Contribuyentes, o bien, que estándolo, no presenten las declaraciones a las que están obligadas, o que aun presentándolas, declaren ingresos menores a las erogaciones referidas. Tratándose de contribuyentes que tributen en el Capítulo I del Título IV de la presente Ley y que no estén obligados a presentar declaración anual, se considerarán como ingresos declarados los manifestados por los sujetos que efectúen la retención.

No se tomarán en consideración los depósitos que el contribuyente efectúe en cuentas que no sean propias, que califiquen como erogaciones en los términos de este artículo, cuando se demuestre que dicho depósito se hizo como pago por la adquisición de bienes o de servicios, o como contraprestación para el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o para realizar inversiones financieras, ni los traspasos entre cuentas del contribuyente o a cuentas de su cónyuge, de sus ascendientes o descendientes, en línea recta en primer grado. Los ingresos determinados en los términos de este artículo, netos de los declarados, se considerarán omitidos por la actividad preponderante del contribuyente o, en su caso, otros ingresos en los términos del Capítulo IX de este Título tratándose de préstamos y donativos que no se declaren o se informen a las autoridades fiscales, conforme a lo previsto en los párrafos segundo y tercero del artículo 90 de esta Ley. En el caso de que se trate de un contribuyente que no se encuentre inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, las autoridades fiscales procederán, además, a inscribirlo en el Capítulo II, Sección I de este Título.

Para conocer el monto de las erogaciones a que se refiere el presente artículo, las autoridades fiscales podrán utilizar cualquier información que obre en su poder, ya sea porque conste en sus expedientes, documentos o bases de datos, o porque haya sido proporcionada por un tercero u otra autoridad.

Para los efectos de este artículo las autoridades fiscales procederán como sigue:

I. Notificarán al contribuyente, el monto de las erogaciones detectadas, la información que se utilizó para conocerlas, el medio por el cual se obtuvo y la discrepancia resultante.

II. Notificado el oficio a que se refiere la fracción anterior, el contribuyente contará con un plazo de veinte días para informar por escrito a las autoridades fiscales, contados a partir del día siguiente a la fecha de notificación, el

origen o fuente de procedencia de los recursos con que efectuó las erogaciones detectadas y ofrecerá, en su caso, las pruebas que estime idóneas para acreditar que los recursos no constituyen ingresos gravados en los términos del presente Título. Las autoridades fiscales podrán, por una sola vez, requerir información o documentación adicional al contribuyente, la que deberá proporcionar en el término previsto en el artículo 53, inciso c), del Código Fiscal de la Federación.

III. Acreditada la discrepancia, ésta se presumirá ingreso gravado y se formulará la liquidación respectiva, considerándose como ingresos omitidos el monto de las erogaciones no aclaradas y aplicándose la tarifa prevista en el artículo 152 de esta Ley, al resultado así obtenido.

De la simple lectura a este precepto, podemos observar su evolución y actualización a esta época de las tecnologías de la información, se incluyen de manera casuística los diferentes escenarios en los que se pueden encontrar los sujetos de fiscalización, se dispone de un procedimiento administrativo previo a la liquidación y una mecánica de cálculo impositivo, elementos que nos ocuparán en los apartados subsiguientes.

II. PERSONAS FÍSICAS QUE PUEDEN INCURRIR EN DISCREPANCIA FISCAL

En principio de cuentas, como lo hemos advertido anteriormente, el Artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta solo circunscribe a personas físicas que tributan en el Título IV de la citada Ley, o más aun, aquellas que deban tributar en dicho Título, ya que como se puede leer de dicho Artículo y lo dispuesto en el numeral 42, fracción V del Código Fiscal de la Federación, incluso puede existir inscripción forzosa en el Registro Federal de Contribuyentes. En este tenor, se debe partir de aquellas personas inscritas o no a dicho Registro, ya que esta será la partitura de su tratamiento impositivo por incurrir en discrepancia.

Así, de entre las personas físicas inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes, se permite hacer otra bifurcación, es decir, aquellas que estando inscritas tienen la obligación de declarar anualmente, como lo abordamos en anteriores

apartados, y desde luego aquellas personas físicas inscritas pero sin obligación de declarar. No omito mencionar que puede suceder que una persona física, opte por presentar su declaración anual, en los términos y rangos que abordamos al analizar el Artículo 150 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Para el caso de trabajadores por concepto de salarios, se considerarán ingresos aquellos declarados y los manifestados por los sujetos que efectúen la retención, es decir, los empleadores, lo cual nos deja el resquemor e inseguridad jurídica por la información errónea, por remota que sea, en el sentido de que el retenedor manifieste ingresos por nómina menores a los realmente recibidos, por ende, inmediatamente se incurriría en el supuesto de discrepancia.

Igualmente debe tenerse presente en todo tiempo, que el Artículo 91 en estudio, establece la ficción jurídica que ante la falta de presentación de la declaración por el sujeto al procedimiento de discrepancia fiscal, será sustituida por una declaración sin ingresos o en ceros. En razón de lo anterior, los sujetos no inscritos y dados de alta forzosamente, por obviedad no se tiene como parámetro su obligación declarativa, por lo que desde luego todas sus erogaciones contarán sin contrarrestar su origen discrepante, ello sin mencionar las implicaciones que generaría por el presunto manejo de recursos de procedencia ilícita.

III. CONCEPTO DE EROGACIONES PARA EFECTO DE LA DISCREPANCIA FISCAL

Conforme a lo expresado en el segundo párrafo del Artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aparentemente el concepto de “erogaciones” es un género próximo de las especies consistentes en: gastos, adquisiciones de bienes y depósitos en cuentas bancarias, en inversiones financieras o tarjetas de crédito. Aquí debemos partir de que las erogaciones de referencia se entenderán primordialmente en efectivo, sin embargo, aun cuando no lo dice la disposición, pueden existir erogaciones que no necesariamente impliquen movimientos de flujo de efectivo, sino en especie o créditos, o incluso servicios, sin embargo, su tratamiento está contemplado, como ya lo vimos, mediante mecanismos de determinación por medio de avalúos.

Resulta de gran importancia, destacar las implicaciones que connota el vocablo “depósitos en cuentas bancarias” utilizado en el Artículo 91 en examen, toda vez que de su interpretación, desde luego “*in dubio pro fisco*”²⁵¹, puede llevar a distorsiones que dupliquen la base presuntiva y la liquidación que se emita resulte confiscatoria. Esto es así, ya que si sumamos a la base presunta toda clase de depósito, sin discriminar incluso aquellos por los cuales ya se pagó impuesto, como por ejemplo salarios, y que pueden ser gastados como venga en gana, más estas erogaciones y otras distintas, menos los ingresos declarados o aquellos que fueron objeto de retención, siempre tendríamos una base duplicada.

En otras palabras, utilizando el argumento *reductio ad absurdum*, situémonos en el supuesto de que un trabajador –para hacerlo más dramático– que presta sus servicios subordinados en el Servicio de Administración Tributaria y este es auditado por esa misma autoridad exactora, la cual suma los ingresos depositados por ella misma en su carácter de empleador en la cuenta de nómina, más las erogaciones que consumen todo su salario con su tarjeta de débito de esta misma cuenta, los depósitos que se realicen a su tarjeta de crédito cubriendo saldo deudor, cualquier otro depósito en su cuenta bancaria por conceptos, como una tanda o las cuotas de mantenimiento del edificio en condominio donde habita; acto seguido solo disminuye los ingresos que fueron objeto de retención, desde luego el sujeto al procedimiento de discrepancia tendrá que demostrar que las erogaciones por tarjeta de crédito fueron cubiertas para disminuir el saldo deudor, que se trata de una tanda de la oficina y que son cuotas de mantenimiento de sus demás vecinos pero, ¿qué obligación tiene respecto a acreditar todas las erogaciones que fueron realizadas con el dinero que recibió por concepto de nómina? Acaso no, quien recibe un ingreso fruto de su trabajo y ya pagó el impuesto respectivo, ¿puede hacer lo que le venga en gana con dicho dinero? Y por último, ¿qué alcance interpretativo tiene el enunciado “ingresos netos de los declarados” en el Artículo 91 multicitado? Estas interrogantes serán abordadas en los numerales siguientes.

²⁵¹ Jarach menciona que el primero se obtuvo del jurisconsulto romano Modestino; Jarach, Dino, *op. cit.*, pp. 393-400.

Otro de los apuntes que debemos prevenir, es el depósito a tarjetas de crédito, ya que estos pueden implicar un pago destinado a sufragar un saldo en la línea de crédito revolvente, que implicó a su vez erogaciones a través de este medio de pago, o bien puede entrañar depósitos en demasía al saldo deudor o inexistente, ya que pueden existir productos en tarjetas de crédito que incluso permitan que esta funcione como inversión con rendimientos.

Para integrar la base imponible, indica el Artículo 91 de la Ley, que no se considerarán los depósitos que el contribuyente efectúe en cuentas que no sean propias, cuando se demuestre que dicho depósito se hizo como pago por la adquisición de bienes o de servicios, o como contraprestación para el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o realizar inversiones financieras, ni los traspasos entre cuentas del contribuyente o a cuentas de su cónyuge, de sus ascendientes o descendientes, en línea recta en primer grado.

IV. PROCEDIMIENTO DE DISCREPANCIA FISCAL

Como se puede observar del Artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el procedimiento de discrepancia fiscal es casuístico, es decir, parte de la comprobación previa es a través del ejercicio de facultades o información que tenga en su poder la autoridad exactora, ya sea porque conste en sus expedientes, documentos o bases de datos, o porque haya sido proporcionada por un tercero u otra autoridad, en las cuales dé por resultado que el monto de las erogaciones en un año de calendario sea superior a los ingresos declarados por el contribuyente (estando obligado u opte por ello), recordemos que tratándose de ingresos de trabajadores que no estén obligados a presentar declaración anual, se considerarán como ingresos declarados los manifestados por los retenedores o bien los ingresos que les hubieren correspondido declarar (en caso de omisión o no inscritos).

Por lo que hace a los contribuyentes que presentaron declaración, los ingresos presuntos serán aquellos ya netos de los declarados. En el caso, aquellos sujetos inscritos forzosamente en el Registro Federal de Contribuyentes, serán ingresos presuntos todas aquellas erogaciones que arroje la determinación autoritaria, ya que la declaración será precisamente en ceros o sin ingresos. En ambos casos, se

considerarán ingresos omitidos por la actividad preponderante del contribuyente o tratándose de préstamos y donativos que no se declaren o se informen a las autoridades fiscales, se calificarán como “otros ingresos” en los términos del Capítulo IX de Título IV de la Ley, para efecto de su cálculo categorialmente hablando.

En la siguiente fase, la autoridad fiscalizadora dará a conocer el monto de las erogaciones detectadas al contribuyente, la información que se utilizó para conocerlas, el medio por el cual se obtuvo y la discrepancia resultante. Notificado esto, el contribuyente contará con un plazo de veinte días para informar por escrito a las autoridades fiscales, contados a partir del día siguiente a la fecha de notificación, el origen o fuente de procedencia de los recursos con que efectuó las erogaciones detectadas y ofrecerá, en su caso, las pruebas que estime idóneas para acreditar que los recursos no constituyen ingresos gravados en los términos del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Las autoridades fiscales podrán, por una sola vez, requerir información o documentación adicional al contribuyente, la que deberá proporcionar en el término de 15 días hábiles, conforme a lo previsto en el Artículo 53, inciso c), del Código Fiscal de la Federación vigente.

El Artículo 91 en estudio, sin prever la posibilidad de aclarar la imputación de erogaciones en demasía, condena a que acreditada la discrepancia, esta se presumirá ingreso gravado y se formulará la liquidación respectiva, considerándose como ingresos omitidos el monto de las erogaciones no aclaradas, aplicando al resultado la tarifa para el cálculo de la declaración anual, prevista en el Artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

V. BUENA FE EN EL CONTRIBUYENTE

Esta presunción legal, desde luego *iuris tantum*, la encontramos en el Artículo 21 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, el cual dispone que en todo caso, la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación, en la comisión de infracciones tributarias. En la exposición de motivos de la ley supracitada, se indica claramente que si bien, aún con

el florecimiento de los derechos del contribuyente y la intención de una nueva “cultura tributaria”, se conservan intactas el conjunto de facultades con que hoy cuenta la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para fiscalizar a los contribuyentes.

Se estima que no podrá ser únicamente a través de la política fiscalizadora y sancionadora, que tiene su peor expresión en el llamado “terrorismo fiscal”, como podrá lograrse la contribución efectiva del pueblo mexicano a soportar las cargas fiscales, indispensables para los gastos públicos, y que es de importancia política inaplazable, la efectiva convocatoria de ese Estado a su pueblo para que al recomponer la relación jurídico-tributaria en un marco de confianza, buena fe y acogida a los nuevos contribuyentes, y a los contribuyentes regularizados, se finque un pilar indispensable del nuevo pacto social que permitirá la prevalencia de la justicia y la modernización de la sociedad mexicana.

VI. LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA

Retomando lo investigado en trabajos anteriores²⁵², la presunción de inocencia como principio y derecho humano aplicable al Derecho Represivo Administrativo, opera, en palabras de Alejandro Nieto como un derecho fundamental, sin que se admita que se le otorgue la calidad de mero principio informador. Esto es así, ya que la cualidad de este derecho se potencia con la relevancia procesal que implica que el Administrado no sea el encargado de probar la falta de culpabilidad, sino la Administración sancionadora acreditar sus imputaciones, además es una regla de tratamiento del imputado presumiéndole inocente hasta que las sanciones queden firmes²⁵³.

Lucía Alarcón puntualiza que se trata de un derecho fundamental del imputado en el procedimiento sancionador, reconocido constitucional y jurisprudencialmente, e incluso en convenios internacionales sobre derechos humanos, por lo que es una verdad interina o provisional sometida a una eventual prueba en contrario, es decir, la inocencia del inculpado se acepta en cumplimiento de un mandato sin necesidad de ser probada o acreditada en el procedimiento, lo cual sí es típico de las presun-

²⁵² Reyes Sánchez, Sinuhé, *La sanción administrativa*, México, Novum, 2015, pp. 113.

²⁵³ Nieto, Alejandro, *Derecho Administrativo Sancionador*, 4ª. ed., Madrid, Tecnos, 2011, pp. 415-417.

ciones que parten de un hecho probado para inferir la existencia de un desconocido bajo el cálculo de probabilidades aparte del legislador, en el caso de la presunción de inocencia se parte del ser natural y corriente de las cosas. Esta autora enfatiza que tampoco es confundible con las ficciones jurídicas, las cuales se sustentan en fantasías que por utilidad del Derecho se aprovecha un hecho falso como verdad técnica, pero sin participar de la realidad como las personas jurídicas, en el caso de la verdad provisional o interina se ejerce como la presunción de buena fe²⁵⁴.

Ángel Blasco Pellicer es categórico al decir que la presunción de inocencia ha dejado de ser un principio general de derecho que solo guiaba la actividad judicial, ahora es un derecho fundamental que vincula a todos los poderes públicos de aplicación inmediata. Por ende este derecho subjetivo público no solo parece como limitante al legislador, sino además como criterio condicionante de la interpretación y aplicación de la norma; así en un primer plano opera en lo extraprocesal como un derecho de trato a considerarse como no autor ni partícipe en hechos ilícitos y no sufrir las consecuencias que de ello derivan. En lo procesal en el plano restante, funciona efectivamente como una presunción que influye decididamente en el régimen jurídico de la prueba²⁵⁵.

Medina Osório, en contraste, adiciona que estamos en presencia de una garantía de índole procesal con dimensión material, por ello al situarla en este plano, se topa con otra presunción, la de legalidad del actuar autoritario y las pruebas, por lo que se obliga en solución a la crítica racional para cubrir las expectativas deseadas para cada figura presuntiva, por lo que donde no baste esta presunción de inocencia se irroga el inculpado la contraprueba, la prueba defensiva deberá orientarse para restar validez y eficacia a la prueba acusatoria²⁵⁶.

No resulta menor desglosar este tema, ya que si la facultad de determinar discrepancia fiscal conlleva el extremo de constituir una pena de confiscación,

²⁵⁴ Alarcón Sotomayor, Lucía, *El procedimiento administrativo sancionador y los derechos fundamentales*, Madrid, Thomson Civitas, 2007, pp. 339-343.

²⁵⁵ Blasco Pellicer, Ángel, *El procedimiento administrativo sancionador en el orden social*, Valencia, Tirant Lo Blanch, 1997, pp. 31 y 32.

²⁵⁶ Medina Osório, Fábio, *Direito Administrativo Sancionador*, 3ª. ed., São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2009, p. 354.

abandonaría el ejercicio de una potestad tributaria para ser solo ateniende de la potestad punitiva del Estado.

VII. INTERPRETACIÓN AUTÉNTICA

Raúl Rodríguez Lobato, otorgándole el carácter de fuente a la interpretación jurídica, sostiene que la interpretación auténtica: *“Es la que deriva del propio órgano creador de la ley y tiene fuerza obligatoria general”*²⁵⁷.

Así, este método de interpretación le resulta especialmente útil al propio legislador, cuando lo que se pretende conocer es el significado preciso de un término o palabra empleada en alguna disposición de carácter general. Tratándose de leyes, la voluntad del legislador puede estar exteriorizada en distintas fuentes (exposición de motivos, diario de debates y preámbulos de las leyes), pero no cabe duda, los documentos que, por antonomasia, se consideran expresión de su voluntad, son los trabajos preparatorios. En consecuencia, resulta que en el dictamen emitido por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, el 18 de abril del citado año, se sostuvo lo siguiente:

Por otra parte, esta dictaminadora considera que otro de los aspectos para ampliar la base de contribuyentes no registrados y para combatir la evasión y elusión fiscales, consiste en presumir como ingresos los depósitos en las cuentas bancarias de una *persona física, que no está obligada a llevar contabilidad* o no está inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes.

Actualmente, el *artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación*, ya faculta a las autoridades fiscales a presumir como ingresos los depósitos en las cuentas bancarias de un contribuyente cuando los mismos no correspondan a los registros de su contabilidad, estando obligado a llevarla; esto es, la presunción en comento resulta únicamente aplicable a aquellas *personas físicas que estando inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes, tengan la obligación de llevar contabilidad* y de ninguna manera aplica a aquellas personas físicas que, sin estar inscritas en el padrón de contribuyentes, caen en la hipótesis normativa o presupuesto generador que prevé dicha norma fiscal al considerar ingresos los depósitos en sus cuentas bancarias, salvo que los mismos estén exentos del pago de contribución alguna por ministerio de ley.

²⁵⁷ Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, p. 48.

Si bien es cierto, el presupuesto generador que prevé la disposición normativa arriba citada, es la presunción de ingresos susceptibles del pago de contribuciones, aquellos depósitos en cuentas bancarias de una persona física que esté inscrita en el padrón de contribuyentes y que tenga la obligación de llevar contabilidad, también es cierto que el solo hecho de que una persona física que no esté inscrita en el padrón de contribuyentes, así como aquella que no esté obligada a llevar contabilidad, no son sujetos pasivos de la norma en comento, aun cuando ambas personas físicas perciban ingresos en sus cuentas bancarias, toda vez que, como ya se señaló, la disposición está actualmente orientada a los contribuyentes denominados cautivos o registrados, ignorando aquellas personas físicas que realizan el mismo hecho imponible previsto en la norma, pero que no se encuentran inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes.

En este orden de ideas, la que dictamina considera necesario establecer *una presunción sobre los depósitos distintos a los declarados por los ingresos de la actividad normal de las personas físicas y que éstas podrán demostrar en cualquier caso, que corresponden a ingresos exentos o que ya pagaron el impuesto correspondiente.*

Esta obligación de nueva creación aplicable a los contribuyentes que no cuenten con Registro Federal de Contribuyentes o que teniéndolo, no estén obligados a llevar contabilidad, no resulta aplicable a las cantidades que se entreguen al cónyuge o a los parientes consanguíneos en línea directa (padres a hijos y viceversa), toda vez que son ingresos exentos que ya prevé el diverso artículo 107 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como tampoco es aplicable a aquellos depósitos que se pueden realizar por la venta de la casa habitación del enajenante, las cantidades recibidas como consecuencia de herencia o legado, los donativos entre cónyuges y los que perciban los ascendientes de sus descendientes y viceversa, entre otros.

Esta presunción de ingresos por depósitos bancarios, tampoco es aplicable en ciertos casos para los contribuyentes que tributan en el régimen simplificado (ganadería, agricultura, pesca y silvícola), toda vez que las personas físicas que tributan en el régimen precitado tienen una exención de 20 salarios mínimos elevados al año (aproximadamente \$712,000), por lo que esta disposición se aplicaría, en su caso, a depósitos que excedan de la citada cantidad.

En este orden de ideas, el espíritu de la reforma en comento previsto por esta

Soberanía, es precisamente ampliar el supuesto normativo previsto en el artículo 107 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a aquellas personas que no estén inscritas en el Registro Federal de Contribuyente, así como a considerar como erogaciones para los efectos del artículo en cita, a los depósitos en las cuentas bancarias de los contribuyentes, con la finalidad de ampliar la base y el padrón de contribuyentes, y hacer extensiva la hipótesis normativa a las personas no inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes.

Esta dictaminadora, considera que esta medida es una práctica mundial comprobadamente efectiva para combatir la evasión fiscal y aumentar la recaudación, ya que actualmente en la Ley no se contempla ninguna herramienta para emprender actos de autoridad hacia presuntos evasores que no están registrados en el padrón de contribuyentes, recogándose con ella la demanda de sectores productivos, organismos empresariales y de contribuyentes cumplidos que han solicitado se aumente la recaudación, sin aumentar impuestos y que todos los ciudadanos contribuyan.

...

Asimismo, es preciso destacar que esta disposición fue introducida en la legislación fiscal mexicana desde 1981, toda vez que en el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se atribuyó la facultad a la autoridad fiscal de comprobar las discrepancias entre los ingresos declarados por el contribuyente registrado y las erogaciones realizadas por éste, pero aún sin precisar cuáles conceptos se considerarían como erogaciones.

Posteriormente, en 1982 se derogó la fracción IV del artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, relativa a que la discrepancia resultante no sería constitutiva del delito de defraudación fiscal, pero se mantuvo el segundo párrafo de la fracción citada, el cual señalaba que cuando el contribuyente no presentara declaración anual estando obligado a ello, se considerará que presentaba su declaración sin ingresos.

En esta tesitura, en diciembre de 2000, nace como tal el concepto de presunción de ingresos de personas físicas, pero únicamente aplicable a contribuyentes registrados y obligados a llevar contabilidad, y se adicionó también, el segundo párrafo de la fracción III del entonces artículo 75 de la Ley del Impuestos sobre la Renta, para precisar los conceptos de erogaciones, entre ellas, los gastos, la adquisición de bienes y los depósitos en inversiones financieras.

En este orden de ideas, en dicha reforma se precisó que *no se considerarían erogaciones, los depósitos que el contribuyente efectuara en cuentas que no sean propias cuando se demuestre que dicho depósito se efectuó para adquirir bienes o servicios, o como contraprestaciones para otorgar el uso o goce temporal de bienes, ni los traspasos entre cuentas del contribuyente.*

Finalmente, en diciembre de 2001, con la creación de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, el entonces artículo 75 del citado ordenamiento jurídico, pasó a ser el artículo 107 de la actual ley y se reforma el párrafo tercero, para señalar que tratándose de *contribuyentes no obligados a presentar declaración se considerarán como ingresos recibidos, aquellos que los retenedores manifiesten haber pagado al contribuyente.*

En las relatadas circunstancias, la que dictamina considera necesario modificar el numeral en comento, con el objeto de: a) ampliar el sujeto pasivo del supuesto normativo a aquellas personas físicas que no estén inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes, y; b) ampliar el concepto de erogaciones previsto en el segundo párrafo de la fracción III, del artículo 107 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Lo anterior, con el propósito de ampliar la base, el padrón de contribuyentes y combatir la conducta de las personas físicas que, al realizar el presupuesto generador de la hipótesis normativa, deciden eludir el contenido de la norma.

Es importante destacar que esta presunción sólo podrá aplicarse mediante el ejercicio de facultades de comprobación de la autoridad y, la sola circunstancia de que existan depósitos en las cuentas bancarias de los contribuyentes, no origina en automático la determinación presuntiva de ingresos, ya que es indispensable para considerarlos como ingresos que se verifique su origen a través de una auditoría por parte de la autoridad fiscal en la que el contribuyente, por tratarse de una presunción juris tantum, podrá aportar los elementos que desvirtúen o expliquen la procedencia de los mismos, y en su caso, acreditar la exención de pago a que se encuentren sujetos (traspasos entre cónyuges, hijos a padres, sectores agrícolas, entre otras mencionadas).

Por lo expuesto, esta dictaminadora estima procedente modificar el artículo 107 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para incorporar en la determinación presunta de ingresos por discrepancia fiscal a los contribuyentes que no se encuentren registrados en el padrón y a los contribuyentes que no estén obligados a llevar contabilidad, para quedar como sigue... (Lo destacado en letras es nuestro).

De lo anterior obtenemos, que se distingue por un lado entre contribuyentes que están obligados a llevar contabilidad y por el otro, los contribuyentes que no están obligados a llevar contabilidad, a quienes en su caso se les aplicará el supracitado Artículo 91; así es importante destacar que esta presunción solo podrá aplicarse mediante el ejercicio de facultades de comprobación de la autoridad y, la sola circunstancia de que existan depósitos en las cuentas bancarias de los contribuyentes, no origina en automático la determinación presuntiva de ingresos, ya que es indispensable para considerarlos como ingresos que se verifique su origen a través de una auditoría por parte de la autoridad fiscal en la que el contribuyente, por tratarse de una presunción *juris tantum*, podrá aportar los elementos que desvirtúen o expliquen la procedencia de los depósitos como son los ingresos por salarios que fueron objeto de retención, y en su caso, acreditar la exención de pago a que se encuentren sujetos (traspasos entre cónyuges, hijos a padres, sectores agrícolas, entre otras mencionadas), en tanto que sean distintos a los declarados.

Se insiste, el legislador destacó que la sola existencia de depósitos en cuentas bancarias no origina de inmediato la determinación presuntiva, sino que es necesario que la autoridad fiscal verifique su origen para poder considerarlos erogaciones para efectos del referido precepto legal. Esto determina que los contribuyentes tienen oportunidad de ofrecer las pruebas dirigidas a demostrar que los depósitos que tienen en cuentas bancarias, en la medida de que no son distintos a los declarados, no pueden considerarse “erogaciones” para efectos de la determinación presuntiva que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En este sentido, es importante distinguir que la primera fase que exige el Artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que las autoridades comprobarán el monto de las erogaciones y la discrepancia con la declaración del contribuyente; aquí debemos hacer un alto, el precepto en cita claramente hace alusión para el caso de que el contribuyente hubiere presentado declaración, lo cual sucede solo con aquellos inscritos, que estén o no obligados a llevar contabilidad; para el caso específico una persona física asalariada (empleado federal adscrito al mismo Servicio de Administración Tributaria) por cuyas características estén obligados para ello, pudiendo hacer al efecto deducciones personales.

Ahora bien, hasta aquí con claridad obtenemos que los elementos comparativos para determinar discrepancia son: *a)* el monto de las erogaciones; y *b)* la declaración del contribuyente, cuestión por lógica que no puede realizarse con una persona no inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes, ya que simple y llanamente no existe declaración alguna. Luego, de la interpretación lógica de este precepto, se habla de discrepancia, lo que consiste semánticamente en lo siguiente: “Del lat. *discrepantia*. 1. f. Diferencia, desigualdad que resulta de la comparación de las cosas entre sí. 2. f. Disentimiento personal en opiniones o en conducta”²⁵⁸; en este sentido la comparación que ordena la interpretación gramatical del precepto acontece entre las erogaciones y lo expresamente declarado, y de resultar una desigualdad, esta deberá darse a conocer al contribuyente como resultado de dicha comparación.

VIII. ANÁLISIS DE CONTROL CONVENCIONAL

Como analizamos en el primer capítulo, el control de convencionalidad *ex officio* involucra la llamada “interpretación conforme”, es decir, al existir diversas interpretaciones sobre un determinado contenido normativo, se debe partir de la presunción de constitucionalidad de las leyes, puesto que esta presunción permite hacer el contraste previo a su aplicación o inaplicación. Por lo que se procederá secuencialmente a realizar estos tres pasos: I.- *Interpretación conforme en sentido amplio*. Para ello los jueces y las demás autoridades del Estado mexicano, interpretarán cualquier disposición conforme a los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los cuales el Estado mexicano sea parte, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia, o como se conoce, mediante el método de interpretación extensiva; II.- *Interpretación conforme en sentido estricto*. Aquí ante diversas interpretaciones jurídicamente válidas, partiendo de la presunción de constitucionalidad de las leyes, se deberá preferir aquella que hace a la ley acorde a los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los que el Estado mexicano sea parte, para evitar incidir o vulnerar el contenido esencial de estos derechos, es decir, entablar un método de

²⁵⁸ *Diccionario de la lengua española*, Real Academia Española, <http://dle.rae.es/?id=Dt1qypI>.

corte restrictivo tutelar o protector; y III. En defecto de las anteriores *la inaplicación de la ley*, por considerarla contraria a los derechos humanos.

Ahora bien, no escapa al interés del estudio que aquí se vierte, que según lo sentenciado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el expediente Varios 1396/2011, se indica que si bien existe un control de convencionalidad en reminiscencia a los compromisos del Estado mexicano previstos en los tratados internacionales sobre derechos humanos, también por lo imperante de la supremacía constitucional mexicana, si en esta se prevé una restricción a los derechos humanos prevalecerá dicha restricción, aún por encima del tratado o del Sistema Interamericano de Derechos Humanos.

Ahora bien, respecto a las posibles interpretaciones circundantes a la consideración de erogaciones presuntas para determinar la discrepancia fiscal, como son los gastos, las adquisiciones de bienes y principalmente los depósitos en cuentas bancarias o en inversiones financieras, claramente se pueden arribar a las siguientes interpretaciones gramáticas, sistemáticas, lógicas y funcionales.

1. *Interpretación in dubio pro fisco*

Emilio Margáin suscribe que esta interpretación, en donde se somete a la interpretación del texto legal, se traduce a la reducción interpretativa arbitraria donde el contenido normativo depende si existe duda de favorecer al contribuyente o al fisco²⁵⁹.

En este contexto, por erogaciones deben sumarse todos los conceptos enunciados sin importar si son depósitos distintos o no a los declarados, los que incrementaron el saldo de la cuenta bancaria o inversión, y además todos los gastos y adquisiciones realizadas, sin importar si fueron adquiridos a crédito o de contado, y sumando los caudales aun cuando estos se dupliquen o multipliquen, es decir, ingreso y egreso como si se tratara de un solo caudal, disminuyéndole lo declarado, claro si es que el contribuyente declara, obteniendo así como resultado de la comparación y omitiendo considerar si los depósitos son o no distintos a los declarados por los ingresos por la actividad normal del contribuyente y, en consecuencia, no

²⁵⁹ Margáin Manautou, Emilio, *op. cit.*, p. 142.

considerar que por los mismos ya se pagaron impuestos, por lo tanto los gastos y adquisiciones son precisamente producto consecuente o efecto de la causa que es, en este caso, el depósito, resultando por ende una base equivalente a lo gastado.

Esto ocasiona, la duplicación de un ingreso legal y neto después de impuestos basándose en el gasto y adquisición, creando una sobreimposición o doble tributación interna, dejando de lado lo que el legislador expresamente indicó: “una presunción sobre los depósitos distintos a los declarados por los ingresos de la actividad normal de las personas físicas y que éstas podrán demostrar en cualquier caso que corresponden a ingresos exentos o que ya pagaron el impuesto correspondiente”... “que es indispensable para considerarlos como ingresos que se verifique su origen a través de una auditoría por parte de la autoridad fiscal en la que el contribuyente, por tratarse de una presunción *iuris tantum*, podrá aportar los elementos que desvirtúen o expliquen la procedencia de los mismos, y en su caso, acreditar la exención de pago a que se encuentren sujetos”.

2. Interpretación *pro homine*

Como la razón y la lógica ordenan, debemos partir de la interpretación gramatical de lo dispuesto por el Artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que las autoridades fiscales procedan en *prima facie* a comprobar “el monto de las erogaciones”; ahora sí de la interpretación sistemática obliga a considerar los depósitos bancarios, estos como lo explica el mismo legislador, el sentido común, la lógica y un valor como es la justicia, sí y solo sí correspondan a aquellos que sean distintos a la actividad normal del contribuyente y de los cuales no se puede comprobar que ya pagaron impuestos, *ergo*, de la interpretación funcional, aquellos depósitos que corresponden a la actividad del contribuyente como salarios, por ende pagaron impuestos (*v.g.* retención sobre productos del trabajo ISR), no pueden ser considerados para el esquema comparativo ordenado por el Artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; ahora bien, por lo que hace a las erogaciones, la autoridad fiscal debe plantearse el principio de simetría, en el cual el egreso es explicable como efecto del ingreso, por supuesto de no existir este equilibrio, la materia fiscal establece una presunción *iuris tantum* para reaccionar al efecto, sin dejar al lado cuestiones tan actuales como el lavado de dinero y el enriquecimiento ilícito.

En esta tesitura, el resultado es claramente el desequilibrio que surge entre los depósitos no identificados como de la actividad normal de la persona física y aquellas erogaciones que resulten en demasía a dichos ingresos, lo cual tampoco implica en automático que estamos frente una discrepancia, ya que como se dijo, esta presunción en la que se admite prueba en contrario, el contribuyente tiene la posibilidad de acreditar que se trata de ingresos exentos o accidentales, por los cuales tampoco se surte esta presunción. Por lo tanto, solo se aplicará la discrepancia resultante de este dispositivo legal, en tanto no se desvirtúen estas erogaciones que debieron ser tamizadas o filtradas por conceptos ajenos a los que ya pagaron impuestos, por ser propios de la actividad regular del contribuyente, y por aquellos gastos y adquisiciones que no guarden simetría con lo ingresado.

En refuerzo de lo anterior, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante jurisprudencias con números de tesis 2a./J. 133/2002 y 2a./J. 26/2006, ha determinado que las disposiciones fiscales admiten cualquier método de interpretación jurídica, hasta en tanto no se realicen aplicaciones analógicas; igualmente al efecto de lo determinado por el H. Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, deben seguirse las interpretaciones gramatical, sistemática, histórica y funcional para descubrir o incluso atribuir el contenido normativo de las disposiciones legales, en este sentido y dada la imperancia del bloque de constitucionalidad inmerso en el Artículo 1o. de nuestra Constitución y acorde a lo dispuesto por el H. Pleno supracitado, en el expediente Varios 912/2010 y 1396/2011, por lo que es factible una interpretación conforme en sentido amplio, en la que se interprete del orden jurídico a la luz y conforme a los derechos humanos establecidos en la Constitución y los tratados internacionales en los que el Estado mexicano sea parte, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia; no obstante, de existir como es el caso varias interpretaciones jurídicas válidas, se debe partir de la presunción de constitucionalidad de las leyes, y preferir aquella que hace a la ley acorde a los derechos humanos establecidos en la Constitución y los tratados internacionales mencionados, para no incidir o vulnerar el contenido esencial de estos derechos.

En este sentido debe aclararse que quizá el Artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta analizado no está impregnado de inconstitucionalidad o control de convencionalidad, sino su indebida interpretación, así como la de los hechos que podrían desplegar indebidamente las autoridades exactoras, por lo que reconociendo la existencia de diversas interpretaciones, sin que ello sea óbice para quienes efectivamente no están inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes, y aquellos que efectivamente discrepen entre sus ingresos distintos a su actividad y no se hubiere pagado impuestos con desequilibrio a sus gastos y adquisiciones. Por lo que solo la inaplicación de la norma será factible si estos dos pasos anteriores no son posibles.

Conclusiones

PRIMERA.- La discrepancia fiscal abarca de los ámbitos tanto impositivos, como consecuencia de la omisión de contribuciones y del ámbito penal, en tanto que se propone inhibir la comisión de conductas evasoras o defraudadoras del fisco.

SEGUNDA.- La discrepancia fiscal involucra la calificación de los objetos impositivos, previéndola como un indicio en su fiscalización, como presunción en lo fiscal de una contribución omitida y como conducta de un hecho punible.

TERCERA.- De existir diversas interpretaciones, tanto en el ámbito penal como en el tributario, deberá aplicarse la interpretación conforme, acorde al control de convencionalidad, en tanto que las personas físicas tienen adscritos derechos humanos intrínsecos.

CUARTA.- El Artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no está sistematizado con el Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, tan solo prevé la inscripción forzosa en el padrón de causantes, sin embargo, la competencia debe ser expresa tanto en dicho Código como debidamente asignada en la Ley del Servicio de Administración Tributaria, lo cual puede ocasionar cuestionamientos de competencia y funcionalidad fiscalizadora o detección.

QUINTA.- La interpretación *in dubio pro fisco* es el resultado de someter el texto legal a una reducción arbitraria, en donde de existir duda debe favorecerse al fisco. De tal modo, que en la integración de la base presunta, al no partir de los depósitos distintos a los declarados por la actividad normal del contribuyente ocasiona la duplicación del ingreso legal y neto después de impuestos, basándose en el gasto y adquisición de bienes y servicios, creando una sobreimposición o doble tributación interna. En este sentido, la aplicación extrema en estos términos sobre-

pasa lo tributario y se instala como una pena excesiva que conlleva a la confiscatoriedad del ingreso percibido legítimamente.

SEXTA.- El delito de defraudación fiscal implica igualmente la comisión de conductas que refieren a la legalidad y origen de los flujos de dinero, con repercusión en la defraudación fiscal en demérito del erario, con probables consecuencias de lavado de dinero, desvío o enriquecimiento ilícito.

FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

ALARCÓN SOTOMAYOR, Lucía, *El procedimiento administrativo sancionador y los derechos fundamentales*, Madrid, Thomson Civitas, 2007.

ALCÁNTARA RAMÍREZ, Alejandro, y VILLEGAS NORIEGA, Martha Esther, *El Método Sistemático*, en ISLAS MONTES, Roberto *et. al.*, *Una introducción a la Hermenéutica Fiscal*, Porrúa, 2007.

ALEXY, Robert, *La construcción de los derechos fundamentales*, Buenos Aires, Adhoc, 2012.

ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (coord.), *Manual de Derecho Tributario*, 2ª. ed., México, Porrúa, 2008.

ÁLVAREZ LEDESMA, Mario I., *Introducción al Derecho*, 2ª. ed., México, McGraw-Hill, 2010.

AMATUCCI, Andrea (coord.), *Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá, Temis, 2001, t. 1.

ARISTÓTELES, *Política*, trad. de Tomás Calvo Martínez, Madrid, Gredos, 2008.

BECERRA BAUTISTA, José, *El proceso civil en México*, 12ª. ed., México, Porrúa, 1999.

BERLIRI, Antonio, *Principios de Derecho Tributario*, trad. de Fernando Vicente-Arche Domingo, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964, vol. I.

BETTINGER BARRIOS, Herbert, *Aspectos de política fiscal*, 2ª. ed., México, Tax Editores, 2002.

BLASCO PELLICER, Ángel, *El procedimiento administrativo sancionador en el orden social*, Valencia, Tirant Lo Blanch, 1997.

BODENHEIMER, Edgar, *Teoría del Derecho*, 2ª. ed., trad. de Vicente Herrero, México, FCE, 2005.

CALVO NICOLAU, Enrique, *Tratado del impuesto sobre la renta*, México, Themis, 2013.

- CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS, Opinión consultiva OC-22/16 de fecha 26 de febrero de 2016, solicitada por la República de Panamá.
- DE AQUINO, Tomas, (trad. de CALLE CAMPO, Ovidio y JIMÉNEZ PATRÓN, Lorenzo), Madrid, Suma de Teología, II-II (a), BAC, 2002.
- DE JUANO, Manuel, *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, Rosario, Ediciones Molanchino, 1963, t. II.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero mexicano*, 27^a. ed., México, Porrúa, 2006.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 5^a. ed., México, Limusa, 2010.
- DÍAZ DE LEÓN, Marco Antonio, *Tratado sobre las pruebas penales*, s.e., México, Porrúa, 1982.
- FAVOREU, Louis, *El bloque de legalidad*, Madrid, Civitas, 1991.
- FERRER MAC-GREGOR POISOT, Eduardo (coord.) et. al., *Derechos humanos en la Constitución: Comentarios de jurisprudencia constitucional e interamericana*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2013, t. II.
- FERRER MAC-GREGOR POISOT, Eduardo, *Derecho Procesal Constitucional*, México, Porrúa, 2006, t. I.
- FLORES ZAVALA, Ernesto, *Finanzas Públicas mexicanas*, 33^a. ed., México, Porrúa, 2001.
- FOUCAULT, Michel, *Vigilar y castigar. Nacimiento de la prisión*, 2^a. ed., trad. de Aurelio Garzón del Camino, México, Siglo XXI, 2010.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, 9^a. ed., Buenos Aires, La Ley, 2004, vol. I.
- GRIZIOTTI, Benvenuto, *Principios de la Ciencia de las Finanzas*, 6^a. ed., trad. de Dino Jarach, Buenos Aires, Depalma, 1959.

- GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ, Ernesto, *Derecho de las obligaciones*, México, Porrúa, 2002.
- HALLIVIS PELAYO, Manuel L., *Fisco, federalismo y globalización en México*, México, Tax Editores, 2003.
- HENSEL, Albert, *Derecho Tributario*, 3^a. ed., trad. de Leandro Stok y Francisco M.B. Cejas, Rosario, Jurídica Nova, 2004.
- ISLAS MONTES, Roberto *et. al.*, *Una introducción a la hermenéutica fiscal*, México, Porrúa, 2007.
- JAKOBS, Günther y POLAINO NAVARRETE, Miguel, *El Derecho Penal ante las sociedades modernas*, México, Flores Editor y Distribuidor, 2006.
- JARACH, Dino, *Curso superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Liceo Profesional Cima, 1969.
- _____, *El hecho imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina, Buenos Aires, 1943.
- _____, *Finanzas públicas y Derecho Tributario*, 3^a. ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 2004.
- JELLINEK, Georg, *Teoría General del Estado*, 2^a. ed., trad. de Fernando De los Ríos, Buenos Aires, B. de F., 2005.
- JIMÉNEZ MORALES, Arturo, *Análisis jurídico de las presunciones y ficciones y su aplicación en materia fiscal a la obtención de dividendos*, México, Tax Editores, 2008.
- KELSEN, Hans, *Teoría General del Estado*, trad. de Luis Legaz Lacambra, México, Coyoacán, 2008.
- LÓPEZ PADILLA, Agustín, *Exposición práctica y comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta*, México, Dofiscal, 2016, t. II: Personas físicas.
- LÓPEZ PADILLA, Agustín, *Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta*, t. II - Personas Físicas, México, Dofiscal, 2016.

- MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *El recurso administrativo en México*, México, Porrúa 2014.
- MARQUÉS DE BECCARIA BONESANA, Cesare, *De los delitos y las penas*, trad. de Juan Antonio De las Casas, Madrid, Tecnos, 2008.
- MARTÍN, Juan *et. al.*, *Derecho Tributario*, 12^a. ed., Madrid, Thomson Aranzadi, 2007.
- MARTÍNEZ GARNELO, Jesús, *La prueba indiciaria presuncional o circunstancial en el nuevo sistema penal acusatorio*, 2^a. ed., México, Porrúa, 2012.
- MEDINA OSÓRIO, Fábio, *Direito Administrativo Sancionador*, 3^a. ed., São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2009.
- MENDONÇA, Daniel, y SCHMILL, Ulises (comps.), *Ficciones jurídicas: Hans Kelsen, Lon L. Fuller y Alf Ross*, trad. de Jean Hennequin y Jordi Ferrer, México, Fontamara, 2013, Biblioteca de Ética, Filosofía del Derecho y Política 94.
- MICHELI, Gian Antonio, *Curso de Derecho Tributario*, trad. de Julio Banacloche, Caracas, Editoriales de Derecho Reunidas, 1975.
- MOLINER, María, *Diccionario de uso del español*, 2^a. ed., Madrid, Gredos, 1998.
- MYRBACH-RHIENFELD, Franz von, *Précis de Droit Financier*, trad. al francés por É. Bouché-Leclercq, París, V. Giard & E. Briere Libraires-Éditeurs, 1910.
- NIETO, Alejandro, *Derecho Administrativo Sancionador*, 4^a. ed., Madrid, Tecnos, 2011.
- PALLARES, Eduardo, *Diccionario de Derecho Procesal Civil*, 14^a. ed., México, Porrúa, 1981.
- PAREDES MONTIEL, Marat y RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, México, Porrúa, 2001.
- PAVARINI, Massimo, *Control y dominación. Teorías criminológicas burguesas y proyecto hegemónico*, 9^a. ed., trad. de Ignacio Muñagorri, México, Siglo XXI, 2008.
- PÉREZ DE AYALA, José Luis, y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *Derecho Tributario I*, Madrid, Plaza Universitaria Ediciones, 1994.

- PONCE RIVERA, Alejandro *et. al.*, *Discrepancia fiscal y lavado de dinero 2013*, México, ISEF, 2013.
- PUGLIESE, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, 2ª. ed., México, Porrúa, 1976.
- QUERALT, Juan Martín *et. al.*, *Derecho Tributario*, 12ª Ed., Thomson Arazandi, Navarra, Madrid, 2007.
- REYES SÁNCHEZ, Sinuhé, *Interpretación de las leyes fiscales*, México, Novum, 2015.
- REYES SÁNCHEZ, Sinuhé, *La sanción administrativa*, México, Novum, 2015.
- RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Control de proporcionalidad en el Derecho Tributario mexicano*, México, Porrúa, 2009.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª. ed., México, Harla, 1986.
- ROUSSEAU, Jean Jacques, *El contrato social*, trad. de Juan Manuel Rodríguez, Madrid, Alba, 1998.
- SMITH, Adam, *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones* (título original *The Wealth of Nations*), trad. de Gabriel Franco, México, FCE, 2004.
- SOUTO, Miguel Abel, *Teorías de la pena y límites al ius puniendi desde el Estado Democrático*, Madrid, Dilex, 2006.
- SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, Oficina en México del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos y Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal, *Bloque de Constitucionalidad en México*, México, 2013.
- UGARTE CORTÉS, Juan, *Instituciones y textos iushistóricos Roma-España-México*, México, Universidad Autónoma del Estado de México, 2000.
- UKCMAR, Víctor, *Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario*, trad. Antonio Zino Colanino, Bogotá, Temis, 2002.
- VELA PEÓN, Antonio Alberto, "Derechos humanos y tributación en México", *Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, México, Año III, número 11, septiembre de 2012.

VIGO, Rodolfo L., *Interpretación jurídica (Del modelo iuspositivista legalista decimonónico a las nuevas perspectivas)*, Buenos Aires, Rubinzal-Culzoni, 2006.

VILLORO TORANZO, Miguel, *Introducción al Estudio del Derecho*, 21ª. ed., México, Porrúa, 2010.

2. Legislación²⁶⁰

Código Fiscal de la Federación.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

3. Sitios de Internet

<http://dle.rae.es/?id=Dt1qypI>.

<http://gaceta.diputados.gob.mx>.

<http://www.scjn.gob.mx>.

<http://www.senado.gob.mx>.

²⁶⁰ Versión publicada en *Diario Oficial de la Federación* [en línea], México, Leyes y Reglamentos, 2016, <http://www.dof.gob.mx/ley-reg.php#>.