

Manual de derecho fiscal

Gabriela **RÍOS GRANADOS**
Coordinadora



Universidad Nacional Autónoma de México
Instituto de Investigaciones Jurídicas

80
años

MANUAL DE DERECHO FISCAL

COORDINACIÓN EDITORIAL

Lic. Raúl Márquez Romero
Secretario técnico

Mtra. Wendy Vanesa Rocha Cacho
Jefa del Departamento de Publicaciones

Isidro Saucedo
Edición y formación en computadora

Wendy Vanesa Rocha Cacho
Apoyo editorial

Carlos Martín Aguilera Ortiz
Elaboración de portada



MANUAL DE DERECHO FISCAL

GABRIELA RÍOS GRANADOS
Coordinadora



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS

MÉXICO, 2020

Esta edición y sus características son propiedad de la Universidad Nacional Autónoma de México.

Prohibida la reproducción total o parcial por cualquier medio sin la autorización escrita del titular de los derechos patrimoniales.

Primera edición: 11 de septiembre de 2020

DR © 2020. Universidad Nacional Autónoma de México

Instituto de Investigaciones Jurídicas

Circuito Maestro Mario de la Cueva s/n

Ciudad de la Investigación en Humanidades

Ciudad Universitaria 04510 Ciudad de México

www.juridicas.unam.mx

Impreso y hecho en México

ISBN en trámite

ÍNDICE

<i>Abreviaturas</i>	11
<i>Introducción</i>	13
Gabriela Ríos Granados	
I. <i>Principios constitucionales en materia tributaria: derechos humanos de los contribuyentes</i>	17
Gabriela Ríos Granados	
Rubén Sánchez Gil	
Introducción	17
Capacidad contributiva	19
Igualdad tributaria	35
Reserva de ley tributaria	40
Destino del gasto público	45
Principio de proporcionalidad y justicia fiscal	47
Principio de proporcionalidad y fines extrafiscales	51
Conclusiones	52
Actividades de aprendizaje	52
Bibliografía básica	52
Bibliografía complementaria	54
II. <i>La interpretación de la norma tributaria</i>	61
Israel Santos Flores	
Introducción	61
¿Qué significa “interpretar” las normas?	61
Los intérpretes de la norma tributaria	62
Los métodos para la interpretación de las normas	64
La interpretación desde el punto de vista de sus resultados	75
La interpretación de la norma tributaria y su evo- lución histórica	78
El principio <i>pro persona</i> como nuevo criterio de interpretación de la norma tributaria	85

Conclusiones	89
Actividades de aprendizaje	90
Actividad didáctica. El resultado de la interpretación	90
Bibliografía básica	91
Bibliografía complementaria	92
III. <i>Los tributos y sus elementos esenciales</i>	93
Marco César García Bueno	
El tributo	93
Categorías tributarias	97
Elementos cualitativos del tributo	102
Elementos cuantitativos del tributo	105
Conclusiones	113
Bibliografía básica	114
Bibliografía complementaria	115
IV. <i>Sujetos de la obligación tributaria</i>	117
Miriam Guillermina Gómez Casas	
Introducción	117
¿Qué es la obligación tributaria?	117
Sujetos de la obligación tributaria y su clasificación de acuerdo a la legislación mexicana	119
Sujetos responsables solidarios	120
Jurisprudencia	125
Otras clasificaciones de responsables tributarios	128
Conclusiones	129
Actividades de aprendizaje	131
Bibliografía básica	131
Bibliografía complementaria	131
V. <i>El cálculo de las contribuciones: casos prácticos en los impuestos</i>	133
Kenny Irigoyen Basteris	
Introducción al cálculo de las contribuciones	133
ISR. Personas morales	138
ISR. Personas físicas	154
Impuesto al Valor Agregado	169

Conclusiones	175
Bibliografía básica y complementaria	175
Anexos para el cálculo del ISR personas físicas	177
VI. <i>Formas de extinción de la deuda tributaria</i>	181
Arturo Pueblita Fernández	
Delimitación de los conceptos de obligación tri- butaria y deuda tributaria	181
Formas específicas de extinción de la deuda tri- butaria	190
Mecanismos que equivocadamente se indican como formas de extinción de la deuda tributa- ria	209
Conclusiones	213
Actividades de aprendizaje	214
Bibliografía básica y complementaria	217
VII. <i>El incumplimiento de las obligaciones tributarias</i>	219
Juan Manuel Ortega Maldonado	
Introducción	219
Medidas exoneradoras o liberadoras	220
Medidas cautelares	225
Medidas incentivadoras	227
Medidas indemnizatorias o resarcitorias	230
Medidas sancionatorias	233
Actividades de aprendizaje	241
Bibliografía básica y complementaria	242

ABREVIATURAS

AAI	Ajuste Anual por Inflación
CADH	Convención Americana sobre Derechos Humanos
CDMX	Ciudad de México
CIDH	Comisión Interamericana de Derechos Humanos
CF	Constitución Federal
CFF	Código Fiscal de la Federación
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
DAEP	Derecho Adicional sobre la Extracción de Petróleo
DDHH	Derechos humanos
DOF	<i>Diario Oficial de la Federación</i>
FOVISSSTE	Fondo de la Vivienda del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado
IEPS	Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
IMSS	Instituto Mexicano del Seguro Social
INFONAVIT	Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores
INPC	Índice Nacional de Precios al Consumidor
ISAN	Impuesto Sobre Automóviles Nuevos
ISIM	Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles
ISR	Impuesto Sobre la Renta
ISSFAM	Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas
ISSSTE	Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
NIF	Normas de Información Financiera Mexicanas

OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos)
PIDESC	Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales
PIB	Producto Interno Bruto
PTU	Participación de los Trabajadores en las Utilidades
RFC	Registro Federal de Contribuyentes
RIF	Régimen de Incorporación Fiscal
S. A.	Sociedad Anónima
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
SJGF	<i>Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta</i>

INTRODUCCIÓN

La intención de este manual es facilitar al alumno interesado por esta materia un instrumento asequible que lo acerque al derecho fiscal con un enfoque interdisciplinario y transversal. El lenguaje llano y sencillo le permitirá adentrarse a temas generales como los principios de justicia tributaria o derechos de los contribuyentes, el cálculo de impuestos (ISR e IVA); la interpretación en materia fiscal, las categorías tributarias y sus elementos esenciales; los sujetos pasivos de la obligación tributaria, así como las diversas formas de extinción de las contribuciones, además del incumplimiento de éstas y sus consecuencias.

Para lograr esta perspectiva han colaborado contadores públicos y abogados expertos en materias fiscal y constitucional, que han nutrido con diversas plumas y formaciones universitarias este libro colectivo. Por ello es justo reconocer su entusiasmo y laboriosidad en la realización de los capítulos que conforman la presente obra.

Para tener una mejor aproximación del fenómeno tributario, sin duda alguna se requieren datos económicos, cálculos, doctrina, legislación, jurisprudencia. Y esto es lo que busca este manual interdisciplinario. Esta obra aspira ser un referente de consulta cotidiana. De tal suerte que el presente libro se conforma de siete capítulos.

En este sentido, el capítulo I se adentra en el estudio de los principios de justicia tributaria considerándolos a la luz del artículo 31 fracción IV de la Constitución federal y de los convenios internacionales de DDHH. En este capítulo, Gabriela Ríos Granados y Rubén Sánchez Gil se acercan, con una visión jurídica y dogmática, a analizar dichos principios que nacieron en la economía y que han encontrado carta de naturalización en el derecho. Todo contribuyente debe conocer sus derechos básicos con respecto al pago de sus contribuciones. Este capítulo básicamente se apoya en los criterios jurisprudenciales más novedosos y nutricos para el derecho fiscal,

con ello el alumno tendrá una panorámica general de la importancia de la jurisprudencia en esta disciplina.

Israel Santos Flores, en el capítulo II desarrolla a profundidad y didácticamente cómo debe realizarse la interpretación en materia tributaria, pues es importante tener claro el alcance y sentido de las normas tributarias. En México, sin duda, sigue existiendo confusión entre aplicar e interpretar; por eso, gracias al trabajo de varios doctrinarios mexicanos poco a poco se ha comprendido esta diferencia, además la jurisprudencia mexicana ha abonado a este esclarecimiento. Y con esta perspectiva Santos Flores aborda la interpretación de la norma tributaria. Identifica los diversos métodos de interpretación de las normas y sus resultados. También incorpora en este análisis el principio *pro persona* como criterio de la interpretación de la norma tributaria.

El capítulo III sobre los tributos y sus elementos esenciales ha sido ampliamente tratado por Marco César García Bueno, cuya formación jurídica y con su lenguaje pulcro del derecho tributario aborda el análisis de las diversas categorías tributarias desde un punto de vista doctrinal. Su influencia por el derecho comparado se ve plasmada en el desarrollo de este capítulo, mismo que se vuelve fundamental en este manual para la comprensión de la materia impositiva. El capítulo IV está íntimamente ligado con el tercero dado que profundiza en los sujetos de la obligación tributaria; en tal sentido, Miriam Guillermina Gómez Casas comienza con una pregunta esencial: ¿Qué es la obligación tributaria?, y de ahí arranca para construir el contenido del capítulo, el cual se enriquece con cuadros didácticos, ejemplos y actividades de repaso; convirtiéndose así en un capítulo divertido y didáctico para los lectores.

Kenny Irigoyen Basteris, contador público, realizó el capítulo V con un enfoque práctico y contable del cálculo de las contribuciones, enfocándose en los impuestos más importantes en cuanto a su recaudación dentro del sistema impositivo mexicano: ISR e IVA. Así, para el cálculo del ISR de las personas morales realizó cinco casos prácticos, para personas físicas se auxilió de seis casos prácticos; en el tributo del IVA se apoyó con la elaboración de dos ejemplos prácticos.

El capítulo VI fue elaborado por Arturo Pueblita Fernán-

dez, abogado postulante y consultor en materia tributaria, quien con su formación profesional nos aproximó a las formas de extinción de la deuda tributaria, para ello delimitó los conceptos de obligación tributaria y deuda tributaria, el primero tratado también por Miriam Guillermina Gómez Casas. Este colaborador se basó en la doctrina mexicana y de derecho comparado para la realización de su capítulo.

Por último, Juan Manuel Maldonado Ortega elaboró el capítulo VII sobre el incumplimiento de las obligaciones tributarias. Y realizó un ejercicio clasificador de las diversas medidas que tiene la administración tributaria ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias, en las que abarca desde las medidas liberadoras hasta las medidas sancionatorias.

De tal suerte, se puede observar que este manual comprende en forma didáctica los temas más relevantes del derecho tributario, por lo que invito al lector a adentrarse en sus páginas con el propósito de aprender y generar nuevos conocimientos de la materia impositiva.

Por último, además de agradecer a todos los colaboradores de este manual su compromiso y entusiasmo, quiero externar mi más sincero agradecimiento a Gabriela Medina Rea, becaria del área de Derecho Tributario del Instituto de Investigaciones Jurídicas, por auxiliarme en la edición de este manual.

GABRIELA RÍOS GRANADOS
Coordinadora de la obra

I. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA: DERECHOS HUMANOS DE LOS CONTRIBUYENTES

Gabriela RÍOS GRANADOS
Rubén SÁNCHEZ GIL

INTRODUCCIÓN

Este tema es medular para comprender el análisis constitucional de cualquier contribución. Así, todo sistema tributario contemporáneo debe nutrirse de los principios constitucionales de la imposición; en la doctrina del derecho fiscal se conocen como principios materiales de justicia tributaria, y principalmente son la capacidad económica y la igualdad tributaria. En México estos principios se plasmaron en el artículo 31 fracción IV de la CF de 1917, que al igual que la Constitución de 1847 (artículo 31 fracción II), se basaron en los postulados de Adam Smith sobre la proporcionalidad y la equidad fiscal. Smith fue uno de los economistas más representativos de su época y en este tema su pensamiento influyó en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa.

En México pasaron muchos años para que estos principios o reglas de la imposición tuvieran contenido científico y fue, en nuestra opinión, la interpretación jurisprudencial la que perfiló los alcances de cada uno de los postulados contenidos en el artículo 31 fracción IV de la CF. La jurisprudencia jugó un papel muy importante para el desarrollo de lo que hoy llamamos derechos humanos de los contribuyentes, pues introdujo doctrina del derecho comparado que ha sido muy significativa para la construcción de nuestro derecho tributario. En este sentido, la SCJN los calificó como derechos fundamentales “de

18 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA...

corte económico” por consistir en una protección constitucional reforzada a favor de la dignidad humana y la propiedad.¹

En esta tesitura, a la proporcionalidad tributaria se le identificó con capacidad contributiva, y a la equidad con igualdad tributaria;² y a la legalidad tributaria con reserva de ley tributaria.³ En tanto que el destino del gasto público no tuvo ningún parangón con algún derecho consagrado en otras Constituciones extranjeras, es decir, la jurisprudencia con base en nuestra experiencia mexicana fue estableciendo los límites de este derecho humano. Estos principios de la imposición restringen la potestad normativa tributaria (Poder Legislativo) y la potestad tributaria (Poder Ejecutivo).

Dichos principios materiales de justicia tributaria en México alcanzaron otro cariz gracias a la reforma constitucional de 2011 sobre DDHH. Bajo este nuevo contexto constitucional los caracterizamos como derechos humanos de los contribuyentes.

Así, el artículo 1o. de la CF dio un giro importante con dicha reforma y, como se ha expresado en otra parte,

en materia tributaria adquiere relevancia el contenido del artículo 1o. de la CF, que señala: Las normas relativas a los DDHH se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas en la interpretación más amplia [...] Ahora bien, con esta reforma los operadores jurídicos nacionales deberán nutrirse de normas convencionales en materia de DDHH, así como de sus interpretaciones, de normas consuetudinarias internas o internacionales. De esta manera, por ejemplo, la CADH, Pacto de San José de Costa Rica, a la cual México se adhirió el 24 de marzo de 1981 —publicada en el *DOF* del 7 de mayo de 1981— deberá

¹ “Justicia tributaria. Naturaleza constitucional de sus principios”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Segunda Sala, Novena Época, t. xxvii, junio de 2008, tesis 2a. LXXX/2008, p. 447.

² “Proporcionalidad y equidad. Son requisitos de naturaleza distinta con los cuales deben cumplir las leyes fiscales”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Tercera Sala, t. I, tesis 712, p. 1885.

³ “Legalidad tributaria. Alcance del principio de reserva de ley”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Pleno, Novena Época, t. vi, noviembre de 1997, tesis aislada P. CXLVIII/97, p. 78.

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA... 19

aplicarse cuando se trate de derechos humanos de los contribuyentes.⁴

Es importante señalar que la mencionada reforma constitucional generó aspiraciones para mejorar la interpretación jurisprudencial en favor del contribuyente. Sin embargo, lejos de lo que se esperaba del actuar del juzgador, no fue satisfecha la expectativa de encontrar nuevos criterios jurisprudenciales alimentados por tratados internacionales sobre DDHH, salvo la protección del derecho al mínimo existencial, como se observará en las siguientes páginas.

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

España, Italia y Alemania tienen expresamente sancionado en sus respectivas Constituciones este principio en clave de capacidad económica, lo cual permitió que a partir de su interpretación constitucional tuviera un gran desarrollo en la doctrina y en la jurisprudencia de los mencionados países. En México la evolución fue distinta, este principio material de justicia tributaria no está expresamente reconocido en nuestra CF, pero como hemos apuntado líneas arriba, se introdujo por la vía jurisprudencial, lo que ayudó en primer término a deslindar la proporcionalidad tributaria de la equidad, pues por muchos años la doctrina mexicana consideró que ambos conceptos configuraban un solo principio. Ciertamente ambos principios vienen engarzados porque la capacidad contributiva es la vara con la que se mide la igualdad tributaria, pero no significan lo mismo, y en la actualidad no hay duda en ello. Lo que debe quedar muy claro es que la observancia de los DDHH de la capacidad contributiva e igualdad tributaria, legitima la exacción fiscal, sin perjuicio de la amplia libertad de configuración que al respecto tiene el legislador.⁵

⁴ Gabriela Ríos Granados, “Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31, fracción IV, constitucional, y de las convenciones internacionales sobre derechos humanos”, en Gabriela Ríos Granados (coord.), *Derechos humanos de los contribuyentes*, México, IJ/UNAM, 2014 (Estudios Jurídicos, 237), p. 58.

⁵ Por todos véase “Sistema tributario. Su diseño se encuentra dentro del

20 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA...

En cuanto a la proporcionalidad tributaria, la extinta Sala Auxiliar de la SCJN, en la Séptima Época jurisprudencial, se refirió a la Constitución de Cádiz de 19 de marzo de 1812 como el antecedente histórico de este principio en nuestro sistema tributario.⁶

En 1999, la Suprema Corte estableció la jurisprudencia que relegó definitivamente la anterior concepción de la “proporcionalidad tributaria” como una garantía que meramente impedía que un impuesto fuera ruinoso,⁷ a fin de emplear de modo primordial la “capacidad contributiva” para dar contenido a ese derecho consagrado en la Constitución.⁸ En consecuencia, la capacidad contributiva está presente en nuestro sistema tributario sin la necesidad de haber realizado alguna reforma al texto constitucional. En este caso se dio claramente lo que la doctrina ha denominado “mutación constitucional”: un cambio de normas fundamentales a través de la interpretación de las disposiciones de la Constitución, no por la modificación formal de su texto.

En una primera aproximación, indicamos que es la medida para la distribución de la carga tributaria. Desde el ámbito jurisprudencial la capacidad contributiva “es la potencialidad real de pago de contribuciones”, en tanto que la doctrina mexicana la ha entendido como “la aptitud real de pago de contribuciones”. Así, ambas concepciones se identifican en que existe un límite para gravar la riqueza del contribuyente, y que ese límite es la capacidad efectiva de pago de las contribuciones. Es decir, que hay un índice de riqueza del sujeto pasivo manifiesta en patrimonio, ingresos o gastos que deben ser gravados por el legislador, esto es, el contribuyente debe

ámbito de libre configuración legislativa, respetando las exigencias constitucionales”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Primera Sala, t. I, tesis 797, p. 2006.

⁶ “Impuestos, proporcionalidad de los. Naturaleza”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, t. I, tesis, 641, p. 1787.

⁷ Por todos véase “Impuestos, equidad y proporcionalidad de los”, Segunda Sala, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. XCIII, p. 611.

⁸ Por todos véase “Capacidad contributiva. Consiste en la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Pleno, t. I, tesis 524, p. 1615.

proporcionar una parte adecuada y justa de sus ingresos, utilidades o rendimientos al gasto público.⁹

Lo anterior significa que no puede gravarse una “riqueza” ficticia. La atención a la capacidad contributiva es un “mandato fundamental de justicia tributaria”, de no gravar de un modo “ajeno a la realidad” el ingreso disponible del contribuyente;¹⁰ en esto se traduce la potencialidad real o efectiva de pago de contribuciones. Sin embargo, ha sido reconocido que se requieren ficciones legales —pero basadas en elementos objetivos comprobados— para evitar la elusión del pago de las contribuciones. En todo caso, las ficciones deberán tener perfecta técnica legislativa para evitar arbitrariedades del legislador.

Por otro lado, la capacidad contributiva es una *regla* de cumplimiento categórico que delimita el derecho de propiedad con relación a las facultades legislativas fiscales —y viceversa—, que debería encontrar justificación, y lo hace, en el examen de proporcionalidad de su afectación al derecho humano de propiedad. Como límite a la potestad exactora del legislador, el Constituyente o el intérprete constitucional pudieron establecer la capacidad contributiva, otro concepto —como se hizo antes en México—, o ninguno; pero su conclusión sólo estará materialmente justificada si el sentido de su regulación implicara una afectación idónea, necesaria y ponderada al derecho de propiedad de los ciudadanos.

Por tanto, la capacidad contributiva no impone “ponderar” el específico gravamen fiscal y la específica afectación económica del contribuyente, sino que es una *regla*, ella sí resultante de un examen de proporcionalidad *lato sensu* —y primordialmente de su fase de ponderación—. Esta regla dispone que un tributo será “proporcional” si recae sobre la “potencialidad real” de la manifestación de riqueza del contribuyente, de modo que su aplicación consiste en una “sencilla” subsunción relativa a si en el caso particular se actualiza o no dicha hipótesis, a si el tributo se corresponde o no a tal “potencialidad real”.

⁹ “Deducción de los pagos por servicios de enseñanza...”, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, lib. 54, mayo de 2018, t. III, tesis I.10o.A.63 A (10a.), p. 2489.

¹⁰ Así lo consideró esencialmente el Tribunal Constitucional Federal alemán en BVerfGE 66, 214 (223).

22 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA...

Puede ser muy simple analizar la proporcionalidad de la capacidad contributiva. Primero deben identificarse los principios constitucionales que entran en juego en el caso, los cuales serán en el ámbito tributario la protección del derecho de propiedad del gobernado y la necesidad estatal de allegarse de recursos. Si para cumplir este último e indudablemente legítimo fin le estuviera permitido al legislador establecer un hecho imponible sin referencia a una manifestación de riqueza con “potencialidad real” para la recaudación (un ejemplo absurdo, pero claro: un impuesto por cruzar la calle), la afectación patrimonial que sufriría el contribuyente (el pasivo que para él supondría) carecería de *idoneidad* para el fin recaudatorio porque no habría un elemento económico que efectivamente pudiera aprovechar el Estado; se trataría de un “impuesto utópico” que no tendría razón de ser, pues “[n]o pueden establecerse tributos allí donde la riqueza no existe”.¹¹ Para abreviar, en cambio, no es difícil justificar un hecho imponible que sí recae sobre una manifestación de riqueza, y demostrar no sólo su idoneidad sino también su necesidad y su proporcionalidad en sentido estricto por la equivalencia del perjuicio que sufre el contribuyente con el beneficio que obtiene el fisco.

Capacidad contributiva objetiva

Ahora bien, ¿cómo se refleja esa aptitud real de contribuciones? Por ejemplo, con lo que respecta al ISR, la aptitud de pago de contribuciones está reflejada por los ingresos que obtienen en territorio nacional; pero el ISR no grava la totalidad de los ingresos que obtiene una persona física o una persona moral. Por eso bajo este principio el papel del legislador es buscar riqueza donde hay riqueza susceptible de ser gravada.

Esa aptitud de pago de contribuciones debe ser calificada dado que no se debe gravar el ingreso bruto del contribuyente, sino un ingreso neto, y a esto se le ha conocido en la doctrina tributaria como capacidad contributiva objetiva, y es

¹¹ Véase Marco César García Bueno, *El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México*, TFFJA, México, 2002, pp. 177-178.

la que detenta una persona moral, pues lo que se grava son sus ingresos netos. De ahí que se aplique otra aportación que ha generado la jurisprudencia mexicana, que es la distinción de las deducciones estructurales de las no estructurales en el régimen del ISR.

Así, la Primera Sala de la SCJN señaló que las deducciones estructurales son aquellas que permiten subjetivizar el gravamen,

adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente; frenar o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas; o bien rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva. [...] Las no estructurales o beneficios, las cuales son figuras sustractivas que también auxilian en la configuración de modalidades de la base imponible del impuesto sobre la renta pero que, a diferencia de las estructurales, tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, pretender obtener alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal.¹²

Capacidad contributiva subjetiva y el derecho al mínimo existencial

Por otro lado, la doctrina también ha configurado la capacidad contributiva subjetiva del contribuyente en su calidad de persona física, por lo cual el legislador está obligado a singularizar el ingreso neto (capacidad contributiva subjetiva) de acuerdo con las características personales y familiares de dicha persona. De esta suerte, el derecho al mínimo existencial o vital en el ámbito tributario está vinculado con la capacidad contributiva subjetiva, que para nosotros es el núcleo de esa capacidad contributiva subjetiva, y el cual no debe gravarse porque es el mínimo ingreso que obtiene una persona para destinarlo a gastos necesarios e indispensables, ya sean perso-

¹² “Deducciones estructurales y no estructurales. Razones que pueden justificar su incorporación en el diseño normativo del cálculo del impuesto sobre la renta”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Primera Sala, t. iv, tesis 401, p. 457.

nales o familiares, que en otros sistemas tributarios la exención general de la renta mínima se ha concebido como el mecanismo idóneo para protegerla de cualquier intervención legislativa. Sin embargo, en México al no estar expresamente esta exención en la Ley del ISR, el Tribunal Pleno de la SCJN ha considerado otros instrumentos dentro del mencionado impuesto para salvaguardar ese ingreso mínimo como son las deducciones, aminoraciones en la tasa, exenciones, reducciones y subsidios, porque de otra manera el impuesto sobre la renta hubiese quedado al margen de la protección a este derecho.¹³

El concepto de derecho al mínimo vital, al ser el centro de la capacidad contributiva subjetiva, debe concebirse como la protección del ingreso o la renta mínima que obtiene una persona física y que destina para sufragar sus necesidades básicas: vivienda, salud, educación, alimentos y bienes culturales. Este concepto nace en la economía política y busca la exención de impuestos a las rentas mínimas para salvaguardar la vida digna de las personas. Si tomamos como ejemplo el ISR encontraremos que los gastos médicos, hospitalarios, funerarios e intereses reales de créditos hipotecarios, sumados a otros conceptos, conforman lo que se conoce como “deducciones personales”, que para efectos del ISR pueden restarse de los ingresos obtenidos por el contribuyente persona física, sean patrones o trabajadores. En este sentido, las deducciones personales del ISR conforman lo que es el derecho al mínimo existencial, tal como lo comprendió nuestro órgano jurisdiccional.

¿Qué son las deducciones personales?

Son los gastos realizados por los contribuyentes personas físicas para importar el régimen bajo el cual tributen, pues en todos los casos podrán realizar sus deducciones derivadas de estos gastos del ingreso acumulado en la declaración anual del ejercicio fiscal.

¹³ “Derecho al mínimo vital. El legislador cuenta con un margen de libre configuración en cuanto a los mecanismos que puede elegir para salvaguardarlo”, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Pleno, Décima Época, t. I, lib. 1, diciembre de 2013, tesis P. x/2013 (9a.), p. 133.

Cuadro II.1. *Deducciones personales*

<p><i>Salud</i></p> <ul style="list-style-type: none">a) Honorarios médicos, dentales y servicios profesionales en materia de psicología y nutrición.*b) Gastos hospitalarios y medicinas incluidas en facturas de hospitales.*c) Honorarios a enfermeros.*d) Análisis y estudios clínicos.*e) Compra o alquiler de aparatos para el restablecimiento o rehabilitación del paciente.*f) Prótesis.*g) Compra de lentes ópticos graduados para corregir efectos visuales.*h) Primas por seguros de gastos médicos, complementarios o independientes de los servicios de salud proporcionados por instituciones públicas de seguridad social.
<p><i>Educación</i></p> <ul style="list-style-type: none">a) Colegiaturas en instituciones educativas privadas con validez oficial de estudios. Por los montos siguientes (límite anual de deducción):*<ul style="list-style-type: none">– Preescolar: 14,200 pesos– Primaria: 12,900 pesos– Secundaria: 19,900 pesos– Profesional técnico: 17,100 pesos– Bachillerato o su equivalente: 24,500 pesosb) Transporte escolar, sólo si es obligatorio.*

26 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA...

<p><i>Gastos funerarios de:</i></p>
<ul style="list-style-type: none">a) Cónyuge o concubino/ab) Padresc) Abuelosd) Hijose) Nietos
<p><i>Vivienda en propiedad</i></p>
<p>Intereses reales devengados y efectivamente pagados por créditos hipotecarios, destinados a casa habitación (hipotecas).</p>
<p><i>Donativos</i></p>
<p>Otorgados a instituciones autorizadas para recibir donativos.</p> <p>Estos donativos:</p> <ul style="list-style-type: none">– No serán onerosos ni remunerativos (que no se otorguen como pagos o a cambio de servicios recibidos).– No deben exceder de 7% de los ingresos acumulables que sirvieron de base para calcular el ISR del año anterior (antes de aplicar las deducciones personales).
<p><i>Planes personales de retiro</i></p>
<p>Aportaciones complementarias de retiro realizadas en la subcuenta de aportaciones voluntarias para el AFORE.</p>
<p><i>Impuestos</i></p>
<p>Pago por impuestos locales por salarios, cuya tasa no exceda 5 por ciento.</p>

* El pago de estos gastos debe efectuarse mediante cheque nominativo del contribuyente, transferencia electrónica de fondos, tarjeta de crédito, de

débito o de servicios. La deducción no procede si el pago fue realizado en efectivo.

El monto total de las deducciones personales (excepto gastos médicos por incapacidad y discapacidad, donativos, aportaciones voluntarias y aportaciones complementarias de retiro, así como estímulos fiscales) no puede exceder de:

- Cinco Unidades de Medida y Actualización anuales (\$147,014.4); o de 15% total de los ingresos.

Fuente: Realización propia con información de la página oficial del Servicio de Administración Tributaria: <https://perma.cc/FG8R-8TPB> (consultada el 24 de octubre de 2018), y de conformidad con el artículo 151 de la LISR.

Al igual que los derechos o principios aquí analizados, el concepto al derecho mínimo existencial en México se introdujo por la interpretación jurisprudencial del impuesto sobre la renta y su gravamen a la indemnización por despido injustificado (bajo la ponencia del ministro José Ramón Cossío Díaz y la participación del secretario Juan Carlos Roa Jacobo).¹⁴

Es así que gracias a criterios jurisprudenciales este ingreso mínimo está resguardado a nivel constitucional. En nuestra concepción, el derecho al mínimo existencial es un derecho humano que se ancla en varios preceptos constitucionales, como son el 1o., 4o., 31 fracción IV y 123, entre otros.¹⁵ Sin embargo, este derecho ha encajado en nuestro sistema tributario en interpretación del artículo 31, fracción IV, de la Constitución.

Tal como adelantamos en la introducción del presente capítulo, la protección jurisprudencial del mínimo vital sí invoca tratados internacionales sobre DDHH con la idea de ampliar el espectro del mencionado derecho, en este sentido, la siguiente tesis en su rubro alude al derecho internacional de los DDHH:

¹⁴ “Derecho al mínimo vital. Constituye un límite frente al legislador en la imposición del tributo”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Primera Sala, Novena Época, t. XXV, mayo de 2007, tesis 1a. XCVIII/2007, p. 792.

¹⁵ “Derecho al mínimo vital en el orden constitucional mexicano”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Primera Sala, Novena Época, t. xxv, mayo de 2007, tesis 1a. XCVII/2007, p. 793.

28 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA...

Mínimo vital. Conforme al derecho constitucional mexicano y al internacional de los derechos humanos, se encuentra dirigido a salvaguardar los derechos fundamentales de las personas físicas y no de las jurídicas. [...] Ahora bien, en el ámbito internacional podemos encontrar algunas normas que incluyen el derecho al mínimo vital, aunque no con esa denominación. Así, la Declaración Universal de los Derechos Humanos reconoce el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado que le asegure, a ella y a su familia, la salud y el bienestar, en especial, la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios (artículo 25, numeral 1); de igual manera, prevé el derecho de los trabajadores a una remuneración equitativa y satisfactoria, que asegure a la persona y a su familia una existencia conforme a la dignidad humana, y que dicha remuneración debe completarse con cualquier otro medio de protección social (artículo 23, numeral 3). En el mismo contexto, el PIDESC contiene normas que en cierta medida recogen elementos de la prerrogativa indicada pues, por una parte, desarrolla el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado para sí y su familia, y a una mejora continua de las condiciones de existencia (artículo 11, numeral 1); además, establece que la remuneración de los trabajadores como *mínimo* debe garantizar condiciones de existencia dignas para ellos y para sus familias [artículo 7, inciso a), subinciso ii)]. [...] Por tanto, conforme al derecho constitucional mexicano y al internacional de los DDHH, el derecho al *mínimo vital* está dirigido a salvaguardar los derechos fundamentales de las personas físicas y no de las jurídicas.¹⁶

En esta misma línea hay otra interesante tesis sobre los alcances e interpretación del derecho al mínimo vital por el juzgador. En dicha tesis, además de realizar una interpretación sistemática de los artículos 1o., 3o., 4o., 13, 25, 27, 31

¹⁶ “Mínimo vital. Conforme al derecho constitucional mexicano y al internacional de los derechos humanos, se encuentra dirigido a salvaguardar los derechos fundamentales de las personas físicas y no de las jurídicas”, Noveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Amparo directo 261/2015. Astro Gas, S. A. de C. V. 13 de agosto de 2015. Unanimidad de votos. Ponente: Edwin Noé García Baeza. Secretario: Daniel Horacio Acevedo Robledo. Tesis publicada el 18 de marzo de 2016 en el *Semanario Judicial de la Federación*.

fracción IV y 123 de la CF, también lo hace a la luz del PIDESC, y del Protocolo Adicional a la CADH en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales “Protocolo de San Salvador”, suscritos por México. Así se indica expresamente que:

[...] forman la base o punto de partida desde la cual el individuo cuenta con las condiciones mínimas para desarrollar un plan de vida autónomo y de participación activa en la vida democrática del Estado (educación, vivienda, salud, salario digno, seguridad social, medio ambiente, etcétera), por lo que se erige como un presupuesto del Estado democrático de derecho, pues si se carece de este mínimo básico, las coordenadas centrales del orden constitucional carecen de sentido. Al respecto, el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de la Organización de las Naciones Unidas, en la Observación General No. 3 de 1990, ha establecido: «la obligación mínima generalmente es determinada al observar las necesidades del grupo más vulnerable que tiene derecho a la protección del derecho en cuestión.». Así, la intersección entre la potestad estatal y el entramado de derechos y libertades fundamentales, en su connotación de interdependientes e indivisibles, fija la determinación de un mínimo de subsistencia digna y autónoma constitucionalmente protegida, que es el universal para sujetos de la misma clase y con expectativas de progresividad en lo concerniente a prestaciones. En este orden de ideas, este parámetro constituye el derecho al mínimo vital, el cual coincide con las competencias, condiciones básicas y prestaciones sociales necesarias para que la persona pueda llevar una vida libre del temor y de las cargas de la miseria o de necesidades insatisfechas que limiten sus libertades, de tal manera que este derecho abarca todas las medidas positivas o negativas necesarias para evitar que la persona se vea inconstitucionalmente reducida en su valor intrínseco como ser humano, por no contar con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna. Aunado a lo anterior, el mínimo vital es un concepto jurídico indeterminado que exige confrontar la realidad con los valores y fines de los derechos sociales, siendo necesario realizar una evaluación de las circunstancias de cada caso concreto, pues a partir de tales elementos, es que su contenido se ve definido, al ser contextualizado con los hechos del caso; por consiguiente, al igual que todos los conceptos jurídicos inde-

30 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA...

terminados, requiere ser interpretado por el juzgador, tomando en consideración los elementos necesarios para su aplicación adecuada a casos particulares, por lo que debe estimarse que el concepto no se reduce a una perspectiva cuantitativa, sino que por el contrario, es cualitativa, toda vez que su contenido va en función de las condiciones particulares de cada persona, de esta manera cada gobernado tiene un mínimo vital diferente; esto es, el análisis de este derecho implica determinar, de manera casuística, en qué medida se vulnera por carecer de recursos materiales bajo las condiciones propias del caso.¹⁷

Por otro lado, en la práctica en muchas ocasiones esta aptitud real para el pago de contribuciones no está bien diseñada en los impuestos. Tal es el caso en México de la iniciativa de reforma a la LISR relativa al impuesto sobre herencias, legados y donaciones; esta iniciativa pretende que el contribuyente pague provisionalmente el ISR dentro de los quince días siguientes a haber recibido ingresos por dichos conceptos, pero con tal recepción no se manifestaría una capacidad económica real para realizar el referido pago en la época señalada. En cambio, en el derecho comparado se observa que en Chile el pago se realiza dos años después de haber obtenido el ingreso por legado o herencia. Con este ejemplo se advierte la complejidad de configurar la capacidad contributiva en el hecho imponible del tributo, pues debe reflejar un movimiento de riqueza efectiva, y la relación de ésta con el objeto material del tributo y los elementos cuantitativos de la obligación tributaria.

Por otro lado, siguiendo la influencia de la doctrina extranjera, la jurisprudencia mexicana ha reconocido que no es la misma medición de capacidad contributiva la que se sanciona en impuestos (directos e indirectos), derechos, contribuciones de mejoras y aportaciones de seguridad social. Hay diferencias de grado en virtud de la diversa configuración del hecho imponible de las mencionadas categorías tributarias.

¹⁷ Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Amparo directo 667/2012. Mónica Toscano Soriano. 31 de octubre de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretaria: Mayra Susana Martínez López.

Capacidad contributiva, propiedad privada y tributación

Por su consagración y tutela constitucional, el Pleno de la SCJN considera la propiedad privada como un derecho fundamental.¹⁸ A su vez, la CIDH ha sostenido firmemente que el artículo 21.1 del Pacto de San José, que garantiza el uso y goce de los “bienes” de las personas, se refiere genéricamente a “todo derecho que pueda formar parte del *patrimonio* de una persona”.¹⁹ Esta última concepción amplia corresponde a una “*noción constitucional moderna de la “propiedad”* —que hoy de ninguna manera es novedosa— mucho más extensa que la civil, pues de modo indeterminado cubre todas “las posibilidades de utilización de un bien”, a las cuales por ende también favorece con una tutela de rango fundamental.²⁰

Todo tributo o contribución interviene en el goce y ejercicio del derecho fundamental de propiedad —concebido según la acepción anterior— en lo que respecta al dinero sobre el que recae, por la simple razón de que “si uno no tuviera que pagar impuestos, tendría más propiedad que disfrutar”.²¹ En este sentido, un impuesto puede considerarse una suerte de “*expropiación*” en tanto consiste al menos en una “interferencia por parte del Estado en el uso de [la] propiedad o en el

¹⁸ “Propiedad privada. El derecho relativo está limitado por su función social”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, t. I, tesis 957, p. 2249.

¹⁹ *Ivcher Bronstein vs. Perú*, fondo, 6 de febrero de 2001, párrs. 120 y 122. Véase también *Comunidad Campesina de Santa Bárbara vs. Perú*, excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas, 1o. de septiembre de 2015, párr. 199. En general, véase Alejandra Gonza, “Artículo 21. Derecho a la propiedad privada”, en Christian Steiner y Patricia Uribe (coords.), *Convención Americana sobre Derechos Humanos comentada*, SCJN-Fundación Konrad Adenauer, México, 2014, pp. 507-509 (versión electrónica de la edición boliviana de esta obra en <http://bit.ly/1ChG7bY>).

²⁰ Stefano Rodotà, *El terrible derecho. Estudios sobre la propiedad privada*, trad. de Luis Díez-Picazo, Civitas, Madrid, 1986, pp. 373-375 (citando la sentencia 5/1980, de 30 de mayo, de la Corte Constitucional italiana).

²¹ Philip Baker, “Taxation and Human Rights”, *GITC Review*, Gray’s Inn Tax Chambers, Londres, vol. I, núm. 1, noviembre de 2001, <https://perma.cc/TTD3-N4U9>, pp. 1 y 7. Citando esta fuente para reiterar sus ideas: Manuel Hallivis, “Control difuso de constitucionalidad y convencionalidad en materia tributaria”, *El Mundo del Abogado*, México, año 15, núm. 156, abril de 2012, pp. 8-9.

32 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA...

goce de [sus] beneficios aun cuando la propiedad no sea incautada ni se afecte su título jurídico”.²² La conducta a que obliga la relación jurídico-tributaria es “enterar”, o sea pagar, cierto importe en dinero por concepto de una contribución en un tiempo determinado; la obligación fiscal vincula al contribuyente a entregar al Estado una cantidad líquida de dinero que forma parte de su peculio o de su patrimonio, y a sufrir la correlativa prohibición de disponer libremente de ese importe para otros propósitos, pero sin que el Estado —al menos en principio— se haga de él de modo absolutamente unilateral.²³ En esta reducción de las posibilidades de utilizar su dinero consiste la reducción patrimonial que impone al contribuyente la obligación tributaria.

La misma SCJN ha reconocido esta calidad “expropiatoria” de la obligación tributaria señalando que “la exacción fiscal, por su propia naturaleza, significa una *reducción del patrimonio* de las personas y de su libertad general de acción”.²⁴ Esta visión es congruente con la referida noción constitucional de “propiedad”; y particularmente también con la jurisprudencia interamericana para la cual el análisis de la posible violación al derecho de propiedad “no debe limitarse a examinar únicamente si se produjo una desposesión o una expropiación formal, sino que debe además comprobar, *más allá de la apariencia*, cuál fue la situación real detrás de la situación denunciada”,²⁵ con lo que dicho tribunal internacional reconoce la posibilidad de expropiaciones indirectas y de los llamados “actos equivalentes a expropiación”, y la necesidad de un estudio detenido para establecerlos.

“[E]l tributo toma parte del patrimonio o riqueza del con-

²² Véase Catherine Yannaca-Small, “*Indirect Expropriation*” and the “*Right to Regulate*” in *International Investment Law*, OCDE, París, documento de trabajo, 2004, <https://perma.cc/SV2A-R935>, pp. 3 y 4; y Stefano Rodota, *op. cit.*, pp. 376 y 377.

²³ Véase Gabriela Ríos Granados, *Derecho tributario. Parte general*, Porrúa-UNAM, México, 2014, pp. 9-11.

²⁴ “Obligaciones tributarias. Obedecen a un deber de solidaridad”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Primera Sala, t. I, tesis 676, p. 1839 (cursivas añadidas).

²⁵ CoIDH, *Granier y otros (Radio Caracas Televisión) vs. Venezuela*, excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas, 22 de junio de 2015, párr. 336 (cursivas añadidas).

tribuyente, [y por eso] su cuantía debe mantenerse dentro de límites razonables”.²⁶ *Los derechos humanos de la capacidad contributiva y la igualdad tributaria son garantías del derecho humano de propiedad*, en tanto impiden al Estado apropiarse del patrimonio del contribuyente de un modo arbitrario o irrestricto que lo prive de “vigencia real”.²⁷

Esta expresión, además de establecer con nitidez los vínculos entre los principios materiales de justicia tributaria y el derecho de propiedad, aclara en gran y necesaria medida la terminología constitucional y ayuda a comprender los distintos conceptos de nuestra Constitución afines a los DDHH. En la actualidad hay que entender a la capacidad contributiva y a la igualdad tributaria con referencia a un derecho de propiedad en la acepción extensiva de su mencionada “noción constitucional” e internacional modernas.

Como punto de partida, el Estado mexicano debe garantizar a *plenitud*²⁸ todos los DDHH —la propiedad entre ellos—, y el principio *pro persona* que ya consagra nuestra Constitución lo obliga a garantizarlo “en los más amplios términos”.²⁹ Con este trasfondo derivado de la mencionada reforma constitucional del 10 de junio de 2011, como a cualquier otro derecho humano, se debe dar al de propiedad —y a sus garantías tributarias— *robusta primacía* frente a sus posibles afectaciones

²⁶ Alfredo Silverio Gusman, *Análisis de derecho constitucional económico*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2011, p. 161.

²⁷ Cfr. “Derechos humanos. Naturaleza del concepto ‘garantías de protección’, incorporado al artículo 1o. de la Constitución federal, vigente desde el 11 de junio de 2011” y “Expropiación. La causa de utilidad pública y la indemnización relativa son garantías de protección del derecho de propiedad (interpretación de los artículos 27, párrafo segundo de la Constitución federal y 21.2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos)”, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Primera Sala, Décima Época, lib. 9, agosto de 2014, t. I, tesis 1ª CCLXXXVI/2014 (10a.) y 1ª CCLXXXVIII/2014 (10ª) respectivamente, p. 529.

²⁸ Artículo 1o. de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

²⁹ Cfr. “Igualdad. Casos en los que el juez constitucional debe hacer un escrutinio estricto de las clasificaciones legislativas (interpretación del artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos)”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Primera Sala, t. 1, tesis 10, p. 827.

34 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA...

y una *interpretación amplia* en cuanto a su extensión,³⁰ aun frente a la potestad tributaria del legislador.

Nuestra Constitución impone entonces al Estado una vigorosa obligación de proteger los DDHH, que obviamente también debe desplegarse en favor del derecho de propiedad y de las garantías materiales de justicia fiscal, mediante una *actitud protectora* que el Estado debe tener hacia estos DDHH al normar, administrar o enjuiciar las relaciones tributarias, tal como puede desprenderse de los párrafos segundo y tercero del artículo 1o. de la ley fundamental mexicana.³¹ En virtud de este paradigma constitucional, ya no es posible que el legislador tributario [y el juez constitucional] se conforme[n] con verificar que los tributos cumplan con un respeto mínimo a los llamados “principios de justicia tributaria”. Podríamos decir que hemos dado un salto sustancial que va desde el mínimo de protección de estos principios hasta *la más amplia garantía* en favor de los ciudadanos.³²

³⁰ Véase Matthias Klatt y Moritz Meister, *La proporcionalidad como principio constitucional universal*, trad. de Rubén Sánchez Gil, UNAM-Senado de la República-UADY, México, 2017, pp. 14-15, 18 y 47-53 (versión electrónica de la reimpresión de esta obra en <http://bit.ly/2jTn5pt>). Ejemplo contrario a la “amplia” interpretación postulada aquí sería considerar que la obligación de entregar declaraciones informativas a la autoridad fiscal no es un “acto de molestia” a efectos del artículo 16 constitucional, “porque no restringe provisional ni precautoriamente derecho alguno de los contribuyentes”, cuando en realidad —o desde una interpretación amplia— sí lo hace ya que afecta la libertad general de acción del obligado quien no puede optar entre suministrar o no dicha información; *cf.* “Declaraciones informativas de partes relacionadas. El artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1o. de enero de 2016, prevé una obligación de naturaleza formal, que no constituye un acto de molestia ni entraña el ejercicio de facultades de comprobación”, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Segunda Sala, lib. 42, mayo de 2017, t. I, tesis 2a./J. 48/2017 (10a.), p. 586, y “Obligaciones fiscales. El combate a conductas tendentes a su evasión, fraudes o actos ilícitos es constitucionalmente válido”, Primera Sala, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. xxiv, agosto de 2006, tesis 1ª CXVIII/2006, p. 263.

³¹ Gabriela Ríos Granados, “Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31, fracción IV, constitucional, y de las convenciones internacionales sobre derechos humanos”, en Gabriela Ríos Granados (coord.), *Derechos humanos de los contribuyentes*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2014, pp. 58-59 (versión electrónica en <http://bit.ly/2EeGaND>).

³² César Augusto Domínguez Crespo, “El impuesto al valor agregado y los derechos humanos: principio de capacidad económica como derecho y ga-

Tomar en serio los DDHH implica que el intenso deber de garantizarlos al que está vinculado el Estado mexicano también debe desplegarse en favor del derecho de propiedad y su fuerza normativa, y no solamente de aquellos derechos cuya protección se refuerza porque son emblemáticos. Además, que esa protección se despliegue muy especialmente en el ámbito tributario, es uno de los más susceptibles de afectar a las gobernados.

IGUALDAD TRIBUTARIA

Hay una estrecha relación entre la capacidad contributiva y la igualdad tributaria. Así lo indica el que la primera sea la base para medir la segunda. En este sentido, la doctrina mexicana ha indicado que

en la medida que se garanticen los postulados del principio de capacidad contributiva se garantiza la igualdad de trato en la distribución de las cargas tributarias. Ello implica un participar equitativo de los contribuyentes en el concurso de los gastos públicos.³³

En otras palabras, el mandato constitucional se refiere a la igualdad como la vía para distribuir las cargas tributarias con apego a la aptitud económica efectiva del contribuyente. En otro trabajo, junto con García Bueno se ha manifestado que:

el legislador cumple con este principio al evaluar la situación personal y familiar del contribuyente, y discrimina en beneficio de quienes por sus circunstancias están imposibilitados para cumplir con la obligación tributaria en la misma medida. Los ingresos de uno u otro contribuyente podrán ser similares o

rantía”, en Juan Manuel Ortega Maldonado (coord.), *Justicia tributaria y derechos humanos*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2016, p. 119 (cursivas añadidas; versión electrónica en <http://bit.ly/2dOr7hj>).

³³ Marco García Bueno, “Principios tributarios constitucionalizados. El principio de capacidad contributiva”, en Miguel Alvarado Esquivel (coord.), *Manual de derecho tributario*, Porrúa, México, 2008, p. 25.

36 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA...

idénticos en su cuantía, pero si las condiciones personales o familiares los distinguen, el tributo también debe distinguir. De tal suerte, que el vínculo entre la capacidad contributiva y la igualdad tributaria es difícil de romper.³⁴

Así, en nuestra doctrina tributaria la igualdad tributaria exige un trato similar a los iguales y diferente a los desiguales. A través de la igualdad se justifican tratamientos diferenciados entre dos o más contribuyentes, siempre y cuando sus condiciones personales y familiares exijan un trato diferente (elemento cualitativo). De esta suerte, respecto del elemento cualitativo de la riqueza juega un papel importante la base de gravamen, pues permitirá dar un trato diferente a los aspectos de contenido cuantitativo, es decir, el hecho de que la situación económica de dos o más contribuyentes sea similar; desde el ámbito cuantitativo, no implica que su tratamiento impositivo sea idéntico, pues el elemento cualitativo determinará su tratamiento.³⁵

La jurisprudencia mexicana ha marcado las pautas de la igualdad tributaria. En el año 2000, la SCJN reconoció que el legislador no sólo está facultado, sino que tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes; esto es, que se sustente con base en objetivos que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría,

³⁴ Marco García Bueno y Gabriela Ríos Granados, “Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: la capacidad contributiva, igualdad y la proporcionalidad tributaria”, en Eduardo Ferrer Mac-Gregor y Arturo Zaldívar Lelo de Larrea (coords.), *La ciencia del derecho procesal constitucional. Estudios en homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho*, UNAM-Marcial Pons, México, 2008, p. 457.

³⁵ El caso citado *supra*, nota 27, muestra lo anterior. En dicha ocasión, el Tribunal Constitucional Federal alemán consideró la vulneración a la igualdad, debida al gravamen a personas con diferente capacidad contributiva según estén o no obligadas a pagar alimentos —que calificó de “una situación especial, que menoscaba la capacidad contributiva”—, mostrando la íntima relación entre ambos aspectos de la justicia fiscal (así concebidos por dicho tribunal). *Cfr.* BVerfGE 66, 214 (222-224).

y que puedan responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.³⁶

Así, el órgano jurisdiccional dirige su atención al legislador en los posibles tratos diferenciados entre situaciones similares. En este sentido, indica que este derecho se refiere a que el legislador no dé un trato diferenciado a dos situaciones de hecho o presupuesto de hecho que por su similitud esencial debieron haberse regulado de la misma manera o con las mismas consecuencias jurídicas. En todo caso, este trato diferenciado siempre debe obedecer a finalidades avaladas por la Constitución, entre las que cabe mencionar las que derivan de la aplicación de fines extrafiscales que el legislador confeccione como deducciones, exenciones o aminoraciones o reducciones en la tasa, para modificar o incentivar el comportamiento del contribuyente, o al contrario, imponiéndoles sobretasas o creando contribuciones con fines redistributivos.³⁷

El órgano jurisdiccional tiene larga data en realizar el juicio de ponderación o control de proporcionalidad para averiguar si un trato diferenciado en la legislación es idóneo, necesario y proporcional con el fin que persigue. En este sentido encontramos la fundamental jurisprudencia que prescribe lo siguiente:

El principio de igualdad debe entenderse como la exigencia constitucional de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, de ahí que en algunas ocasiones hacer distinciones estará vedado, mientras que en otras estará permitido o, incluso constitucionalmente exigido. Así cuando la SCJN conoce de un caso en el cual la ley distingue entre dos o varios hechos, sucesos, personas o colectivos, debe analizar si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una discriminación constitucionalmente vedada.

³⁶ “Impuestos. Principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, constitucional”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Pleno, t. I, tesis 638, p. 1783.

³⁷ Véase “Valor agregado. Los artículos 2o.-A, fracción I, inciso I) y 9o., fracción III, de la ley del impuesto relativo, vigente en 2003, al dar un trato diferenciado a los editores de revistas, libros y periódicos que enajenan dichos bienes, violan el principio de equidad tributaria”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Pleno, Novena Época, t. xx, marzo de 2005, tesis P. VII/2005, p. 9.

38 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA...

Para ello es necesario determinar, en primer lugar, si la distinción legislativa obedece a una finalidad objetiva y constitucionalmente válida: el legislador no puede introducir tratos desiguales de manera arbitraria, sino que debe hacerlo con el fin de avanzar en la consecución de objetivos admisibles dentro de los límites marcados por las previsiones constitucionales, o expresamente incluidos en ellas. En segundo lugar, es necesario examinar la racionalidad o adecuación de una distinción constituya un medio apto 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. En tercer lugar, debe cumplirse con el requisito de la proporcionalidad: el legislador no puede tratar de alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional, de manera que el juzgado debe determinar si la distinción legislativa se encuentra dentro del abanico de tratamientos que pueden considerarse proporcionales, habida cuenta de la situación de hecho, la finalidad de la ley y los bienes y derechos constitucionales afectados por ella; la persecución de un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida de otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos.³⁸

En otro lugar se indicó que “en la tradición jurisdiccional el estudio del trato diferenciado en una ley tributaria se realizaba con base en el artículo 31 fracción IV de la CF, sin embargo, a partir de la Novena Época se introdujo un nuevo elemento para analizar la igualdad en la ley, y en el foro se conoció como “la doctrina del escrutinio no estricto”, cuyas características son:³⁹ 1) El escrutinio no estricto se refiere al examen no riguroso del órgano jurisdiccional sobre la igualdad que no derive directamente del artículo 1o. de la CF, lo que significa, que el órgano jurisdiccional hará un estudio profundo sobre las razones que tuvo el legislador para establecer un

³⁸ “Igualdad. Criterios para determinar si el legislador respeta ese principio constitucional”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Primera Sala, t. I, tesis 11, p. 829.

³⁹ Gabriela Ríos Granados, “Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31 fracción IV constitucional y de las convenciones internacionales sobre derechos humanos”, *op. cit.*, pp. 77-80.

trato diferenciado siempre y cuando se refiera a toda “discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y que tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y las libertades de las personas”. 2) Lo anterior deriva, de acuerdo con la interpretación jurisprudencial, de que existe una relevante protección o tutela a no ser discriminado conforme al listado enunciado en el artículo 1º de la CF.⁴⁰ 3) Bajo esta tesitura el juzgador exigirá al legislador argumentaciones fuertes y precisas en las que motive su decisión de establecer un trato discriminatorio que vulnere el artículo 1º de la CF. 4) De tal suerte que en criterios jurisprudenciales se ha establecido que existen diversos niveles de escrutinio o examen, desde la débil hasta la fuerte con el propósito de no limitar la libertad del legislador en su quehacer normativo.⁴¹ 5) De lo anterior, se infiere que la igualdad tributaria no merecerá un escrutinio estricto dado que no deriva del artículo 1º de la CF.⁴² 6) Así se emplea la “motivación reforzada” por el órgano jurisdiccional para indicar que cuando el legislador altera DDHH o bienes considerados relevantes por la Constitución, deberá razonar si los fines que persigue con la medida empleada están de acuerdo con la Constitución.⁴³ 7) Esta doctrina jurisprudencial ha destacado que el juzgador podrá analizar si el trato desigual vulnera derechos fundamentales o existen categorías sospechosas para discernir si aplica el escrutinio intenso.⁴⁴

⁴⁰ *Idem.*

⁴¹ “Principio de igualdad. Interpretación de la constitución a efectos de determinar la intensidad del escrutinio”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Primera Sala, Novena Época, t. xxxii, septiembre de 2010, tesis 1ª CII/2010, p. 185.

⁴² “Análisis constitucional. Su intensidad a la luz de los principios democrático y de división de poderes”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Primera Sala, t. ii, tesis 319, p. 3992.

⁴³ “Motivación legislativa. Clases, concepto y características”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Pleno, t. i, tesis 95, p. 517.

⁴⁴ “Principio de igualdad. Interpretación constitucional para determinar si en un caso procede aplicar escrutinio intenso por estar involucrados derechos fundamentales”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Primera Sala, Novena Época, t. xxxii, septiembre de 2010, tesis 1a. CIII/2010, p. 184; y “Principio de igualdad. Interpretación constitucional para determinar si en

RESERVA DE LEY TRIBUTARIA

La doctrina lo ha considerado como el principio formal de la justicia tributaria, y también es de cuño europeo, que se debe distinguir del principio de legalidad administrativa (sancionado en nuestra CF en los artículos 14 y 16), dado que el primero se refiere al ámbito normativo y el segundo al ámbito aplicativo, es decir, el primero va dirigido al legislador, mientras que el segundo al ejecutor de la ley. En términos llanos se refiere a que las contribuciones deben estar establecidas por ley. Es un principio que tiene larga raigambre, pues se vincula al principio de la autoimposición de los súbditos o en los Estados más modernos de los representantes de los contribuyentes. Los antecedentes del principio de la autoimposición se remontan a la Carta Magna inglesa (1215). Y el principio de reserva de ley se estableció en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano (1789).⁴⁵

Hemos indicado que en México se identificó la legalidad tributaria (artículo 31, fracción iv, de la Constitución) con el principio de reserva de ley nacido en el derecho administrativo alemán. Pero ¿qué significa reserva de ley? Otto Mayer la describió como la norma de la normación, y esta regla constitucional se refiere a la exclusión del Ejecutivo de regular ciertas materias.⁴⁶ En el tema tributario significa que las contribuciones serán creadas y establecidas en una ley formal y material. La ley formal es aquella que emana del proceso legislativo de acuerdo con los artículos 72 y 73 de la CF, y la ley material denota las siguientes características: general, abstracta e impersonal. La generalidad debe preverse en la hipótesis normativa evitando regular situaciones singulares, es decir, que cualquier persona actualice el supuesto normativo; lo abstracto se refiere a conductas o acciones determinadas ge-

un caso procede aplicar escrutinio intenso por estar involucradas categorías sospechosas”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Primera Sala, Novena Época, t. xxxii, septiembre de 2010, tesis 1a. CIV/2010, p. 183.

⁴⁵ Sitlaly Torruco Salcedo, “Los principios constitucionales tributarios”, en Miguel de Jesús Alvarado (coord.), *Manual de derecho tributario*, Porrúa, México, 2008, pp. 18 y ss.

⁴⁶ Otto Mayer, *Derecho administrativo alemán*, t. 1, parte general, trad. De H. H. Heredia y Ernesto Krotoschin, Depalma, Buenos Aires, 1949, p. 98.

néricamente, es decir, que se determinan objetivamente; e impersonal significa que no aplica a nadie en particular. Por ejemplo, los reglamentos o los decretos son leyes en el plano material pero no formal.

Expresado en otras palabras, la reserva de ley

constituye la máxima expresión del principio de legalidad en sentido estricto, en cuanto prescribe una regla superior en el plano constitucional que consiste en que determinadas materias sólo pueden ser reguladas por leyes del Congreso (v. gr., creación de tributos).⁴⁷

En otro lugar se ha indicado que:

la reserva de ley funge como garante de la seguridad jurídica, la propiedad, la libertad de los particulares, la igualdad ante la ley y el juicio de razonabilidad en la ley, [...] lo que significa que la ley custodia los derechos fundamentales sustantivos.⁴⁸

En la doctrina del derecho comparado se diferenció entre reserva de ley relativa y reserva de ley absoluta. La primera, se entendió que la materia sujeta a la reserva de ley debe estar regulada de forma absoluta por la ley; en el caso tributario, se debe entender que tanto los aspectos adjetivos como sustantivos deben estar reservados a una ley, en tanto que la segunda permite la injerencia de otras normas que no tengan rango legal, es decir, solamente los elementos esenciales de las contribuciones deben estar reservados a una ley formal y material. Lo que significa que el principio de reserva de ley debe regir el actuar del legislador en el momento de determinar el hecho imponible, su elemento temporal y espacial, así como los elementos cualitativos y cuantitativos del mismo.

Y ¿cómo lo ha comprendido la jurisprudencia mexicana? En México se confundieron estos términos y la Suprema Corte comprendió que con la reserva absoluta “la materia reser-

⁴⁷ Juan Carlos Cassagne, *El principio de legalidad y el control judicial de la discrecionalidad administrativa*, Marcial Pons, Madrid, 2009, p. 120.

⁴⁸ Gabriela Ríos Granados, “El derecho como categoría tributaria y su sujeción al principio de reserva de ley”, *Decisiones relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*, núm. 38, SCJN, México, 2009, p. 87.

42 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA...

vada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes”, mientras que en el supuesto de la reserva relativa de la ley, ésta “puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina reservada podrá ser posteriormente establecida por una fuente secundaria”. Y finalmente, el alto tribunal consideró que “en materia tributaria la reserva [de ley] es de carácter relativ[o]”.⁴⁹

En nuestra consideración el sujeto pasivo, el sujeto pasivo, el objeto material del tributo, el hecho imponible, la base imponible, la tasa o alícuota y la época de pago, deben sujetarse a la reserva de ley relativa, como ha señalado una consolidada jurisprudencia del Pleno de la SCJN.⁵⁰ En este punto también sostenemos que los beneficios fiscales, traducidos en exenciones, aminoraciones, reducciones, deducciones, subsidios deben estar sancionados en una ley formal y material.

No obstante las anteriores tesis, el órgano jurisdiccional fue modulando su postura con el devenir del tiempo y las necesidades de regulación en diversas materias. Así, este tema que tampoco ha sido pacífico en la doctrina de otros tribunales constitucionales, en términos generales entiende a la reserva de ley atenuada en dos sentidos:

- A) Que una ley se sancionen todos los elementos esenciales del tributo, dejando al Ejecutivo desarrollar los elementos restantes, o
- B) La exigencia de la ley para sentar las bases de los elementos fundamentales que permitan individualizar al tributo, de tal manera que se deje al Ejecutivo la integración de estos elementos.⁵¹

Sobre este último punto algún autor ha indicado que la calidad subjetiva y el hecho imponible sólo son indispensables

⁴⁹ “Legalidad tributaria. Alcance del principio de reserva de ley”, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. vi, noviembre de 1997, tesis P. CXLVIII/97, p. 78.

⁵⁰ “Impuestos, elementos esenciales de los. Deben estar consignados expresamente en la ley”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, t. i, tesis 633, p. 1778.

⁵¹ Eusebio González García, “El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978”, en Andrea Amatucci *et al.*, *Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1980, pp. 66 y ss.

para individualizar al tributo. González García hace notar que esta riqueza de posturas deriva de cómo se encuentra sancionado el principio de reserva de ley a nivel constitucional, pues existe una clara diferencia entre con arreglo a la ley, mediante la ley y en virtud de la ley.⁵²

Acerca del elemento subjetivo (sujeto activo y pasivo) en nuestra jurisprudencia no hay duda de que debe estar reservado a la ley.⁵³ Sin embargo, retomando algunas partes de la doctrina del derecho comparado, se crearon las “cláusulas habilitantes” que permiten al Ejecutivo tener injerencia en los elementos cuantitativos de la contribución. Y este fenómeno se viene observando cada vez más en las diversas contribuciones, impuestos y derechos, así como en otros ámbitos del derecho administrativo. En este sentido, encontramos el criterio de la Segunda Sala de la SCJN que indica:

...la circunstancia de que la determinación o cálculo preciso de alguno de los elementos que repercuten en el monto al que ascenderá una contribución corresponda realizarlo a una autoridad administrativa, no conlleva, por sí misma, una transgresión al principio constitucional de referencia, pues para cumplir con éste, en tal hipótesis, bastará que en las disposiciones formal y materialmente legislativas aplicables se prevea el procedimiento o mecanismo que aquélla debe seguir, con tal precisión que atendiendo al fenómeno que se pretende cuantificar, se impida su actuación arbitraria y se genere certidumbre al gobernado sobre los factores que inciden en sus cargas tributarias.⁵⁴

⁵² *Idem.*

⁵³ “Agua potable y alcantarillado del estado de Quintana Roo. El artículo 9o. del decreto 31, publicado el veintinueve de enero de mil novecientos ochenta y ocho, que faculta a la comisión correspondiente para celebrar convenios en los que se dé un trato especial a unos contribuyentes y para crear discrecionalmente nuevas categorías, es violatorio del principio de legalidad tributaria”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Segunda Sala, novena época, t. XII, agosto de 2000, tesis 2ª LXXXII/2000, p. 359.

⁵⁴ “Legalidad tributaria. La circunstancia de que el cálculo de algún elemento de las contribuciones corresponda realizarlo a una autoridad administrativa no conlleva, necesariamente, una transgresión a esa garantía constitucional”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Segunda Sala, t. I, tesis 667, p. 1826.

44 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA...

De esta circunstancia ya se había advertido en trabajos anteriores, y consideramos que:

podemos dividir el estado de la cuestión en dos etapas: la primera, como maximalista o absolutista de la reserva de ley de los elementos esenciales del tributo; y la segunda, minimalista que permite que los elementos cuantitativos de la obligación tributaria sean sancionados bajo el poder reglamentario general. No obstante, en este último punto se debe aclarar que no se ha dejado del todo al desamparo de la ley los elementos cuantitativos, pues por un lado, la Suprema Corte ha indicado que es violatorio del artículo 31 fracción IV, la determinación de alguno de los elementos cuantitativos por parte de la administración pública, tal como se puede observar del texto de la siguiente tesis jurisprudencial: [...].⁵⁵

Respecto a la reserva de ley tributaria y su relativización por parte del legislador al permitir que el Ejecutivo emita decretos o reglas administrativas de carácter general, sobre el primer caso, sostenemos que ha existido un uso y abuso indiscriminado de los decretos presidenciales para legislar en materia tributaria, como fue el caso de la creación de la deducción de las colegiaturas de educación media y superior mediante decreto y que posteriormente se incorporó a la LISR. Sobre el segundo, el uso de las reglas de carácter general o lineamientos que emite ya sea la SHCP o el SAT, ha generado una multiplicidad de normas de rango inferior a la ley que en muchas ocasiones superan el contenido de la misma, como el caso de la regulación de los ingresos tributarios por hidrocarburos. Así, las reglas administrativas de carácter general, al igual que los decretos, son normas de origen ejecutivo, como también lo son las circulares y los reglamentos; toda esta normativa tiene como común denominador que su creador es el Poder Ejecutivo y que, a su vez, es su ejecutor.

⁵⁵ Gabriela Ríos Granados, “El derecho como categoría tributaria y su sujeción al principio de reserva de ley”, *op. cit.*, p. 101.

DESTINO DEL GASTO PÚBLICO

Este principio se ha desarrollado en la doctrina en razón del control constitucional del gasto público a través de los jueces, recordemos que en México a diferencia de otros países el presupuesto público no comprende a los ingresos y los egresos del Estado, sino a los egresos y se publica mediante un decreto que se conoce como el Decreto de Egresos de la Federación, y se le dio esta nomenclatura dado que sólo es votado por la Cámara de Diputados (artículo 74, fracción IV, de la CF). Al estar sancionado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, el destino del gasto público es la garantía constitucional al ciudadano de que el pago de sus contribuciones se destina a fines colectivos y no a otros privados, pero el problema continúa siendo cómo vigilar la constitucionalidad del gasto público.

En materia jurisprudencial, el gasto público se ha vinculado al tema de los impuestos con un fin específico, como el redistributivo, o bien con los que tienen una marcada tendencia extrafiscal. En este sentido, es criterio unánime que en México es constitucional la utilización de impuestos a un fin determinado tal como se cita textualmente:

El señalamiento de que con los impuestos deban cubrirse los gastos públicos, no constituye una prohibición para que los tributos se destinen desde su origen, por disposición de las legislaturas, a cubrir un gasto en especial, siempre que éste sea en beneficio de la colectividad. Si alguna prohibición contiene el precepto, no es otra que la que los impuestos se destinen a fines diferentes a los del gasto público.⁵⁶

Los tributos con finalidad extrafiscal, como la de (des)incentivar comportamientos de los contribuyentes, están plenamente reconocidos por la jurisprudencia. Son múltiples los precedentes referentes a dichas finalidades diferentes a la re-

⁵⁶ “Impuestos, gasto público especial a que se destinen los. No hay violación al artículo 31 constitucional, fracción IV”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Pleno, t. I, tesis 635, p. 1780.

caudación para el gasto público,⁵⁷ o bien que se destine a un gasto especial, como el que se refiere a los gastos del IMSS.⁵⁸

Como hemos comentado a lo largo de este capítulo, la tarea de la jurisprudencia mexicana ha sido muy valiosa para incorporar principios y derechos constitucionales que no están en nuestra Constitución, y en el caso del gasto público no ha sido la excepción, pues se introdujo el “deber de solidaridad de las obligaciones tributarias”, según se transcribe a continuación:

El sistema tributario tiene como objetivo recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que aquél resulte justo —equitativo y proporcional, conforme al artículo 31, fracción IV, de la CPEUM—, con el propósito de procurar el crecimiento económico y la más justa distribución de la riqueza, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por la carta magna. Lo anterior, en virtud de que la obligación de contribuir —elevada a rango constitucional— tiene una trascendencia mayúscula, pues *no se trata de una simple imposición soberana derivada de la potestad del Estado, sino que posee una vinculación social, una aspiración más alta, relacionada con los fines perseguidos por la propia Constitución*, como los que se desprenden de la interpretación conjunta de los artículos 3o. y 25 del texto fundamental, consistentes en la promoción del desarrollo social —dando incluso una dimensión sustantiva al concepto de democracia, acorde a estos fines, encauzándola hacia el mejoramiento económico y social de la población— y en la consecución de un orden en el que el ingreso y la riqueza se distribuyan de una manera más justa, para lo cual participarán con responsabilidad social los sectores público, social y privado. En este contexto, debe destacarse que, entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 constitucional, se encuentra la obligación

⁵⁷ Por todos véase “Contribuciones. Fines extrafiscales”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Pleno, t. I, tesis 535, p. 1629.

⁵⁸ “Seguro Social, Ley del. Aunque los capitales constitutivos tienen el carácter de contribuciones diversas a los impuestos, derechos y contribuciones de mejoras, deben cumplir con los requisitos de equidad y proporcionalidad, de acuerdo con su naturaleza específica”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Pleno, t. I, tesis 793, p. 2001.

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA... 47

de contribuir prevista en el artículo 31, fracción IV, constitucional, tomando en cuenta que la exacción fiscal, por su propia naturaleza, significa una reducción del patrimonio de las personas y de su libertad general de acción. De manera que la propiedad tiene una función social que conlleva responsabilidades, entre las cuales destaca el deber social de contribuir al gasto público, a fin de que se satisfagan las *necesidades colectivas o los objetivos inherentes a la utilidad pública o a un interés social*, por lo que la obligación de contribuir es un deber de solidaridad con los menos favorecidos.⁵⁹

Este deber de solidaridad se construyó en el derecho italiano, sin embargo, la recepción de este deber se debió al derecho colombiano que consagra en su Constitución la solidaridad en su artículo 1°. Entonces, se está construyendo poco a poco un corpus jurisdiccional sobre el gasto público vinculándolo a principios de otras Constituciones y a interpretación de tratados internacionales en materia de DDHH.

PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y JUSTICIA FISCAL

Hay que distinguir el principio de proporcionalidad nacido en el derecho alemán de la proporcionalidad tributaria expresamente consagrada en el artículo 31 fracción IV de la CF. En este apartado nos referiremos al primero.

La obligación tributaria incide en el ámbito *prima facie* tutelado por el derecho humano de propiedad. Como todos los derechos de esta índole, su goce puede ser restringido siempre que haya razones suficientes para ello. El principio de proporcionalidad permite calificar tales razones.

El principio de proporcionalidad *lato sensu* impone que la restricción de un derecho humano —y por ende la del derecho de propiedad— siempre persiga una finalidad legítima, y que lo haga de modo 1) *idóneo*, 2) *necesario*, y 3) *ponderado* o *proporcional en sentido estricto*. Para legitimar la afectación a un derecho humano, nunca basta el solo hecho de que ella persiga —o diga hacerlo— una finalidad constitucionalmente

⁵⁹ *Supra*, nota 42 (cursivas añadidas).

48 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA...

válida.⁶⁰ Observar el principio de proporcionalidad es una garantía de la razonabilidad de las afectaciones que puede sufrir un derecho humano; enjuiciar sus distintos aspectos establece parámetros que la autoridad debe cumplir para menoscabar válidamente los alcances de un derecho consagrado con la máxima jerarquía normativa.

Puesto que el principio de proporcionalidad es el baremo de toda afectación a los alcances de un derecho humano, el legislador debe ineludiblemente efectuar un examen de proporcionalidad en sentido amplio al establecer la manera en que una relación jurídico-tributaria repercutirá sobre el derecho humano de propiedad, con el fin de no restringirlo de modo exorbitante o arbitrario.⁶¹

La capacidad contributiva y la igualdad tributaria se hallan estrechamente vinculadas con el principio de proporcionalidad entendido como el deber de menoscabar un derecho humano —como el de propiedad— en una medida *estrictamente indispensable* para lograr un fin constitucionalmente legítimo.

La capacidad contributiva es en realidad un parámetro que encuentra justificación en un *examen de proporcionalidad* de la relación entre la protección del derecho humano de propiedad del contribuyente y la salvaguarda del indudablemente legítimo fin estatal de recaudar para el gasto público, median-

⁶⁰ José Ramón Cossío Díaz, “La intención no basta. Objetivos legislativos y discriminación normativa”, *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, núm. 15, julio-diciembre de 2006, pp. 319-330 (versión electrónica en <http://bit.ly/2kSPScs>).

⁶¹ *Cfr. supra*, nota 35 (precisando que “en caso de ser necesario” —o sea, no gratuitamente ni produciendo una afectación desproporcionada— podrá privilegiarse el interés colectivo sobre la propiedad privada). Se ha explorado muy poco en México la aplicación del principio de proporcionalidad a las afectaciones al derecho de propiedad; sin embargo, hay algunos precedentes judiciales al respecto, vinculados con la imposición de “modalidades” a ese derecho fundamental; por mayoría de razón, estimo aplicables estos criterios a un “acto equivalente a expropiación” como la exacción fiscal; entre dichos precedentes véase particularmente “Propiedad privada en materia de medio ambiente. Estándar de escrutinio constitucional cuando se impugnen normas que impongan modalidades al uso de aquélla”, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Primera Sala, Décima Época, lib. 4, marzo de 2014, t. 1, tesis 1ª LXXX/2014 (10a.), p. 552.

te el cual se determina que sería inválido, por “desproporcionado”, afectar una “riqueza” ficticia del contribuyente.

Como garantía del derecho fundamental de propiedad y como límite de la facultad legislativa de establecer obligaciones tributarias, el principio de proporcionalidad justifica entender la “proporcionalidad tributaria” como “capacidad contributiva”. Al analizar una obligación fiscal exclusivamente por su función recaudatoria, no es preciso realizar un examen de proporcionalidad (que comprende la ponderación), pues éste ya tuvo lugar o podría tenerlo como fundamento de la regla de establecer una contribución sólo en función de la capacidad contributiva, de la potencialidad real de asumir el gravamen correspondiente; de modo que el juicio constitucional relativo debe versar exclusivamente sobre si la contribución de que se trate respeta o no la capacidad contributiva, a través de una subsunción común y corriente. A diferencia de este caso “simple”, y sin perjuicio de la atención que merece la capacidad contributiva, cuando esté presente la extrafiscalidad en efecto se requerirá hacer un examen de proporcionalidad para verificar si el propósito que busca lograr el legislador de modo adicional al fin recaudatorio es, aparte de legítimo, idóneo, necesario y ponderado; y que el logro de ambos fines —recaudatorio y extrafiscal— justifican el menoscabo que sufre el derecho de propiedad del contribuyente.⁶²

Por su lado, como sucede en cualquier otro ámbito, la igualdad tributaria tiene en el examen de proporcionalidad *lato sensu* el parámetro de su satisfacción. Un trato jurídico diferenciado, en el ámbito tributario y los restantes ámbitos jurídicos, será lícito sólo cuando persiga un fin legítimo de modo idóneo, necesario y ponderado.⁶³ En su concepción contemporánea, en la proporcionalidad se traduce la anterior-

⁶² Cfr. Gabriela Ríos Granados, *Notas...*, op. cit., p. 1.

⁶³ Cfr. *supra*, nota 31; e “Igualdad. Criterios que deben observarse en el control de la constitucionalidad de normas que se estiman violatorias de dicha garantía”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Segunda Sala, t. I, tesis 12, p. 830. Véase Rubén Sánchez Gil, *El principio de proporcionalidad*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2007, pp. 106-110 (versión electrónica de la reimpresión de esta obra en <http://bit.ly/1eDPk3u>).

50 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA...

mente etérea obligación del legislador de tener “razones objetivas” para establecer un trato diferenciado entre las personas.

Se ha señalado que el examen de proporcionalidad que enjuicia las restricciones a los DDHH debe ser de una intensidad “poco estricta”, para no vulnerar la “amplia capacidad de intervención” que en ámbitos como el económico y el tributario otorga la Constitución a órganos diferentes de los judiciales.⁶⁴ Aparte de la amplitud de las atribuciones de los poderes correspondientes, estos diferentes niveles —ordinario y estricto— de intensidad del escrutinio judicial se pueden explicar por el menor peso de la propiedad comparada con otros derechos. Para dictar normas que afecten a las personas con base en una categoría prohibida por el último párrafo del artículo 1º constitucional, o que perjudiquen un derecho fundamental importante —como la integridad física o la libertad personal—, se requieren razones más poderosas que aquellas con las cuales apenas se justificaría la exacción de la propiedad de las personas.

Así, a la luz de la igualdad tributaria, podría no violarse este principio cuando se cobra un impuesto a quien con efectivo adquirió mercancías, mientras que se exime del mismo a quien compró idénticos bienes pero con transferencia bancaria. En este caso, la finalidad de recaudar y la de incentivar que los contribuyentes apliquen un control contable, bastarían para justificar este trato diferenciado y que se afecte la propiedad del contribuyente. En cambio, que a una persona se le cobrase un impuesto sólo por ser mujer, y se eximiera a los hombres de dicha contribución, además de afectar el derecho de propiedad, iría contra la prohibición constitucional explícita de discriminar a las personas con base en su género, que con certeza casi absoluta carecería de alguna razón atendible —si no repudiable— que justificara tal agravio.

⁶⁴ Véanse *supra*, notas 58 y 59; e “Intensidad del análisis de constitucionalidad y uso del principio de proporcionalidad. Su aplicación en relación con los derechos humanos”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Primera Sala, Décima Época, lib. xxv, octubre de 2013, t. 2, tesis 1ª CCCXII/2013 (10ª), p. 1052.

PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y FINES EXTRAFISCALES

El principio de proporcionalidad es particularmente útil en relación con los llamados fines “extrafiscales”, aquellos que persiguen las contribuciones que intentan realizar situaciones diferentes —y aun *opuestas*— a la recaudación, en aras de determinada política pública que el legislador quiere lograr mediante la imposición de determinadas actividades.⁶⁵ La obtención de recursos para solventar los gastos públicos es el “fin intrínseco” del tributo; todo lo que se relacione con ello, y en general que “respond[a] a las necesidades económicas del Estado”, que “procur[e] ingresos públicos”, sirve a un fin “recaudatorio” o “fiscal”;⁶⁶ cualquier otro propósito que el legislador pretenda alcanzar imponiendo una obligación tributaria será un fin “extrafiscal”.⁶⁷

Corresponde analizar la extrafiscalidad con un examen de proporcionalidad más complejo, sin perjuicio de que en todo momento se respete la regla constitucional de que la obligación fiscal recaiga sobre una manifestación de riqueza que indique capacidad contributiva. En cada caso particular, debe analizarse si el sacrificio patrimonial que el legislador impone al contribuyente mediante la obligación tributaria es idónea, necesaria y ponderada en relación con el fin extrafiscal que dice perseguir, en el entendido de que éste en efecto resulta ser un objetivo constitucionalmente legítimo.

Suponiendo que la contribución de que se trate supera en relación con el fin extrafiscal las dos primeras fases de este examen (idoneidad y necesidad), en la ponderación subsecuente han de establecerse, por un lado, la importancia de la afectación a la propiedad del gobernado y, por el otro, la correspondiente al fin extrafiscal, pero también la relativa al interés recaudatorio del Estado. Se trata de una ponderación

⁶⁵ Para un enfoque fiscal moderno, las contribuciones también pueden ser instrumentos de políticas públicas por ser capaces de *incentivar* o *desalentar* conductas; Gabriela Ríos Granados, *Notas sobre derecho tributario mexicano*, Porrúa-UNAM, México, 2009, pp. 3, 33-35, 40 y 47-48. De la misma autora, véase también *Control de proporcionalidad en el derecho tributario mexicano*, Porrúa-UNAM, México, 2009, p. 69.

⁶⁶ Gabriela Ríos Granados, *Notas...*, *op. cit.*, pp. 5, 33 y 48.

⁶⁷ *Supra*, nota 50.

52 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA...

“extendida” que tomaría en cuenta *todos* los principios constitucionales relevantes en el caso particular.⁶⁸

CONCLUSIONES

El esfuerzo jurisprudencial de interpretar el artículo 31 fracción IV de la CF ha dado contenido a los DDHH de los contribuyentes a la luz del derecho comparado, lo que sin duda, enriquece nuestro panorama mexicano, particularmente el sistema tributario.

ACTIVIDADES DE APRENDIZAJE

Película:

- *En busca de la felicidad*, director: Gabriele Muccino; año: 2006.
- *La voz de la igualdad*, directora: Mimi Leder; año: 2018.

Museo:

- Museo Interactivo de Economía (MIDE)
- Dirección: Tacuba 17, Centro Histórico, CP 06000, Ciudad de México, CDMX.

Libro:

- *Sociedades peligrosas*, autores: Rita Vásquez y J. Scott Bronstein.

BIBLIOGRAFÍA BÁSICA

Baker, Philip, “Taxation and Human Rights”, *GITC Review*,

⁶⁸ Véase Robert Alexy, “La fórmula del peso”, en Miguel Carbonell (ed.), *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*, trad. de Carlos Bernal Pulido, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Quito, 2008, pp. 40-42 (versión electrónica en <http://bit.ly/2c5bsKx>).

Gray's Inn Tax Chambers, Londres, vol. I, núm. 1, noviembre de 2001, <https://perma.cc/TTD3-N4U9>.

Cassagne, Juan Carlos, *El principio de legalidad y el control judicial de la discrecionalidad administrativa*, Marcial Pons, Madrid, 2009.

Domínguez Crespo, César Augusto, "El impuesto al valor agregado y los derechos humanos: principio de capacidad económica como derecho y garantía", en Juan Manuel Ortega Maldonado (coord.), *Justicia tributaria y derechos humanos*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2016 (versión electrónica en <http://bit.ly/2dOr7hj>).

García Bueno, Marco César, *El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México*, TFFFA, México, 2002.

García Bueno, Marco y Gabriela Ríos Granados, "Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: la capacidad contributiva, la igualdad y la proporcionalidad tributaria", en Eduardo Ferrer Mac-Gregor y Arturo Zaldívar Lelo de Larrea (coords.), *La ciencia del derecho procesal constitucional. Estudios en homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho*, UNAM-Marcial Pons, México, 2008.

García Bueno, Marco, "Principios tributarios constitucionalizados. El principio de capacidad contributiva", en Miguel Alvarado Esquivel (coord.), *Manual de derecho tributario*, Porrúa, México, 2008.

González García, Eusebio, "El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978", en Andrea Amattucci et al., *Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1980.

Hallivis, Manuel, "Control difuso de constitucionalidad y convencionalidad en materia tributaria", *El Mundo del Abogado*, México, año 15, núm. 156, abril de 2012.

Klatt, Matthias y Moritz Meister, *La proporcionalidad como principio constitucional universal*, trad. de Rubén Sánchez Gil, UNAM-Senado de la República-UADY, México, 2017 (versión electrónica de la reimpression de esta obra en <http://bit.ly/2jTn5pt>).

- Mayer, Otto, *Derecho administrativo alemán*, t. 1, *Parte general*, trad. de H. H. Heredia y Ernesto Krotoschin, Depalma, Buenos Aires, 1949.
- Ríos Granados, Gabriela, “El derecho como categoría tributaria y su sujeción al principio de reserva de ley”, *Decisiones relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*, SCJN, México, núm. 38, 2009.
- , *Derecho tributario. Parte general*, Porrúa-UNAM, México, 2014.
- , “Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31, fracción IV, constitucional, y de las convenciones internacionales sobre derechos humanos”, en Gabriela Ríos Granados (coord.), *Derechos humanos de los contribuyentes*, IJ/UNAM, México (Estudios Jurídicos, 237), 2014.
- Sánchez Gil, Rubén, *El principio de proporcionalidad*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2007 (versión electrónica de la reimpresión de esta obra en <http://bit.ly/1eDPk3u>).
- Torruco Salcedo, Sitlaly, “Los principios constitucionales tributarios”, en Miguel de Jesús Alvarado (coord.), *Manual de derecho tributario*, Porrúa, México, 2008.
- Yannaca-Small, Catherine, «“Indirect Expropriation” and the “Right to Regulate”», *International Investment Law*, OCDE, París, Documento de trabajo, 2004, consultable en <https://perma.cc/SV2A-R935>.

BIBLIOGRAFÍA COMPLEMENTARIA

- Alexy, Robert, “La fórmula del peso”, en Miguel Carbonell (ed.), *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*, trad. de Carlos Bernal Pulido, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Quito, 2008 (versión electrónica en <http://bit.ly/2c5bsKx>).
- Cossío Díaz, José Ramón, “La intención no basta. Objetivos legislativos y discriminación normativa”, *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, núm.

15, julio-diciembre de 2006 (versión electrónica en <http://bit.ly/2kSPScs>).

Gonza, Alejandra, “Artículo 21. Derecho a la propiedad privada”, en Christian Steiner y Patricia Uribe (coords.), *CADH comentada*, SCJN-Fundación Konrad Adenauer, México, 2014 (versión electrónica de la edición boliviana de esta obra en <http://bit.ly/1ChG7bY>).

Gusman, Alfredo Silverio, *Análisis de derecho constitucional económico*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2011.

Ríos Granados Gabriela, “El derecho como categoría tributaria y su sujeción al principio de reserva de ley”, *Decisiones relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*, SCJN, México, núm. 38, 2009.

———, *Control de proporcionalidad en el derecho tributario mexicano*, Porrúa-UNAM, México, 2009.

Rodota, Stefano, *El terrible derecho. Estudios sobre la propiedad privada*, trad. de Luis Díez-Picazo, Civitas, Madrid, 1986.

Criterios jurisprudenciales

“Capacidad contributiva. Consiste en la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Pleno, t. I, tesis 524.

CoIDH, *Granier y otros (Radio Caracas Televisión) vs. Venezuela*, excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas, 22 de junio de 2015, párr. 336.

Comunidad Campesina de Santa Bárbara vs. Perú, excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas, 1o. de septiembre de 2015, párr. 199.

Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Amparo directo 667/2012, 31 de octubre de 2012.

“Deducción de los pagos por servicios de enseñanza...”, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, lib. 54, mayo de 2018, t. III, tesis I.10o.A.63 A (10^a).

“Deducciones estructurales y no estructurales. Razones que pueden justificar su incorporación en el diseño normativo del cálculo del impuesto sobre la renta”, *Apéndice al Sema-*

56 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA...

nario Judicial de la Federación 1917-2011, Primera Sala, t. IV.

“Derecho al mínimo vital en el orden constitucional mexicano”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Primera Sala, Novena Época, t. xxv, mayo de 2007, tesis 1ª XCVII/2007.

“Derecho al mínimo vital. Constituye un límite frente al legislador en la imposición del tributo”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Primera Sala, Novena Época, t. XXV, mayo de 2007, tesis 1ª XCVIII/2007.

“Derecho al mínimo vital. El legislador cuenta con un margen de libre configuración en cuanto a los mecanismos que puede elegir para salvaguardarlo”, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Pleno, décima época, lib. 1, diciembre de 2013, t. I, tesis P. X/2013 (9ª).

“Derechos humanos. Naturaleza del concepto ‘garantías de protección’, incorporado al artículo 1º de la Constitución federal, vigente desde el 11 de junio de 2011” y “Expropiación. La causa de utilidad pública y la indemnización relativa son garantías de protección del derecho de propiedad (interpretación de los artículos 27, párrafo segundo de la Constitución federal y 21.2 de la CADH)”, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Primera Sala, décima época, lib. 9, agosto de 2014, t. I, tesis 1ª CCLXXXVI/2014 (10ª) y 1ª CCLXXXVIII/2014 (10ª) respectivamente.

“Impuestos, equidad y proporcionalidad de los”, *Semanario Judicial de la Federación*, Segunda Sala, Quinta Época, t. XCIII.

“Impuestos, proporcionalidad de los. Naturaleza”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, t. I, tesis, 641.

Ivcher Bronstein vs. Perú, fondo, 6 de febrero de 2001, párrs. 120 y 122.

“Justicia tributaria. Naturaleza constitucional de sus principios”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Segunda Sala, Novena Época, t. xxvii, junio de 2008, tesis 2ª LXXX/2008.

“Legalidad tributaria. Alcance del principio de reserva de ley”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Pleno,

Novena Época, t. vi, noviembre de 1997, tesis P. CXL-VIII/97.

Noveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Amparo directo 261/2015. Astro Gas, S. A. de C. V. 13 de agosto de 2015. Unanimidad de votos. Ponente: Edwin Noé García Baeza. Secretario: Daniel Horacio Acevedo Robledo. Tesis publicada el 18 de marzo de 2016 en el *Semanario Judicial de la Federación*.

“Obligaciones tributarias. Obedecen a un deber de solidaridad”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Primera Sala, t. I, tesis 676.

“Propiedad privada. El derecho relativo está limitado por su función social”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, t. I, tesis 957, p. 2249.

“Proporcionalidad y equidad. Son requisitos de naturaleza distinta con los cuales deben cumplir las leyes fiscales”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Tercera Sala, t. I, tesis 712.

“Sistema tributario. Su diseño se encuentra dentro del ámbito de libre configuración legislativa, respetando las exigencias constitucionales”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Primera Sala, t. I, tesis 797.

Tribunal Constitucional Federal alemán en BVerfGE 66, 214 (223).

Convención Americana sobre Derechos Humanos

“Agua potable y alcantarillado del estado de Quintana Roo. El artículo 9º del decreto 31, publicado el veintinueve de enero de mil novecientos ochenta y ocho, que faculta a la comisión correspondiente para celebrar convenios en los que se dé un trato especial a unos contribuyentes y para crear discrecionalmente nuevas categorías, es violatorio del principio de legalidad tributaria”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Segunda Sala, Novena Época, t. XII, agosto de 2000, tesis 2ª LXXXII/2000.

“Análisis constitucional. Su intensidad a la luz de los principios democrático y de división de poderes”, *Apéndice al*

Semanario Judicial de la Federación 1917-2011, Primera Sala, t. II, tesis 319.

“Contribuciones. Fines extrafiscales”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Pleno, t. I, tesis 535.

“Declaraciones informativas de partes relacionadas. El artículo 76-A de la LISR, vigente a partir del 1° de enero de 2016, prevé una obligación de naturaleza formal, que no constituye un acto de molestia ni entraña el ejercicio de facultades de comprobación”, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Segunda Sala, lib. 42, mayo de 2017, t. I, tesis 2a./J. 48/2017 (10a.).

“Igualdad. Casos en los que el juez constitucional debe hacer un escrutinio estricto de las clasificaciones legislativas (interpretación del artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos)”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Primera Sala, t. I, tesis 10.

“Igualdad. Criterios para determinar si el legislador respeta ese principio constitucional”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Primera Sala, t. I, tesis 11.

“Igualdad. Criterios que deben observarse en el control de la constitucionalidad de normas que se estiman violatorias de dicha garantía”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Segunda Sala, t. I, tesis 12.

“Impuestos, elementos esenciales de los. Deben estar consignados expresamente en la ley”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, t. I, tesis 633.

“Impuestos, gasto público especial a que se destinen los. No hay violación al artículo 31 constitucional, fracción IV”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Pleno, t. I, tesis 635.

“Impuestos. Principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, constitucional”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Pleno, t. I, tesis 638.

“Intensidad del análisis de constitucionalidad y uso del principio de proporcionalidad. Su aplicación en relación con los derechos humanos”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Primera Sala, Décima Época, lib. XXV, octubre de 2013, t. 2, tesis 1ª CCCXII/2013 (10ª).

- “Legalidad tributaria. Alcance del principio de reserva de ley”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Pleno, Novena Época, t. vi, noviembre de 1997, tesis P. CXLVIII/97.
- “Legalidad tributaria. La circunstancia de que el cálculo de algún elemento de las contribuciones corresponda realizarlo a una autoridad administrativa no conlleva, necesariamente, una transgresión a esa garantía constitucional”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Segunda Sala, t. i, tesis 667.
- “Motivación legislativa. Clases, concepto y características”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Pleno, t. i, tesis 95.
- “Obligaciones fiscales. El combate a conductas tendentes a su evasión, fraudes o actos ilícitos es constitucionalmente válido”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Primera Sala, Novena Época, t. xxiv, agosto de 2006, tesis 1ª CXVIII/2006.
- “Principio de igualdad. Interpretación constitucional para determinar si en un caso procede aplicar escrutinio intenso por estar involucrados derechos fundamentales”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Primera Sala, Novena Época, t. xxxii, septiembre de 2010, tesis 1ª CIII/2010.
- “Principio de igualdad. Interpretación constitucional para determinar si en un caso procede aplicar escrutinio intenso por estar involucradas categorías sospechosas”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Primera Sala, Novena Época, t. xxxii, septiembre de 2010, tesis 1ª CIV/2010.
- “Principio de igualdad. Interpretación de la constitución a efectos de determinar la intensidad del escrutinio”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Primera Sala, novena época, t. xxxii, septiembre de 2010, tesis 1ª CII/2010.
- “Propiedad privada en materia de medio ambiente. Estándar de escrutinio constitucional cuando se impugnen normas que impongan modalidades al uso de aquella”, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Primera Sala, Novena Época, lib. 4, marzo de 2014, t. i, tesis 1ª LXXX/2014 (10ª).
- “Seguro Social, Ley del. Aunque los capitales constitutivos tie-

60 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA...

nen el carácter de contribuciones diversas a los impuestos, derechos y contribuciones de mejoras, deben cumplir con los requisitos de equidad y proporcionalidad, de acuerdo con su naturaleza específica”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Pleno, t. I, tesis 793.

“Valor agregado. Los artículos 2o.-A, fracción I, inciso I) y 9o., fracción III, de la ley del impuesto relativo, vigente en 2003, al dar un trato diferenciado a los editores de revistas, libros y periódicos que enajenan dichos bienes, violan el principio de equidad tributaria”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Pleno, Novena Época, t. XX, marzo de 2005, tesis P. VII/2005.

II. LA INTERPRETACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

Israel SANTOS FLORES

INTRODUCCIÓN

En el presente capítulo se aborda el tema de la interpretación de las normas tributarias, resaltando la importancia de determinar su sentido y alcance, principalmente respecto de aquellas normas que establecen cargas y obligaciones a los particulares. Así, el principal objetivo es hacer un análisis de los métodos o criterios que se siguen en la interpretación de la ley tributaria, a partir de la legislación fiscal vigente y la doctrina judicial en la materia.

Para ello comenzaremos por precisar a qué nos referimos cuando hablamos de la interpretación de la norma jurídica y quiénes son los sujetos que están llamados a interpretar las normas, para luego hacer un breve repaso por los distintos métodos de interpretación jurídica, así como de los resultados que arroja el uso de dichos métodos. Posteriormente, nos enfocaremos en la interpretación de las normas tributarias a la luz de lo dispuesto por el artículo 5° del CFF y su evolución jurisprudencial. Por último, abordaremos el principio *pro persona* como criterio hermenéutico en la interpretación y aplicación de las normas tributarias.

¿QUÉ SIGNIFICA “INTERPRETAR” LAS NORMAS?

Antes de centrarnos en la interpretación de normas jurídicas, detengámonos primero en el concepto amplio de interpretar: ¿qué significa la interpretación? Si acudimos a algún diccionario de la lengua española, veremos que interpretar significa explicar o expresar el sentido de algo para poder ser entendido.

Así, la interpretación es la labor que realizamos para concebir o expresar el objeto que intentamos interpretar, es decir, la interpretación es el paso previo y necesario para determinar el significado o alcance de las cosas. Por ejemplo, para que una partitura o una composición musical pueda ser entendida y apreciada requiere de un intérprete que dé sentido al lenguaje que forman los signos musicales. Lo mismo ocurre con los libretos de teatro o los guiones de cine, que requieren de actores que puedan interpretar los papeles de los personajes que conforman la historia para que ésta pueda ser disfrutada por el público. En otras palabras, para que algo pueda ser aplicado o ejecutado, requiere primero de una interpretación.

Esta noción general de la interpretación es la misma que se emplea en el ámbito del derecho. Es decir, la interpretación constituye un momento previo y obligatorio en el proceso de aplicación de las normas jurídicas. Del mismo modo que la partitura no “suena” hasta que es interpretada, tampoco la norma jurídica revela su sentido si no es a través de la interpretación.¹

Ahora bien, existen muchas definiciones sobre lo que se debe entender por interpretación jurídica; entre ellas, las más comunes son las que nos dicen que interpretar la norma significa desentrañar el sentido de la ley o atribuir un significado concreto a la norma jurídica. De esta forma, cuando hablamos de interpretación jurídica nos referimos a la actividad intelectual que tiene por objeto averiguar y establecer el significado o alcance que debe asignarse a una determinada norma, es decir, determinar qué dice el derecho, sobre todo en aquellos casos en que la norma tributaria no sea clara, se contradiga o su contenido sea lagunoso.

LOS INTÉRPRETES DE LA NORMA TRIBUTARIA

La interpretación de las normas tributarias compete en primera fase a la administración tributaria, por ser ésta la que

¹ Fernando Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario*, 27a. ed., Civitas, Thomson Reuters, Navarra, España, 2017, p. 134.

desarrolla los actos de aplicación de las leyes fiscales tendentes a determinar (o facilitar la determinación) de las obligaciones tributarias a cargo de los particulares; por ejemplo, al resolver los procedimientos de comprobación sobre la existencia de la obligación fiscal, determinación de su monto e imposición de sanciones; al hacer efectivos los créditos fiscales mediante el procedimiento administrativo de ejecución, o simplemente al prestar servicios de asistencia y orientación al contribuyente mediante la contestación de consultas y autorizaciones que solicitan los particulares.

En una segunda fase encontramos que la interpretación de las normas tributarias también se lleva a cabo por el Poder Judicial de la Federación y, en general, por los órganos que ejercen funciones jurisdiccionales para dirimir controversias entre la administración tributaria y los particulares, que a través de sus tesis y jurisprudencias, establecen el contenido y el alcance que debe atribuirse a las disposiciones jurídicas que se analizan en cada caso.

Respecto del Poder Legislativo, es importante señalar que si bien no está facultado para resolver controversias particulares, el legislador ordinario puede llevar a cabo una interpretación auténtica de la ley a fin de acabar con los conflictos suscitados por la interpretación de la norma, imponiendo un sentido determinado de la norma por medio de la promulgación de una ley posterior que aclare, reforme, complemente o adicione el alcance que debe atribuirse a una determinada disposición jurídica. La interpretación auténtica permite al legislador, en su calidad de autor de la norma, reducir el margen de indeterminación de los términos definidos o interpretados, haciendo menos incierta la atribución de significado de la norma, minimizando con ello el poder de los intérpretes y aplicadores.²

Tanto la interpretación realizada por la administración tributaria al aplicar las leyes, como la realizada por el Poder Judicial al determinar el contenido y alcance de las mismas, además de la interpretación auténtica o definiciones legislativas que introduce el legislador ordinario, tienen efecto vincu-

² Marina Gascón Abellán y Alfonso F. García Figueroa, *La argumentación en el derecho. Algunas cuestiones fundamentales*, Palestra Editores, Lima, Perú, 2016, p. 193.

lante, de modo que su observancia es obligatoria para los particulares a los que se destinan las normas interpretadas.

Sin perjuicio de lo anterior, la interpretación de normas jurídicas puede realizarse por cualquier persona, ya sea por los propios obligados tributarios (contribuyentes, responsables solidarios, sustitutos, sucesores de la deuda tributaria, etc.), como por los juristas, abogados y profesionales del derecho, académicos o doctrinarios (también llamada interpretación doctrinal). No obstante, estas interpretaciones de carácter privado no obligan ni determinan el efectivo sentido y alcance de las normas tributarias, pues este tipo de intérpretes carecen de facultad para decidir sobre el significado de las mismas y, por tanto, su capacidad de influir en el sentido de la norma es muy limitada.

LOS MÉTODOS PARA LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS

Hemos dicho que la interpretación constituye un momento previo y necesario en el proceso de aplicación de la norma tributaria, especialmente en aquellos casos en que la norma no es clara, se contradice o su contenido es lagunoso; veamos ahora cómo se lleva a cabo esa interpretación, es decir, los métodos o criterios que se siguen para interpretar el sentido de las disposiciones jurídicas.

De manera general, cuando existe la necesidad de hallar el sentido o determinar el alcance de una disposición jurídica, el intérprete de la norma puede recurrir a diversos métodos o criterios de interpretación (también llamados *argumentos* o *cánones interpretativos*). Los métodos más utilizados son: gramatical, lógico, histórico y sistemático.

Antes de describir cada uno de ellos, es importante señalar que los métodos de interpretación no son normas jurídicas sobre la interpretación; es decir, no son normas que obliguen a los intérpretes a obtener uno u otro resultado, sino tan sólo modos de argumentar que se han decantado doctrinal y jurisprudencialmente a lo largo del tiempo. Dicho en otras palabras, los métodos o criterios de interpretación jurídica son directivas que expresan formas de llevar a cabo la actividad interpretativa, mas no van referidos a ninguna disposición

concreta, ni imponen un resultado interpretativo en específico.³ Estas consideraciones habremos de tenerlas en cuenta al momento de estudiar la interpretación de las normas tributarias conforme la regulación actual del CFF.

El método gramatical o según el uso de las palabras

De acuerdo con el método gramatical (también llamado *argumento interpretativo exegético*), la norma debe interpretarse según el significado literal de sus palabras, o sea, el más inmediato; de modo que para establecer su alcance el intérprete debe tomar en cuenta el sentido propio, técnico o usual de las palabras en que la norma está expresada. Dicho de otro modo, el argumento gramatical toma a la norma jurídica como un conjunto ordenado de vocablos y reglas sintácticas que deben analizarse a partir de su uso común, literal o técnico para desentrañar el significado de la norma.

No obstante, el empleo de este método plantea problemas en aquellos casos en que las palabras de la norma admiten más de un significado, por ser susceptibles de diversas acepciones según el tipo de lenguaje que se utilice: el lenguaje corriente o usual o el relativo a una determinada disciplina científica o técnica.

CUADRO III.1. EJEMPLO 1. *El uso del criterio según sus palabras*

Disposición a interpretar:

“La venta de flores en su estado natural estará exenta del IVA”.

Supuesto de hecho:

María se dedica a la venta de alcachofas en la Central de Abastos.

Caso de duda:

¿La venta de alcachofas en estado natural está exenta de IVA?

³ *Ibidem*, p. 195.

<i>Interpretación</i>	<i>¿Las alcachofas son flores?</i>	<i>Resultado</i>
Según el lenguaje común	No. Las flores son brotes compuestos por hojas coloridas que surgen en diversas plantas y a partir de los cuales se desarrolla el fruto. Por tanto, la alcachofa no es una flor.	María debe tributar conforme la tasa de IVA que corresponda.
Según el lenguaje técnico	Sí. Según la botánica, la alcachofa es una planta perenne propia del Mediterráneo central y occidental, prima de los crisantemos, las dalias y los girasoles. Por tanto, la alcachofa es una flor.	María está exenta del pago de IVA.

Como se puede observar, el resultado de la interpretación variará en función del lenguaje empleado.

Fuente: Elaboración propia.

Establecido lo anterior, está claro que la diferencia entre la interpretación técnica y usual no carece de significación, por lo que deberá ser el intérprete quien confiera relevancia a uno u otro significado de acuerdo con los principios generales propios del ordenamiento tributario.⁴

*El método lógico-conceptual o según el fin
perseguido por la norma*

El método lógico busca encontrar el sentido de la norma utilizando los razonamientos de la lógica para desentrañar la finalidad perseguida por la norma, es decir, la causa final de la ley (*ratio legis* o *espíritu del legislador*) —de allí que este método esté estrechamente vinculado con el argumento teleológico a

⁴ Juan Martín Queralt *et. al.*, *Curso de derecho financiero y tributario*, 28a. ed., Tecnos, Madrid, 2017, p. 180.

fin de conocer la intención o los objetivos del legislador—, mediante el establecimiento de premisas cuyas conclusiones son base para la interpretación.

Este método de interpretación utiliza una serie de reglas lógicas, como: “el que puede lo más, puede lo menos”; “quien no puede lo menos tampoco puede lo más”; “la inclusión de un caso supone la exclusión de los demás”; “la inclusión de un caso supone la inclusión de otro similar”, entre otras.

CUADRO III.2. EJEMPLO 2. *El uso del criterio según la finalidad perseguida por la norma*

Disposición a interpretar:

“Tratándose de la comercialización de libros y periódicos, el IVA se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley”.

Supuesto de hecho:

Juan es un editor de revistas.

Caso de duda:

¿Existen razones que justifiquen la exclusión del régimen especial de tasa 0% para las revistas?

<i>Interpretación</i>	<i>¿Cuál es el fin de la norma?</i>	<i>Resultado</i>
Teleológica	La norma busca no impactar en el consumidor final a fin de fomentar la actividad cultural por medio de la lectura; permitiendo a los editores de libros y periódicos la posibilidad de acreditar el IVA trasladado al productor o distribuidor al adquirir los insumos relacionados con dicha actividad.	Juan debe aplicar la tasa del 0% a las revistas que comercializa

	<p>La comercialización de revistas es similar a la de los libros y periódicos. Ambas actividades se enfrentan a los mismos costes de operación, además de que todos estos productos comparten el fin de promover la actividad cultural a través de la lectura.</p> <p>Por tanto, los editores de revistas merecen beneficiarse del régimen de IVA a tasa 0 por ciento.</p>	
--	--	--

Como se observa, atendiendo a los objetivos o intenciones del legislador, puede haber supuestos que merecen la cobertura de legal de la norma, pese a no estar contemplados expresamente por ella.

Fuente: Elaboración propia a partir de un caso similar.⁵

El método histórico-evolutivo o de la realidad social

El método histórico o evolutivo, también llamado criterio de la realidad social del tiempo en que la norma es aplicada, se preocupa por indagar en las razones o causas motivantes de la norma que se interpreta, es decir, toma como punto de partida el contexto histórico en que la norma surge a fin de encontrar su verdadero sentido en el momento en que la norma ha de aplicarse al caso concreto.

⁵ Véase la tesis aislada del Pleno de la SCJN de rubro: “Valor agregado. Los artículos 2o.-A, fracción I, inciso I) y 9o., fracción III, de la Ley del Impuesto relativo, vigente en 2003, al dar un trato diferenciado a los editores de revistas, libros y periódicos que enajenan dichos bienes, violan el principio de equidad tributaria”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Pleno, Novena Época, t. XXI, marzo de 2005, tesis: P.VII/2005, p. 9, tesis aislada, constitucional, administrativa, registro IUS 178,837.

De acuerdo con este método, la norma debe ser capaz de adaptarse a las circunstancias sociales presentadas con posterioridad a su vigencia. Para ello, el intérprete debe acudir a la forma en que el legislador regula las instituciones jurídicas a lo largo del devenir histórico, teniendo en cuenta los hechos precedentes, el derecho derogado, los antecedentes históricos, las necesidades sociales y demás circunstancias relevantes que dieron origen o justificaron la evolución de las normas (como las exposiciones de motivos, los debates legislativos, las condiciones especiales de la época, las causas históricas de la disposición, etc.) a fin de conocer la voluntad del legislador y poder moderar la norma a las situaciones cambiantes producto de la evolución social.

CUADRO III.3. EJEMPLO 3. *El uso del criterio de la realidad social*

Disposición a interpretar:

“No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los ingresos que se reciban por herencia o legado, siempre que se trate de la sucesión en favor de descendientes legítimos y entre cónyuges. La cuantificación de la base imponible tratándose de adquisiciones por herencia o legado de bienes entre colaterales de grados distantes y personas extrañas que no tengan parentesco con el testador, se hará con arreglo a las siguientes tarifas...”

Supuesto de hecho:

Ramón y Gabriela vivieron en unión libre (concubinato legalmente establecido) durante 54 años hasta el fallecimiento de Ramón. Gabriela hereda el patrimonio de Ramón.

Caso de duda:

¿La concubina debe considerarse como persona “extraña” o como “cónyuge” para efectos del ISR?

<i>Interpretación</i>	<i>Posibilidad de equiparar el concubinato con el matrimonio tratándose de transmisiones mortis causa</i>	<i>Resultado</i>
Gramatical	<p>De acuerdo con el <i>Diccionario de la Lengua Española</i>:</p> <ul style="list-style-type: none"> • “Concubinato” es la “relación marital de un hombre con una mujer sin estar casados”. • “Cónyuge” o “consorte” es la “persona que es partícipe y compañera con otra u otras en la misma suerte”. • “Extraño” es aquel “de nación, familia o profesión distinta de la que se nombra o sobrentiende; lo que es ajeno a la naturaleza o condición de una cosa”. <p>Por tanto, la situación del concubino es más asimilable a la del cónyuge que a la del extraño, en tanto que “cónyuge” y “concubino” crean una vida en común dirigida a un mismo destino.</p>	<p>Los ingresos que Gabriela recibe con motivo de la disolución de la unión libre por fallecimiento de su concubino no tributan a efectos del ISR.</p>

Evolutiva	<p>Partiendo de una realidad social y legislativa cambiante, cuya evolución tiende cada día más a la equiparación de unas situaciones que hasta no hace mucho tiempo eran distantes, la figura del “concubino” reúne, hoy por hoy, ciertas semejanzas e identidades con la del “cónyuge” que no guarda con la del “extraño”.</p> <p>Las personas que viven en concubinato no resultan extrañas entre sí desde el momento que deciden formar una relación diaria, estable y continuada, constituyendo una nueva situación familiar. Por tanto, la familia surgida de la simple convivencia marital debe reconocerse como una situación de hecho equivalente a la del matrimonio. En consecuencia, el término “concubino” debe ser asimilado, a los efectos tributarios, al de “cónyuge”, tanto si acudimos a su significado usual (hoy en día se utilizan los términos marido y mujer para hacer referencia a los integrantes de un “matrimonio” y a los de una “unión libre”) como cuando lo hacemos a la rea-</p>	
-----------	--	--

	alidad social del tiempo que nos preside. Realidad que no puede ser desconocida ni rechazada por el derecho tributario, el cual reclama una adecuación de sus normas a la realidad social, que justifique su correcta aplicación y evite el surgimiento de situaciones de discriminación indeseadas.	
--	--	--

Como se observa, atendiendo a la realidad social del tiempo, el sentido de la norma puede variar con motivo de la evolución de las instituciones o categorías jurídicas.

Fuente: Elaboración propia a partir de un caso similar en el derecho español.⁶

El método sistemático o de congruencia y constancia terminológica

De acuerdo con el método sistemático, para establecer el sentido de la norma es necesario atender al conjunto de normas del que forma parte; esto es, tomando en cuenta las relaciones que una norma guarda con las demás integrantes de un mismo concepto, principio o institución jurídica, de las cuales se deriven otras relaciones con el resto del sistema normativo, de tal manera que se descubra el sentido orgánico y coherente de los efectos y alcances de dicha norma.⁷

En este sentido, el argumento de la interpretación sistemática se orienta por lograr una interpretación de la norma

⁶ Véase la Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 julio 1996, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, JT1996/914.

⁷ Luis Carballo Balvanera, "Interpretación de normas fiscales", en Gabriela Ríos Granados (coord.), *Diccionario de derecho fiscal y financiero*, Porrúa-UNAM, México, 2007, p. 400.

que guarde concordancia con el contenido general del ordenamiento jurídico al que pertenece, de tal manera que la norma no se interprete de forma aislada, sino más bien de forma armónica, atendiendo al modo en que se vinculan las diversas disposiciones de un mismo cuerpo normativo, considerando a las distintas disposiciones jurídicas como partes de un todo. Así, este método pugna por que las disposiciones jurídicas:

- 1) Conserven una constancia terminológica, entendiendo que el legislador emplea los vocablos con un significado constante, al menos dentro del mismo texto legal.
- 2) Se interpreten principalmente en el sentido que no se contradigan; es decir, que conserven una cierta coherencia, de manera que cuando a una disposición puedan adjudicarse dos o más significados, se rechacen aquellos que resulten contradictorios con el significado acreditado de otra disposición, y
- 3) No resulten redundantes en sus términos, de modo que cuando quepa atribuirles más de un significado, se rechacen aquellos que supongan una reiteración de los establecido por otra disposición.

CUADRO III.4. EJEMPLO 4. *El uso del criterio sistemático*

Disposición a interpretar:

“Para la cuantificación de la base imponible, los sujetos integrantes del sistema bancario mexicano podrán deducir de la cuota los gastos por adquisición de bienes”.

Supuesto:

La norma no define qué se debe entender por sistema bancario mexicano.

Caso de duda:

¿Qué sujetos o entidades integran el sistema bancario mexicano?

<i>Interpretación</i>	<i>La integración del “sistema bancario mexicano” dentro del ordenamiento jurídico</i>	<i>Resultado</i>
Sistemática	Dado que el sistema bancario mexicano se regula por las normas del derecho bancario, se debe acudir a ellas para descubrir el alcance de la norma tributaria. Así, de acuerdo con el art. 3° de la Ley de Instituciones de Crédito: “El sistema bancario mexicano estará integrado por el Banco de México, las instituciones de banca múltiple, las instituciones de banca de desarrollo y los fideicomisos públicos constituidos por el gobierno federal para el fomento económico que realicen actividades financieras, así como los organismos auto regulatorios bancarios”.	Solamente los sujetos a que hace referencia el art. 3° de la Ley de Instituciones de Crédito pueden aplicar la deducción del impuesto.

Como se observa, atendiendo al método sistemático, el intérprete de la norma debe acudir al resto de normas que componen el ordenamiento jurídico a fin de establecer el sentido y alcance de la disposición jurídica que es interpretada.

Fuente: Elaboración propia.

Una vez que hemos repasado los métodos o criterios interpretativos, es importante señalar que, para lograr una interpretación adecuada y completa, que asegure de mejor manera los resultados en la determinación del significado y alcance de la norma objeto de estudio, el intérprete debe acudir a más de un método de interpretación jurídica. De esta forma, al utili-

zar un conjunto de argumentos o criterios interpretativos, se logra una correcta interpretación de las normas jurídicas en general, y tributarias en especial.

Asimismo, y en relación con lo anterior, conviene mencionar también que salvo que el propio ordenamiento establezca qué métodos han de seguirse en la interpretación de normas y en qué orden, no existe (en abstracto) una jerarquía de métodos que impongan criterios para dar prioridad a un tipo de interpretación (o resultado) en detrimento de otros; de modo que la decisión en la elección del método o criterio de interpretación está sujeto a la libertad discrecional del intérprete.⁸

Ahora bien, como veremos más adelante, puede suceder que determinados métodos sean más proclives a ser utilizados en unas ramas del ordenamiento que en otras, tal como ocurre en el derecho tributario, en donde la seguridad jurídica, la certeza y la previsibilidad en la interpretación y aplicación de las normas cobran una importancia vital en el aseguramiento de las obligaciones tributarias y en el respeto a los derechos del contribuyente, que hace privilegiar (*prima facie*) la interpretación literal o estricta de la norma sobre cualquier otro tipo de argumentación extensiva. Sin embargo, debemos dejar claro que esa interpretación literal puede ceder si se aportan razones suficientes para apartarse de ella. En este sentido, cuando el intérprete se aparte de la interpretación literal, asume la carga de justificar por qué lo hace.⁹

LA INTERPRETACIÓN DESDE EL PUNTO DE VISTA DE SUS RESULTADOS

Atendiendo a los resultados que produce la labor interpretativa de las normas tributarias, la interpretación puede clasificarse en tres tipos: estricta, restrictiva o extensiva. Veamos cada uno de ellos.

⁸ En este sentido: Marina Gascón Abellán y Alfonso F. García Figueroa, *La argumentación en el derecho. Algunas cuestiones fundamentales, op. cit.*, p. 208.

⁹ *Ibidem*, p. 210.

La interpretación declarativa o estricta

De acuerdo con la interpretación estricta o declarativa, el intérprete debe establecer el alcance de la norma apegándose al sentido propio o literal de las palabras empleadas por el legislador, sin restringirlo y tampoco sin extenderlo. Es decir, se parte de la idea de que la letra de la ley refleja fielmente la voluntad de la misma, de modo que “allí donde la ley quiso, lo dijo; y lo que no dijo, es porque no quiso decirlo” (*ubi lex voluit, dixit; ubi noluit, tacuit*). La doctrina ha considerado que la interpretación estricta significa una prohibición de aplicar la norma de manera extensiva o analógica.

La interpretación restrictiva o restringida

La interpretación restrictiva implica que el intérprete atribuya a las palabras de la norma interpretada un alcance más reducido o restringido del que aparentemente tiene. Su objetivo es reducir el significado de las palabras para minimizar el efecto de la norma, de modo que su alcance resulta ser efectivamente menor que el que de la aparente dicción de la ley se deduce (*minus voluit quam dixit*).

La interpretación extensiva

A diferencia de la interpretación restrictiva, la interpretación extensiva es aquella que considera que la norma no expresa plenamente la idea que la informa, por lo que le atribuye un alcance o significado más amplio del que resulta *prima facie* de las palabras empleadas en la norma (*magis voluit quam dixit*). Desde este punto de vista, la interpretación extensiva parte de la idea de que la norma interpretada contempla supuestos que, según la interpretación literal, quedarían excluidos de su ámbito de cobertura.

Para estar en condiciones de entender de un mejor modo los resultados que puede arrojar la labor interpretativa, ponemos el siguiente ejemplo:

CUADRO III.5. EJEMPLO 5. *El resultado de la interpretación*

Disposición a interpretar:

“El forraje quedará exento del pago del IVA”.

Supuesto de hecho:

Pedro se dedica a la elaboración y comercialización de pastas oleaginosas (pastas que resultan de la molienda de semillas y que sirven como alimento de consumo animal, especialmente del sector pecuario).

Caso de duda:

¿Las pastas oleaginosas están exentas de IVA?

<i>Interpretación</i>	<i>Objeto</i>	<i>¿Qué es “forraje”?</i>	<i>Resultado</i>
Estricta	Decir el tenor literal de la letra de la ley	De acuerdo con el <i>Diccionario de la Lengua Española</i> , “forraje” es la “ <i>Hierba que se da al ganado, especialmente en la primavera</i> ”; así como el “ <i>Pasto seco conservado para alimentación del ganado</i> ”. Las pastas oleaginosas no son “hierba” ni “pasto seco”, sino un producto derivado de la molienda de semillas oleaginosas.	Las pastas oleaginosas no están exentas de IVA.
Restric-tiva	Decir menos de lo que dice la letra de la ley	De acuerdo con su sentido literal, el “forraje” es la hierba o pasto seco que se da al ganado durante la primavera. Se debe entender, por tanto, que la hierba o pasto seco que se da al ganado fuera de dicha época estacional, no es forraje. Por tanto, sólo el forraje (entendido en sentido restrictivo) está exento del pago del impuesto.	Las pastas oleaginosas no están exentas de IVA.

<p>Exten- siva</p>	<p>Decir más de lo que dice la letra de la ley</p>	<p>Si bien el “forraje” es la hierba o pasto seco destinado a la alimentación del ganado, una interpretación extensiva permite entender que dicha acepción no sólo es aplicable a los productos que se encuentran comprendidos dentro del sentido gramatical del vocablo, sino también a todos aquellos destinados a la alimentación del ganado en general, lo que incluye las mezclas preparadas de cereales y pastas vegetales, como las oleaginosas o la harinolina.</p>	<p>Las pastas oleaginosas están exentas de IVA.</p>
------------------------	--	---	---

Fuente: Elaboración propia.

Como se puede advertir, en función del argumento que se emplee para descubrir el significado de las palabras en que está expresada la norma, la interpretación arrojará resultados diversos, ya sea por ceñirse al sentido propio de sus palabras (*interpretación estricta*); reducir su ámbito de cobertura (*interpretación restrictiva*); o bien, atribuir mayor amplitud y alcance del que a primera vista ofrecía (*interpretación extensiva*).

LA INTERPRETACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA Y SU EVOLUCIÓN HISTÓRICA

En el ordenamiento tributario mexicano, el Código Fiscal de la Federación (CFF) contiene un artículo, el 5º, dedicado a la interpretación y aplicación de las normas fiscales. De acuerdo con este artículo:

Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma

fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Como se puede apreciar, el CFF establece una diferencia entre las normas que imponen cargas a los particulares y el resto de disposiciones fiscales. Mientras que las primeras son de *aplicación estricta*, las segundas admiten cualquier método de interpretación.

Por tanto, en una primera aproximación, el artículo 5° del CFF exige que el intérprete de la norma identifique primero la naturaleza o carácter de la norma fiscal objeto de aplicación. En este sentido, son de aplicación estricta aquellas normas que establecen:

- Cargas u obligaciones a los particulares (es decir, las normas que inciden sobre los elementos esenciales de la contribución: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa).
- Excepciones a las obligaciones fiscales (normas que establezcan exenciones, deducciones, minoraciones en la base imponible, supuestos de no sujeción, etcétera).
- Infracciones y sanciones (normas del derecho tributario sancionador que se aplican ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias y la comisión de actos tributarios ilícitos).

Por consiguiente, el CFF establece la aplicación estricta tratándose de las disposiciones arriba enlistadas; mientras que todas aquellas disposiciones o normas tributarias cuya naturaleza no se refiera a lo mencionado anteriormente (por ejemplo, normas que refieran a aspectos procesales o adjetivos, obligaciones formales del contribuyente, facultades de las autoridades fiscales, etc.), se interpretan aplicando cualquier método de interpretación. En otras palabras, el artículo 5o. del CFF parece indicar que sólo en este segundo tipo de disposiciones pueden aplicarse los métodos histórico, lógico, sistemático o cualquier otro.¹⁰

¹⁰ La aparente confusión causada por el artículo 5° del CFF entre la aplicación estricta y los métodos de interpretación ha hecho que en los manuales de derecho tributario se suela identificar la aplicación estricta de la norma tribu-

Desde esta perspectiva, el párrafo primero del artículo 5° del CFF se avista como una regla rígida dirigida al intérprete de la norma tributaria que condiciona el resultado de su labor interpretativa —al establecer un “método de interpretación especial” o, mejor dicho, al negar la posibilidad de interpretación de las disposiciones fiscales que establecen cargas, señalan excepciones y fijan infracciones y sanciones tributarias—, coartando así su libertad para interpretar la ley conforme al método que mejor considere. De hecho, y hasta antes de que el Poder Judicial de la Federación resolviera por completo el sentido y alcance del artículo de referencia,¹¹ esta idea permaneció vigente durante décadas.

Ante esta situación habría que preguntarnos: ¿por qué las normas que establecen cargas a los particulares deben, necesariamente, aplicarse de manera estricta? ¿qué distingue a estas normas del resto de disposiciones jurídicas? ¿Estamos acaso en presencia de normas especiales que merecen ser interpretadas bajo métodos de interpretación especiales? ¿es justificable, al día de hoy, esta diferencia que establece nuestra legislación? Para responder a estas interrogantes debemos recordar que el derecho es historia, así que habremos de escudriñar en la evolución histórica del artículo 5° del CFF para estar en condiciones de explicar cómo es que se ha llegado a este punto.

Nuestro país ha tenido tres códigos fiscales federales: el de 1938, el de 1967 y el de 1981, aún en vigor. El CFF de 1938 estableció en su artículo 11 que las normas fiscales debían aplicarse de forma restrictiva, originando interpretaciones judiciales que impidieron la analogía, pero que consideraron que en caso de duda u oscuridad, la ley debía aplicarse siempre en beneficio del contribuyente (*in dubio contra fiscum*), a fin de atemperar el carácter “odioso” o restrictivo de la libertad individual de los particulares.

Por esta razón, y para no propiciar que las normas tributaria con un inexistente “principio de interpretación estricta”. En este sentido: Alil Álvarez Alcalá, *Lecciones de derecho fiscal*, Oxford University Press, México, 2010, pp. 75 y ss.

¹¹ Para un análisis sobre la evolución jurisprudencial del artículo 5o. del CFF, véase Gabriela Ríos Granados, *Notas sobre derecho tributario mexicano*, Porrúa, IJ-UNAM, México, 2009, pp. 68 y ss.

tarias pudieran aplicarse en uno u otro sentido, bien a favor del fisco, bien a favor del contribuyente; el CFF de 1967 sustituyó la aplicación restrictiva por la aplicación estricta, misma que reproduce el CFF en vigor en su artículo 5°. Con la aplicación rígida de las normas, el legislador dio solución a las dos posturas antagónicas antes referidas (*in dubio contra fiscum* e *in dubio pro fiscum*), afirmando que no puede determinarse apriorísticamente que una disposición fiscal sea interpretada a favor de una u otra parte, proponiendo con ello que cuando se interprete una norma tributaria debe hacerse de forma estricta, restringiendo así la aplicación de todos los métodos de interpretación que existen para el resto de las normas jurídicas.¹²

De esta forma, la configuración histórica del artículo 5° del CFF se ha explicado en razón de atribuir un carácter “odioso” o “excepcional” a las normas tributarias, en tanto normas restrictivas de la libertad individual. Hoy en día, esta justificación ha quedado superada. Tanto la doctrina nacional como extranjera, al igual que la doctrina jurisprudencial, han terminado por desconocer el pretendido carácter especial de las normas tributarias o, mejor dicho, por reconocer que las normas tributarias son como el resto de disposiciones que integran el ordenamiento mexicano: simples normas jurídicas — normas que, al igual que las normas de otros ámbitos de la ciencia jurídica, comparten las mismas características (generalidad, abstracción, coercibilidad, imperatividad, etc.) y el mismo procedimiento para su creación a través de los cauces formales y materiales exigidos por el orden jurídico para la formación de cualquier norma ordinaria—, y por tanto se interpretan con arreglo a cualquiera de los métodos admitidos en derecho.

Estas consideraciones han sido reforzadas por la doctrina judicial de la SCJN al dilucidar que el artículo 5° del CFF habla de “aplicación estricta”, y no de un método de interpretación en específico, concluyendo que se puede aplicar cualquier método de interpretación aun tratándose de normas que estable-

¹² Liliana González Varela y Alejandro Ibarra Rodríguez, “La interpretación de las normas tributarias. El fraude a la ley tributaria”, en Miguel de Jesús Alvarado Esquivel (coord.), *Manual de derecho tributario*, 2a. ed., Porrúa, México, 2008.

cen cargas, excepciones a obligaciones, infracciones o sanciones, como se desprende del siguiente criterio:

Contribuciones. Las disposiciones referentes a sus elementos esenciales, aunque son de aplicación estricta, admiten diversos métodos de interpretación para desentrañar su sentido. El hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales, como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, son de aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.¹³

Como se puede advertir, el artículo 5º del CFF no establece restricciones respecto a los métodos de interpretación que deban de seguirse para desentrañar el significado de las normas. La única restricción aparente es en cuanto a los resultados de dicha interpretación. Es decir, no se prohíbe el uso de los distintos métodos de interpretación jurídica tratándose de normas que establecen cargas a los particulares, sino que lo que establece el CFF es que el resultado de dicha interpretación se oriente a un resultado de carácter declarativo o estricto, de manera que se busca constreñir la aplicación de las normas única y exclusivamente a las hipótesis jurídicas y a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en la norma, una vez que se haya determinado su alcance.

Se concluye entonces que las normas tributarias que establecen elementos esenciales de la contribución no necesariamente tienen que ser interpretadas conforme a la simple literalidad de sus vocablos o pautas gramaticales, sino que

¹³ Tesis 2ª/J. 133/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVI, diciembre de 2002, p. 238.

pueden ser entendidas a partir de su significado jurídico profundo, teniendo en cuenta el texto general de ellas y los fines que las informan:

Leyes fiscales. La interpretación sistemática de sus normas no contraviene los principios de interpretación y aplicación estricta y de legalidad que rigen en dicha materia. Si bien es cierto que la interpretación y aplicación de las normas impositivas son estrictas, también es cierto que resultaría imposible interpretar cada precepto considerándolo fuera del contexto normativo del que forma parte, ya que de ser así, cualquier intento estricto de interpretación resultaría infructuoso para determinar el sentido y alcance de las normas. Toda norma requiere de una interpretación, aunque sea literal, sin importar su rango, ya sea constitucional, legal, reglamentario, contractual o de cualquier otra índole, y un principio de hermenéutica obliga a interpretar los preceptos jurídicos en función a los demás que integran el ordenamiento al que pertenecen, y en función a los demás ordenamientos que integran un determinado régimen jurídico; sin que ello implique que en materia impositiva una interpretación estricta pero al fin y al cabo interpretación, vaya a obligar al sujeto pasivo de la norma tributaria al pago de contribuciones no establecidas en las leyes fiscales. En consecuencia, interrelacionar las normas de manera sistemática no viola el principio de interpretación y aplicación estricta que rige la materia fiscal, ni el principio de legalidad que prevalece en dicha materia, de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, constitucional.¹⁴

Partiendo de que los métodos a utilizar en la interpretación de las normas tributarias son los mismos que los aplicables, con carácter general, en la interpretación de cualesquiera otras normas, la SCJN también ha establecido, con base en los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica, que la aplicación analógica de las normas que establecen elementos esenciales de la contribución, está prohibida:

¹⁴ Tesis 3ª/J. 18/91, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. VII, abril de 1991, p. 24.

«Interpretación de las normas fiscales que establecen los elementos esenciales de los tributos. Su alcance en relación con los principios constitucionales de legalidad tributaria y seguridad jurídica». Si bien es verdad que el juzgador, al momento de definir los elementos esenciales del tributo, debe partir del texto literal de la norma, como exigencia lógica de su aplicación al caso concreto, ello no implica que le esté prohibido acudir a los diversos métodos de interpretación reconocidos por la ciencia jurídica. Esto es así, ya que los principios de legalidad tributaria y de seguridad jurídica, y las disposiciones legales que establecen fórmulas dirigidas a condicionar la aplicación e interpretación de las normas tributarias, deben entenderse únicamente en el sentido de impedir aplicaciones analógicas en relación con los elementos esenciales de los tributos.¹⁵

De esta tesis se observa que para la interpretación de las normas que se vinculan con los elementos esenciales del tributo y las normas en materia de infracciones y sanciones tributarias, se debe partir del texto literal de la norma, lo que no implica que esté prohibido acudir a los diversos métodos de interpretación reconocidos por la ciencia jurídica. Lo que sí se prohíbe es, sin embargo, la aplicación por analogía de dichas normas, a fin de evitar la creación de hechos imponderables novedosos o contrarios a la ley. Esto es, las normas que establecen cargas, excepciones a obligaciones, infracciones o sanciones, no pueden aplicarse a casos análogos o similares.

De esta manera, podemos concluir que, al igual que otras materias, las normas tributarias pueden interpretarse conforme a los distintos métodos o criterios de interpretación. No obstante, cuando se trate de normas que establezcan cargas, excepciones a las cargas, infracciones y sanciones, se debe partir de la interpretación literal de la norma y su aplicación debe ser estricta: sólo a las hipótesis que coincidan con lo señalado en la norma, sin que pueda haber aplicación a casos similares y sin que las hipótesis puedan ampliarse o restringirse.

¹⁵ Tesis 2ª/J. 26/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII, marzo de 2006, p. 270.

EL PRINCIPIO *PRO PERSONA* COMO NUEVO CRITERIO
DE INTERPRETACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

La defensa de los derechos del contribuyente en México es una parcela de reciente desarrollo en comparación con la de otros derechos, garantías y libertades. Durante la primera mitad del siglo xx se negaba incluso la existencia misma de derechos tributarios, pues los límites constitucionales a la potestad normativa tributaria del Estado (*proporcionalidad y equidad de los impuestos*) no se encontraban dentro del apartado dogmático de la Constitución que sancionaba las garantías individuales.

La reforma constitucional en materia de DDHH publicada en el *DOF* del 10 de junio de 2011, al artículo 1º constitucional, trajo consigo una modificación profunda a nuestro ordenamiento jurídico con importantes repercusiones en la reivindicación y tutela de los DDHH, entre ellos, los de los contribuyentes.

Dentro de esta modificación destaca de manera especial la adopción del principio *pro persona* y el control de convencionalidad como cánones para la aplicación e interpretación de los DDHH que buscan ampliar la protección de estos derechos y obligan a las autoridades a aplicar siempre la norma que brinde mayor protección o exija la menor restricción de derecho, tomando en cuenta también a las normas convencionales, es decir, aquellas contenidas en convenios y tratados internacionales y que forman parte del bloque de constitucionalidad.

De esta manera, el artículo 1º, párrafo segundo, dispone que las normas relativas a los DDHH deben interpretarse de conformidad con la Constitución y con los tratados internacionales, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia. De este precepto constitucional deriva el principio *pro persona* como criterio hermenéutico que informa toda la estructura de los DDHH, y cuyo objeto es brindar la mayor protección a las personas, garantizando el pleno goce de sus derechos.

En este sentido, el principio *pro persona* es un criterio indispensable para la interpretación y aplicación de las normas, especialmente de aquellas que debido a su indeterminación

normativa, oscuridad o carácter contradictorio, son susceptibles de restringir los DDHH del contribuyente.

La aplicación del principio *pro persona* como criterio interpretativo se convierte entonces en una garantía para la protección de los DDHH del contribuyente que el intérprete de la norma debe emplear; o bien, 1) acudiendo a la norma más amplia o a la interpretación más extensiva cuando se trate de reconocer derechos protegidos; o bien, 2) prefiriendo la norma o la interpretación más restringida cuando se trate de establecer restricciones al ejercicio de tales derechos.¹⁶

Así, el principio *pro persona* tiene dos manifestaciones:¹⁷

- 1) *La preferencia de normas*. Se presenta cuando a una determinada situación concreta le es posible aplicar dos o más normas vigentes. En tal caso, el intérprete legal debe seleccionar de entre dos o más normas concurrentes, aquella cuyo contenido ofrezca una protección más favorable a la persona o la que contenga de manera más especializada la protección que se requiere.

¹⁶ Mónica Pinto, “El principio *pro homine*. Criterios de hermenéutica y pautas para la regulación de los derechos humanos”, en Martín Abregú y Christian Courtis (comps.), *La aplicación de los tratados sobre derechos humanos por los tratados locales*, Centro de Estudios Legales y Sociales, Editores del Puerto, Argentina, 1997, p. 163.

¹⁷ Humberto Henderson, “Los tratados internacionales de derechos humanos en el orden interno: la importancia del principio *pro homine*”, *Revista del Instituto Interamericano de Derechos Humanos*, San José de Costa Rica, núm. 39, s. f., p. 90.

CUADRO III.6. EJEMPLO 6. *El principio pro persona en la interpretación de la norma tributaria*

Artículo 71 CFF	Artículo 8.1 CADH
<p>Son responsables en la comisión de las infracciones prevista en este Código las persona que realicen los supuestos que en este capítulo se consideran como tales, así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos</p>	<p>Toda persona tienes derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.</p>
<p><i>Aplicación del principio pro persona</i></p>	
<p>Si se trata de determinar la responsabilidad por el incumplimiento de obligaciones tributarias, en aplicación del principio <i>pro persona</i>, deberá aplicarse la norma contenida en el tratado internacional en razón de que ésta da el derecho a la persona de ser oída, en tanto que la norma tributaria doméstica presume la responsabilidad por suponer que una persona se coloca bajo uno de los supuestos en ella contenidos.</p>	

Fuente: Karlos Castilla, “Los derechos humanos y sus garantías frente a la obligación de contribuir para los gastos públicos”, *Democracia, moralidad ciudadana y derechos del contribuyente*, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, 2013, p. 95.

- 2) *La preferencia interpretativa*. Se presenta cuando el intérprete jurídico se encuentra frente a una norma de DDHH, con contenido de derecho humanos o que sirve para su protección, a la cual se pueden hacer varias

interpretaciones. La preferencia interpretativa implica atribuir a una norma su más amplia interpretación en beneficio del ejercicio de los derechos (interpretación extensiva), o bien, el mínimo alcance interpretativo si se trata de limitar o suspender su ejercicio, de modo que se reduzca o minimice lo menos posible su ejercicio (interpretación restringida).

CUADRO III.7. EJEMPLO 7. El principio *pro persona* en la interpretación de la norma tributaria

<p style="text-align: center;">Artículo 33 CFE</p> <p>Artículo 33.- Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente: <i>I.- Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:.</i> <i>a).- Explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes.</i></p>	<p style="text-align: center;">Aplicación del principio <i>pro persona</i>: interpretación extensiva</p> <p>Para garantizar el derecho de asistencia tributaria a los contribuyentes en un país pluricultural como México, ese lenguaje “llano y alejado de tecnicismos” debe interpretarse en el sentido de que ello también debe hacerse en los idiomas indígenas existentes en nuestro país.</p>
--	---

Fuente: Karlos Castilla, “Los derechos humanos y sus garantías frente a la obligación de contribuir para los gastos públicos”, *op. cit.*

CONCLUSIONES

La interpretación de normas jurídicas implica establecer el significado o alcance de las normas que se encuentran en los distintos ordenamientos. Existen varios métodos para la interpretación de normas, entre éstos los más comunes son: gramatical o literal, lógico o conceptual, histórico o evolutivo y sistemático o de constancia terminológica.

Las normas del derecho tributario, en tanto normas jurídicas, no tienen más singularidad que la que les confiere su propio contenido y pueden, por tanto, interpretarse conforme los distintos métodos o criterios admitidos en derecho. No obstante, cuando se trate de normas vinculadas con los elementos esenciales de la contribución (aquellas que establezcan cargas, excepciones a las cargas) o con infracciones y sanciones tributarias, el intérprete debe partir del sentido literal, procurando un resultado interpretativo estricto; sin que ello le impida acudir a otros criterios, pues a pesar de que el propio ordenamiento jurídico pueda contener normas que impongan el uso de ciertos métodos de interpretación (como el artículo 5° del CFF), ello no hace desconocer su naturaleza como meras directivas o formas de argumentar, especialmente en aquellos casos en que la norma se antoja confusa o contradictoria.

Finalmente, y como resultado del nuevo paradigma en la protección de los DDHH, el intérprete de la norma debe tomar en cuenta el *principio pro persona* como criterio hermenéutico en la interpretación y aplicación de las normas tributarias, especialmente de aquellas en las que se pongan en juego los DDHH de las personas en su calidad de contribuyentes.

ACTIVIDADES DE APRENDIZAJE

Actividad 1. Los métodos para la interpretación de las normas fiscales

Instrucciones: Elabora un mapa mental sobre los métodos más utilizados para la interpretación de las normas tributarias (gramatical, lógico, histórico y sistemático), que permita advertir las diferencias entre uno y otro método.

Actividad 2. Los resultados de la interpretación

Instrucciones: A continuación se presenta el texto de una norma tributaria. A partir de los resultados que puede producir la labor interpretativa (estricta, restrictiva o extensiva), establece el alcance de la norma en relación con el supuesto de hecho que se presenta y completa el cuadro como se indica.

ACTIVIDAD DIDÁCTICA. EL RESULTADO DE LA INTERPRETACIÓN

Disposición a interpretar:

Artículo 2o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado:

El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

La enajenación de:

[...]

Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación a excepción de:

[...]

Chicles o gomas de mascar.

[...]

Supuesto de hecho:

Kün Chewing Gum S. A. de C. V. es una empresa dedicada a la fabricación y comercialización de la primera goma de mascar 100% orgá-

nica, natural y biodegradable, elaborada a base la savia del árbol del chicozapote y adicionada con vitamina C. La empresa asegura que su producto no es un simple chicle, sino que en realidad un se trata de un alimento (por contener importantes aditivos alimentarios).

Caso de duda:

¿El chicle orgánico debería ser considerado producto destinado a la alimentación y, por tanto, gozar de la tasa del 0 por ciento?

<i>Interpretación</i>	<i>Objeto</i>	<i>¿Qué es “alimento”?</i>	<i>Resultado</i>
Estricta	Decir el tenor literal de la letra de la ley.		
Restringida	Decir menos de lo que dice la letra de la ley.		
Extensiva	Decir más de lo que dice la letra de la ley.		

BIBLIOGRAFÍA BÁSICA

- Checa González, Clemente, *Interpretación y aplicación de las normas tributarias (análisis jurisprudencial)*, Lex Nova, Valladolid, España, 1998.
- Gascón Abellán, Marina y Alfonso F. García Figueroa, *La argumentación en el derecho. Algunas cuestiones fundamentales*, Palestra Editores, Lima, Perú, 2016.
- González García, Eusebio, “La interpretación de las normas

- tributarias”, *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, Navarra, España, núm. 6, 1997.
- González Varela, Liliana y Alejandro Ibarra Rodríguez, “La interpretación de las normas tributarias. El fraude a la ley tributaria”, en Miguel de Jesús Alvarado Esquivel (coord.), *Manual de derecho tributario*, 2a. ed., Porrúa, México, 2008.
- Guastini, Ricardo, *Estudios sobre la interpretación jurídica*, 6a. ed., trad. de Miguel Carbonell y Marina Gascón, Porrúa-UNAM, México, 2004.
- Hallivis Pelayo, Manuel, *Teoría de la interpretación*, Porrúa, México, 2007.
- Ríos Granados, Gabriela, *Notas sobre derecho tributario mexicano*, Porrúa-UNAM, México, 2009.

BIBLIOGRAFÍA COMPLEMENTARIA

- Álvarez Alcalá, Alil, *Lecciones de derecho fiscal*, Oxford University Press, México, 2010.
- Belisario Villegas, Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Astrea, Buenos Aires, Argentina, 2005.
- Carballo Balvanera, Luis, “Interpretación de normas fiscales”, en Gabriela Ríos Granados (coord.), *Diccionario de derecho fiscal y financiero*, Porrúa-UNAM, México, 2007.
- Castilla, Karlos, “Los derechos humanos y sus garantías frente a la obligación de contribuir para los gastos públicos”, *Democracia, moralidad ciudadana y derechos del contribuyente*, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, 2013.
- Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, 27a. ed., Porrúa, México, 2006.
- Martín Queralt, Juan *et al.*, *Curso de derecho financiero y tributario*, 28a. ed., Tecnos, Madrid, 2017.
- Pérez Royo, Fernando, *Derecho financiero y tributario*, 27a. ed., Civitas, Thomson Reuters, Navarra, España, 2017.

III. LOS TRIBUTOS Y SUS ELEMENTOS ESENCIALES

Marco César GARCÍA BUENO

EL TRIBUTO

Concepto

El Estado está legitimado —incluso por la vía coactiva— para detraer recursos de los particulares a través del *tributo*, quedando obligados estos últimos, por disposición constitucional, a entregar una parte de su riqueza para sufragar los gastos del primero. El tributo se consolida, por tanto, como una vía de ingreso público a cargo de un particular. Se distingue de aquellas otras formas de financiación por su procedencia, pues se constriñe al pago hecho por los particulares. Los ingresos públicos son de muy variada forma y origen, el tributo conserva elementos propios que lo identifican e individualizan, dando vida al derecho tributario.

En México el *tributo* se subsume en aquella otra figura identificada como *contribución*. El CFF —*ordenamiento tributario sustantivo*— construye el sistema impositivo a través de la contribución, según lo prevé su artículo 2º, como sinónimo de tributo. Si bien es cierto ese ordenamiento fiscal sustantivo enuncia la contribución como el eje respecto del cual se detrae la riqueza de los particulares, también lo es que en ningún momento lo define. No obstante, podemos afirmar que contiene un deber pecuniario coactivo —manifestado a través de una ley— instituido por el Estado con el objeto de solventar gastos públicos. El contribuyente participa de su riqueza al ente público a través de la figura del tributo, con la finalidad de que pueda, este último, satisfacer sus necesidades presupuestales.

El tributo se fija atendiendo a la existencia de una riqueza susceptible de ser gravada; debe, a su vez, contener los elementos para que de cada contribuyente sólo se detraiga la riqueza gravable, en apego a su verdadera aptitud contributiva. Cuando el tributo afecte la riqueza del contribuyente, necesaria para vivir con dignidad, es claro que ha nacido para morir; nunca una condición política o presupuestal puede anteceder a una razón de justicia y equidad.

El tributo y la contribución son, a la vista de lo dicho, conceptos sinónimos, cuya función exige al particular participar en el concurso de los gastos públicos con una parte de su riqueza. El CFF dispone en su artículo 1º que es obligación de las personas físicas y morales contribuir a los gastos públicos, en tanto que en aquel otro artículo 2º procede a clasificar las contribuciones —categorías tributarias— en impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y aportaciones de seguridad social.

En cada tributo se construye una hipótesis o presupuesto de cuya realización surge una consecuencia jurídica o, para ser más exacto, activa una obligación de pago y ubica al sujeto en una categoría tributaria (impuesto, derecho, contribución de mejora y aportación de seguridad social). Se requiere de un supuesto fáctico para que aparezca la posibilidad de determinar un derecho de crédito a favor de las autoridades fiscales. El nacimiento de la obligación tributaria es presidido por una hipótesis normativa contenida en una ley. Sin esta última la presencia de la primera sería más que imposible. Todo presupuesto precisa formarse por una situación o acontecimiento de contenido material, efectivamente vinculado con el contribuyente, de naturaleza económica, pero sobre todo ser representativo de una capacidad contributiva. El estudio de este instituto tributario deviene en el análisis de la relación jurídica entre el sujeto pasivo, como obligado tributario, y el acreedor tributario.

Origen constitucional

El tributo está anclado en la Constitución, específicamente en su artículo 31 fracción IV, que insta a los mexicanos —sin me-

noscabo de los extranjeros— a participar en el concurso de los gastos públicos, atendiendo a su aptitud contributiva. Así, para definir el tributo debemos hacerlo a través de diversos postulados: *a)* primero, se trata de una obligación patrimonial obligatoria, a través de la cual el contribuyente otorga parte de su riqueza al ente público; *b)* segundo, dicha obligación debe estar contenida en ley; *c)* tercero, la obligación de pago está condicionada a la presencia de una capacidad contributiva en el sujeto obligado a su pago, y *d)* el tributo es de naturaleza coactiva, pues cuando el obligado tributario incumple con la contribución de dar, legitima al Estado para ejercer su cobro.

Corresponde al legislador tributario instituir cada uno de los tributos que den vida al sistema fiscal, de acuerdo con los postulados del principio de reserva de ley. La creación de cada categoría tributaria (impuestos, derechos, contribuciones de mejora y aportaciones de seguridad social), dependerá de los presupuestos normativos —contenidos en una ley— a los que está vinculado el nacimiento de la obligación tributaria. Cada uno de ellos sólo tiene una vía de manifestación: la ley. En este sentido, a través de una construcción normativa lógica fáctica, y de su posterior realización, se vincula al contribuyente con la administración fiscal, esta última como acreedora de una deuda impositiva.

En el hecho imponible se delimitan las exenciones, las cuales tienden a mejorar el nivel de vida del sujeto, se convierten en un atenuante de la carga tributaria al gravar menos fuerte una riqueza que, en la normalidad de los casos, pudiera ser afectada en mayor medida. Las exenciones no violan el principio de capacidad contributiva, sino que autorizan, por un determinado espacio de tiempo, gravar por debajo de tal capacidad los ingresos y la riqueza en general por razones necesarias para el fortalecimiento económico, cultural e intelectual de la persona.

La no sujeción permite a un sujeto moverse fuera del hecho imponible del impuesto y, en consecuencia, no adquirir la calidad de obligado tributario. Por tanto, al no poder ubicarse dentro del presupuesto normativo del impuesto no cabe eximirle o liberarle de deberes no nacidos. En la ley tributaria se establece el supuesto —presupuesto de hecho— respecto del

cual mana la obligación de pagar una contribución. Cuando la conducta del sujeto se apega a la construcción lógica normativa contenida en la norma, queda vinculada al cumplimiento de la obligación allí contenida. La cuantificación del tributo no es automática, no basta con conocer la riqueza generada, es necesario calcular su importe atendiendo a la unión de todos los elementos que permitan ajustar la imposición a la aptitud contributiva del obligado tributario.

Potestad normativa tributaria

La potestad para crear contribuciones tiene su origen en la Constitución Política mexicana. En ella no sólo se fijan los límites formales y materiales a los que están afectos sus detentadores para evitar la concentración de un poder impositivo excesivo y arbitrario; se establecen, a su vez, reglas de distribución de potestades tributarias entre los diversos niveles de gobierno.¹ A cada entidad federativa, al igual que a la Federación, se le adjudican facultades para instituir cargas tributarias en apego al principio de reserva de ley. El legislador, por tanto, en el nivel de gobierno que le corresponde está facultado para crear hechos impositivos, respecto de cierta riqueza susceptible de gravamen. Del ejercicio de ese poder surgen sujetos que, por su conducta, se ubican en los presupuestos normativos establecidos en la ley tributaria, y se tipifican como obligados al pago de una contribución o cumplimiento de una obligación.

El nacimiento del tributo otorga la pauta para identificar la relación jurídica tributaria, donde el sujeto activo (autoridad fiscal) adquiere un derecho de crédito sobre la riqueza o ingresos de un sujeto identificado como pasivo. Contribuir en virtud de tal o cual actividad es referirse a los ingresos obtenidos de los particulares, por la potestad/posición en que se en-

¹ Si nuestro sistema fiscal estuviera organizado con respecto a un único nivel de gobierno, las circunstancias serían completamente diferentes a las actuales, puesto que la distribución de recursos se haría en apego a las necesidades del país en general. Empero, esto tendría una ulterior consecuencia, al ser difícil establecer el grado de necesidad de cada región, así como el nivel de gobierno encargado de su gestión.

cuentra el Estado con respecto a los sujetos obligados a aportar una parte de su riqueza. Estamos frente a dos poderes diferentes: uno eminentemente normativo, el cual tiene la facultad de crear o establecer contribuciones; y el otro, identificado como la *potestad administrativa de imposición*, consecuencia de la primera, que aplica en concreto la norma que crea el tributo.

El sujeto creador del derecho es el legislador, quien actúa de acuerdo con la Constitución. En cambio, el sujeto activo de la relación tributaria se convierte en titular de un derecho de crédito fiscal. Dos momentos diferentes, por tanto, dos instituciones a su vez diferentes. El origen de la facultad impositiva es diverso de aquella otra que hace exigible el cobro del tributo. La potestad normativa tributaria está vinculada a la Constitución, por ser la que señala las facultades y los límites a los que está afecto el legislador para cumplir con su cometido tributario. En cambio, la aplicación del tributo y su exigibilidad nacen en la ley ordinaria, y son ejercidas mediante actos administrativos. La diversidad de las fuentes provoca una configuración jurídica diferente, y obliga a utilizar términos indistintos.

CATEGORÍAS TRIBUTARIAS

El CFF en su artículo 2º clasifica al tributo —contribución— en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejora y derechos.

El impuesto

Los impuestos —dispone el CFF— son contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación o de hecho prevista por la misma —la ley— y que sean distintas de los derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejora. La definición anterior no otorga elementos claros que permitan conceptualizar claramente su naturaleza jurídica, incluso toma como referencia un elemento de exclusión al delimitar que lo

que no sea un derecho, una contribución de mejora y una aportación de seguridad social será un impuesto.

El impuesto es una figura que permite al ente público de- traer riqueza de los particulares, al ubicarse en el supuesto considerado como gravable. El legislador identifica —debe hacerlo— los índices de riqueza susceptibles de tributación, y construye los supuestos —hechos imponibles— que al ubicarse en ellos cada sujeto activan el nacimiento de una obligación tributaria. Por tanto, el surgimiento del impuesto presupone la presencia de una riqueza que es afectada a través de un supuesto contenido en una ley tributaria. No toda riqueza es gravable, sólo aquella apta para contribuir. Es importante, por tanto, que al momento de crearse el supuesto respecto del cual surge el impuesto, se sustente en una riqueza cierta, susceptible de imposición. El presupuesto normativo del impuesto debe presuponer que grava una riqueza cierta. Así, los índices de riqueza susceptibles de ser gravados a través del impuesto son el ingreso, el consumo o gasto, y el patrimonio, entre otros.

En México los impuestos son de índole federal o estatal, pero también las legislaturas locales crean impuestos para ser gestionados y cobrados por los municipios, a quienes se les otorga competencia tributaria. Así, dentro de este último tipo de impuestos municipales están los que gravan la adquisición de inmuebles, aplicando una tarifa proporcional —por lo general del 2%— al valor mayor que resulte entre el catastral, el de operación o el determinado a través de avalúo comercial. A su vez, también tenemos impuestos que recaen sobre la propiedad raíz, que pagan los titulares de los inmuebles de manera anual.

Las entidades federativas tienen la posibilidad de crear todo tipo de tributos o, en lo particular, impuestos. No obstante, es una atribución actualmente limitada por el SNCF, en tanto los entes locales han renunciado a sus potestades tributarias, para participar de los recursos federales. Los impuestos más importantes son aquellos de índole federal, tales como el ISR, el IVA o el IEPS, por citar a los más importantes. El primero recae sobre la riqueza que surge de los ingresos que obtienen tanto las personas físicas o morales; los segundos, en cambio, atienden al valor de actos y actividades.

Los impuestos —en su aspecto tradicional— obtienen recursos para destinarse al gasto público de los entes públicos, identificándoseles de naturaleza fiscal, por el fin que persiguen; empero, cuando el impuesto es indiferente a la percepción de ingresos, con el claro objetivo de inhibir conductas, satisfacer necesidades políticas, culturales, económicas o sociales, estamos en presencia de impuestos de naturaleza extrafiscal; categoría tributaria que tiende a afectar —sobre todo— el contenido del principio de capacidad contributiva. La constitucionalidad de este tipo de impuestos se obtiene cuando su carácter extrafiscal se desprende de los elementos que lo conforman: hecho imponible, base, tipo de gravamen o deuda tributaria, y cuando su resultado es proporcional al objetivo buscado.

Derechos

Una segunda categoría de contribuciones contenida en el artículo 2º del CFF son los “*derechos*”, vistos como

las contribuciones establecidas en la ley por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

El nombre “*derecho*” para identificar un tributo es a nuestro parecer inapropiado, confunde al contribuyente; entiéndase, en su generalidad, que un derecho es una norma que rigen la conducta del hombre, o el lado contrario al izquierdo de algo. En otras latitudes impositivas se les conoce —en forma más adecuada— como tasas. El hecho imponible de este tipo de tributos se concentra en el cobro que hace el Estado por permitir la utilización al particular de bienes de dominio público, sea de carácter federal o estatal: ejemplo de ello lo son

el otorgamiento de una concesión para usar y gozar de una playa; al igual que el cobro que el Estado realiza por prestar servicios públicos a los particulares: expedición de licencias, actas de nacimiento, pasaporte, entre otros. La Ley Federal de Derechos contiene cada uno de los cobros (derechos) que puede realizar la autoridad fiscal federal, tanto por la prestación de servicios públicos como por el otorgamiento del uso y goce de bienes de dominio público. Es claro observar que en este tipo de tributos surge una contraprestación entre la autoridad que presta el servicio y el particular que al cubrir la contribución obtiene un beneficio.

El punto toral está en que este tipo de tributos no se ajustan en la misma medida a los parámetros constitucionales de justicia tributaria contenidos en el artículo 31 fracción IV (capacidad contributiva e igualdad tributaria), toda vez que el “derecho” se cuantifica atendiendo —como un primer valor— al costo del servicio proporcionado. Los tributos, en su generalidad, se conciben donde la riqueza existe y, como segundo parámetro, deben ajustarse a la aptitud contributiva del contribuyente. En consecuencia, un tributo sin sustento económico, que no observa al contribuyente en su aptitud de pago, carece de viabilidad constitucional. En cambio, los “derechos” tienen un tratamiento diferente, pues no se acomodan en la misma medida a los parámetros del principio de capacidad contributiva. Entiéndase que el servicio proporcionado por el Estado tiene un coste que debe ser cubierto por quien se beneficia del servicio; por lo tanto, es imposible pretender ajustar el “derecho” a la aptitud contributiva del obligado a su pago. Así, la expedición de una licencia de conducir, de una concesión de transporte, o de aquella otra concesión para usar y gozar de zona federal marítimo terrestre, entre otras, estará delimitado por factores diversos a la exclusiva aptitud económica del contribuyente.

Contribuciones de mejora

El Estado suele realizar obras públicas generales que benefician a un sector de la población —en determinada área geográfica— como la mejoría de calles, la instalación de alumbrado

do público, la creación de parques y jardines o su recuperación, entre muchos otros servicios u obras, aumentando con ello el valor del patrimonio al que afectan; riqueza que suele ser gravada con una contribución de mejora; en consecuencia, los contribuyentes favorecidos con dicha obra se convierten en obligados tributarios. La Ley de Contribuciones de Mejora por Obras Públicas Federales de Infraestructura Hidráulica, es un claro ejemplo de ello al establecer que quienes se beneficien en forma directa por obras públicas federales de infraestructura hidráulica quedan obligados a cubrir una contribución por el beneficio obtenido.

Aportaciones de seguridad social

Por último, las aportaciones de seguridad social otorgan obligatoriedad a las cuotas que los patrones deben cubrir para que el Estado preste servicios de seguridad social. Ante el incumplimiento del pago de las cuotas que deben realizarse ante el IMSS, ISSSTE, ISFAM, Infonavit, considerados organismos fiscales autónomos, la autoridad fiscal está en posibilidad de iniciar el procedimiento administrativo de ejecución regulado por el CFF. Ese ordenamiento fiscal define que las

aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a la persona que se beneficie en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Recordemos que los patrones, por disposición constitucional, están obligados a proporcionar seguridad social a sus trabajadores, pero el Estado se ha sustituido en dicha obligación: servicios médicos, vivienda, cesantías, pensiones, jubilaciones, entre otras; en consecuencia, los patrones y demás beneficiados deberán pagar cuotas —de naturaleza fiscal— cuyo fin específico es cubrir los gastos que tales servicios generan, caracterizando este tipo de contribuciones, pues los recursos captados no se destinan al gasto público, sino que se dirigen

al ente público para el cual fueron recaudas, otorgándole así la naturaleza de contribuciones parafiscales.

ELEMENTOS CUALITATIVOS DEL TRIBUTO

Hecho imponible

El hecho imponible es uno de los elementos cualitativos del tributo, en cuanto permite establecer su campo de aplicación: supuesto de la realidad que al ser concretado por la ley tributaria como mandato impositivo, adquiere la calidad de hecho imponible. Dicho supuesto expone la riqueza considerada como gravable, e identifica al sujeto obligado a contribuir, siendo, por tanto, una manifestación de riqueza, pero sobre todo de capacidad contributiva en su generalidad. Así, todo presupuesto normativo requiere estar estrechamente vinculado con la Constitución y recaer sobre acontecimientos materiales económicos.

El hecho imponible, por un lado, vincula al sujeto obligado a otorgar una prestación en favor de la administración tributaria, vista como el acreedor de tal obligación; por otro lado, su naturaleza, sea civil, mercantil, administrativa o cualesquiera otra, no tiene trascendencia impositiva alguna. Lo que a la ley tributaria interesa es el nacimiento de la obligación tributaria, atendiendo a una manifestación concreta de capacidad contributiva. Así, habrá casos en el que las partes tienen la intención de producir determinadas consecuencias jurídicas; sin embargo, si la operación está gravada por un impuesto, no importa la intención que se persigue con la realización del acto principal, pues lo que interesa es el devengo de la obligación tributaria. El principal requisito del hecho imponible consiste en su respaldo por un índice de capacidad contributiva, el cual lo inviste de legitimidad constitucional.

Asimismo, el hecho imponible se descompone para su estudio en dos elementos: el objetivo y el subjetivo. El primero es considerado el presupuesto sobre el cual surge el tributo, o sea la parte de la realidad que el legislador considera idónea

para ser gravada. Tal presupuesto está fincado sobre la realización de un hecho jurídico representativo de capacidad contributiva o, en su caso, de un negocio jurídico que también lo manifieste. Un segundo elemento se desenvuelve en el ámbito subjetivo. El hecho imponible, en este caso, guarda una estrecha relación con el sujeto pasivo de la obligación tributaria, íntimamente relacionado con su objeto imponible. Si el presupuesto normativo del tributo requiere ser representativo de una riqueza gravable, o mejor dicho de una manifestación de capacidad contributiva en su aspecto general, el elemento subjetivo de tal presupuesto exige que el obligado tributario posea una aptitud contributiva, es decir, sea titular de una riqueza económica idónea para contribuir. El elemento objetivo del tributo debe ser una perpetua búsqueda de la capacidad contributiva, a efecto de que el sujeto pasivo o contribuyente pueda efectivamente participar en el concurso de los gastos públicos apegado al más eficaz criterio de justicia. Así, en los tributos de naturaleza directa el objeto material se encuentra en la posesión de una renta o un ingreso; en cambio, en aquellos otros de naturaleza indirecta son los hechos o situaciones los que representan el elemento objetivo, distintos de la situación patrimonial del sujeto, pero que a su vez constituye una representación de la capacidad contributiva.

En nuestro país los tributos se mueven tanto en el plano federal como en el estatal. El legislador que los crea restringe su ámbito de operación a una porción del territorio (entidades federativas) o a la totalidad del país (Federación). Por otra parte, los respectivos congresos locales, como órganos legislativos, están facultados para establecer impuestos de carácter municipal, exigibles por cada uno de los respectivos ayuntamientos. El elemento espacial del hecho imponible ubica el espacio territorial sobre el cual tiene validez el tributo; el aspecto cuantitativo indica el grado de intensidad con que se realiza el hecho imponible, sin que pueda considerarse sea el factor determinante de la cuantía de la deuda tributaria; y el aspecto temporal, determina el momento en que se realiza el hecho imponible. El tributo no es una figura perpetua, su validez está delimitada en el tiempo, por lo cual el hecho imponible delimita el devengo del tributo, es decir, el momento en el que se considera surge la obligación tributaria.

El elemento objetivo del hecho imponible no debe confundirse con el objeto del tributo. Este último es la manifestación económica que busca someterse a tributación, trátase de la renta, el patrimonio o el gasto. En cambio, al referirnos al primero, se alude al presupuesto fáctico de cuya realización depende el nacimiento de la obligación tributaria principal.

El presupuesto normativo establecido en la ley, puede llegar a tener declaraciones de índole negativa, mediante las cuales el legislador tributario, en un afán clarificador, busca una mayor comprensión del intérprete de la ley o, sobre todo, del posible sujeto obligado a su cumplimiento. A través de la norma de no sujeción se evita confundir situaciones que no se encuentran gravadas por la ley, y que se involucran con aquellas otras sujetas al cumplimiento de una obligación tributaria. Es una manera de esclarecer las disposiciones tributarias difíciles y complejas.

Sujetos

La obligación tributaria surge cuando se hace realidad el hecho imponible (devengo), momento en que se identifican los sujetos obligados al pago de la contribución, y aquellos otros facultados para hacerla exigible (sujeto activo). Resulta fácil reconocer, en un primer escenario, al sujeto activo (titular del derecho de crédito), autoridad fiscal, y al sujeto pasivo (obligado al pago de la contribución), realizador del hecho imponible, quien soporta en su patrimonio la carga económica que se desprende del tributo. Empero, con el devengo del tributo, no sólo surge una obligación tributaria para el sujeto pasivo principal, sino que también se identifican, de manera solidaria o subsidiaria, a otro tipo de sujetos con obligaciones diferentes: responsable, sustituto, sucesor. El CFF, con una mala técnica y desconociendo la esencia de este tipo de contribuyentes, nombra —erróneamente— como responsables solidarios a todos los demás sujetos que participan o se vinculan a la obligación tributaria. El sujeto obligado a cubrir la obligación tributaria por responsabilidad no es el titular del hecho imponible: su función es asegurar el pago del impuesto. La obligación detentada por el responsable es exclusivamente ac-

cesoria, en cuanto debe responder por el pago no realizado por el contribuyente. Así, al cumplirse ciertas condiciones impuestas en el presupuesto normativo de la ley que regule el impuesto, el responsable queda sujeto al cumplimiento de la obligación tributaria principal. El responsable siempre es un deudor subsidiario no solidario.

ELEMENTOS CUANTITATIVOS DEL TRIBUTO

Deuda tributaria

La deuda tributaria se constituye por: *a)* el adeudo principal; *b)* la actualización; *c)* recargos y, por último, *e)* intereses. Es importante hacer notar que a dicho instituto no se le identifica con una voz específica, depende de la construcción que de ella haga el derecho positivo. Así, entre otras, suele equipararse como “cantidad a pagar”, “resultado fiscal”, “adeudo impositivo”, “crédito fiscal”. Los elementos que la conforman son diversos. Uno de ellos, el de mayor importancia, tiene su origen en la obligación tributaria principal. Adeudo que suele tipificarse en algunos sistemas jurídicos como la *cuota* —es el caso de España—, tasa en México. A su vez, parte integral de la deuda tributaria son los denominados *accesorios de la contribución*. El CFF no define el concepto de deuda, ni establece cuáles son los elementos que la conforman, se limita —como ya se dijo— a señalar la presencia del crédito fiscal, como resultado del devengo de la obligación tributaria. Así, el crédito se compone del adeudo principal y de otros factores como recargos, multas o la propia actualización.

Por tanto, el CFF al aludir a la deuda tributaria hace uso del instituto del crédito tributario.

Artículo 4: Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares,

así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

Según se muestra, el legislador hace uso de la figura del “crédito tributario”, como medio para establecer la deuda tributaria a cargo del contribuyente. Se entiende, en consecuencia, que no es necesario el incumplimiento, por parte del obligado tributario, de una norma tributaria, para que surja; el crédito es producto o consecuencia, en una de sus facetas, del nacimiento de la obligación tributaria principal.

La deuda tributaria, cuantificación monetaria del surgimiento de la obligación tributaria principal, se integra por una serie de elementos, entre los cuales el principal lo constituye la cuota, y se le pueden agregar los recargos, la actualización y multas. Si bien es cierto la deuda tributaria puede conformarse de una serie de componentes que confluyen por el nacimiento de la obligación tributaria, también lo es que suele coincidir con la cuota tributaria. No obstante, ello no significa que ambos sean conceptos sinónimos. Para poder determinar la cuantía de la cuota es necesario conocer: la base gravable y el tipo de gravamen, de la combinación de ambos surgirá la cantidad a la que el contribuyente estará compelido a cubrir.

Base gravable

La deuda tributaria —hemos dicho— nace como consecuencia de la realización del hecho imponible (presupuesto de hecho, según lo señala el derecho positivo mexicano). El procedimiento para alcanzar su cuantificación no es similar para todo tipo de contribuciones. En algunas figuras, como es el caso de los derechos, la cantidad a pagar puede ser expresamente establecida por la ley, tomando como referencia un número específico de salarios mínimos. A este tipo de cuota se le da el calificativo de fija. Empero, subsisten otras consideradas de naturaleza variable. En ella se identifica varios elementos: el hecho imponible, la base gravable, y el tipo que repercute en esa última. La cantidad a pagar es el resultado de su conjugación.

En el primer tipo de contribuciones el legislador prevé directamente la cuantía de la obligación, como consecuencia de la realización del presupuesto de hecho, estableciendo el pago de una específica cantidad de dinero. Es suficiente, por tanto, ubicar al sujeto pasivo en el presupuesto normativo del tributo, para conocer la cuantía de la obligación tributaria. No es forzoso agotar un procedimiento de determinación sustentado en aquellos otros elementos de cuantificación: base imponible y tipo de gravamen. Cuando la ley señala expresamente la cantidad a cubrir por la realización del presupuesto normativo, estamos en presencia de una contribución de cuota fija.

Los tributos de cuota variable, en cambio, son de contenido más complejo. En ellos, la ley no especifica la cantidad a pagar; la prestación no está expresamente identificada, sino que se requiere de ciertos elementos para dar un valor cuantitativo a la obligación tributaria. El mandato fijado no ha culminado con verter un específico valor económico. Por ende, es necesario proceder a su cuantificación. Así, se hace uso de la base gravable y del tipo, de cuya combinación surge la cuota. En este tipo de contribuciones la prestación no está plenamente identificada, se necesita de aquellos otros elementos de cuantificación reservados, por su función, a la materia de la ley.

En la ley tributaria se instituyen presupuestos normativos, o si se quiere, presupuestos de hecho de los cuales habrán de nacer obligaciones tributarias. Cuando la conducta del sujeto se apega a la construcción lógica formada en la norma, mana para él la obligación de pago; o, en un supuesto diferente, se le constriñe a cumplir con específicos requerimientos de la autoridad fiscal: presentación de documentos. Las obligaciones, por ende, pueden tener un carácter positivo o negativo, dependiendo de si se trata de un hacer, un tolerar, o un no hacer. Ahora bien, cuando la obligación del contribuyente se apuntala como una aportación económica —pago del tributo— es indispensable perpetrar un procedimiento de cuantificación del adeudo tributario. En todo este procedimiento hay tres momentos de singular importancia. El primero es protagonizado por el legislador, quien por la naturaleza de sus funciones, y en apego a los postulados de la Constitución, está inexcusablemente compelido a erigir cada uno de los presu-

puestos normativos de la contribución. En este tenor, tiene el compromiso de que las hipótesis normativas respondan a los postulados del artículo 31, fracción IV de la Constitución: capacidad contributiva, generalidad e igualdad tributaria. No hacerlo segrega al tributo, en una primera aproximación, de los lineamientos de la justicia tributaria. Precisamente, la elección de la materia imponible debe respaldarse por efectivos índices de riqueza. Donde exista una manifestación económica apta para contribuir, solo allí puede configurarse una carga impositiva.

El legislador, en un segundo escenario, debe proporcionar elementos para cuantificar la obligación tributaria, surgida como consecuencia de la realización del hecho imponible. Sólo así se logra que el tributo se convierta en un instituto receptor de ingresos efectivo y justo. Este razonamiento implica que la autoridad fiscal —SHCP, a través del SAT— deba, como parte de sus facultades de comprobación, avocarse a gestionar el pago del tributo cuando no haya sido efectivamente determinado por el contribuyente. Recuérdese que en México procede la autodeclaración impositiva; por tanto, es el contribuyente quien, en apego a la normativa proporcionada por el Estado, debe calcular sus cargas tributarias. Empero, la autoridad administrativa competente, como parte de sus funciones de inspección, está obligada a verificar el debido cumplimiento de las obligaciones del contribuyente.

Un último elemento de cuantificación está en el tipo de gravamen, aplicado a la base gravable, dando lugar al surgimiento de la cuota. Su cálculo no implica estar en presencia de la deuda tributaria, pues la cuota puede ser motivo de minoración, mediante el uso de algún beneficio fiscal establecido en ley, o incrementarse con algún otro accesorio de las contribuciones, como lo son los recargos y la actualización.

El estudio de la base imponible, por lo dicho, se vuelve consustancial para comprender el tema de la deuda tributaria. Pero ¿qué es la base imponible? y ¿cuáles son los métodos o técnicas para su determinación? El hecho imponible y la base gravable están íntimamente relacionados, pues en esta última se recoge el aspecto objetivo de la primera. La deuda tributaria se paga como consecuencia de la cuantificación del presupuesto de hecho realizado por el sujeto pasivo. En defi-

nitiva, es un elemento necesario para determinar la cuantía de la deuda tributaria apegada a los postulados del principio de capacidad contributiva relativa, pues se adapta, en su cuantificación, a la aptitud contributiva del sujeto pasivo.

Son ejemplos de bases imponibles el valor de un bien (impuesto predial); la cuantía del negocio jurídico (contrato privado de compraventa); el gasto realizado (IVA); el ingreso percibido (Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas); el patrimonio adquirido (Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles), entre otros. Aun cuando la base se conforma de una serie de valores de índole económica, puede, en algunos casos, romperse la regla general, y estimarse respecto a elementos carentes de contenido económico, incardinados, entre otros, sobre el peso y la medida de algún producto.

El CFF omite delimitar, como figura sustantiva, el contenido de la base imponible. Esto resulta lógico debido a la gran diversidad de contribuciones, y sobre todo de impuestos que coexisten en el sistema jurídico positivo. Cada impuesto en lo particular, en su normatividad, establece los elementos que habrán de configurar la base del impuesto. Empero, aun cuando el derecho positivo no lo reconozca existen diversos tipos de base.

La base también puede ser concebida con una calidad monetaria y no monetaria. En la primera, el factor susceptible de medición está representado por cantidades efectivas de dinero, a las que habrá de aplicarse el tipo que corresponda, según lo establezca la norma positiva. Un ejemplo característico se presenta en el impuesto que recae sobre la renta de las personas físicas, donde la base se conforma por los rendimientos percibidos por las personas en un lugar y tiempo determinados; en cambio, una base no monetaria depende de factores ajenos a una cantidad de dinero: litros, peso, volumen, número de folios de un documento, por lo cual debe gravarse

Tipo de gravamen

El fin principal de una contribución, o utilizando su figura principal: el impuesto, implica una obligación de pago. No basta con que la ley cree un supuesto normativo o hecho im-

ponible, y posteriormente, ante una actuación del sujeto, ajustándose a dicho presupuesto, consolide la cuantía de la obligación de pago. Esta es una primera fase, en algunos tributos se requiere de una segunda, la cual obedece a todo un procedimiento de liquidación. Así, es necesario hacer uso de otros institutos tributarios, llamados de cuantificación. Nos referimos a la base gravable, el tipo y la cuota del impuesto. Esta última etapa, con mucho la más importante, da contenido económico a la obligación tributaria al cuantificar el hecho imponible. Para el obligado tributario es necesario, por tanto, conocer los elementos que le ayuden a determinar la cantidad a pagar. Sobre todo, hacer efectiva la garantía de seguridad jurídica establecida por la Constitución, en el tenor de que su aportación sea una efectiva representación de su aptitud contributiva. Como se denota, la capacidad contributiva no sólo está inmersa en el presupuesto normativo, sino que incluso tiene una fuerte injerencia en los elementos cuantitativos de la obligación tributaria. El legislador debe, por tanto, poseer una amplia cultura jurídica tributaria, con el fin de conocer la técnica necesaria para que cada contribución se ajuste a los lineamientos subjetivos y objetivos de este controvertido principio.

Para que la base gravable otorgue un resultado: la cantidad a pagar, es necesario enlazarla con la tasa; considerada el elemento definitivo para el cálculo de la carga tributaria. De su estructura dependerá la efectividad y equidad de la deuda tributaria. La técnica impositiva ofrece una clasificación sobre los diversos tipos de tasas susceptibles de aplicar a las contribuciones, sobre todo en lo que a los impuestos se refiere. El tipo de gravamen puede ser conceptuado como fijo, delimitado como una cantidad de dinero específica por cada unidad impositiva; en cambio, los tipos proporcionales atienden a un porcentaje que varía en la medida que aumenta o disminuye la base.

Ahora bien, cuando la tasa se refiere a una base monetaria puede ser fijada, por ley, de dos formas: la primera al establecerse una cantidad específica por cada uno de los escalones en los que se descompone la base imponible. Una segunda opción demanda el establecimiento de un porcentaje para aplicar a la base gravable. Cada uno de estos porcentajes adquiere

la denominación de alícuotas, las cuales pueden ser proporcionales o progresivas:

También —como ya se argumentó líneas arriba— cuando la tasa o tipos de gravamen se constituyen por porcentajes aplicables sobre bases de dinero, se les denomina alícuotas. Las alícuotas que pueden aplicarse a la base imponible, pueden ser de diversas formas:

- a) Proporcional. Esta alícuota permanece fija aun cuando la base imponible se modifique. La cuantía del tributo crece de manera proporcional al incremento de la base. El caso del IVA se tiene una tasa proporcional. La ley que regula dicho impuesto exige como obligación de las personas físicas y morales que enajenen bienes; presten servicios independientes; otorguen el uso o goce temporal de bienes; e importen bienes o servicios; aplicar a los valores de dichas operaciones la tasa del 16%. Este porcentaje, ante su inmovilidad, adquiere la categoría de proporcional.
- b) Progresivo. Las tasas progresivas aumentan conforme la base imponible se incrementa. Por tanto, la carga tributaria crece de manera más que proporcional, ajustándose con eficacia a los planteamientos de la capacidad contributiva. No es posible que la alícuota mantenga una perpetua progresividad, pues el impuesto llegaría a ser confiscatorio, superando el 100% de la base gravable. Por ello es necesario, por razones de técnica y justicia tributaria, que la última alícuota de la tarifa adquiera una naturaleza proporcional.
- c) Regresivas. En este caso, conforme aumenta la base imponible, la alícuota tiende a disminuir. Se produce, en consecuencia, el efecto contrario al generado por la alícuota progresiva.

Así como el hecho imponible necesita alcanzar una armonía con los postulados del principio de capacidad contributiva —aspecto objetivo del principio— y la base debe ser un reflejo de la riqueza gravable susceptible de imposición, el tipo es un elemento definitivo para alcanzar la carga tributaria justa. Su estructura facilita la equidad de la deuda.

Regímenes de determinación del tributo

El cálculo de la obligación de pago de una contribución exige o requiere la ayuda de la base imponible. Para hacer factible el objetivo perseguido en el presupuesto normativo de la contribución, es indispensable que la configuración del tributo posea una construcción normativa de la obligación tributaria. En el procedimiento para dar un resultado numérico a la obligación tributaria, se presentan dos vías, una donde la contribución se determina y la otra donde sólo alcanza a estimarse o presumirse. En este tenor, la voz “determinar” no alcanza a comprender ambos tipos de bases. Según el método que se utilice para dar un valor económico a la base, el resultado será diferente. El CFF reconoce, pero no de manera expresa, tal distinción cuando otorga la posibilidad a la autoridad fiscal para calcular la deuda tributaria en apego al uso de elementos presuntos.

Determinación directa

Cuando para hacer el cálculo del impuesto el contribuyente, o, en algunos casos la autoridad, utiliza documentación específica (contabilidad), o un soporte electrónico, que trasluzca con claridad la situación económica del contribuyente, se realiza una determinación directa de base imponible. Mediante este método hay un pleno conocimiento y comprobación del hecho generador. La consecuencia: otorgar al obligado la certeza de que se paga con apego a los lineamientos establecidos en el hecho imponible. También suele denominársele determinación con base cierta. A través de este régimen se da un valor económico al presupuesto establecido en la ley tributaria.

Estimación indirecta

Este método surge al carecer la autoridad de los elementos y datos necesarios para llevar a cabo una completa estimación. Es el caso de la falta de declaraciones, incumplimiento de obligaciones contables, donde la autoridad necesita, para co-

nocer la carga del impuesto, estimar de manera indirecta la cuantía de la base imponible. La mecánica exige hacer uso de datos comparativos e inferidos. Sólo así se podrá dar un valor económico a la base imponible, que surge como consecuencia de la obligación tributaria. En su consecuencia son presuntas las bases imponibles así estimadas, que se evalúan según presunciones no legales establecidas por la propia administración tributaria en cada caso, sin perjuicio de la revisión encomendada a los tribunales en los supuestos de impugnación por el sujeto pasivo. Este régimen se concentra en aquellos contribuyentes que no atienden los lineamientos de la ley tributaria. Es lógico, por consecuencia, proceder en forma enérgica contra ellos, incluso desconociendo algunos de los derechos a los que están afectos los contribuyentes cumplidos. El CFF, en el artículo 55, faculta a las autoridades fiscales a estimar presuntamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, siempre y cuando se opongan u obstaculicen al desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; no presenten libros y registros de contabilidad; existan omisiones en el registro de operaciones, ingresos o compras; surjan registro de compras, gastos o servicios no realizados; haya alteraciones en el registro de inventarios; no cumplan con las obligaciones de valuación de inventarios; no se tenga en operación las máquinas registradoras de comprobación fiscal, y se adviertan irregularidades en la contabilidad. Este artículo se convierte en una importante herramienta para que la autoridad pueda hacer frente a la evasión fiscal y al fraude a la ley tributaria. Por otra parte, la facultad de la autoridad fiscal se amplía en el artículo 57 del mencionado ordenamiento legal al disponer: “Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente las contribuciones que se debieron haber retenido, cuando aparezca omisión en la retención y entero, por más del 3% sobre las retenciones enteradas”.

CONCLUSIONES

El tributo o contribución es la figura central del derecho tributario, delimitada como la carga impuesta por el Estado a los particulares, con el fin de que participen en el concurso

de los gastos públicos. Los impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y las contribuciones de mejora, son la especie dentro del género tributo, cada una de estas figuras tiene una función análoga a la otra: recaudar, pero con estructuras jurídicas diferentes. El impuesto exige la presencia de un supuesto normativo (hecho imponible), donde se encuentra contenida una obligación de pago para quien sea titular de la riqueza allí gravada; en cambio, los derechos atienden al cobro que realiza la autoridad fiscal, por el costo de un servicio proporcionado por el Estado a un particular, previa petición realizada por este último para que se le proporcione un servicio o se le permita usar y gozar de bienes de dominio público de la nación; en este último caso existe una clara contraprestación entre los sujetos que participan en la relación jurídica tributaria, a diferencia del impuesto que carece de ella. Las contribuciones de mejora funcionan de manera diferente, pues el costo impositivo se determina por el aumento de valor de bienes —propiedad de particulares— afectados por la realización de una obra pública. Las contribuciones de seguridad social están delimitadas por los servicios que presta el Estado, al sustituirse en la obligación que tienen los particulares de otorgar la seguridad social a sus trabajadores. El costo de tales servicios se refleja en las cuotas que deben cubrir los patrones al Estado.

Ahora bien, las contribuciones o tributos requieren contener elementos cualitativos y cuantitativos en su estructura, con el fin de hacer efectivo su cobro. Ello nos lleva a conocer la estructura del hecho imponible, los sujetos de la relación tributaria, la base gravable, la tasa y la deuda tributaria.

BIBLIOGRAFÍA BÁSICA

- Alvarado Esquivel, Miguel (coord.), *Manual de derecho tributario*, Porrúa, México 2005.
- Domínguez Crespo, César Augusto, *Derecho tributario*, t. I, *Teoría general y procedimiento*, Thomson Reuters, México, 2017.
- Fernández Sagardi, *Código Fiscal de la Federación, comentado y correlacionado*, Thomson Reuters, México, 2014.

- González García, Eusebio y Ernesto Lejeune, *Derecho tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2000.
- Ríos Granados, Gabriela, *Notas sobre derecho tributario mexicano*, Porrúa-UNAM, México, 2009.
- , *Temas selectos de derecho tributario*, Porrúa-UNAM, México, 2008.

BIBLIOGRAFÍA COMPLEMENTARIA

- Amatucci, Andrea (dir.), *Tratado de derecho tributario*, ts. I y II, Temis, Colombia, 2001.
- Antón Pérez, “Los métodos de determinación de las bases imponibles”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 104, 1999.
- Cazorla Prieto, Luis María, *Derecho financiero y tributario, parte general*, Thomson, Aranzadi, 2004.
- Chamorro y Zarza, José Antonio, *Derecho tributario, parte general*, Ratio Legis, Salamanca, 2014.
- Hensel, Albert, *Derecho tributario*, Nova Tesis-Editorial Jurídica, Santa Fe, Argentina, 2004.
- Margain Manatou, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, Porrúa, México, 2004.
- Martin Queralt, Juan *et al.*, *Derecho tributario*, Aranzadi, 2000.
- Menéndez Moreno, Alejandro (dir.), *Derecho financiero y tributario, parte general*, Lecciones de Cátedra, Lex Nova, Valladolid, 2002.
- Ramallo Massanet, J., “Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 20, 1978.

IV. SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Miriam Guillermina GÓMEZ CASAS

INTRODUCCIÓN

Dentro de los elementos esenciales de la obligación tributaria se encuentran el denominado hecho imponible o hecho generador, los sujetos, el objeto, la base imponible y la tasa o tarifa. En este capítulo, el objeto de estudio es el tercer elemento de la obligación tributaria, es decir, los sujetos activo y pasivo. Se inicia explicando de forma somera el tema de la obligación tributaria, para así adentrar al lector en el contexto tributario en que se desarrolla el contenido del trabajo. Una vez enfocados en el tema de sujetos de la obligación tributaria, se explicará cómo están integrados tanto las características de cada sujeto como la clasificación adoptada por la legislación mexicana en torno a los sujetos; asimismo, se mencionan distintas clasificaciones doctrinales.

Los sujetos responsables solidarios forman parte medular del presente estudio, ya que si bien en nuestra legislación tributaria no se hace distinción de los diferentes tipos de sujetos pasivos que puede haber, sí son mencionados dentro de los supuestos que se establecen aun cuando están bajo la denominación de responsables solidarios, como más adelante se estudiará.

En cada apartado de este capítulo se desarrollan cuadros conceptuales, tablas con ejemplos y comentarios, mapas mentales y otras herramientas visuales con la finalidad de reforzar los conceptos y temas desarrollados en estas páginas.

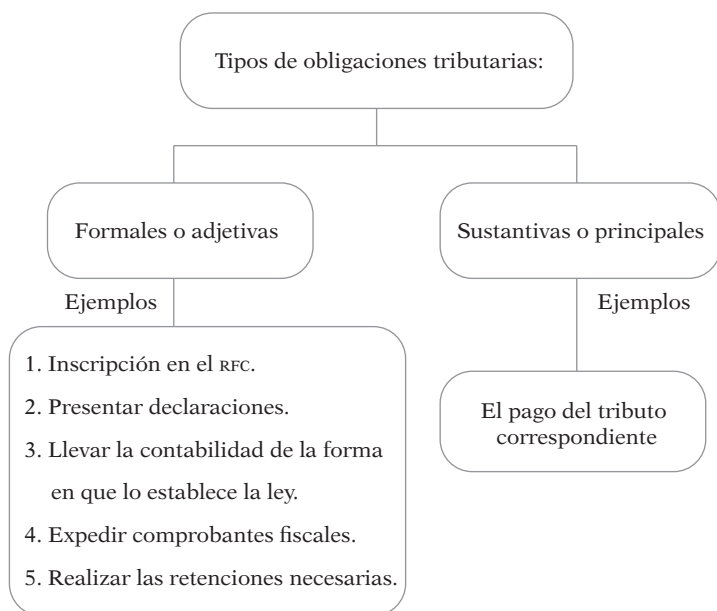
¿QUÉ ES LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA?

Para tener un mejor entendimiento debemos partir de una breve explicación de la obligación tributaria. Emilio Margáin

define a la obligación tributaria como, el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige de un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.

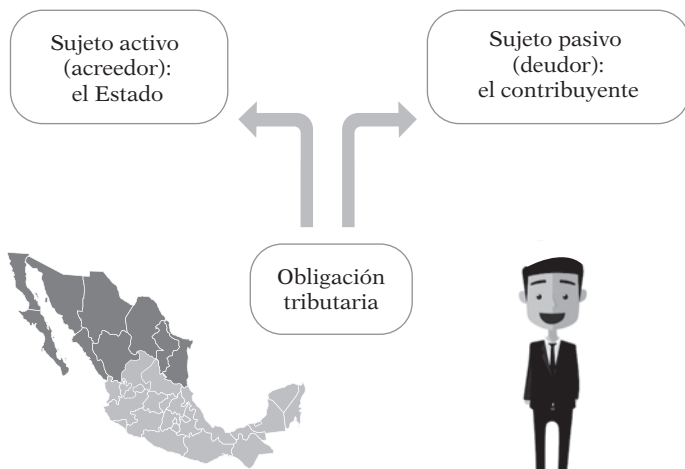
Las obligaciones surgen en el momento en que el sujeto pasivo realiza el llamado hecho generador, es decir, al realizar ciertas situaciones jurídicas o, de hecho, previstas en las leyes fiscales. El pago del tributo es la principal obligación tributaria de los contribuyentes, sin embargo, también existen otras obligaciones entre las que destacan la inscripción o alta en el RFC, la presentación de declaraciones, el llevar la contabilidad general, la expedición de comprobantes fiscales, el efectuar retenciones, la expedición de constancias, entre otras.

De esta forma, Gabriela Ríos Granados establece dos tipos de obligaciones; el primero son las denominadas obligaciones formales o adjetivas cuya naturaleza accesoria al efectuarlas permite el cumplimiento de la obligación principal; y el segundo tipo que hace referencia a las obligaciones sustantivas o principales, es decir, el pago del tributo.



SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y SU CLASIFICACIÓN
DE ACUERDO A LA LEGISLACIÓN MEXICANA

En la obligación tributaria existen dos tipos de sujetos, el primero es el llamado sujeto activo, cuya función es la recaudación de impuestos; el segundo tipo es el sujeto pasivo, el cual tiene a su cargo el cumplimiento de las obligaciones fiscales y así la contribución al gasto público.



El sujeto activo es el Estado, quien efectúa la recaudación de las contribuciones, principalmente a través del SAT, es decir, de la autoridad fiscal. Asimismo, el sujeto activo tiene dos facetas:

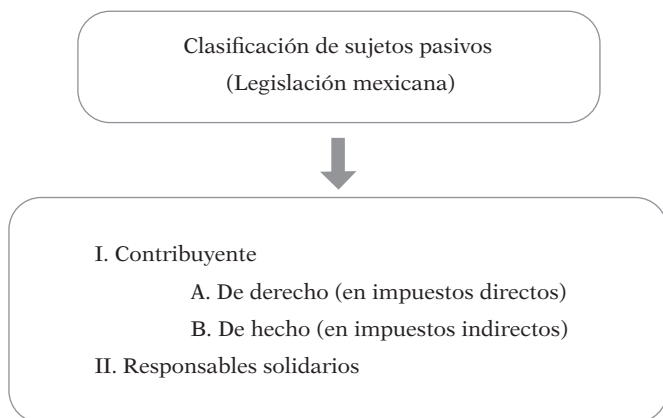
- 1) Por medio del legislador son creadas las normas tributarias.
- 2) El ejecutivo es el encargado de ejecutar tales normas. Lo realiza a través de hacienda, SAT y órganos autónomos fiscales como el IMSS, el FOVISSSTE, etcétera.

El sujeto pasivo es definido por Miguel Alvarado Esquivel como la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o contribución.

La clasificación de los sujetos pasivos en la legislación mexicana tiene en primer lugar al contribuyente, el cual es la

persona física o moral que realiza el hecho imponible, es decir, es quien realiza los supuestos hipotéticos que se establecen en la ley tributaria. En el caso de los impuestos indirectos, inicialmente tenemos al *contribuyente de derecho*, que es el que se establece en la norma tributaria y posteriormente está el *contribuyente de hecho*, que es quien ciertamente realiza el pago de la contribución. Por ejemplo, en el IVA al ser un impuesto indirecto, el contribuyente que traslada el impuesto es el contribuyente de derecho y el contribuyente que es el consumidor final del bien o servicio, es decir, a quien le es trasladado el impuesto y quien realiza el pago del impuesto es el llamado contribuyente de hecho.

En segundo lugar están los denominados sujetos responsables solidarios. Es importante comentar que en el CFF no se da una definición de responsable solidario, así como tampoco son mencionados los términos de responsable sustituto y sujeto responsable por garantía, sino que simplemente estos dos últimos sujetos son englobados como sujetos solidarios, incluso se encuentran dentro su mismo apartado a pesar de no ser lo mismo un sujeto sustituto y un sujeto solidario, como más adelante se establecerá.



SUJETOS RESPONSABLES SOLIDARIOS

Los sujetos responsables solidarios pueden ser definidos como personas distintas al contribuyente, a las cuales se les atribu-

yen obligaciones tributarias a pesar de no haber realizado el hecho generador de éstas.¹ En el supuesto de solidaridad es importante mencionar que, en caso de existir pluralidad de sujetos responsables solidarios, el sujeto activo puede exigir el cumplimiento de la obligación a cualquiera de ellos, sin algún orden o sistema.

Los sujetos responsables solidarios están establecidos en el artículo 26 del CFF, a continuación se muestra una tabla con algunos de los supuestos que pueden generar el carácter de responsable solidario, mencionando en la segunda columna hasta qué punto son responsables en la obligación tributaria y finalmente en la tercera columna se da un breve ejemplo:

<i>Sujeto</i>	<i>Responsabilidad</i>	<i>Ejemplo</i>
Retenedores y recaudadores de contribuciones	Hasta por el monto de tales contribuciones	Los notarios, al ser responsables solidarios, si en la compraventa de un inmueble no realizan la retención de las contribuciones correspondientes, ellos responderán por ese monto.
Personas que efectúen pagos provisionales por cuenta del contribuyente	Hasta por el monto de esos pagos	El patrón que hace retenciones del impuesto sobre la renta a sus trabajadores y en lugar de efectuar los pagos provisionales decide darle otro destino a ese dinero, tendrá que responder por las contribuciones omitidas

¹ “Responsabilidad solidaria en materia fiscal. Aspectos importantes”, *Práctica Fiscal*, núm. 761, México, junio de 2015, p. 25.

<p>Liquidadores y síndicos</p>	<p>Hasta por el monto de:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Las contribuciones que debieron pagar en razón de la liquidación de la sociedad. 2. Las causadas durante su gestión como liquidadores o síndicos. 	<p>Al liquidar una sociedad.</p>
<p>Directores, gerentes generales o administrador único</p>	<p>Por las contribuciones causadas, no retenidas, no enteradas, o no pagadas durante su gestión.</p>	<p>Si durante el ejercicio 2017 la empresa no pagara el ISR correspondiente a los ingresos obtenidos, la responsabilidad correrá a cargo de cualquiera de estos sujetos.</p>
<p>Representantes de personas no residentes</p>	<p>Por el monto de las contribuciones que deban pagarse.</p>	<p>El representante legal de un ciudadano que tiene residencia en China y que le pide comprar a su nombre una propiedad en México. El representante es responsable por las contribuciones que se causen con motivo de la compraventa.</p>
<p>Legatarios y donatarios</p>	<p>Hasta por el monto de los bienes legados o donados, cuando estos bienes causen obligaciones fiscales.</p>	<p>Si una persona es legataria de una casa, y esta casa tuviera adeudos en el impuesto predial, ella deberá cubrir tales adeudos.</p>

SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

123

Terceros que garanticen el interés fiscal mediante prenda, hipoteca, etcétera.	Hasta por el valor de los objetos dados en garantía	Si una persona garantiza el interés fiscal hipotecando su casa, para garantizar el cumplimiento del pago en parcialidades del crédito fiscal (por ejemplo), se responde por el monto de dicho crédito fiscal.
Socios o accionistas que tengan el control efectivo de la sociedad al momento de omitir contribuciones	De las contribuciones causadas por la sociedad. Sin que exceda el monto de la participación que tenía en el capital social al momento de la contribución omitida	Si un socio es parte del consejo de administración, será responsable solidario
Sociedades al enajenar acciones o partes sociales	Por el monto de las contribuciones omitidas	Si una sociedad enajena acciones, y los nuevos socios no muestran el pago del impuesto correspondiente.
Sociedades escindidas	Sin que la responsabilidad exceda el valor del capital de la sociedad escindida.	Si al realizar la transmisión de activos y pasivos de la sociedad se omite pagar una contribución.
Albaceas	Por las contribuciones causadas durante el periodo de su cargo.	No pagar el impuesto predial de los inmuebles de la sucesión.

Fuente: Elaboración propia con información del artículo 26 del CFF, México, 2017.

A continuación se estudiarán con mayor profundidad tres supuestos en los que existe responsabilidad solidaria en el ámbito societario:

En el primer supuesto, los socios o accionistas tienen responsabilidad solidaria, respecto de las contribuciones que la sociedad haya causado, cuando el interés fiscal no alcance a ser garantizado con los bienes de la sociedad y exclusivamente cuando la sociedad:

- 1) No solicite su inscripción en el RFC.
- 2) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente.
- 3) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.
- 4) Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio.

En 2014 se reformaron las fracciones X, XI, XV y XVIII el artículo 26 del CFF,² adicionando en la fracción X que para calcular la responsabilidad se tomará en cuenta el porcentaje de la participación que el socio o accionista tenga suscrito en el capital social de la sociedad al momento de la causación de la obligación y se multiplicará por la contribución omitida, destacando que esto es aplicable únicamente a los socios o accionistas que tengan o hayan tenido el control efectivo de la sociedad.

Asimismo, en esta reforma se establecieron los tipos de actos que son considerados actividades en las que los socios o accionistas ejercen un *control efectivo*, las cuales se enlistan a continuación:

- 1) Imponer decisiones en asambleas generales; nombrar o destituir a la mayoría de los consejeros o administradores de la sociedad.
- 2) Tener la titularidad de derecho de voto respecto de más del 50% del capital social de la sociedad.
- 3) Dirigir la administración, la estrategia o las principales políticas de la sociedad, realizándolo de forma tácita o expresa.

² CFF, DOF, México, 9 de diciembre de 2013.

En este último punto, debe recordarse que en caso de no existir administrador designado, la administración de la sociedad recae en todos los socios,³ en otras palabras, si la sociedad no cuenta con un administrador todos los socios serán responsables solidarios.

En el segundo supuesto, son responsables solidarios las sociedades que inscriban en el libro de acciones o partes sociales a personas físicas o morales que enajenen acciones o partes sociales, aun sin que estas personas hayan comprobado que enteraron o retuvieron el impuesto correspondiente. La importancia de la inscripción de este tipo de actos de enajenación de acciones o partes sociales, radica en que es necesaria su inscripción para que formalmente surta efectos frente a terceros.⁴ Asimismo, el libro de acciones permite llevar un registro con los nombres de los dueños de las acciones, así como las transmisiones que son realizadas.⁵

En el tercer supuesto se tiene como responsables solidarios a las sociedades escindidas, respecto de:

- a) Contribuciones por la transmisión de activos, pasivos y capital contable de parte de la sociedad escidente.
- b) Contribuciones anteriores a la escisión, causadas por la sociedad escidente.

Recordando que la sociedad escidente es la sociedad que decide extinguirse o dividirse y aportar sus activos, pasivos y capital contable a otra sociedad de nueva creación llamada escindida.

JURISPRUDENCIA

Por la importancia del tema, se citará textualmente la siguiente jurisprudencia:

Sujeto pasivo del poder tributario del Estado y sujeto pasivo de la obligación tributaria. Sus diferencias. El primero de los suje-

³ Ley General de Sociedades Mercantiles, México, 2017, artículo 40.

⁴ *Ibidem*, artículo 73.

⁵ *Ibidem*, artículo 128.

tos se refiere a la persona física o jurídica que soporta su ejercicio en el más amplio sentido del término. Éste es un concepto amplio que va más allá de la obligación material de pago del tributo incluyendo un cúmulo de obligaciones y deberes formales (hacer, no hacer, soportar, entre otras) y que también implica situaciones subjetivas distintas del sujeto pasivo que realiza el hecho imponible —que por lo regular se denomina contribuyente—, esto es, de terceros como obligados tributarios —en donde se incardinan las figuras de la responsabilidad (solidaria o subsidiaria) y la sustitución tributaria—. Por el contrario, el sujeto pasivo de la obligación tributaria —denominado contribuyente— es la persona física o jurídica que tiene la obligación de pago del tributo por haber realizado el hecho imponible demostrativo, en su caso, de capacidad contributiva, soportando dicha carga en su patrimonio. En la legislación tributaria mexicana no existe una disposición legal en la que se establezca expresamente quién es el sujeto pasivo de la obligación tributaria y los distintos obligados tributarios. Lo que sí existe es una disposición que prevé quiénes son los responsables solidarios con los contribuyentes, esto es, el artículo 26 del CFF. Por ello, las principales diferencias entre el sujeto de la obligación tributaria de pago (contribuyente) y el sujeto pasivo del poder tributario (retenedor) son las siguientes: a) conducta realizada: el primero realiza el hecho imponible, por lo que ostenta su titularidad y, por regla general, la capacidad contributiva que el hecho imponible refleja; el segundo no, pues se trata de un tercero que realiza un supuesto normativo que se interrelaciona con ese hecho, que la mayoría de las veces no es demostrativo de capacidad contributiva, aunque al realizarse se subroga en la titularidad del hecho imponible. b) Fundamento normativo: el primero tiene la obligación de pago del impuesto por haber realizado el hecho imponible previsto en la ley respectiva (disposición normativa primaria); el segundo tiene la misma obligación de pago pero no por actualizar el hecho imponible, sino por un mandato legal diverso a éste, que es por no retener el impuesto (disposición normativa secundaria). c) Posición jurídica: el primero tiene el lugar principal en el cumplimiento de la obligación tributaria de pago; el segundo está obligado por ley al pago del impuesto en lugar de aquél, sustituyéndolo, siendo el único y verdadero sujeto obligado al pago. Por ello se ha dicho que en la sustitución tributaria existe una

desviación sustancial total o parcial del normal proceso de imputación normativa de la obligación fiscal. En vez del sujeto pasivo, otro sujeto queda obligado al pago del tributo. d) Naturaleza: el primero es el que satisface por regla general y en condiciones de normalidad la obligación tributaria de pago; el segundo es un garante personal de la obligación tributaria de pago no satisfecha por aquél, que facilita y simplifica la actividad recaudatoria de la autoridad fiscal actuando a título de auxiliar y coadyuvante de ésta, por lo que se establece como un especial mecanismo impositivo.⁶

Como se podrá advertir de la lectura de la tesis citada, se refuerzan algunas de las ideas planteadas al principio de este capítulo, para efectos prácticos serán enlistadas a continuación y posteriormente se realiza una tabla mostrando las diferencias entre el sujeto de la obligación tributaria y el sujeto pasivo del poder tributario:

- 1) Las obligaciones tributarias pueden ser obligaciones de dar, hacer, no hacer y tolerar.
- 2) Se mencionan conceptos como responsabilidad solidaria y subsidiaria, así como sustitución tributaria.
- 3) Establece al contribuyente como el sujeto de la obligación tributaria de pago y al retenedor como el sujeto pasivo del poder tributario.

	<i>Contribuyente</i>	<i>Retenedor</i>
Naturaleza	Es quien por regla general satisface el pago de la obligación.	Está obligado por ley al pago del impuesto en lugar del obligado principal (el contribuyente), es decir, lo sustituye.

⁶ Tesis 1ª CXVII/2013, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I, abril de 2013, p. 974.

	<i>Contribuyente</i>	<i>Retenedor</i>
Conducta realizada	Realiza el hecho imponible	Es un tercero que se encuentra en un supuesto normativo que le da el carácter de retenedor
Fundamento normativo	La ley establece los hechos generadores que producen la obligación del pago.	Su obligación se establece mediante mandato legal, al no haber realizado la retención del impuesto correspondiente.

OTRAS CLASIFICACIONES DE RESPONSABLES TRIBUTARIOS

Margáin cita la clasificación del jurista argentino Dino Jarach, que establece cuatro tipos de sujetos:⁷

- 1) Responsable contribuyente: quien realiza el hecho generador.
- 2) Responsable por sustitución: es responsable porque conoció de la obligación y a pesar de ello no le exigió su cumplimiento al contribuyente. Gabriela Ríos hace la precisión de que el sustituto del contribuyente, debe sustituirlo tanto en la retención, pago o entero de la contribución.⁸
- 3) Responsable por garantía: responde por el contribuyente a través de un bien.
- 4) Responsable solidario.
 - a) Por sucesión: herederos y donatarios.
 - b) Por representación: voluntariamente o por falta de

⁷ Emilio Margáin Manautou, *op. cit.*, p. 290.

⁸ Gabriela Ríos Granados, *op. cit.*, p. 20.

capacidad de ejercicio, como es el caso de los padres o tutores de menores de edad.

En la obligación tributaria, si el sujeto no realiza el hecho imponible pero sí está en uno de los supuestos en que la ley pone a su cargo responsabilidades en la obligación, es el momento en que aparece lo que se denomina responsable solidario.⁹

En el sistema tributario alemán:

- 1) Responsable tributario. El cual abarca la responsabilidad tanto por hecho propio, como la derivada por infracción y la que es por deuda ajena.

En el sistema tributario italiano, se establecen como responsables tributarios:

- 1) A quien garantiza el cumplimiento de la obligación tributaria.¹⁰
- 2) El sujeto sustituto.

Asimismo, se establece como auxiliares en la recaudación de impuestos de sujetos activos, a personas físicas o jurídicas, a los cuales los entes ejecutantes (sujeto activo) con base en disposiciones de ley les confían algunas funciones públicas limitadas para la recaudación de impuestos.

CONCLUSIONES

Los sujetos pasivos de la obligación tributaria distintos al contribuyente, es decir, solidarios o sustitutos, tienen como principal función la de coadyuvar a la autoridad fiscal en la recaudación de las contribuciones, asimismo, en caso de no hacer la retención debida o pasar por alto el corroborar que el contribuyente efectivamente haya pagado las contribuciones co-

⁹ Juan Carlos González Calderón y Luis Seguel Malagueño, *El sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria*, tesis de licenciatura en ciencias jurídicas y sociales, Universidad de Chile, Chile, 2005, p. 73.

¹⁰ *Ibidem*, p. 74.

rrespondientes a sus actos realizados, entonces mediante mandato de ley se hacen merecedores de responder sobre las obligaciones no cumplidas.

El sujeto activo está representado por el Estado, cuya principal potestad es ser el acreedor del contribuyente, es decir, quien recauda impuestos. A pesar de que el pago del tributo es la principal obligación tributaria, no deben perderse de vista las contribuciones accesorias, ya que como su nombre lo indica al ser accesorias permiten que la obligación principal se cumpla.

Respecto a la legislación mexicana, el artículo 26 del CFF, tuvo un gran avance a través de su reforma en 2014 al incorporar los supuestos en que existe el término de *control directo*, el cual es clave para determinar responsabilidad solidaria a socios o accionistas. Sin embargo, este Código sigue sin establecer una definición de lo que es responsable solidario, de igual forma en ese mismo artículo 26 no se establece distinción entre responsable solidario y responsable sustituto, a diferencia de legislaciones de países como España o Argentina, en donde la ley brinda mayor claridad y define cada uno de estos sujetos.

ACTIVIDADES DE APRENDIZAJE

Cuestionario

- 1) ¿Quién es el sujeto activo en la obligación tributaria?
- 2) ¿Quién es el sujeto pasivo en la obligación tributaria?
- 3) ¿Qué tipos de obligaciones tributarias existen?
- 4) Menciona dos ejemplos de obligaciones de “hacer”.
- 5) Menciona un ejemplo de obligaciones de “tolerar”.
- 6) Menciona dos actos en los que exista control directo por parte de un accionista.

BIBLIOGRAFÍA BÁSICA

- Alvarado Esquivel, Miguel, *La responsabilidad solidaria en materia fiscal federal*, Porrúa, México, 2000.
- González Santos, Juan Alfonso, *Estudio de la responsabilidad solidaria en materia fiscal*, tesis de maestría en derecho fiscal, Universidad Autónoma de Nuevo León, México, 2002.
- González Calderón, Juan Carlos y Luis Seguel Malagueño, *El sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria*, tesis de licenciatura en ciencias jurídicas y sociales, Universidad de Chile, Chile, 2005.
- Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 22a. ed., Porrúa, México, 2014.
- Ríos Granados, Gabriela, *Derecho tributario parte general*, Porrúa, México, 2014.
- Sánchez Vega, Javier Alejandro, *Principios de derecho fiscal*, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2015.

BIBLIOGRAFÍA COMPLEMENTARIA

Revistas

“Responsabilidad solidaria en materia Fiscal. Aspectos importantes”, *Práctica Fiscal*, núm. 761, México, junio de 2015.

Jurisprudencia

Tesis 1a. CXVII/2013, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I, abril de 2013, p. 974.

Legislación

Código Fiscal de la Federación, México, 2017.
Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2017.
Ley General de Sociedades Mercantiles, México, 2017.

Internet

http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/obligaciones_fiscales/Paginas/default.aspx.
http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/obligaciones_fiscales/personas_morales/regimen_general/Paginas/default.aspx.

V. EL CÁLCULO DE LAS CONTRIBUCIONES: CASOS PRÁCTICOS EN LOS IMPUESTOS

Kenny IRIGOYEN BASTERIS

INTRODUCCIÓN AL CÁLCULO DE LAS CONTRIBUCIONES

Leo Mattersdorf, el contador de Albert Einstein en los Estados Unidos de América, declaró para la revista *Times* en 1963, que Einstein en una ocasión, durante una cena familiar, le comentó: “Lo más difícil de entender en el mundo es el impuesto sobre la renta”. El contador le argumentó que había algo más difícil y era su teoría de la relatividad, pero Einstein replicó, “Oh, no, eso es fácil”.¹

Sea que el célebre físico haya acuñado verdaderamente la frase anterior, no es del todo una exageración la dificultad de interpretación y cumplimiento que suponen las normas tributarias para los ciudadanos de una nación. En el caso de México, las autoridades argumentan que con las nuevas tecnologías es muy sencillo efectuar los cálculos y pagos de las contribuciones,² pero lo cierto es que las herramientas informáticas que actualmente existen no resultan del todo sencillas para la persona que no conoce la terminología en el medio fiscal o legal.

Este capítulo pretende abordar de manera sencilla y práctica cómo se calculan algunas contribuciones a las que esta-

¹ Véase <https://quoteinvestigator.com/2011/03/07/einstein-income-taxes/>, fecha de consulta: 12 de noviembre de 2017.

² El 29 de noviembre de 2016, el jefe del Servicio de Administración Tributaria (SAT), Osvaldo Santfín Quiroz, declaró que el SAT había iniciado desde hacía varios años un proceso de modernización tecnológica, lo que al mismo tiempo había permitido una relación más transparente entre el contribuyente y la autoridad, como base para facilitar el cumplimiento de obligaciones fiscales, y un ejemplo de ello era la propia factura electrónica y los mecanismos y herramientas que simplificaban este cumplimiento, como el buzón tributario y las revisiones electrónicas. Véase https://www.gob.mx/sat/prensa/com2016_114?idiom=es, fecha de consulta: 14 de noviembre de 2017.

mos obligados a pagar en México, con el fin de que el lector conozca de forma habitual el cálculo del ISR y el IVA. Considero que el tema es de interés general porque permite tener cultura contributiva, pues de alguna forma todas las personas estamos pagando contribuciones en nuestro día a día, ya sea porque obtenemos un ingreso, solicitamos una licencia de conducir, pagamos el impuesto predial de nuestra casa, o hasta porque efectuemos un consumo en cualquier establecimiento.

Relevancia de los impuestos con respecto a las otras contribuciones

De todas las contribuciones analizadas en el capítulo elaborado por Marco César García Bueno de este manual, el impuesto es la contribución más importante, por los siguientes motivos:

- Los impuestos representan la principal fuente de ingresos del Estado mexicano.
- De todas las contribuciones existentes, los impuestos representan la mayor carga económica para los particulares.
- En los impuestos opera mayormente un principio que se conoce como “determinación”, estipulado en el artículo 6º del CFF. Conforme a este principio, corresponde a los propios particulares, también denominados contribuyentes, determinar de forma personal sus impuestos y pagarlos. Es decir, el Estado no es el encargado de indicar el monto que se debe pagar, sino que corresponde a cada persona efectuar el procedimiento de cálculo.

De acuerdo con lo observado en el capítulo precedente sobre los tributos, la determinación de un impuesto está contenida en los elementos cuantitativos del tributo y existen diversos regímenes de determinación del tributo;³ así, cuando hablamos de la “determinación” de un impuesto, tiene un sentido

³ Véase el apartado “Regímenes de determinación del tributo” del capítulo “Los tributos y sus elementos esenciales”, en este manual.

muy amplio que implica: interpretar una ley, determinar una base gravable⁴ y aplicar lo ahí señalado para posteriormente calcular un impuesto y pagarlo en una época de pago definida.⁵

No debemos confundir la determinación con el cálculo del tributo; la primera conlleva un conjunto de actuaciones, en tanto que el cálculo se reduce a la aplicación de ciertas operaciones matemáticas.⁶

Dicho lo anterior, en este capítulo nos enfocamos a explicar ejemplos prácticos de la parte del cálculo de los impuestos, para que el lector pueda conocer algunos procedimientos aritméticos que nos establecen las leyes.

De igual forma, es importante mencionar que, según su ámbito legislativo y de aplicación, existen impuestos federales, estatales y municipales.

Los impuestos estatales y municipales pueden diferir en sus mecánicas de cálculo de acuerdo con cada estado y localidad; regularmente son menos costosos para los contribuyentes. Por este motivo, nos abocaremos únicamente a exponer ejemplos prácticos de impuestos federales. Un ejemplo de impuesto municipal es el impuesto predial y un ejemplo de impuesto estatal es el impuesto sobre las erogaciones al trabajo personal subordinado, también conocido comúnmente como impuesto sobre nóminas.

Los impuestos federales, cuyos cálculos se abordarán en este apartado, son el ISR⁷ y el IVA, debido a que son los impuestos que con más frecuencia tienen que pagar los contribuyentes y, por lo tanto, son los más significativos en la recaudación del país.

⁴ La base gravable en el ámbito fiscal no es otra cosa que el importe sobre el cual se van a calcular los impuestos, para llegar a este importe es necesario conocer a detalle la ley del impuesto que se va a pagar.

⁵ S. Venegas Álvarez, *Derecho fiscal parte general e impuestos federales*, Oxford, México, 2016, p. 136.

⁶ G. Rodríguez Mejía, *Teoría de las contribuciones*, Porrúa, México, 1994, p. 90.

⁷ La palabra “renta” para el ámbito fiscal o tributario se puede considerar como un sinónimo de ingreso. Para mayor claridad del concepto transcribimos la definición de la Real Academia Española de dicho concepto. Renta: Ingreso, caudal, aumento de la riqueza de una persona.

ISR e IVA, características generales

La diferencia principal entre estos dos impuestos es que al ISR se le considera un impuesto directo y al IVA un impuesto indirecto.

Cuando nos referimos a un impuesto directo como el ISR, significa que el Estado identifica al sujeto al que le cobra el impuesto, el cual debe pagar impuestos por un incremento en su riqueza. Por ejemplo, si una persona decide poner una tienda de galletas, esta tienda generará riqueza por las ventas, que deberá pagar ISR, en este ejemplo, la tienda es un local conocido del gobierno que pagará el impuesto.

En el caso del IVA como impuesto indirecto, el Estado no conoce al sujeto que está pagando el impuesto en términos económicos, pues el pago real del impuesto recae en los consumidores que deben pagar el IVA cuando adquieren un producto o servicio. Por ejemplo, todos los clientes que vayan a comprar galletas a la tienda pagarán el IVA al comprar el producto, el Estado no puede identificar quienes serán todos los consumidores que pagarán el IVA, por este motivo es un impuesto indirecto.

Habiendo establecido la diferencia principal entre estos impuestos explicaremos las características generales de cada impuesto, auxiliándonos de la siguiente tabla.

TABLA V.1. *Características generales del ISR e IVA*

ISR	IVA
<p>Impuesto directo.</p> <p>Lo pagan personas físicas y personas morales.</p> <p>Grava* <i>cualquier beneficio o ingreso</i> que incremente la riqueza como: Venta de mercancías Prestación de servicios Arrendamientos de edificios o casas Sueldos y salarios Obtención de premios Obtención de intereses, entre otros...</p> <p>La tasa para personas morales es fija, actualmente es del 30% y para personas físicas se aplica una tarifa que puede ir del 1.92 al 35 por ciento.</p> <p>El impuesto se determina por ejercicio (anual).</p>	<p>Impuesto indirecto.</p> <p>Lo trasladan** personas físicas y personas morales a los consumidores.</p> <p>Grava <i>específicamente</i> las siguientes actividades: Venta de bienes Prestación de servicios Arrendamiento Importación de bienes y servicios</p> <p>La tasa general es del 16% para personas físicas y personas morales, pero existen ciertas excepciones de bienes y servicios. Y existe una tasa al 0 por ciento.</p> <p>El impuesto se determina de forma mensual.</p>

* De acuerdo con la Real Academia Española, la palabra “gravar” significa imponer un gravamen. En el ámbito fiscal, cuando se utiliza la palabra gravar, o gravable, significa que ese acto o actividad es sujeto del pago de impuestos.

** Cuando se dice “trasladar” para efectos del IVA no es otra cosa que cobrar el monto del impuesto al consumidor, el cual no forma parte del precio del bien. Por ejemplo, si usted paga en una tienda \$116 pesos por una camiseta, la tienda obtiene como ingreso \$100 y los \$16 restantes que usted pagó son el IVA que la tienda le trasladó. La tienda deberá entregar a la Secretaría de Hacienda esos \$16 pesos de impuesto que usted pagó en su compra.

Fuente: Elaboración propia.

ISR. PERSONAS MORALES

ISR de personas morales: aspectos generales del cálculo

El ISR de personas morales es el impuesto al que están obligadas las empresas, sociedades, asociaciones y, en general, cualquier entidad constituida de conformidad con las leyes mexicanas por la obtención de ingresos. Estas entidades se encuentran enunciadas en el artículo 7° de la LISR.

Aquí se abordarán cálculos del régimen general de personas morales. Las características principales de este régimen serán descritas a continuación.

¿Cuándo deben pagar las personas morales el ISR por la obtención de ingresos?

El ISR de personas morales se debe pagar en el momento en el que ocurra alguno de los siguientes supuestos:

- 1) Los ingresos son percibidos o generados. Por ejemplo, desde el momento que se entregue una mercancía, se preste un servicio, o bien cuando transcurra el mes de un contrato de arrendamiento.
- 2) Cuando se emita la factura o comprobante fiscal.
- 3) Cuando se cobre total o parcialmente.

Enfatizamos que los ingresos no tienen que estar cobrados para que se pague el ISR sobre éstos, como es en el caso de que se preste un servicio o se emita la factura correspondiente sin haber recibido dinero.

El ISR es un impuesto que se calcula por cada año o ejercicio fiscal, y se paga en un ejercicio regular el 31 de marzo del año siguiente, es decir el ISR que se calcula para 2016, se paga el 31 de marzo de 2017. Sin embargo, a partir del segundo año se hacen anticipos mensuales a cuenta del impuesto anual denominados pagos provisionales (artículos 9° y 14 de la LISR).

Cálculo del impuesto del ejercicio (resultado fiscal)

El impuesto del ejercicio de una persona moral del régimen general, se calcula de la siguiente manera, conforme al artículo 9º de la LISR:

- Ingresos acumulables
- (-) Deducciones autorizadas
- (-) PTU pagada en el ejercicio
- (=) Utilidad o (pérdida) fiscal
- (-) Pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores
- (=) Resultado fiscal
- (x) Tasa del ISR de 30%
- (=) ISR del ejercicio

Tabla V.2. *Elementos del cálculo del ISR de personas morales*

Ingresos acumulables	Son los incrementos en los recursos económicos o patrimonio de una empresa. Por ejemplo, se pueden generar porque: <i>a)</i> realicen ventas de productos, <i>b)</i> presten servicios al público, o <i>c)</i> den en renta departamentos.
Deducciones autorizadas	Son los gastos que, de acuerdo con la ley, pueden restarse a los ingresos. La condición principal es que sean <i>estrictamente indispensables*</i> en el tipo de actividad del contribuyente. Algunos ejemplos son: renta de un local, pago de salarios, compras de mercancías que son vendidas, gasolina para los automóviles de la empresa.
PTU pagada en el ejercicio	Corresponde a la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, la cual es una obligación de pago de los patrones a los trabajadores de conformidad con las leyes laborales.

Utilidad o pérdida fiscal	Es el resultado de restar los ingresos acumulables menos las deducciones autorizadas y la PTU pagada. En caso de obtener en este resultado una cantidad negativa, se genera una pérdida fiscal y ya no se continúa con los demás elementos descritos de la fórmula anterior.
Pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.	Las pérdidas fiscales generadas en un ejercicio se disminuyen cuando se obtengan utilidades fiscales futuras, se tienen diez años para aplicarlas contra las utilidades futuras, posterior a ese plazo se pierde el derecho (artículo 57 de la LISR).
Resultado fiscal	Es el resultado de restar a la utilidad fiscal las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores.
Tasa de ISR (art. 9º de la LISR)	La tasa actual establecida por la ley vigente es de 30%, sin embargo, esta tasa ha variado con el transcurso del tiempo, por ejemplo, en 2002 era de 35% y en 2008 era de 28 por ciento.
ISR del ejercicio	Es el impuesto determinado resultado de multiplicar el resultado fiscal por la tasa de la ley.

* Un ejemplo de algo indispensable en una persona que se dedique a elaborar galletas es la compra de harina, mantequilla y leche. Un ejemplo de algo no indispensable es el de un abogado que compre un barco y pretenda deducirlo (restarlo) de sus ingresos; es evidente que un barco no es un gasto que se necesite para prestar los servicios de abogacía y por lo tanto no puede ser deducible para el cálculo de los impuestos del abogado.

Fuente: Elaboración propia.

Caso práctico 1:

Una persona moral debe realizar el cálculo de su ISR del ejercicio 2017, durante su ejercicio fiscal tuvo ingresos cobrados por \$23'900,000.00; facturas por cobrar a clientes en cantidad de \$2'100,000.00; compras de materia prima por \$11'000,000.00 para fabricar mercancías, mismas que vendió a sus clientes,⁸ gastos para su operación por \$3'650,000.00; en

⁸ De acuerdo con la LISR vigente, las personas morales deducen el "Costo

el mismo ejercicio hizo pagos por concepto de PTU a los empleados por \$5'000,000.00, y cuenta con pérdidas de ejercicios anteriores pendientes de utilizar por \$4'600,000.00 pesos mexicanos.

Solución:

Determinamos los ingresos acumulables:

	Ingresos cobrados	\$23'900,000.00
(+)	Ingresos a crédito	<u>2'100,000.00</u>
	Total de ingresos acumulables	\$26'000,000.00

Determinamos las deducciones autorizadas:

	Costo de ventas	\$11'000,000.00
(+)	Gastos	<u>3'650,000.00</u>
	Total deducciones autorizadas	\$14'650,000.00

Determinamos el impuesto del ejercicio:

	Ingresos acumulables	\$26'000,000.00
(-)	Deducciones autorizadas	14'650,000.00
(-)	PTU pagada en el ejercicio	<u>5'000,000.00</u>
	Utilidad fiscal	6'350,000.00
(-)	Pérdidas fiscales pendientes	<u>4'600,000.00</u>
	Resultado fiscal	1'750,000.00
(x)	Tasa de ISR	<u>30%</u>
	ISR del ejercicio	\$525,000.00

Recordemos que las personas morales residentes en el país acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, bienes, servicio, crédito o cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio de acuerdo con el artículo 16 de la LISR.

de lo vendido”, esto significa que una mercancía comprada por una empresa no se puede deducir fiscalmente sino hasta que sea vendida. La diferencia entre el precio de venta y precio de compra genera la utilidad por la que se pagan impuestos.

En cuanto a las deducciones autorizadas, nos fundamentamos con el artículo 25, fracciones II y III, de la LISR.

Coeficiente de utilidad

El coeficiente de utilidad es un factor que se utiliza para determinar los pagos provisionales de las personas morales. Recordemos que los pagos provisionales son pagos del ISR que se hacen de forma mensual y que se disminuyen de nuestro ISR del ejercicio en la declaración anual. Posteriormente explicaremos el proceso de los pagos provisionales.

De conformidad con el artículo 14 de la LISR, el coeficiente se calcula de la siguiente manera:

$$\frac{\text{“Utilidad fiscal”}}{\text{“Ingresos nominales”}}$$

Ingresos nominales = Ingresos acumulables del ejercicio – ajuste anual por inflación acumulable

Notas:

- Los ingresos nominales corresponden a los ingresos acumulables del ejercicio menos el AAI acumulable, el cual será explicado posteriormente.
- Cada año se debe calcular un nuevo coeficiente de utilidad a la fecha de presentación de la declaración anual. Si en el cálculo del impuesto del ejercicio se determina una pérdida fiscal, entonces no se obtiene un coeficiente de utilidad en ese año.

Caso práctico 2:

Una persona moral obtuvo una utilidad fiscal de \$30,800 pesos en el ejercicio 2016 que se integra de la siguiente forma

Ingresos acumulables	\$238,800.00
(-) Deducciones autorizadas	<u>208,000.00</u>
(=) Utilidad fiscal	\$30,800.00

Los ingresos acumulables se integran con los siguientes conceptos:

Ingresos facturados	\$220,000.00
Intereses ganados	5,900.00
Ajuste anual por inflación acumulable	2,300.00
Otros ingresos	<u>10,600.00</u>
Ingresos acumulables	\$238,800.00

Solución:

Primeramente debemos determinar los ingresos nominales

Total de ingresos acumulables	\$238,800.00
(-) Ajuste anual por inflación acumulable	<u>2,300.00</u>
(=) Ingresos nominales	\$236,500.00

Posteriormente aplicamos la fórmula para el coeficiente de utilidad:

$$\frac{\text{Utilidad fiscal}}{\text{Ingresos nominales}} = \frac{30,800}{236,500}$$

$$\text{Coeficiente de utilidad} = 0.1302^9$$

Por lo tanto, los pagos provisionales del ejercicio 2017 se calcularán a partir de marzo con el coeficiente de 0.1302 de-

⁹ Cuando de conformidad con las disposiciones fiscales se deban realizar operaciones aritméticas, con el fin de determinar factores o proporciones, las mismas deberán calcularse hasta el diezmilésimo. Es decir, se toman 4 decimales de la división sin redondear (artículo 17-A del CFF).

terminado con base en la declaración anual del ejercicio 2016 presentada el 31 de marzo.

Nota: en este caso se determinó un AAI acumulable, pero si en el ejercicio 2016 se hubiera determinado AAI deducible, entonces los ingresos nominales serían iguales a los ingresos acumulables.

Cálculo de pagos provisionales

Como se mencionó anteriormente, el ISR es un ejercicio que se determina de forma anual, sin embargo, la LISR obliga a hacer pagos mensuales que se denominan “provisionales” porque son *a cuenta* de lo que se vaya a pagar en el ISR anual.

Los pagos provisionales del ISR son anticipos mensuales a cuenta del impuesto anual y se calculan a partir del segundo año de que fue constituida una persona moral. Los pagos provisionales se calculan utilizando un coeficiente de utilidad determinado en la declaración del ejercicio inmediato anterior, como señalamos en el apartado anterior. En el caso de que exista pérdida fiscal no se determina coeficiente y se puede utilizar un coeficiente de hasta cinco ejercicios anteriores.¹⁰

Ahora bien, el procedimiento para efectuar los cálculos es el siguiente:

- 1) Se consideran los ingresos nominales totales del ejercicio, es decir, en el mes de junio; por ejemplo, tomaremos la suma de los ingresos de enero a junio, en el mes de octubre tomaremos la suma de ingresos de enero a octubre, y así respectivamente.
- 2) A los ingresos totales acumulados se les multiplicará por el coeficiente de utilidad determinado y se determinará la utilidad fiscal para el pago provisional.

Nota: el coeficiente se modifica siempre en marzo, conforme a la última declaración presentada. En caso de que no se determine un coeficiente por tener una pérdida fiscal del ejercicio, se podrá utilizar un coeficiente de hasta cinco ejercicios ante-

¹⁰ Artículo 14 de la LISR.

rios. Si para algún ejercicio no se han determinado coeficiente anteriormente, o tiene más de cinco ejercicios el último coeficiente, entonces no se realizarán pagos provisionales.

- 1) A la utilidad fiscal determinada se le podrán restar las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores (monto total de las pérdidas). Al resultado obtenido se le aplicará la tasa del 30% y se determinará el monto acumulado de pagos provisionales.
- 2) Al monto anterior se le restarán los pagos provisionales de meses anteriores del ejercicio para determinar el pago provisional mensual.

De manera esquemática, el cálculo quedaría de la siguiente forma:

	Ingresos nominales de los meses del ejercicio
(x)	<i>Coeficiente de utilidad</i>
(=)	Utilidad fiscal para el pago provisional antes de pérdidas fiscales
(-)	<i>Pérdidas fiscales pendientes de aplicar</i>
(=)	Base gravable del pago provisional
(x)	<i>Tasa de 30% por el artículo 9º de la LISR</i>
(=)	Pago provisional acumulado del ejercicio
(-)	Pago provisional de meses anteriores
	<i>Pago provisional a cargo del mes</i>

Caso práctico 3:

Se requiere realizar el pago provisional de marzo 2017, con los siguientes datos:

<i>Ingresos del mes</i>	<i>Enero</i>	<i>Febrero</i>	<i>Marzo</i>
Ingresos en efectivo	70,000.00	186,000.00	81,600.00

Ingresos por rendimientos bancarios	9,000.00	—	4,600.00
-------------------------------------	----------	---	----------

- Coeficiente de utilidad anual 2015: 0.1263
- Coeficiente de utilidad anual 2016: 0.1401
- Pérdidas fiscales aplicadas en la anual 2016: \$9,000.00
- Tasa ISR: 30%
- El nuevo coeficiente de utilidad según la declaración anual 2016: 0.1401

Solución:

Ingresos del mes	<i>Enero</i>	<i>Febrero</i>	<i>Marzo</i>
Ingresos en efectivo	70,000.00	186,000.00	81,600.00
Rendimientos bancarios	9,000.00	—	4,600.00
(=) Suma de ingresos	79,000.00	186,000.00	86,200.00
Ingresos acumulados	79,000.00	265,000.00	351,200.00
(X) Coeficiente de utilidad	0.1263	0.1263	0.1401
(=) Utilidad fiscal	9,977.70	33,469.50	49,203.12
(-) Pérdidas fiscales	9,000.00	9,000.00	—
(=) Resultado fiscal	977.70	24,469.50	49,203.12
(X) Tasa ISR	30%	30%	30%
(=) Pago provisional	293.00	7,341.00	14,761.00
(-) Pagos provisionales pagados con anterioridad	—	293.00	7,341.00
(=) Pago provisional de ISR del mes	293.00	7,048.00	7,420.00

Ajuste Anual por Inflación

El AAI es el reconocimiento en la LISR de los efectos de la inflación en el patrimonio de los contribuyentes. Como este concepto es algo abstracto, trataremos de explicarlo a través de un ejemplo de la vida cotidiana.

Supongamos que una persona nos debe una cantidad de dinero, por ejemplo, \$1,000 pesos, y nos lo promete devolver en quince días, pero esta persona incumple y nos lo devuelve un año después. Es evidente que no podríamos comprar las mismas cosas con \$1,000 pesos si nos devuelven nuestro dinero en un mes, que si nos lo devuelven el próximo año. Y esto se debe al incremento del costo que constantemente tienen los bienes y servicios, a este efecto económico se le conoce como inflación.

Ahora bien, en el ejemplo anterior, la persona que nos devolvió los \$1,000 pesos un año después para efectos de la ley obtuvo un ingreso porque dispuso de nuestro dinero por un año, a este saldo por devolver la ley le denomina una “deuda”.

Por el contrario, en el ejemplo anterior nosotros estaríamos sufriendo una pérdida, porque nuestro poder adquisitivo se vería disminuido al tener un derecho de cobro por \$1,000 pesos, que no pudimos recuperar sino hasta un año después, a esto la ley le denomina “crédito”.

Las personas morales suelen tener diversos créditos y deudas respectivamente que les originan un ingreso, o bien, una deducción por los efectos de la inflación en un ejercicio. Es preciso mencionar que solamente existirá un ingreso o deducción total que se acumula o deduce respectivamente como AAI en la declaración anual del ejercicio, ya que la suma de todos los créditos y deudas se toma en cuenta para el cálculo.

El procedimiento para determinar el AAI conforme a los artículos 44 a 46 de la LISR, es el siguiente:

- 1) Se determina el promedio de créditos.
- 2) Se determina el promedio de deudas.
- 3) Se resta la diferencia de promedios, y se le aplica el factor de ajuste anual correspondiente a la inflación

del año: Índice Nacional de Precios al Consumidor¹¹ (INPC) de diciembre del año actual entre el INPC de diciembre del año anterior, menos 1, por regla algebraica.

- 4) Si el promedio de créditos es mayor al promedio de deudas, entonces se determina un AAI deducible, de lo contrario si el promedio de deudas es mayor al promedio de créditos, entonces se determina un AAI acumulable.

Notas:

- El promedio de créditos y de deudas se determina con apoyo de la información contable.
- El saldo final de cada mes del ejercicio de las cuentas contables se considera para determinar los promedios.

Ejemplos de *créditos* para el AAI:

- Las cuentas por cobrar a clientes y de compañías relacionadas.
- Los saldos en bancos.
- Los saldos a favor de impuestos por recuperar declarados.

Ejemplos de *deudas* para el AAI:

- Las cuentas por pagar a proveedores y de compañías relacionadas.
- Los pasivos de ciertos impuestos por pagar: IVA y aportaciones de seguridad social.
- Las cuentas por pagar a acreedores diversos.

Caso práctico 4:

Usted cuenta con los siguientes saldos de créditos y deudas (tabla) el índice de diciembre de 2015 fue de 118.532 y el de

¹¹ El INPC es un indicador que publica el INEGI para medir la inflación, se toman en cuenta el incremento en los costos de diversos productos y servicios.

diciembre 2016 fue de 122.515, calcular el Ajuste de Inflación Acumulable o deducible, según sea el caso.

<i>Créditos</i>	<i>Enero</i>	<i>Febrero</i>	<i>Marzo</i>	<i>Abril</i>	<i>Mayo</i>	<i>Junio</i>
Bancos	20,000	15,600	45,000	25,692	15,460	45,431
Clientes	15,650	—	30,521	45,894	45,533	78,454
Impuestos por recuperar	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000
Total	85,650	65,600	125,521	121,586	110,993	173,885

<i>Deudas</i>	<i>Enero</i>	<i>Febrero</i>	<i>Marzo</i>	<i>Abril</i>	<i>Mayo</i>	<i>Junio</i>
Proveedores	96,542	83,823	35,373	76,157	34,600	16,448
Intercompañías	59,687	14,417	67,314	15,561	7,798	15,596
Impuestos por pagar	48,438	48,438	50,000	50,000	54,916	54,916
Total	204,667	146,678	152,686	141,718	97,314	86,961

<i>Créditos</i>	<i>Julio</i>	<i>Agosto</i>	<i>Sep- tiembre</i>	<i>Octubre</i>	<i>No- viembre</i>	<i>Diciem- bre</i>
Bancos	69,542	1,212	48,962	68,901	79,501	90,651
Clientes	5,440	45,241	5,478	4,930	2,601	—
Impuestos por recuperar	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000
Total	124,982	96,453	104,440	123,831	132,102	140,651

<i>Deudas</i>	<i>Julio</i>	<i>Agosto</i>	<i>Sep- tiembre</i>	<i>Octubre</i>	<i>No- viembre</i>	<i>Diciem- bre</i>
Proveedores	19,708	12,731	9,817	32,483	18,089	11,482
Intercompañías	7,803	6,635	30,029	9,968	6,959	12,507
Impuestos por pagar	—	31,513	31,513	21,455	21,455	21,455
Total	27,512	50,878	71,359	63,907	46,503	45,444

Solución:

- 1) Como primer paso debemos obtener el promedio tanto de créditos como de deudas; para ello es necesario su-

mar el total y dividirlo entre el número de meses por aplicar; en este caso la suma de créditos es de \$1,405,694 pesos, lo dividimos entre 12 y nos da un promedio de \$117,141.17 pesos. Aplicamos el mismo procedimiento en las deudas; en este caso nos da un promedio de \$94,635.54 pesos.

- 2) Al contar con los promedios, procedemos a obtener el neto (resta aritmética) entre los créditos y las deudas, lo cual nos dará como resultado:

Promedio créditos	\$117,141.17
(-) Promedio deudas	<u>94,635.54</u>
<i>Diferencia neta</i>	\$22,505.63

- 3) Antes de continuar debemos obtener el ajuste de inflación, de acuerdo al punto 3) del procedimiento mencionado anteriormente.

INPC 2016	<u>122.515</u>	1.0336
INPC 2015	118.532	

Debemos recordar que al factor de ajuste debemos restarle la unidad por regla algebraica, asimismo tomamos de la división cuatro decimales.

- 4) Teniendo todos los elementos, ahora pasamos con el cálculo del ajuste,

Promedio créditos	117,141.17
Promedio deudas	<u>94,635.54</u>
<i>Neto</i>	22,505.63
Factor de ajuste	<u>0.0227</u>
<i>AAI deducible</i>	756.19

En este caso tenemos un AAI deducible, ya que nuestros créditos son mayores a nuestras deudas, en caso de que nuestras deudas fueran mayores a nuestros créditos, obtendríamos un AAI acumulable.

Para recordar:

- Saldo promedio créditos > saldo promedio deudas: AAI deducible
- Saldo promedio deudas > saldo promedio créditos: AAI acumulable

Depreciación fiscal (deducción de inversiones)

La depreciación es la distribución sistemática y razonable en los gastos de una compañía del valor de un activo a lo largo de su vida útil;¹² bajo este principio las NIF¹³ establecen que un bien que se pueda utilizar por varios años o ejercicios fiscales, debe ser aplicado en gastos en ese mismo periodo de tiempo.

Por ejemplo, si adquirimos un automóvil, y sabemos que el coche lo podremos utilizar por cinco años, en este sentido las NIF establecen que el valor del automóvil se debe reconocer como un gasto en el periodo de vida útil. Entonces, si el automóvil nos costó \$200,000.00 pesos y estimamos que su vida útil es de cinco años, debemos reconocer en gastos \$40,000.00 pesos por cinco años hasta llegar a los \$200,000.00 pesos del costo del automóvil.

La LISR, en apego al procedimiento que establecen las NIF, ha establecido un mecanismo similar para la deducción de los activos fijos, las cuales se llaman inversiones para efectos de la LISR y su depreciación se conoce como deducción de inversiones, sin embargo, en la práctica fiscal es común escuchar el término depreciación fiscal. El procedimiento se establece en los artículos 31 a 38 de la LISR y consiste en aplicar al monto de las inversiones un porcentaje máximo de deducción ya establecido por la ley, por ejemplo, en el artículo 34 de la LISR encontramos los siguientes porcentajes de deducción:

- 5% para edificios y construcciones.
- 10% para mobiliario y equipo de oficina.
- 25% para automóviles, autobuses, camiones de carga, tractocamiones, montacargas y remolques.
- 30% para computadoras personales de escritorio y portátiles.

¹² Véase la Norma de Información Financiera C-6 párrafo 30.1 inciso d)

¹³ Las NIF son los pronunciamientos normativos en los que se basan los contadores para realizar la contabilidad mexicana.

tiles; servidores; impresoras, lectores ópticos, graficadores, lectores de código de barras, digitalizadores, unidades de almacenamiento externo y concentradores de redes de cómputo.

Caso práctico 5:

Se pide calcular los montos por depreciación fiscal del ejercicio 2016 de los siguientes activos, considerando los porcentajes de deducción del artículo 34.

<i>Activo</i>	<i>Monto</i>	<i>Fecha de adquisición</i>
Edificio Milton Av. Hidalgo	3,500,000.00	1° de enero de 2015
Equipo de cómputo	600,000.00	1° de junio de 2016
Automóvil	250,000.00	1° de septiembre de 2016
Equipo de oficina	800,000.00	1° de enero de 2016

Solución:

Para obtener la cantidad por depreciación es necesario conocer el monto original de los activos, los límites, así como los meses de uso de los mismos en el ejercicio, cabe señalar que en nuestro ejemplo tenemos el automóvil, el cual es un caso específico señalado en el artículo 36, fracción II, el cual nos limita la deducción a \$175,000.00 pesos.

- 1) Debemos conocer los montos a depreciar, los meses de uso completos del activo y los porcentajes de depreciación.

<i>Activo</i>	<i>Monto</i>	<i>Fecha de adquisición</i>	<i>Mes inicial</i>	<i>Mes final</i>	<i>Mes de uso</i>	<i>Depreciación</i>
Edificio Milton Av. Hidalgo	3,500,000.00	1° Enero 2015	1	12	12	5%
Equipo de cómputo	600,000.00	15 Junio 2016	6	12	6	30%
Automóvil	175,000.00	17 Sept. 2016	9	12	3	25%
Equipo de oficina	800,000.00	1° Enero 2016	1	12	12	10%

- 2) Luego multiplicamos el monto original por la tasa de depreciación, dividimos entre 12 para obtener el monto mensual y multiplicamos por los meses de uso del activo:

<i>Fecha de adquisición</i>	<i>Concepto</i>	<i>MOI</i>	<i>%</i>	<i>Meses de uso</i>	<i>Depreciación histórica</i>
01/01/2016	Edificio Milton Av. Hidalgo	3,500,000.00	5	12	175,000.00
01/06/2016	Equipo de cómputo	600,000.00	30	6	90,000.00
01/09/2016	Automóvil	175,000.00	25	3	10,937.50
01/01/2016	Equipo de oficina	800,000.00	10	12	80,000.00

- 3) Por último, la depreciación fiscal debe actualizarse desde el mes de adquisición del activo hasta el último mes de la primera mitad de uso. Es decir, si se usa todo el año, la primera mitad del ejercicio es de enero a junio, por lo tanto, se actualizaría el activo a junio.

<i>Depreciación histórica</i>	<i>INPC adquisición</i>		<i>INPC actualización</i>		<i>Factor</i>	<i>Depreciación fiscal</i>
175,000.00	115.954	ene-15	118.901	jun-16	1.0254	179,445.00
90,000.00	118.901	jun-16	119.547	ago-16	1.0054	90,486.00
10,937.50	120.277	sep-16	121.007	oct-16	1.006	11,003.13
80,000.00	118.984	ene-16	118.901	jun-16	1	80,000.00
						360,934.13

Nota: en el último activo se observa que el factor es 1, esto derivado que la división del INPC de actualización fue menor a 1 y según el artículo 17-A del CFF, cuando una cantidad se ajuste por inflación y el resultado del factor de ajuste sea inferior a 1, deberá tomarse 1.

ISR. PERSONAS FÍSICAS

ISR. Personas físicas: aspectos generales del cálculo

El cálculo del ISR de las personas físicas es sustancialmente diferente al de las personas morales. A continuación, se exponen dichas divergencias:

- 1) A diferencia de las personas morales, las personas físicas calcularán el ISR conforme a sus ingresos cobrados y gastos pagados. Recordemos que para las personas morales no es un requisito haber pagado una factura para poder deducirla, y que acumulan sus ingresos también aun y cuando no los hayan cobrado.
- 2) Las personas morales pagan el ISR a una tasa fija del 30% y las personas físicas pagan el ISR conforme una tarifa que va del 1.92 al 35%, según sus ingresos, ya que paga a una tasa mayor la persona física que obtiene mayores ingresos.
- 3) Si una persona física tiene diversos ingresos efectuará cálculos y pagos provisionales separados por cada tipo de ingreso. Recordemos que las personas morales consideran todos sus ingresos en un solo cálculo de pago provisional mensual.

- 4) En la declaración anual las personas físicas acumularán todos sus ingresos y restarán los diferentes pagos provisionales que hayan efectuado. Asimismo, podrán deducir en su declaración anual “gastos personales” como consultas médicas, colegiaturas escolares o intereses de créditos hipotecarios. Por supuesto, las personas morales no pueden deducir este tipo de gastos personales.

En este estudio se exponen casos prácticos de los regímenes más comunes de ingresos para las personas físicas, que son el régimen de salarios, la actividad empresarial y los servicios profesionales, y arrendamiento.

Pago provisional de ingresos por salarios

Los salarios son el ingreso más común en México, y el que más contribuye a la recaudación de impuestos.¹⁴ Lo cierto es que la obligación de efectuar el cálculo del pago del ISR por los salarios es de los patrones y no de los trabajadores que perciben el ingreso.¹⁵

Derivado que los patrones son los que efectúan el cálculo, éstos van a *retener* del sueldo del trabajador dicho impuesto. La *retención* significa restar del ingreso por salario del trabajador el importe del impuesto. Por ejemplo, si un trabajador gana \$10,000.00 pesos al mes antes de impuestos y el cálculo del impuesto asciende a la cantidad de \$1,000.00 pesos, el trabajador estaría recibiendo en efectivo \$9,000.00 pesos. La retención anterior se efectúa con la tarifa del artículo 96 de la LISR, la cual es una tarifa mensual.¹⁶

Un aspecto importante en este tipo de ingresos es que los trabajadores no tienen derecho a ninguna deducción para dis-

¹⁴ Véase el resumen de la recaudación por tipo de impuesto en la siguiente página: http://www.sat.gob.mx/transparencia/transparencia_focalizada/Documents/itg2015_t4/ReporteAnual2015_Retos2016.pdf (consulta del 23 de marzo de 2017).

¹⁵ De conformidad con el artículo 96 de la LISR.

¹⁶ Si el trabajador percibe sus salarios semanal, decenal, catorcenal o quincenalmente, existen tarifas ajustadas a esa proporción de días publicadas por el SAT en el anexo 8 de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF).

minuir de sus ingresos a nivel de pago provisional. Solamente tendrán derecho en la declaración anual a disminuir las deducciones personales antes mencionadas (colegiaturas, honorarios médicos, intereses hipotecarios, transporte escolar, donativos). En el caso de que se les haya retenido mayor impuesto podrán recuperar una cantidad como saldo a favor en su declaración anual.

A pesar de no tener deducciones en su pago provisional, existe un decreto que beneficia a los trabajadores con salarios bajos otorgándoles un subsidio a su impuesto de acuerdo con su nivel de salario. En caso de ser mayor el subsidio que le corresponde al impuesto, se le otorgará al trabajador dinero como subsidio en lugar de descontársele el impuesto.¹⁷

Caso práctico 1:

La empresa La Surtidora, S. A., está por calcular la nómina mensual y le pide ayuda para obtener la cantidad a pagar por concepto de sueldos de María, una trabajadora del departamento de ventas, para esto le proporciona los siguientes datos: el salario diario es de \$183.25; María tiene 1 inasistencia sin comprobar, por lo que la empresa debe de realizar el descuento correspondiente, calcular el monto a pagar según la LISR.

Solución:

- 1) Como primer paso debemos obtener los días trabajados por María al final de mes, en este caso son 30 días (-) 1 día por inasistencia no justificada, *el total de días laborados son 29.*
- 2) Realizamos la multiplicación de días laborados por el sueldo diario que le corresponde por lo que procedemos a multiplicar los 29 días laborados por los \$183.25 salario diario, *obtendremos \$5,314.25.*
- 3) La ley nos obliga como patrones a efectuar retenciones y enteros mensuales de carácter “pagos provisionales”,

¹⁷ El subsidio para el empleo se encuentra regulado en el decreto del 11 de diciembre de 2013, que obliga a los patrones a aplicar dicho subsidio para trabajadores que ganen hasta \$7,382.33 pesos al mes.

por lo que si el empleado recibe un ingreso mayor al salario mínimo debemos proceder a una retención, de acuerdo con el artículo 96 de la LISR, en este caso a María se le aplicaría la retención del impuesto por ganar más de un salario mínimo,¹⁸ por lo que debemos obtenerlo de la siguiente manera:

Salario	\$ 5,314.25
(-) Límite inferior	<u>4,210.42</u>
Excedente sobre el límite	1,103.83
(X) % sobre el excedente	<u>10.88%</u>
Impuesto sobre excedente	120.09
(+) Cuota fija	<u>247.24</u>
<i>Total ISR por retener</i>	\$ 367.33

Nota: Los datos para el cálculo de retenciones así como para el cálculo de subsidio las encontramos en la publicación del anexo 8 de la RMF aplicable en 2017 (véase el anexo 1- PF de este estudio).

- 4) Nos ubicamos en el rango del salario para buscar el subsidio correspondiente a los ingresos, en caso de que los ingresos apliquen con el subsidio (véase el anexo 2- PF).

El rango adecuado de subsidio para el salario que percibe esta persona es:

Para ingresos de 4,717.19 – hasta 5,335.42, se tiene derecho a un subsidio de \$324.87.

Conociendo el monto del subsidio, procedemos con la resta correspondiente; como recordamos, el impuesto por retener calculado anteriormente es de \$367.33.

Impuesto por retener \$367.33 (-) subsidio correspondiente \$324.87 = \$42.46, cantidad por retener al empleado después de haber aplicado el subsidio correspondiente.

Como último paso aplicamos la resta de la retención correspondiente a María, el cual quedaría de la siguiente manera:

¹⁸ En 2017 el salario mínimo fue de \$80.04 pesos diarios.

Salario base	\$5,314.25
(-) Retención de ISR	<u>42.46</u>
<i>Total por entregar a María</i>	\$5,271.79

*Pago provisional de ingresos por actividad empresarial
(régimen general)*

El régimen de actividades empresariales y profesionales en la LISR se integra de dos secciones: la primera corresponde al régimen general para las personas que perciban ingresos por actividades empresariales y profesionales, y la segunda al RIF. En este apartado analizaremos el régimen general.

Algunos ejemplos de actividades empresariales son los siguientes:

- Las actividades de comercio (compra y venta de mercancías).
- Actividades industriales (industria de la ropa, calzado, construcción, etcétera).
- Actividades agrícolas, ganaderas y pesqueras.

Las actividades profesionales se refieren a todos aquellos servicios que requieren un título profesional para ser prestados, como los servicios de contadores, médicos, abogados o arquitectos.

Las personas físicas que realizan actividades empresariales deberán calcular sus pagos provisionales considerando todos los ingresos cobrados y egresos realizados acumulados al mes.

Caso práctico 2:

Fernando tiene una papelería en el centro de la ciudad y tiene la obligación de presentar sus pagos provisionales, en esta ocasión presentará la declaración mensual de agosto de 2017; usted cuenta con los siguientes datos para apoyarlo con el cálculo del impuesto:

Datos correspondientes a los meses anteriores:

Ingresos cobrados	\$264,542
Gastos pagados	198,754
Pagos provisionales efectuados	4,500

Datos correspondientes al mes de agosto:

Ingresos facturados	\$69,850
Ingresos cobrados	56,987
Compra de inventario	44,654
Gastos deducibles	3,600
Sueldo empleado	2,000
Gastos no deducibles ¹⁹	800

Solución:

- 1) Como primer paso debemos identificar los ingresos y los gastos correspondientes del mes; hay que recordar que los ingresos para acumular en este régimen deben de estar efectivamente cobrados (artículo 102 del ISR) y los gastos deben de ser los listados en el artículo 103 de la LISR y que estrictamente cumplan con los requisitos del artículo 105 de la LISR; los datos que formaran parte del cálculo del impuesto son los siguientes:

Ingresos cobrados	\$56,987	→ Ingresos del mes.
Compra de inventario	44,654	} Deducciones del mes.
Gastos deducibles	3,600	
Sueldo empleado	2,000	

- 2) Para el cálculo del impuesto es necesario conocer los datos declarados en meses anteriores, los cuales se suman a los datos del mes de agosto para obtener el impuesto.

¹⁹ Los gastos no deducibles son aquellos que no cumplen los requisitos que indica la ley para efectuar su deducción contra los ingresos. Por ejemplo, si se efectúa un gasto y no se obtuvo el comprobante fiscal (factura electrónica) correspondiente, o bien porque el gasto no sea indispensable para la actividad del contribuyente.

Ingresos acumulados	\$264,542.00	Deducciones acumuladas	\$198,754.00
Ingresos agosto	56,987.00	Deducciones agosto	50,254.00
<i>Total ingresos</i>	<i>\$321,529.00</i>	<i>Total deducciones</i>	<i>\$249,008.00</i>

3) Una vez obtenidos los datos acumulados, debemos obtener el impuesto por pagar; debe recordarse que el procedimiento para el cálculo del mismo es el siguiente:

Aplicando la tabla con la tarifa (establecida en el anexo 3 – PF de este estudio) se obtiene lo siguiente:

Ingresos cobrados	\$321,529.00
(-) Deducciones pagadas	249,008.00
(=) Base gravable	72,521.00
(-) Límite inferior	68,812.01
(=) Excedente sobre el límite	3,708.99
(X) % sobre el excedente	17.92%
(=) Impuesto sobre el excedente	664.65
(+) Cuota fija	6,292.32
(=) Impuesto por pagar	6,956.97
(-) Pagos provisionales anteriores	4,500.00
<i>Total ISR a pagar en agosto</i>	<i>\$2,456.97</i>

Pago provisional de ingresos por actividad empresarial (RIF)

El RIF se aplica a los contribuyentes que realicen únicamente actividades empresariales, mencionadas en el apartado anterior, o bien, que presten servicios que no requieran título profesional, como servicios de plomería, carpintería, estéticas, etc. Siempre que estos ingresos no exceden de \$2,000,000.00 en un año (artículo 111 de la LISR).

La mayor ventaja de este régimen es que tiene una re-

ducción del ISR que va del 100 al 10% por los años de pertenencia al régimen. Es decir, que una persona en este régimen hasta el año 11 de haber comenzado su actividad, estaría pagando el 100% del impuesto que le corresponde, de conformidad con el art. 111 de la LISR.

TABLA V.1. *Reducción del Impuesto sobre la Renta a pagar en el Régimen de Incorporación Fiscal (%)*

Años	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Por la presentación de información de ingresos, erogaciones y proveedores:	100	90	80	70	60	50	40	30	20	10

Caso práctico 3:

Le piden apoyo para el cálculo de impuestos de una persona física en el RIF. La persona física recién comenzó actividades en el mes actual de septiembre, el negocio es una fonda de cocina mexicana. Será la primera ocasión en presentar su declaración por lo que deberá presentar el bimestre de septiembre–octubre.²⁰ La fonda ha tenido los siguientes ingresos y gastos:

Ventas de septiembre	\$6,000
Ventas de octubre	8,600
Gastos de septiembre	3,000
Gastos de octubre	4,500

Solución:

Ingresos bimestrales	\$14,600.00
(-) Deducciones bimestrales	<u>7,500.00</u>

²⁰ En el RIF, los pagos provisionales se efectúan de forma bimestral de conformidad con el art. 111 de la LISR.

(=) Base gravable	\$7,100.00
(-) Límite inferior	<u>992.15</u>
(=) Excedente sobre el límite	\$6,107.85
(X) % sobre el excedente	<u>6.40%</u>
(=) Impuesto sobre el excedente	390.90
(+) Cuota fija	<u>19.04</u>
<i>Total ISR por pagar</i>	<i>409.94</i>

- La tabla para el cálculo del impuesto bimestral lo encontramos en el artículo 111 de la LISR (véase el anexo 4-PF).

El impuesto por pagar en esta ocasión sería de \$409.94 pesos, pero este régimen cuenta con un beneficio fiscal de reducción del impuesto al 100% en su primer año de ejercicio, por lo que en este año no se pagaría impuesto alguno.

Pago provisional de ingresos por servicios profesionales

Los servicios profesionales tienen la misma mecánica de cálculo que los ingresos por actividad empresarial, mencionados en este estudio, ya que pertenecen al mismo régimen de ley. La diferencia más relevante es que únicamente en los servicios profesionales, las personas morales que adquieran los servicios de las personas físicas deberán retener un 10% de ISR sobre el importe de servicio (art. 106 de la LISR).

El importe retenido es obligación de la persona moral pagarlo al SAT, y la persona física puede restarlo de su cálculo de impuesto a cargo en el mes.

Caso práctico 4:

Sandra obtiene sus ingresos por el régimen de servicios profesionales, cuenta con los siguientes datos:

Ingresos acumulados	\$23,400
Ingresos de abril	7,800
Deducciones acumuladas	12,500

Deducciones de abril	2,000
Retenciones ISR acumuladas	800
Retenciones ISR de abril	200

Se le pide calcular el importe del impuesto por pagar correspondiente a abril.

Solución:

- 1) Obtenemos el total de ingresos, retenciones, así como las deducciones acumuladas hasta abril

Ingresos acumulados	\$23,400.00
(+) Ingresos abril	<u>7,800.00</u>
(=) Ingresos acumulados a abril	\$31,200.00
Deducciones acumuladas	\$6,000.00
(+) Deducciones de abril	<u>2,000.00</u>
(=) Deducciones acumuladas a abril	\$8,000.00
Retención acumulada	\$2,340.00
(+) Retención de abril	<u>780.00</u>
(=) Retenciones acumuladas a abril	\$3,120.00

- 2) Luego realizamos el cálculo correspondiente, de acuerdo con la tabla de personas físicas (véase el anexo 5 - PF).

Ingresos acumulados	31,200.00
(-) Deducciones acumuladas	<u>8,000.00</u>
(=) Base gravable	23,200.00
(-) Límite inferior	<u>16841.65</u>
(=) Excedente sobre el límite	6,358.35
(X) % sobre el excedente	<u>10.88%</u>
(=) Impuesto sobre el excedente	691.79

(+) Cuota fija	<u>988.96</u>
(=) Impuesto a cargo	1,680.75
(-) Retenciones ISR	<u>1,000.00</u>
<i>ISR por pagar</i>	<i>680.75</i>

Pago provisional de ingresos por arrendamiento

En este régimen se ubican las personas físicas arrendadoras de inmuebles, es decir, aquellas que perciban rentas de casa habitación, edificios comerciales, terrenos, etcétera.

En este régimen los pagos provisionales se realizan con los ingresos mensuales y no con los acumulados en el año. Se establece también la posibilidad de presentar los pagos trimestralmente, cuando los contribuyentes sólo obtengan ingresos por arrendamiento que no excedan del monto de diez veces la Unidad de Medida y Actualización elevado al mes (\$22,647 pesos).

La LISR en este tipo de ingresos permite tomar dos esquemas de deducciones. Una deducción con gastos comprobados y una deducción “ciega”.

A continuación, se establece una tabla con la comparación de ambas deducciones.

Tabla V.3. *Deducciones en el régimen de arrendamiento de personas físicas (art. 35 de la LISR).*

<i>Gastos comprobados</i>	<i>Deducción ciega</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Pago del impuesto predial. • Gastos de mantenimiento. • Gastos por consumo de agua. • Intereses pagados por préstamos utilizados para la compra o mejora del inmueble. • Salarios, comisiones y honorarios pagados. • Primas de seguros. • Construcciones, adiciones y mejoras al inmueble. 	<ul style="list-style-type: none"> • Se deduce el 35% del monto del ingreso sin tener que comprobarlo con facturas. • El pago del impuesto predial también se puede deducir.

Fuente: Elaboración propia.

Caso práctico 5:

Gabriel tiene locales en renta al sur de la ciudad, por los cuales ha celebrado contratos con personas morales, le pide apoyo para calcular el importe del pago por concepto del ISR, él ha optado por la deducción ciega u opcional del 35%. Sus ingresos ascienden a \$89,000.00 en septiembre, por lo que en este mes ha pagado un predial de \$4,500.00 e ISR retenido por \$8,900.00

Solución:

- 1) Obtenemos el importe de la deducción ciega del 35 por ciento.

$$\$89,000.00 \times 35\% = \$31,150.00 - \text{Deducción correspondiente a septiembre}$$

- 2) Realizamos el cálculo correspondiente, con base en las tarifas publicadas en el anexo 8 RMF 2017 (véase el anexo 6- PF).

Ingresos del mes	\$89,000.00
(-) Deducción del 35%	31,150.00
(-) Impuesto predial	<u>4,500.00</u>
(=) Base gravable	53,350.00
(-) Límite inferior	<u>32,736.84</u>
(=) Excedente sobre el límite	20,613.16
(X) % sobre el excedente	30%
(=) Impuesto sobre el excedente	6,183.95
(+) Cuota fija	<u>6141.95</u>
(=) Impuesto a cargo	12,325.90
(-) Impuesto retenido	<u>8,900.00*</u>
<i>ISR por pagar en el mes</i>	<i>\$3,425.90</i>

* De conformidad con el artículo 116 de la LISR cuando una persona física obtiene ingresos por arrendamiento con una persona moral, la persona moral deberá retenerle 10% del importe del arrendamiento. Esto significa que en una renta que se pacte en 10,000.00 pesos, cuando la persona moral le pague a la persona física deberá descontar 1,000.00 pesos como ISR retenido y posteriormente esta persona moral pagará esos 1,000.00 pesos a Hacienda. Esta mecánica se utiliza porque nuestras autoridades han considerado que es más fácil cobrarle impuestos a las personas morales que a las personas físicas. La mecánica de retención no es otra cosa que la persona moral le está sirviendo a Hacienda como recaudador porque está cobrando parte del impuesto de la persona física por parte de Hacienda.

Fuente: Elaboración propia.

*Declaración anual y deducciones personales
de las personas físicas*

Deben presentar declaración anual las personas físicas que hayan obtenido ingresos, entre otros, por los siguientes conceptos:

- Por realizar actividades empresariales (comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, silvícolas, de pesca y de autotransporte), excepto los que tributen en el RIF.
- Por prestar servicios profesionales (honorarios).
- Por rentar bienes inmuebles.
- Por enajenar bienes inmuebles.
- Por percibir salarios (mayores a \$400,000.00 pesos) o que opten por hacerlo para aplicar sus deducciones personales.
- Por intereses.

En la declaración anual se deberán de sumar todos los ingresos obtenidos por el contribuyente en los diferentes regímenes para obtener un impuesto total y se aplicarán los pagos provisionales que se hayan efectuado por cada tipo de ingreso (art. 150 de la LISR).

Caso práctico 5:

Anual sueldos y salarios

Le piden ayuda para el cálculo del impuesto anual de una persona física en el régimen de sueldos y salarios; esta persona ha tenido algunas deducciones personales que decide utilizar para disminuir la contribución por pagar o solicitar una devolución de impuestos, si ese fuera el caso. A continuación, le proporciona los datos para el cálculo de la declaración:

Ingresos recibidos en el ejercicio 2016	\$890,450
ISR total retenido por el patrón en nómina de 2016	220,000

Deducciones personales:

• Servicios de odontología facturados	15,000
• Gastos funerarios	4,000
• Intereses reales efectivamente pagados por créditos hipotecarios	36,000

Solución:

- 1) Debemos obtener la suma de las deducciones personales, en este caso todas nuestras deducciones participan en el cálculo del importe anual.²¹

Servicios de odontología facturados	\$15,000
Gastos funerarios	4,000
Intereses reales efectivamente pagados por créditos hipotecarios	<u>36,000</u>
<i>Total de deducciones personales</i>	<i>\$55,000</i>

- 2) Tomamos el total de los ingresos percibidos en el año (-) las deducciones del capítulo correspondiente, en este caso no contamos con deducciones ya que realizamos la anual por el régimen de sueldos y salarios, la base para el cálculo del impuesto sería el mismo que el total de los ingresos

Ingresos del ejercicio	\$890,450.00
(-) Deducciones autorizadas	<u>0.00</u>
(=) Base	\$890,450.00

- 3) Como siguiente paso, le restamos las deducciones personales que tengamos en el ejercicio, en este caso tendríamos los \$55,000.00 que obtuvimos en el punto 1.

²¹ Para mayor información acerca de las deducciones personales y sus requisitos, así como los límites de estos gastos en la declaración anual, consulte el artículo 151 de la LISR, o bien, la siguiente página web: http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/declaracion_anual/Paginas/deducciones_personales_2016.aspx.

EL CÁLCULO DE LAS CONTRIBUCIONES...

169

Base	\$890,450.00
(-) Deducciones personales	55,000.00
(=) Base para el cálculo	\$835,450.00

- 4) Al conocer la base gravable para el cálculo del impuesto anual, procedemos a aplicar la tarifa de la tabla del art. 152 de la LISR. Como vimos en el cálculo de pagos provisionales de sueldos y salarios, la empresa hace retenciones mensuales a los empleados por concepto del ISR, mismos que al finalizar el ejercicio se deben restar en el cálculo del impuesto anual. El proceso quedaría de la siguiente forma:

Base gravable	\$835,450.00
(-) Límite inferior	<u>750,000.00</u>
(=) Excedente sobre el límite	85,450.00
(X) % sobre el excedente	<u>32%</u>
(=) Base para cuota fija	27,344.00
(+) Cuota fija	<u>180,850.82</u>
(=) Impuesto a cargo	208,194.82
(-) Retenciones del ejercicio	<u>220,000.00</u>
(=) ISR del ejercicio a cargo (a favor)	- 11,805.18

En este caso nos ha quedado un impuesto a favor, el cual se puede solicitar en devolución al SAT.²²

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

IVA: aspectos generales del cálculo

Este impuesto, a diferencia del ISR, se calcula de forma men-

²² El SAT es el organismo desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público encargado de realizar la recaudación de impuestos en México.

sual y su pago es definitivo, ya que no existe una declaración anual en la que se acumulen todos los actos que generaron este impuesto.

La tasa general de este impuesto es del 16%, pero existen en la LIVA, algunos supuestos en los que se aplica una tasa del 0%, o bien, dichos actos estarán exentos del impuesto.

En el ámbito contable y fiscal, el IVA que se cobra con los ingresos o actos realizados por el contribuyente, se le conoce como IVA trasladado. El IVA que se paga por los gastos o compras efectuados por el contribuyente, se le conoce como IVA acreditable.

El importe que se tiene que pagar al SAT corresponde a la diferencia del IVA trasladado menos el IVA acreditable. Es decir, el IVA de los ingresos menos el IVA de los gastos nos da el monto a pagar de IVA, o saldo a favor de IVA por recuperar.

Diferencia de la tasa al 0% e ingresos exentos. El régimen de tasa cero le ofrece al contribuyente la oportunidad de obtener una devolución del IVA que paga o le trasladen otros contribuyentes, en tanto que por los actos exentos no puede acreditar el IVA que le trasladen o hubiese pagado.²³

En palabras sencillas, la tasa al 0% es más benéfica para el contribuyente puesto que implica que las personas físicas o morales que realizan actos que se gravan a la tasa al 0%, pueden recuperar el IVA acreditable que ellos pagan por sus gastos. Por el contrario, quienes realizan actividades exentas no pueden recuperar el IVA que ellos pagan en sus compras. Un ejemplo de actividades al 0% son las enajenaciones de los productos alimenticios y de medicinas. Un ejemplo de actividades exentas son los servicios profesionales de medicina.

Determinación del cálculo mensual definitivo

Caso práctico de personas morales 1:

La compañía El Alemán se dedica a la compraventa de mate-

²³ Para mayor información y ejemplos prácticos, consúltese a J. Hernández Rodríguez y M. Galindo Cosme, *Estudio práctico de la Ley del Impuesto al Valor Agregado 2007*, ISEF, México, 2007, pp. 48-51.

rial eléctrico; durante el mes de septiembre ha obtenido ingresos y efectuado compras de materiales, gastos mensuales ordinarios y, en esta ocasión, el pago de los servicios de una auditoría de calidad. Se le pide calcular el pago de IVA correspondiente a septiembre de la compañía.

Datos para la compañía El Alemán:

Los ingresos de la compañía fueron los siguientes:

Ingresos cobrados	895,421.00 + IVA
Facturado a clientes a crédito (no cobrados)	120,000.00 + IVA

Los gastos y pagos del mes fueron los siguientes:

Pago a proveedores	401,000.00 + IVA
Proveedores a crédito	321,000.00 + IVA
Teléfono pagado	56,000.00 + IVA
Sueldos pagados	80,000.00
Insumos pagados	35,000.00 + IVA
Papelería pagada	90,000.00 + IVA
Mantenimiento pagado	25,000.00 + IVA
Auditoría externa pagada	40,000.00 + IVA

La compañía cuenta con un saldo a favor del mes de agosto por \$13,000.00

Solución:

- 1) Como primer paso, calculamos el monto del IVA trasladado del periodo; para eso es necesario multiplicar el dato conocido de los ingresos cobrados a la tasa de 16%, recordemos que por los ingresos facturados sin cobrar no se tiene que calcular el IVA trasladado.

Cálculo de IVA trasladado

Ingresos cobrados \$895,421.00 x 16% = 143,267.36 IVA trasladado de septiembre

- 2) Posteriormente identificaremos los gastos, recuerde que los sueldos no están sujetos a IVA porque no están dentro de las actividades mencionadas en la tabla 1 de este estudio (son ingresos no objeto de este impuesto). Las operaciones que no han sido efectivamente cobradas, por lo que nuestros ingresos e IVA quedan de la siguiente manera:

Cálculo de IVA acreditable

Base x tasa IVA (16%) = IVA acreditable

	<i>Base</i>	<i>IVA 16%</i>
Pago a proveedores	\$401,000.00	\$64,160.00
Proveedores a crédito	321,000.00	
Teléfono	56,000.00	8,960.00
Sueldos	80,000.00	
Insumos	35,000.00	5,600.00
Papelería	90,000.00	14,400.00
Servicios de mantenimiento	25,000.00	4,000.00
Auditoría externa	40,000.00	6,400.00
	\$103,520.00	

- 3) Después de conocer los montos de IVA procedemos al cálculo:

IVA trasladado	\$143,267.36
(-) IVA acreditable	103,520.00
(=) IVA por pagar	39,747.36

(-) Acreditamiento de saldo a favor anterior	13,000.00
(=) IVA por pagar	\$26,747.36

Caso práctico de personas físicas 2:

Un contador que se dedica a la prestación de servicios de auditoría requiere de su ayuda para el cálculo del IVA de septiembre.

Los ingresos percibidos en el mes son los siguientes:

<i>Factura</i>	<i>Fecha de expedición</i>	<i>Concepto</i>	<i>Base</i>	<i>IVA</i>	<i>Retención* IVA</i>	<i>Total</i>	<i>Fecha de pago</i>
Aud 301	03-sep	Auditoría de calidad 20 horas	3,900.00	624.00	416.00	4,108.00	
Aud 302	06-sep	Auditoría control 24 horas	40,000.00	6,400.00	4,266.67	42,133.33	06-sep
Aud 303	18-sep	Auditoría interna 36 horas	50,000.00	8,000.00	5,333.33	52,666.67	
Aud 304	29-sep	Revisión de procesos específicos 15 horas	18,000.00	2,880.00	1,920.00	18,960.00	
		*Los clientes son personas morales					

* De conformidad con el artículo 1-A de la LIVA, en ciertos casos algunos contribuyentes están obligados a efectuar una retención de IVA cuando adquieran ciertos bienes o servicios. En el caso de la fracción II, inciso a), se establece que las personas morales que reciban servicios profesionales de personas físicas deben retenerles las dos terceras partes del IVA. Esto significa que la persona moral tiene que pagar ese IVA retenido al SAT en lugar de la persona física; por lo tanto, la persona física puede disminuir de su IVA por pagar el importe del IVA que le retuvo la persona moral.

Los gastos del mes son los siguientes, y todos fueron pagados:

Servicio telefónico	\$500.00 + IVA
Servicio de Internet	800.00 + IVA
Servicio eléctrico	3,500.00 + IVA
Sueldos	16,000.00

Solución:

- Recordemos que en el IVA el momento de causación del impuesto es cuando los ingresos han sido cobrados; como podemos observar, la única factura cobrada en el mes es la “Aud 302”, que tiene un IVA retenido, por haberle prestado los servicios a una persona moral.

Factura	Fecha Expedición	Concepto	Base	IVA	Ret IVA	Total	Fecha pago
Aud 302	06-sep	Auditoría control 24 horas	40,000.00	6,400.00	4,266.67	42,133.33	06-sep

El impuesto trasladado en este caso es de \$6,400.00 y se tuvo una retención de \$4,266.67

- El siguiente paso es conocer el monto del IVA pagado en el periodo.

Concepto	Base	IVA	Total
Servicio telefónico	\$500.00	\$80.00	\$580.00
Servicio de Internet	800.00	128.00	928.00
Servicio eléctrico	3,500.00	560.00	4,060.00
Sueldos	16,000.00		16,000.00
Total IVA acreditable		768.00	

- Al conocer los datos, tanto trasladados como acreditables, procedemos al cálculo del IVA:

IVA trasladado	\$6,400.00
(-) IVA acreditable	768.00

(-) IVA retenido	<u>4,266.67</u>
IVA por pagar	\$1,365.33

CONCLUSIONES

La obligación tributaria se compone de diferentes tipos de contribuciones. Los impuestos son el tipo de contribución que más cuesta a los ciudadanos en términos económicos. Particularmente, el ISR y el IVA son los impuestos federales más comunes y con los que Hacienda a nivel federal obtiene la mayoría de sus recursos.

Es importante mencionar que algunas personas piensan que por no estar inscritas al RFC, no tienen obligaciones fiscales, lo cual es erróneo, ya que por el simple hecho de obtener ingresos se es sujeto del ISR.

La autoridad fiscal durante muchos años ha tratado de tener control sobre las personas no inscritas en el RFC y que obtienen ingresos bancarios. El SAT cuenta con diversos mecanismos y con el paso del tiempo va realizando mayor inversión en infraestructura tecnológica para llegar a esas personas.²⁴

Este estudio puede servir como una guía básica de algunas contribuciones que pagan las personas físicas y morales. De manera que si el lector tiene algún acercamiento con estos tributos en su vida cotidiana pueda entender, a grandes rasgos, cómo se calcularon los importes de ciertos impuestos que debe de pagar.

BIBLIOGRAFÍA BÁSICA Y COMPLEMENTARIA

Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *Mitos fiscales*, Dofiscal Editores, México, 2017.

Dorantes Chávez, Luis Felipe y Mónica Ekaterine Gómez Marín, *Derecho fiscal*, Grupo Editorial Patria, México, 2012.

²⁴ C. Burgoa Toledo, *Mitos fiscales*, Dofiscal Editores, México, 2017, p. 253.

- Hernández Rodríguez, Jesús y Mónica Galindo Cosme, *Estudio práctico de la LIVA 2007*, ISEF, México, 2007.
- Rodríguez Mejía, G., *Teoría de las contribuciones*, Porrúa, México, 1994.
- Sánchez Gómez, Narciso, *Derecho fiscal mexicano*, 2a. ed., Porrúa, México, 2001.
- Venegas Álvarez, S., *Derecho fiscal parte general e impuestos federales*, Oxford, México, 2016.

Páginas Web

- <https://quoteinvestigator.com/2011/03/07/einstein-income-taxes/>.
- SAT. Reporte anual 2015 y retos 2016. Disponible en: http://www.sat.gob.mx/transparencia/transparencia_focalizada/Documents/itg2015_t4/ReporteAnual2015_Retos2016.pdf.
- http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/declaracion_anual/Paginas/deducciones_personales_2016.aspx.

Legislación aplicable

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, 2017.
- Código Fiscal de la Federación, México, 2017.
- Ley del Impuesto sobre la Renta, México, 2017.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado, México, 2017.

ANEXOS PARA EL CÁLCULO DEL ISR PERSONAS FÍSICAS

ANEXO V.1. *PF. Cálculo de impuestos sobre la renta.
Sueldos y salarios*

<i>Límite inferior</i>	<i>Límite superior</i>	<i>Cuota fija</i>	<i>Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior</i>
\$	\$	\$	(%)
0.01	496.07	0.00	1.92
496.08	4,210.41	9.52	6.40
4,210.42	7,399.42	247.24	10.88
7,399.43	8,601.50	594.21	16.00
8,601.51	10,298.35	786.54	17.92
10,298.36	20,770.29	1,090.61	21.36
20,770.30	32,736.83	3,327.42	23.52
32,736.84	62,500.00	6,141.95	30.00
62,500.01	83,333.33	15,070.90	32.00
83,333.34	250,000.00	21,737.57	34.00
250,000.01	En adelante	78,404.23	35.00

Tarifa aplicable durante 2017, para el cálculo de los pagos provisionales mensuales.

ANEXO V.2. *PF. Cálculo subsidio para el empleo.
Sueldos y salarios.*

<i>Monto de ingresos que sirven de base para calcular el impuesto</i>		
<i>Para ingresos de</i>	<i>Hasta ingresos de</i>	<i>Cantidad de subsidio para el empleo mensual</i>
\$	\$	\$
0.01	1,768.96	407.02
1,768.97	2,653.38	406.83
2,653.39	3,472.84	406.62
3,472.85	3,537.87	392.77
3,537.88	4,446.15	382.46
4,446.16	4,717.18	354.23
4,717.19	5,335.42	324.87
5,335.43	6,224.67	294.63
6,224.68	7,113.90	253.54
7,113.91	7,382.33	217.61
7,382.34	En adelante	0.00

Tabla del subsidio para el empleo aplicable a la tarifa del numeral 5 del rubro B.

ANEXO V.3. *PF. Cálculo de ISR actividad empresarial mes de agosto 2017*

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	(%)
0.01	3,968.56	0.00	1.92
3,968.57	33,683.28	76.16	6.40
33,683.29	59,195.36	1,977.92	10.88
59,195.37	68,812.00	4,753.68	16.00
68,812.01	82,386.80	6,292.32	17.92
82,386.81	166,162.32	8,724.88	21.36
166,162.33	261,894.64	26,619.36	23.52
261,894.65	500,000.00	49,135.60	30.00
500,000.01	666,666.64	120,567.20	32.00
666,666.65	2,000,000.00	173,900.58	34.00
2,000,000.01	En adelante	627,233.84	35.00

Tarifa para el pago provisional de agosto de 2017, aplicable a los ingresos que perciban los contribuyentes a que se refiere el capítulo II, sección I, del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

ANEXO V.4. *Cálculo del impuesto bimestral RIF. Septiembre- octubre. Tarifa bimestral*

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	(%)
0.01	992.14	0.00	1.92
992.15	8,420.82	19.04	6.40
8,420.83	14,798.84	494.48	10.88
14,798.85	17,203.00	1,188.42	16.00
17,203.01	20,596.70	1,573.08	17.92
20,596.71	41,540.58	2,181.22	21.36
41,540.59	65,473.66	6,654.84	23.52
65,473.67	125,000.00	12,283.90	30.00
125,000.01	166,666.67	30,141.80	32.00
166,666.68	500,000.00	43,475.14	34.00
500,000.01	En adelante	156,808.46	35.00

ANEXO V.5. *PF. Cálculo del ISR. Servicios profesionales de abril de 2017*

<i>Límite inferior</i>	<i>Límite superior</i>	<i>Cuota fija</i>	<i>Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior</i>
\$	\$	\$	%
0.01	1,984.28	0.00	1.92
1,984.29	16,841.64	38,08	6.40
16,841.65	29,597.68	988.96	10.88
29,597.69	34,406.00	2,376.84	16.00
34,406.01	41,193.40	3,146.16	17.92
41,193.41	83,081.16	4,362.44	21.36
83,081.17	130,947.32	13,309.68	23.52
130,947.33	250,000.00	24,567.80	30.00
250,000.01	333,333.32	60,283.60	32.00
333,333.33	1'000,000.00	86,950.28	34.00
1'000,000.01	En adelante	313,616.92	35.00

Tarifa para el pago provisional de abril de 2017, aplicable a los ingresos que perciban los contribuyentes a que se refiere el capítulo II, sección I, del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

ANEXO V.6. *PF. Cálculo del ISR. Arrendamiento*

<i>Límite inferior</i>	<i>Límite superior</i>	<i>Cuota fija</i>	<i>Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior</i>
\$	\$	\$	\$
0.01	496.07	0.00	1.92
496.08	4,210.41	9.52	6.40
4,210.42	7,399.42	247.24	10.88
7,399.43	8,601.50	594.21	16.00
8,601.51	10,298.35	786.54	17.92
10,298.36	20,770.29	1,090.61	21.36
20,770.30	32,736.83	3,327.42	23.52
32,736.84	62,500.00	6,141.95	30.00
62,500.01	83,333.33	15,070.90	32.00

83,333.34	250,000.00	21,737.57	34.00
250,000.01	En adelante	78,404.23	35.00

Tarifa aplicable para el cálculo de los pagos provisionales mensuales correspondientes a 2017, que efectúen los contribuyentes a que se refiere el capítulo III, del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que obtengan ingresos por arrendamiento y en general por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles.

VI. FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA

Arturo PUEBLITA FERNÁNDEZ

DELIMITACIÓN DE LOS CONCEPTOS OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y DEUDA TRIBUTARIA

Previamente al análisis de las formas de extinción de la deuda tributaria, es muy importante definir los alcances de dicho concepto. Resulta común encontrar en la doctrina la utilización de las voces obligación tributaria y deuda tributaria como si se tratase de sinónimos y en nuestra opinión no lo son.

La obligación tributaria es uno de los elementos que conforman a la relación jurídica tributaria, en la cual existe un sujeto activo y un sujeto pasivo, donde el primero puede exigir al segundo el cumplimiento de una o varias obligaciones de dar o hacer. Estas obligaciones podemos dividir las en obligaciones formales y obligaciones sustantivas o materiales. La obligación sustantiva o material implica el pago por parte de un contribuyente de cantidades de dinero por encontrarse en el supuesto normativo, conocido en el derecho tributario como hecho generador. Por su parte, las obligaciones formales son todas aquellas obligaciones que no implican el desembolso de una cantidad de dinero, pero que surgen precisamente de la misma norma tributaria y que constituyen cuestiones accesorias al cumplimiento de la obligación sustantiva, que siempre deberá ser considerada la principal en materia tributaria.

Para efectos del presente capítulo, como se ha observado a lo largo de este manual, las obligaciones tributarias sustantivas serán las relevantes, ya que de ellas surge precisamente la deuda tributaria, según explicaremos más adelante, mientras que las obligaciones tributarias formales, son nada más instrumentos que facilitan a la Hacienda Pública la supervi-

sión, fiscalización y recaudación de los tributos. Por ejemplo, dentro de las obligaciones tributarias formales encontramos la obligación de llevar contabilidad, expedir comprobantes fiscales digitales; la presentación de declaraciones informativas, mensuales o definitivas; la presentación de avisos, sólo por mencionar algunas de ellas. Eventualmente, del incumplimiento de las obligaciones formales la autoridad fiscal podrá imponer sanciones como las multas, que al ser cobradas de modo coactivo por el fisco podrán llegar a generar deudas tributarias; esto lo demostraremos más adelante.

A fin de continuar con la precisión y delimitación de conceptos, la obligación tributaria es una obligación que surge de la norma, específicamente de las leyes fiscales que es el tipo de instrumento normativo que debe contener los elementos esenciales de los tributos, según la garantía de legalidad tributaria prevista en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de México. Estos elementos esenciales —como ya se estudió en el capítulo sobre los tributos y sus elementos esenciales— son el sujeto, el objeto, la base, la tasa o tarifa y la época de pago,¹ que a su vez serán los elementos que definirán la obligación tributaria sustantiva al prever la hipótesis normativa que contiene la manifestación de riqueza, el acto o actividad susceptible de ser gravado. Este concepto es conocido bajo la denominación *hecho imponible*.

Para Salinas Arrambide, el hecho imponible se define como

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 imponible.²

Una vez analizado lo anterior, tenemos que la actualización del hecho imponible detona el surgimiento de la obligación

¹ Sitlaly Torruco Salcedo, “Los principios constitucionales tributarios”, en Miguel de Jesús Alvarado (coord.), *Manual de derecho tributario*, Porrúa, México, 2008, p. 25.

² Pedro Arrambide Salinas, “Elementos constitutivos del tributo”, en Miguel de Jesús Alvarado (coord.), *Manual de derecho tributario*, op. cit., p. 170.

tributaria sustantiva y, por lo tanto, la obligación del pago de los tributos, sin embargo, se ha generado en la doctrina la idea de integrar un momento adicional, que es el hecho generador. El hecho generador es aquel que detona materialmente el desembolso de cantidades de dinero para cubrir las contribuciones que desató el acaecimiento de la hipótesis normativa del hecho imponible. Esto es, el hecho generador determina el momento del pago de la contribución. Es común que las diferentes disposiciones fiscales contengan una hipótesis normativa que contempla la manifestación de riqueza, acto o actividad gravada (hecho imponible) pero que se defina un momento diferente, posterior a la actualización del hecho imponible para que se deba pagar la contribución.

Por ejemplo, en el artículo 17 de la LISR se prevén diferentes momentos para la acumulación del impuesto referido para las personas morales, quedando reservado el hecho generador al momento que suceda primero entre: el cobro de la contraprestación, la expedición del comprobante o, en su caso, la entrega del bien o la prestación del servicio que dieron lugar al hecho imponible. Esto es, si un comerciante vende un aparato electrónico, el hecho imponible será la venta que le genera un ingreso, mientras que el momento en que se generará la acumulación de los ingresos para efectos del Impuesto sobre la Renta (hecho generador) es precisamente que el comerciante cobre el costo del aparato electrónico, lo entregue o elabore la factura correspondiente. Otro ejemplo para diferenciar el hecho imponible del hecho generador, se da en el IVA que prevé cuatro hechos imponibles (enajenación de bienes, prestación de servicios, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación) mientras que el hecho generador (momento de pago del IVA) se regula en el artículo 1-B de la ley relativa, señalando que se deberá cubrir el impuesto correspondiente hasta en tanto sea satisfecho el interés del acreedor (el mismo vendedor del aparato electrónico por ejemplo) mediante cualquiera de las formas de extinción de las obligaciones (que se conoce como sistema de flujo de efectivo y cuyo mecanismo por excelencia de cumplimiento, es el pago) quedando excluidas otras formas como la expedición del comprobante o la en-

trega material de los bienes.³ De esta forma tenemos un ejemplo donde el hecho imponible para el ISR y el IVA se actualizan simultáneamente con la enajenación de un aparato electrónico, sin embargo, existen hechos generadores diferenciados, mientras que en el Impuesto sobre la Renta el hecho generador puede darse bajo tres supuestos diversos, en el IVA se requiere de manera forzosa del pago del valor de dicho bien para que surja el hecho generador.

Una vez aclarado el punto del origen de la obligación tributaria material o sustantiva, que implica el pago de los diferentes tributos, debemos precisar que ahí no surge aún la deu-

³ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Registro 161424, Segunda Sala, Jurisprudencia, t. XXXIV, julio de 2011, tesis: 2a./J. 108/2011, p. 898. “Valor agregado. El artículo 1o.-B, párrafo primero, de la Ley del Impuesto relativo, al establecer el momento en que se considerarán efectivamente cobradas las contraprestaciones, no transgrede el principio de legalidad tributaria (legislación vigente a partir de 2003). El citado precepto, al establecer que se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquellas correspondan a anticipos, a depósitos o a «cualquier otro concepto» sin importar el nombre con el que se les designe, no transgrede el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque la base del tributo, tratándose de la prestación de servicios, conforme al artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado es el valor total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto; mientras que el artículo 1o.-B, párrafo primero, de la Ley citada, sólo regula el momento en que debe considerarse efectivamente cobrada la contraprestación para determinar la obligación de pago, lo que no deja en manos de la autoridad la determinación de los conceptos que se toman en cuenta para calcular la base del impuesto, ni existe incertidumbre jurídica, ya que son los propios contribuyentes los que pactan la contraprestación e integran los conceptos que se cobran a quien recibe la prestación del servicio, de manera que para determinar la base gravable es entendible que el legislador se haya referido a «cualquier otro concepto» que se integre al valor de la contraprestación pactada, cuyo resultado es el valor total del acto o actividad objeto del tributo, y se justifica que para determinar el momento en que se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones, lo cual da lugar a la obligación de pago, el legislador se haya referido «a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe», toda vez que, como se dijo, es el propio contribuyente quien pacta y determina la naturaleza, los términos y las condiciones de la contraprestación que representa el valor de los actos o actividades objeto del impuesto”.

da tributaria. ¿Qué es lo que surge con la actualización del hecho imponible y del hecho generador? En estricto sentido lo que surge es la obligación tributaria, que muchos autores utilizan como si fueran sinónimos, cuando a nuestra consideración no lo son.

Precisamente con la actualización del hecho generador queda obligado el particular a enterar vía declaración el pago de la contribución correspondiente, en muchos casos haciendo uso de la autodeterminación de contribuciones, concepto que se regula en México en el artículo 6° del CFF. La autodeterminación es considerada por Álvarez Alcalá como “la cantidad que el propio causante precisa la cantidad que debe pagar al Estado por concepto de impuestos cuando se ubica en el hecho generador correspondiente”.⁴ Y como se observó en el capítulo anterior con los casos prácticos, el contribuyente, ya sea persona física o moral, se autodetermina.

La misma autora relata que

el concepto de determinación no debe confundirse con el de liquidación. En la determinación el contribuyente cuantifica su obligación tributaria; en la liquidación, el Estado hace uso de sus facultades de comprobación y también cuantifica la obligación tributaria del contribuyente. La diferencia es que la autodeterminación efectuada por el contribuyente constituye un pago sujeto a revisión del Estado, por lo que éste aún no puede cobrarlo coactivamente; para que pueda cobrar una contribución de manera coactiva, se debe estar ante una deuda líquida y exigible.⁵

La obligación tributaria implica que el propio sujeto pasivo del tributo deberá enterar las cantidades que por ley le correspondan a partir del cumplimiento del hecho imponible y del hecho generador, sin embargo, las autoridades fiscales no podrían requerir coactivamente el entero de las contribuciones correspondientes, ni mucho menos a determinar diferencias o posibles omisiones, ya que para poder hacerlo requerirían forzosamente ejercer facultades de comproba-

⁴ Alil Álvarez Alcalá, *Lecciones de derecho fiscal*, Oxford University Press, México, 2010, p. 79.

⁵ *Idem*.

ción, como son las visitas domiciliarias, las revisiones de gabinete o las revisiones electrónicas, previstas en el artículo 42 del CFF.

En el supuesto de que las autoridades fiscales ejercieran sus facultades de comprobación y se determinaran omisiones o diferencias a cargo de los contribuyentes, entonces sí surgiría la deuda tributaria, la cual tiene como característica que puede ser cobrada coactivamente por el fisco. Excepcionalmente, también puede surgir la deuda tributaria mediante la autoliquidación⁶ por parte de los contribuyentes, como sucede tratándose de solicitudes de pago en parcialidades, pago diferido o cuando pretenden beneficiarse de programas de condonación, en donde sin ser necesario de que exista un acto de fiscalización por parte de la autoridad, el propio contribuyente determina en cantidad líquida un adeudo que, en caso de no ser cubierto en las condiciones previamente establecidas, podrá ser cobrado por el fisco mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

⁶ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, registro 188680, Tribunales Colegiados de Circuito, t. XIV, octubre de 2001, tesis: VI.2o.A.6 A. "Autodeterminación de contribuciones. La cantidad que el contribuyente comunique al fisco como monto de su adeudo constituye un crédito fiscal, previa ratificación o rectificación de la autoridad fiscal. De la relación concatenada de los artículos 4º y 6º del código tributario federal y su vínculo con las definiciones doctrinarias de crédito y contribución, se concluye que los particulares están obligados a determinar las contribuciones a su cargo, las que se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, con independencia de que la autoridad hacendaria pueda, en ejercicio de las facultades de comprobación que la propia ley establece, determinar tales contribuciones; de lo que se sigue que por crédito fiscal se entiende, en general, el adeudo que el gobernado tiene con el Estado, sin que importe la índole o situación jurídica del deudor, ni la fuente de la obligación, la que puede derivar de una norma tributaria, de la actividad del Estado, o de la determinación de los propios contribuyentes (autoliquidación); de ahí que si el contribuyente en cumplimiento a su obligación establece y comunica al fisco el monto de su adeudo, es precisamente esa cantidad, previa ratificación o rectificación de la autoridad respectiva, lo que constituye el crédito fiscal, aun cuando no se trate de una resolución proveniente de autoridad hacendaria propiamente dicha, ya que es indudable que aquél existe, es líquido y exigible, por tener su origen en una autodeterminación".

Esta deuda tributaria es denominada en el derecho positivo mexicano como crédito fiscal, el cual es definido en el artículo 4º del CFF, como “*el que tiene derecho⁷ a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios*”. Este concepto de crédito fiscal es la manifestación más completa de la deuda tributaria en el sistema mexicano, razón por la cual Delgadillo Gutiérrez, al analizar las formas de extinción de la deuda tributaria, se refiere directamente al crédito fiscal,⁸ situación que resulta atinada; sin embargo, debemos partir de la base que en otras jurisdicciones, el término crédito fiscal se utiliza para denominar a las cantidades que tienen derecho a obtener los contribuyentes por concepto de devolución, comúnmente generado por saldos a favor, o mediante estímulos fiscales, siendo que, en nuestro propio sistema jurídico tributario mexicano, se han comenzado a utilizar en la legislación mexicana el término “crédito fiscal” también con esta acepción de ser una cantidad a favor de los contribuyentes, como sucedió con la extinta Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, que en lugar de permitir la deducibilidad de las erogaciones que pagaban los contribuyentes por conceptos de sueldos y salarios, se le reconocía un “crédito fiscal” que podría disminuirse directamente a la base del impuesto. De igual forma, en gran cantidad de decretos del Ejecutivo se ha vuelto común la utilización de vocablo “crédito fiscal” como un instrumento de mitigación de la obligación tributaria sustantiva.⁹

Es importante señalar que en la doctrina existente aparece una abrumadora mayoría de tratadistas que utilizan como sinónimos a la obligación tributaria, con el concepto que a nuestro entender debe ser la deuda tributaria, como sucede

⁷ Consideramos que es equivocada la utilización de la palabra derecho, ya que el Estado tiene prerrogativas o facultades, pero no derecho como tal.

⁸ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, *Principios de derecho tributario*, 4ª ed., Limusa, México, 2005, p. 106.

⁹ Esta práctica indebida de señalar al crédito fiscal como una cantidad a favor del contribuyente, siendo que en México tenemos una definición legal del concepto en cuestión y que además resultan diametralmente opuestas, se debe a la cada vez más constante participación de funcionarios fiscales preparados fuera del país que intervienen en la creación de las leyes fiscales mexicanas, pero que desconocen nuestro propio sistema tributario.

con los mexicanos Ortega Maldonado,¹⁰ Sánchez Gómez,¹¹ Rodríguez Lobato,¹² De la Garza;¹³ a los argentinos Giuliani Fonrouge,¹⁴ Soler¹⁵ y los españoles Calvo Ortega,¹⁶ Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado Ollero,¹⁷ quienes analizan a la obligación tributaria como si se tratara de la deuda que puede cobrar directamente el fisco a los contribuyentes.

A su vez, existen otros autores como el alemán Hensen, que se refiere a la deuda tributaria como “relación obligatoria de impuesto”;¹⁸ Martín Queralt, Lozano Serrano y Poveda Blanco,¹⁹ en su obra *Derecho tributario*, acotan el concepto a la extinción del tributo, al igual que lo hace el mexicano Arrijoa Vizcaíno,²⁰ quienes hablan no de la extinción de la obligación tributaria o de la deuda tributaria sino de los tributos *per se*.

Por su parte, Pérez de Ayala y González García hacen la diferenciación entre la obligación tributaria y la deuda tributaria, quienes señalan que, si bien son utilizadas en la legislación y doctrina españolas, el término es equívoco y por lo tanto admite dos diferentes acepciones, siendo que ellos optan

¹⁰ Juan Manuel Ortega Maldonado, *Primer curso de derecho tributario mexicano*, Porrúa, México, 2004, p. 317.

¹¹ Narciso Sánchez Gómez, *Derecho fiscal mexicano*, 6ª ed., Porrúa, México, 2008, p. 421.

¹² Raúl Rodríguez Lobato, *Derecho fiscal*, 2ª ed., Oxford University Press, México, 2007, pp. 107 y 165.

¹³ Sergio Francisco de la Garza, *Derecho financiero mexicano*, 25ª ed., Porrúa, México, 2003, pp. 545 y 595.

¹⁴ Carlos M. Giuliani Fonrouge, obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Oscar Rubén Asorey, *Derecho financiero*, 10ª ed., La Ley, Buenos Aires, 2011, p. 541.

¹⁵ Osvaldo H. Soler, *Tratado de derecho tributario*, 4ª ed., La Ley, Buenos Aires, 2011, p. 375.

¹⁶ Rafael Ortega Calvo, *Curso de derecho financiero*, 17ª ed., Civitas-Thompson Reuters, Pamplona, 2013, p. 181.

¹⁷ Juan Martín Queralt *et al.*, *Curso de derecho financiero y tributario*, 21ª ed., Tecnos, Madrid, 2010, p. 481.

¹⁸ Albert Hensel, *Derecho tributario*, traducción de Leandro Stok y Francisco Cejas, Nova Tesis, Rosario, Argentina, 2004, p. 232.

¹⁹ Juan Martín Queralt *et al.*, *Derecho tributario*, 18ª ed., Thompson Reuters, Pamplona, 2013, p. 210.

²⁰ Adolfo Arrijoa Vizcaíno, *Derecho fiscal*, 22ª ed., Themis, México, 2014, pp. 631 y ss.

por utilizar el término deuda tributaria como “al contenido de la prestación de dar que constituye el objeto de la obligación tributaria material”;²¹ autores con quienes coincidimos plenamente, ya que se debe hacer una precisión en la terminología del derecho tributario puesto que la obligación tributaria es un supuesto general y la deuda tributaria es un supuesto especial dentro de las obligaciones de dar, sujetas a un momento y condiciones especiales, mismas que son diferentes a la obligación tributaria sustantiva general.

Esto es, la obligación tributaria sustantiva se da en el marco de una obligación *ex lege* y su cumplimiento corresponde de forma directa e inmediata al contribuyente, por lo que su adecuado cumplimiento podrá ser evaluado por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de facultades de comprobación.

Por su parte, la deuda tributaria es un elemento que surge de la obligación tributaria material o sustantiva, pero que requiere de una actuación adicional, ya sea por las autoridades fiscales en el procedimiento de fiscalización o, en su caso, como ya se vio en líneas anteriores, a través de la autoliquidación, convirtiéndose de esa forma en lo que nuestra legislación denomina crédito fiscal, pero que para efectos de evitar la utilización errática de dicho concepto, se deberá utilizar la locución “deuda tributaria”, la cual es más precisa.

La importancia de precisar este concepto no radica en una exquisitez jurídica, sino en el hecho de que la obligación tributaria sustantiva tiene características de surgimiento y extinción diferentes a las de la deuda tributaria.

A reserva de lo que se analizará más adelante cuando se aborde el tema de la caducidad, prevista en el artículo 67 del CFF, a nuestra consideración la obligación tributaria no se extingue, sino que pasa al ámbito de las obligaciones naturales, tal como se abordará en el siguiente apartado de este capítulo. Lo anterior es así, ya que la caducidad implica la pérdida de la facultad de las autoridades fiscales para determinar créditos fiscales (deuda tributaria) por el transcurso del tiempo y como una medida de sanción para el fisco por la inactividad, por un

²¹ José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González García, *Derecho tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994, p. 245.

lado, y como un instrumento de seguridad jurídica que circunscribe a un plazo determinado de tiempo la posibilidad de las autoridades fiscales para ejercer los actos de fiscalización, por el otro.

Según veremos más adelante, también existe un mecanismo de extinción de la deuda tributaria que constituye paralelamente una sanción al fisco por su inactividad en el cobro de los créditos fiscales; aunque a su vez se considera una herramienta de seguridad jurídica para el contribuyente, en el entendido que se limita de manera temporal el ejercicio del cobro coactivo de contribuciones, el cual es conocido como prescripción del crédito fiscal y está regulado en el art. 146 del CFF.

García Bueno, influenciado por González García, señala que a “consecuencia de la realización del hecho imponible establecido en la Ley Tributaria, surge la obligación tributaria principal (sustantiva) y posteriormente la deuda tributaria”.²²

FORMAS ESPECÍFICAS DE EXTINCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA

Una vez aclarado el concepto de deuda tributaria procederemos al análisis jurídico de los diversos modos de extinción de la misma, debiéndose precisar que existe una gran mayoría de tratadistas nacionales y extranjeros que sostienen como principales formas de extinción el pago, la condonación, la prescripción y la compensación, situación en la que coincidimos; sin embargo, consideramos que se ha dejado de lado el señalamiento de otro medio de extinción extraordinario que se suscita cuando un contribuyente promueve medios de defensa y como resultado de éstos se declara la nulidad del acto administrativo que los determinó y, por lo tanto, también se extingue la deuda tributaria que en dichos actos se cuantificó.

Como característica general en todas las formas de extinción de la deuda tributaria, encontramos que cuando se actualiza cualquiera de éstas, el contribuyente, como sujeto pa-

²² Marco César García Bueno, “Principios tributarios constitucionalizados. El principio de capacidad contributiva”, en Miguel Alvarado Esquivel (coord.), *Manual de derecho tributario*, op. cit., p. 247.

sivo de la relación jurídica tributaria y de forma específica, como deudor tributario, queda liberado de la obligación de pago ya sea por el pago mismo o por la utilización de alguna u otra mecánica establecida en la legislación tributaria o mediante la aplicación de algún decreto o resolución administrativa que produce la extinción del crédito fiscal. A efectos de mayor claridad analizaremos las diferentes formas de extinción de la deuda tributaria en los siguientes apartados.

Pago

La forma por excelencia para el cumplimiento de las obligaciones es precisamente el pago. Cuando se realiza el pago se perfecciona cualquier tipo de obligación, ya que genera la satisfacción del acreedor y libera por lo tanto al deudor de una obligación de dar. Borja Soriano señala que el pago consiste en “*la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido*”;²³ el mismo autor, citando a Planiol, señala que “el pago es la ejecución efectiva de la obligación”.²⁴

Rico Álvarez y Garza Bandala señalan que la *solutio* en la doctrina romana consistía en la ejecución de la prestación debida, extinguiendo *ipso iure* la obligación, razón por la cual el deudor quedaba liberado del cumplimiento de su obligación.²⁵

No existe una definición en la legislación tributaria sobre lo que debe entenderse por pago, razón por la cual se deben aplicar supletoriamente las disposiciones del derecho común, tal como lo ordena el artículo 5º del CFF, razón por la cual se debe considerar al artículo 2062 del Código Civil federal que establece que “*pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido*”. En el supuesto tributario no existe una promesa ni consiste la obligación en la prestación de un servicio, por lo que forzosamente se deberá realizar la entrega de la cantidad

²³ Manuel Borja Soriano, *Teoría general de las obligaciones*, 17ª ed., Porrúa, México, 2000, p. 420.

²⁴ *Idem*.

²⁵ Fausto Rico Álvarez y Patricio Garza Bandala, *Teoría general de las obligaciones*, 3ª ed., Porrúa, México, 2007, p. 334.

adeudada y controlada como crédito fiscal para poder hablar de pago.

Ahora bien, en el artículo 65 del CFF se establece el momento de pago de los créditos fiscales, señalándose en dicho concepto que

las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los treinta días siguientes a aquel en que haya surtido efectos para su notificación.

Como se puede apreciar, este precepto señala el plazo para volver exigible el pago de los créditos fiscales a que se refiere el artículo 4º del CFF y, por lo tanto, de la deuda tributaria.

A su vez, debemos dejar claro que el artículo 6º del CFF prevé la temporalidad para el pago de contribuciones, es decir, del surgimiento mismo de la obligación tributaria sustantiva, pero no de la deuda tributaria, ya que sigue sin existir el acto de liquidación realizado por la autoridad y, por lo tanto, las contribuciones que se hubiesen tenido que cubrir por el contribuyente no pueden ser exigidas coactivamente por el fisco; en consecuencia, no podemos hablar aún de la deuda tributaria.

Por otra parte, en el artículo 20 del CFF se establecen reglas y condiciones generales para el pago de contribuciones y también de créditos fiscales. Por ejemplo, se hace referencia al pago de las contribuciones y de los créditos fiscales aplicando la actualización por inflación, en su caso con el pago de recargos, que se debe pagar siempre en moneda nacional y mediante los mecanismos autorizados por las autoridades fiscales mexicanas, como transferencias electrónicas y cuando su naturaleza lo permita, mediante pagos en efectivo, tarjetas de crédito y débito, debiéndose destacar que en la práctica, se encuentra casi generalizada la realización de los pagos de contribuciones mediante transferencias electrónicas de fondos, después de la generación de líneas de captura digitales en el portal de las autoridades fiscales, previo llenado de la declaración respectiva.

En el CFF se reconocen diversas formas para realizar el pago de los créditos fiscales, a saber: el pago liso y llano, pago coaccionado, pago a plazos que puede ser en dos modalidades: pago en parcialidades o pago diferido y, por último, existe el pago en especie, mediante un decreto del Poder Ejecutivo que permite el pago con obras de su propia autoría cuando sean artistas plásticos que cumplan con los requisitos establecidos en el referido decreto. Todos los tipos de pago se desarrollarán a continuación.

El pago liso y llano es aquel que van a realizar los contribuyentes mediante la obtención de líneas de captura con oficina exactora de las autoridades fiscales,²⁶ debiendo proceder a realizar el pago en el portal bancario correspondiente. Es importante señalar que las líneas de captura referidas tienen una temporalidad corta, ya que en los términos de los artículos 17-A, 20 y 21 del CFF, todos los meses se deben realizar ajustes por inflación y, en su caso, de la causación de recargos por mora o prórroga. Este tipo de pago se realiza *motu proprio* o en algunos casos, una vez que se ha iniciado el procedimiento administrativo de ejecución, previsto en el capítulo III, del título V, del CFF, pero sin que tenga que rematar bienes, transferir fondos de las cuentas bancarias del contribuyente ni mediante la intervención a la negociación.

El pago coaccionado se da en el marco del procedimiento administrativo de ejecución que se inicia conforme al artículo 145 del CFF. No agotaremos este tema, por ser una cuestión de estudio específico la facultad de cobro coactiva, sin embargo, es importante mencionar que el pago puede ser obtenido por la autoridad aun en contra de la voluntad del contribuyente, ya sea mediante el remate de bienes, intervención a la caja o a la negociación, o bien, mediante la transferencia de los fondos de las cuentas bancarias de los contribuyentes.²⁷

El pago a plazos tiene dos modalidades: el pago en parcialidades y el pago diferido, las cuales están reguladas en el artículo 66 del CFF. El pago a plazos podrá ser autorizado por la

²⁶ En el caso del Servicio de Administración Tributaria, esto se obtiene con la Administración General de Recaudación y en algunos casos con la Administración General de Servicios al Contribuyente.

²⁷ Véase artículos 156 bis y 156 ter del CFF.

autoridad fiscal,²⁸ teniendo que cumplir el contribuyente las disposiciones del mismo código y su reglamento, siendo que, si es en parcialidades, como su nombre lo indica, podrán realizarse diferentes pagos hasta por un total máximo de 36 parcialidades, mientras que el pago diferido se podrá posponer el entero del dinero hasta por 12 meses, pero en una sola exhibición. En ambos casos se continuarán incrementando las cantidades por inflación y con la aplicación de la tasa de recargos por prórroga.

Por cuanto hace al pago en especie, el 31 de octubre de 1994 se publicó en el *DOF* el

Decreto que otorga facilidades para el pago de los impuestos sobre la renta y al valor agregado y condona parcialmente el primero de ellos, que causen las personas dedicadas a las artes plásticas, con obras de su producción, y que facilita el pago de los

²⁸ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, registro 183309, Segunda Sala, Jurisprudencia, t. XVIII, septiembre de 2003, tesis 2a./J. 72/2003, p. 358. “Crédito fiscal. Su pago en parcialidades, conforme al artículo 66 del CFF, requiere la autorización expresa de las autoridades hacendarias. En atención a los principios de identidad, integridad e indivisibilidad del pago a que tiene derecho el fisco en su carácter de acreedor, el contribuyente debe llevar a cabo la exacta realización de la prestación debida y efectuar el pago de manera íntegra y de una sola vez. Ahora bien, esa regla general admite la excepción de que el particular podrá realizar el pago en parcialidades, de conformidad con el artículo 66 del CFF, si las autoridades fiscales lo autorizan expresamente, previa solicitud del contribuyente, pues según lo dispuesto en el artículo 2078 del Código Civil Federal, aplicado supletoriamente, no puede obligarse al acreedor a recibir parcialmente el pago, a menos que así se haya pactado expresamente o cuando lo establezca la ley. Esto es, en términos del referido artículo 66, una vez recibida la solicitud del particular para efectuar el pago de un crédito fiscal a través de parcialidades, la autoridad debe emitir una resolución donde expresamente se pronuncie sobre su procedencia, y si acepta o modifica los términos en que el particular le propone extinguir su obligación tributaria otorga su autorización para modificar la forma en que el contribuyente debe cumplir con su obligación tributaria pagando el crédito fiscal determinado mediante parcialidades. Por tanto, la sola presentación de la solicitud del particular para efectuar el pago de un crédito fiscal en parcialidades, y la recepción de los pagos sin objeción alguna por parte de la autoridad hacendaria, no implican autorización tácita para cumplir con la obligación fiscal, toda vez que en materia tributaria no existe la figura de la afirmativa ficta, de manera que el particular continuará obligado a entregar la cantidad a que asciende el crédito a su cargo en forma íntegra y de una sola vez”.

impuestos por la enajenación de obras artísticas y antigüedades propiedad de particulares.

Dicho decreto establece los lineamientos generales bajo los cuales se puede realizar el pago del Impuesto sobre la Renta y el IVA mediante la entrega de obras artísticas originales y realizadas por los mismos autores. Este decreto se complementa su implementación con diversas normas de la Resolución Miscelánea Fiscal.

Prescripción

El artículo 146 del CFF prevé un mecanismo especial de extinción del crédito fiscal y, por lo tanto, de la deuda tributaria, consistente en la pérdida de la facultad para las autoridades fiscales que hagan exigible el crédito mediante el procedimiento administrativo de ejecución. El primer párrafo del artículo 146 del código tributario es claro y contundente: “El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de 5 años”.

El texto transcrito no deja lugar a dudas: lo que trata la prescripción en materia tributaria es la extinción de la deuda tributaria. Debemos considerar que en este caso la referencia a crédito fiscal es precisamente al concepto jurídico-tributario previsto en el artículo 4º del mismo CFF y no al concepto económico que ha sido introducido en las leyes fiscales y decretos en los últimos años, como el crédito fiscal que preveía la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, como lo hemos manifestado en el primer apartado del presente capítulo.

Otro concepto importante es considerar que la prescripción en materia fiscal es efectivamente un medio de extinción de la deuda tributaria, ya que expresamente lo señala así el artículo 146 del CFF y no sucede, como en el derecho civil, que si una obligación prescribe, se convierte entonces en una obligación natural.

Respecto a la prescripción en materia civil, Rico Álvarez y Garza Bandala señalan que “el derecho subjetivo que supone todo derecho personal tiene un lapso de tiempo en el cual debe ser ejercitado, pasado el cual, y ante la inactividad del

acreedor, el ordenamiento positivo considera que la obligación ha quedado extinta por prescripción”.²⁹ A su vez, los mismos autores señalan que la obligación original se extingue, pero se convierte en una obligación natural:

no queda pues ninguna duda de que la deuda se extingue, sin embargo se convierte en natural: efectivamente, nada impide que un deudor pague voluntariamente una deuda prescrita, y en ese caso, no habría pago de lo indebido, ni, por tanto, acción de repetición; pero esto no implica que la deuda civil subsista.³⁰

A su vez, Borja Soriano citando a Hémard, señala que:

en la obligación natural el acreedor está privado del derecho de exigir la ejecución; su derecho está desprovisto de sanción. Pero si el deudor ejecuta la obligación voluntariamente, no puede reclamar lo que ha entregado; la obligación natural sirve de base a un pago válido.³¹

Una vez señalado lo anterior, debemos dejar claro que la prescripción es una forma de extinción del crédito fiscal, lo que implica que no subsiste la deuda tributaria de ninguna forma, no se convierte en una obligación natural sino que simplemente el contenido obligacional queda proscrito del mundo jurídico, por lo que si un contribuyente llegase a pagar un crédito fiscal que ya se había extinguido por prescripción, luego entonces tendrá derecho a obtener la devolución del pago de lo indebido, sujetándose dicha devolución a un plazo de prescripción de cinco años a partir de haber realizado el pago de lo indebido.

Plazo de prescripción

La prescripción es una herramienta de seguridad jurídica cuyos elementos son los siguientes: *a)* un sujeto pasivo, *b)* un sujeto activo, *c)* una obligación, *d)* la inactividad por parte del

²⁹ Fausto Rico Álvarez y Patricio Garza Bandala, *op. cit.*, p. 561.

³⁰ *Ibidem*, p. 569.

³¹ Manuel Borja Soriano, *op. cit.*, p. 566.

sujeto activo para exigir el cumplimiento de la obligación; y e) el plazo fijado en la norma para liberar al sujeto pasivo para cumplir con la obligación referida.

La prescripción es una sanción prevista en la norma para que el acreedor de una obligación exija el cumplimiento de ésta, o de lo contrario, perderá el derecho respectivo. En el segundo párrafo del artículo 146 del CFF se establece la regla general para determinar el plazo de la prescripción, tal y como a continuación se transcribe: “El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos o a través del juicio contencioso administrativo”.

A efecto de conocer a ciencia cierta cuándo se comienza a computar el plazo de prescripción, se debe determinar que los créditos fiscales por regla general se hacen exigibles 30 días después de haber sido determinados, según lo prevé el artículo 65 del CFF, por lo que si una autoridad fiscal notifica la resolución determinante de un crédito fiscal, una vez que surta efectos la notificación de la misma, se deberán computar 30 días hábiles³² y a partir del día 31 del plazo, las autoridades podrán exigir coactivamente el pago del crédito fiscal y, por lo tanto, a partir de ese día comienza a computarse el plazo de 5 años de prescripción.³³

³² En los términos del artículo 12 del CFF, los plazos se computan en días hábiles.

³³ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, registro 192358, Segunda Sala, Jurisprudencia, t. XI, febrero de 2000, tesis 2a./J. 15/2000, p. 159. “Prescripción prevista en el artículo 146 del CFF. El plazo para que se inicie es la fecha en que el pago de un crédito determinado pudo ser legalmente exigible. Conforme al mencionado artículo 146, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años. Ese término inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. Por ello, para que pueda iniciar el término de la prescripción, es necesario que exista resolución firme, debidamente notificada, que determine un crédito fiscal a cargo del contribuyente, y no puede sostenerse válidamente que cuando el contribuyente no presenta su declaración estando obligado a ello, el término para la «prescripción» empieza a correr al día siguiente en que concluyó el plazo para presentarla, pretendiendo que desde entonces resulta exigible por la autoridad el crédito fiscal, ya que en tal supuesto lo que opera es la caducidad de las facultades que tiene el fisco para determinar el crédito y la multa correspondiente. De otra manera no se entendería que el mencionado ordena-

Interrupción y suspensión de la prescripción

Ahora bien, este plazo de cinco años es susceptible de suspenderse e interrumpirse. La interrupción se actualiza según señala el segundo párrafo del artículo 146 del CFF cuando

el término para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Lo anterior implica que cuando existan gestiones de cobro legalmente notificadas al deudor o cuando éste refiera expresa o tácitamente que reconoce el adeudo, se interrumpirá el plazo de prescripción.³⁴

Lo anterior ha generado una gran cantidad de pronunciamientos jurisdiccionales, generados en gran medida por ciertos abusos e imprecisiones de las autoridades fiscales que acudían a requerir el pago de créditos fiscales prescritos, ar-

miento legal distinguiera entre caducidad y prescripción y que el citado artículo 146 aludiera al crédito fiscal y al pago que pueda ser legalmente exigido”.

³⁴ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, registro 165733, Segunda Sala, Jurisprudencia, t. XXX, diciembre de 2009, tesis 2a./J. 198/2009, p. 306. “Nulidad de la notificación del requerimiento de pago o gestión de cobro. No interrumpe el plazo para que opere la prescripción a que alude el artículo 146 del CFF. En términos de la disposición legal de mérito, el plazo de cinco años para que opere la prescripción de las facultades de las autoridades para hacer efectivos créditos fiscales, inicia a partir de la fecha en que el pago de éstos pudo ser legalmente exigido, y se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor; o, por el reconocimiento expreso o tácito del deudor respecto de la existencia del crédito. En ese sentido, cuando no pueda acreditarse de manera fehaciente que el deudor tuvo pleno conocimiento de la existencia del crédito, y la gestión de cobro no se notificó con las formalidades exigidas, dando lugar a que se declare la nulidad de dicha notificación, ésta no surte efecto jurídico alguno, por lo que se entiende que el contribuyente no conoció tal acto. Por tanto, esa diligencia no puede tomarse en consideración para la interrupción del plazo de la prescripción a que alude el artículo 146 del CFF, pues es precisamente la notificación la que genera certeza de las gestiones que lleva a cabo la autoridad hacendaria para hacer efectivo un crédito”.

gumentando que existían supuestas actas de asuntos no diligenciados, mediante las cuales pretendían acreditar que no habían localizado al contribuyente, pero que dicha actuación generaba la interrupción del plazo de prescripción, situación que no prosperó en los tribunales.

Es importante señalar que tal como lo prevé el propio código, se requiere, para que las actuaciones de la autoridad efectivamente interrumpan el plazo de prescripción, éstas se dicten dentro del procedimiento administrativo de ejecución y tengan como finalidad continuar con el cobro de la deuda tributaria. Dichas actuaciones son, entre otras: las actas de requerimiento de pago, las actas de embargo y todas las actuaciones ya sean para nombrar o remover depositarios o para continuar con el remate de los bienes del contribuyente. Al respecto, Alvarado Esquivel señala que deben tratarse de actos que se hagan del

conocimiento formal del sujeto pasivo, o sea, ha de ser notificada a éste para que surta el efecto de interrumpir la prescripción. Contrariamente, a los actos realizados que queden en el ámbito interno de la Hacienda Pública, sin trascender formalmente al sujeto pasivo, son irrelevantes para el fin mencionado.³⁵

Por cuanto hace al reconocimiento tácito o expreso del deudor de la existencia del adeudo, dichos reconocimientos no pueden dejar lugar a dudas y efectivamente deben ser un reconocimiento de adeudo. Esta mención que pareciera obvia, no lo es así, ya que durante muchos años las autoridades pretendieron señalar que la impugnación de los procedimientos de cobro coactivo, precisamente argumentando la prescripción, se convertían en sí en reconocimientos de adeudo, situación que resulta a todas luces ilógica, puesto que llegó a generar contradicciones en Tribunales Colegiados de Circuito, y fue la Segunda Sala de la SCJN quien resolvió la contradicción, definiendo —como era de esperarse— que si se plantea la prescripción de un crédito fiscal en un medio de defensa,

³⁵ Miguel de Jesús Alvarado Esquivel (coord.), *Manual de derecho tributario*, op. cit., p. 270.

éste no puede de ninguna forma ser considerado un reconocimiento de adeudo.³⁶

El efecto de la interrupción no está definido en el CFF, sin embargo, al acudir al derecho común de forma supletoria, entendemos que la interrupción implica que el plazo que venía corriendo desde el inicio en que se hizo exigible el crédito fiscal se eliminará y, por tanto, el plazo comenzará a computarse desde el principio y como si no hubiese corrido un solo día.³⁷

Adicionalmente a la interrupción, en el artículo 146 del CFF, se prevén causales de suspensión del plazo de prescripción como son: *a)* que la autoridad se encuentre impedida para cobrar el crédito fiscal por encontrarse suspendido el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 144 del CFF, o porque se haya presentado el recurso de revocación o el Tribunal Federal de Justicia Administrativa o un juez de distrito hayan otorgado la suspensión de la ejecución del crédito fiscal; o *b)* si el contribuyente desocupó

³⁶ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Registro 161028, Segunda Sala, Jurisprudencia, t. XXXIV, septiembre de 2011, tesis 2a./J. 150/2011, p. 1412. "Prescripción de créditos fiscales. El requerimiento de pago realizado con posterioridad a que se consumó el plazo para que se actualice aquélla no lo interrumpe. De la interpretación del artículo 146 del CFF se colige que basta con que haya transcurrido el plazo de 5 años para que se actualice la prescripción del crédito fiscal, aun cuando el deudor no hubiera impugnado un acto de ejecución realizado por la autoridad con posterioridad a que se consumó dicho plazo, es decir, el acto de cobro posterior no puede interrumpir un lapso extinguido, ni implica respecto al nuevo acto una renuncia tácita al plazo de prescripción consumado. Lo anterior es así, porque la prescripción constituye una sanción contra la autoridad hacendaria por su inactividad derivada de no ejercer su facultad económico coactiva, de modo que una vez fenecido el plazo para que opere, el contribuyente puede hacerla valer, vía acción ante las propias autoridades fiscales cuando no se ha cobrado el crédito, o vía excepción cuando se pretenda cobrar, a través de los medios de defensa correspondientes, aun cuando la autoridad con posterioridad a la consumación de dicho plazo haya realizado un acto de cobro y éste no lo haya impugnado el deudor, ya que la prescripción no está condicionada a que el contribuyente impugne las gestiones de cobro realizadas con posterioridad a la consumación del plazo referido; sostener lo contrario, provocaría que fuera letra muerta el citado artículo 146, pues la autoridad indefinidamente llevaría a cabo actos de cobro, sin importar que hubiera operado la prescripción, lo cual es inadmisibles, dado que atentaría contra los principios de seguridad y certeza jurídica que inspiraron al legislador al establecer la institución de la prescripción".

³⁷ Raúl Rodríguez Lobato, *op. cit.*, p. 172.

su domicilio fiscal sin presentar aviso o hubiese señalado un domicilio incorrecto a las autoridades fiscales. Los efectos de la suspensión, una vez más, debemos tomarlos del derecho común, lo cual implica que una vez que cesa la causal de suspensión, el plazo se reinicia a partir del momento en que se suspendió el plazo, es decir, se acumula el plazo que había transcurrido antes y se reinicia considerando lo anterior.³⁸

En el mismo artículo 146 se prevé que no existe limitación temporal para la suspensión, sin embargo, tratándose de la interrupción, nunca podrá excederse del plazo total de 10 años, para que prescriba el crédito fiscal.

Finalmente, el artículo 146 también hace referencia a que la prescripción puede hacerse valer en vía de acción o en vía de excepción. Esto quiere decir que la vía de acción se da cuando el contribuyente solicita expresamente a la autoridad fiscal que la deuda fiscal ha prescrito, siendo que, si la autoridad fiscal niega que haya prescrito el crédito fiscal, entonces deberá promover medios de defensa ordinarios el contribuyente. Por su parte, la vía de excepción se da, como lo vimos en líneas anteriores, cuando la autoridad pretende cobrar un crédito fiscal y éste, a criterio del contribuyente, ya prescribió. En este último caso, el contribuyente deberá promover un medio de defensa ordinario —como un recurso de revocación o el juicio contencioso administrativo— para acreditar la excepción.

Compensación

En la doctrina nacional también existe unanimidad al considerar a la compensación como una forma de extinción de los adeudos fiscales, debiendo tomar en consideración que este es un caso mediante el cual se puede extinguir un crédito fiscal y por lo tanto la deuda tributaria; igualmente puede ser considerado un mecanismo para el pago de contribuciones (obligación tributaria sustantiva) incluso antes de la determinación por parte de las autoridades fiscales o de la autoliquidación.

³⁸ *Ibidem*, p. 173.

La compensación está regulada en el artículo 23 del CFF, el cual en su primer párrafo establece que

los contribuyentes que se encuentren obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retenciones a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales.

Como se puede apreciar, la compensación es una forma que tiene el contribuyente para pagar impuestos a su cargo o incluso para pagar créditos fiscales a su cargo, razón por la cual también puede ser válidamente considerada una forma de extinción de la deuda tributaria, aunque comprende un espectro más amplio.

La compensación implica en los términos de la teoría general de las obligaciones implica, según Pothier “la extinción de las deudas de dos personas de dos o más recíprocos derechos”.³⁹ Por su parte, Gutiérrez y González señala que la compensación

se entiende como la forma admitida o que establece la ley, en virtud de la cual se extinguen *ipso iure*, o sea de pleno derecho sin necesidad de declaración judicial, por ministerio de la ley dos deudas, hasta por el importe de la menor, y en las cuales los sujetos titulares reúnen la calidad de acreedores y deudores recíprocamente.⁴⁰

En la materia tributaria la compensación funciona justamente así, como lo define el maestro Gutiérrez y González, tomando en consideración las siguientes características; para que exista por un lado la calidad de deudores y acreedores recíprocos entre el fisco y el contribuyente. El fisco será acreedor del contribuyente dentro de la relación jurídico-tributaria cuando este último deba pagar contribuciones o créditos fiscales, mientras que el contribuyente podrá ser el acreedor, en

³⁹ Robert Joseph Pothier, *Tratado de las obligaciones*, Heliasta, Argentina, 1993, p. 389.

⁴⁰ Ernesto Gutiérrez y González, *Derecho de las obligaciones*, 7ª ed., Porrúa, México, 2007, p. 997.

aquellos casos en que tenga un saldo a favor o haya realizado un pago de lo indebido.

Las reglas previstas en el artículo 23 del CFF para el funcionamiento de la compensación son las siguientes:

- Únicamente se pueden compensar impuestos federales diferentes a los que se pagan por importación y que sean administrados por la misma autoridad.

Lo anterior implica que quedan excluidos los derechos, las aportaciones de seguridad social y las contribuciones de mejoras; queda fuera el Impuesto General de Importación y también desaparece la posibilidad de ser compensadas (por lo menos de forma directa) las cantidades que, por concepto de impuestos federales, tengan controladas las autoridades fiscales de las entidades federativas cuando actúan como autoridades fiscales federales coordinadas, en los términos de la Ley de Coordinación Fiscal.

- Las cantidades que se compensen deberán actualizarse por inflación.

Los créditos fiscales, las contribuciones que se vayan a compensar, los saldos a favor y los pagos de lo indebido deberán actualizarse en los términos del artículo 17-A del CFF.

- Deberá presentarse un aviso de compensación.

Un elemento muy importante de la compensación es precisamente la presentación de un aviso de compensación a las autoridades fiscales dentro de los cinco días posteriores a aquel en que se hubiera realizado la compensación. Este aviso de compensación es muy importante y que la misma SCJN ha considerado que se trata de un requisito formal que se convierte en elemento constitutivo del derecho para compensar.⁴¹

⁴¹ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, registro 167140, Segunda Sala, tesis aislada, t. XXIX, junio de 2009, tesis 2a. LXIV/2009, p. 315. “Compensación de cantidades a favor. Para su procedencia es indispensable la presentación del aviso correspondiente, en términos del artículo 23 del CFF. La citada disposición otorga al contribuyente la opción

Lo anterior implica que, si no se presenta el aviso de compensación, ésta se entenderá como si no se hubiera realizado y, por lo tanto, continuaría el incumplimiento de pago de las contribuciones o en su caso del crédito fiscal.

- Si el saldo a favor o el pago de lo indebido son mayores al saldo de la contribución a pagar o al crédito fiscal, el contribuyente podrá solicitar la devolución de la diferencia, o bien, compensarlo más adelante.
- Si la compensación es revisada por la autoridad fiscal y considerada improcedente, se obligará al contribuyente de pagar el crédito fiscal con actualización, recargos y multas.
- No procederá la compensación cuando se haya solicitado la devolución o cuando hubiera prescrito el derecho a obtener la devolución del saldo a favor o del pago de lo indebido.

En este último punto resulta importante hacer la aclaración que la compensación será improcedente si se solicitó y se obtuvo la devolución del saldo a favor o del pago de lo indebido, si se solicitó, pero no se realizó la devolución, el contribuyente podrá compensar el saldo a favor más adelante. Lo ante-

de que mediante declaración compense las cantidades que tuviere a su favor contra las que esté obligado a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, exigiendo como únicos requisitos inmediatos, efectuar la compensación con cantidades actualizadas conforme al artículo 17-A del CFF, y presentar el aviso de compensación dentro de los 5 días siguientes a aquel en el que se efectuó, acompañado de la documentación necesaria referida en la norma oficial correspondiente, expedida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Partiendo de este supuesto, se desprende que la compensación en materia fiscal constituye una facilidad tendiente al cumplimiento de sus obligaciones fiscales; por tanto, si decide ejercerla debe presentar el respectivo aviso de compensación, porque la eficacia del artículo 23 del indicado ordenamiento está condicionada al cumplimiento de esa formalidad, pues así la autoridad fiscal tendrá conocimiento de que el contribuyente optó por compensar contribuciones, con lo cual estará en aptitud de analizar si cumple o no con los requisitos de fondo para extinguir su obligación. En este sentido, si no se presenta el indicado aviso, aun cuando se haya exhibido ante la autoridad fiscal la declaración por medio de la cual se compensan cantidades a favor contra las que el contribuyente estaba obligado a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, la compensación será improcedente”.

rior es así, ya que la razón de ser de dicha norma es evitar que un contribuyente obtenga la devolución y además compense el mismo saldo a favor, lo que generaría un doble beneficio indebido.

Finalmente, es importante señalar que pueden existir compensaciones de oficio, lo que implica que, si la autoridad fiscal ubica un saldo a favor o un pago de lo indebido, pero a su vez existe un crédito fiscal firme a cargo del contribuyente, las autoridades fiscales en lugar de devolver dichas cantidades o permitir el acreditamiento del contribuyente, podrán determinar la compensación mediante una resolución administrativa que deberá ser notificada al contribuyente.⁴² Es importante enfatizar que únicamente puede realizarse la compensación de oficio respecto de créditos fiscales y que éstos sean firmes, es decir, que no se hayan impugnado o que, habiéndose impugnado, los medios de defensa intentados hayan fracasado y

⁴² *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, registro 191681, Pleno, tesis aislada, t. XI, junio de 2000; tesis P. XCVIII/2000, p. 19. “Compensación de créditos fiscales. La facultad que el artículo 23, penúltimo párrafo, del CFF confiere a la autoridad tributaria para realizarla de oficio, no transgrede la garantía de audiencia (texto vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y seis). Al tenor de lo dispuesto en el referido numeral, las autoridades fiscales pueden compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tienen derecho a recibir de aquéllas por cualquier concepto, contra las cantidades que los mismos contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retenciones a terceros, cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa. Ante ello, si bien es cierto que esta facultad no permite a los particulares tener conocimiento previo de la intención de la autoridad fiscal de compensar ciertas cantidades ni oponerse antes de que opere dicha compensación, ello no resulta violatorio del artículo 14 constitucional, habida cuenta de que la compensación que realiza de oficio la citada autoridad para cobrar un crédito, constituye una expresión del ejercicio de la facultad económico-coactiva, en relación con la cual, ésta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis de jurisprudencia número 79, tomo I, del Apéndice 1917-1995, estableció que no se requiere del otorgamiento de audiencia previa; además, la compensación es una forma de cobro que solamente opera tratándose de créditos fiscales que, por cualquier causa, han quedado firmes y que, por ende, están determinados en cantidad líquida y son exigibles, es decir, respecto de los cuales el gobernado ya tuvo oportunidad de ejercer su derecho de audiencia. Aunado a lo anterior, el respeto a la referida garantía individual se corrobora por el hecho de que si la autoridad fiscal compensa incorrectamente algún crédito fiscal, el particular podrá impugnar tal actuación a través de los medios de defensa que resulten procedentes, al momento de tener conocimiento de ella.

no se encuentre *subjudice* la resolución determinante del crédito fiscal. Si el crédito fiscal se encuentra controvertido y no garantizado, la autoridad fiscal está imposibilitada para compensarlo de oficio, sin embargo, podrá cobrarlo vía el procedimiento administrativo de ejecución.

Condonación

Para Arrijo Vizcaíno, la condonación es una figura similar a la remisión de deuda del derecho civil.⁴³ En el CFF no existe una definición de condonación, por lo que para entenderlo, debemos recurrir en primer término a la definición gramatical. Para la Real Academia Española, condonar es “perdonar o remitir una deuda”.⁴⁴

La condonación implica un acto de liberalidad del acreedor para perdonar la deuda del sujeto pasivo, por lo que, en el derecho tributario, esta figura se da del lado del fisco, quien bajo ciertas circunstancias, siempre respaldadas en la ley o un decreto del Ejecutivo o del Congreso de la Unión, pueden extinguir el crédito fiscal.

Es importante distinguir, una vez más, que se condonan créditos fiscales, lo que implica que fueron determinados por la autoridad fiscal mediante el ejercicio de facultades de comprobación o, en su caso, autodeterminados por los propios contribuyentes, ya que, si se eximiera de la obligación de pago de contribuciones no liquidadas, entonces estaríamos en presencia de una exención.

Sin pretender hacer un análisis exhaustivo ni casuístico de los diferentes tipos de condonación establecidos en el CFF, tenemos que, por un lado, en el artículo 39, fracción I, del referido código, el presidente de la República tiene facultades para

condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar el pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se trate de impedir que se afecte la situación

⁴³ Adolfo Arrijo Vizcaíno, *op. cit.*, p. 639.

⁴⁴ *Diccionario de la Lengua Española*, Real Academia Española, 22ª ed., 2001.

de algún lugar o región del país, una rama de la actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Es importante señalar que esta facultad puede ser entendida simultáneamente como la facultad del Ejecutivo federal para emitir decretos tanto de condonación como de exención, según se trate de la liberación del pago de créditos fiscales o de contribuciones, respectivamente.

A su vez, en el artículo 70-A del CFF se prevé la posibilidad de que las autoridades fiscales de condonar el 100% de las multas y una reducción del 50% en los recargos, cuando el contribuyente solicite los beneficios ahí establecidos, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el precepto referido. El referido artículo 70-A en nuestra opinión contiene una facultad reglada, situación que ha sido convalidada por la SCJN,⁴⁵ lo que implica que si el contribuyente cumple con los

⁴⁵ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, registro 184518, Segunda Sala, tesis aislada, t. XVII, abril de 2003, tesis 2a. XLIX/2003, p. 206. “Condonación de multas. El sistema previsto para tal efecto en los artículos 70-a y 74 del CFF, no transgrede el principio de equidad tributaria, al otorgar un trato desigual a los que cometieron una conducta infractora que dio lugar a la omisión total o parcial en el pago de contribuciones, respecto de los que únicamente incumplieron con una obligación formal. La circunstancia de que conforme a los citados preceptos legales, la condonación de multas derivadas de una conducta infractora que hubiere dado lugar a la omisión total o parcial en el pago de contribuciones, esté condicionada a que el solicitante cumpla una serie de requisitos y, por ende, el otorgamiento del referido beneficio por la autoridad competente implique el ejercicio de una facultad reglada en ese aspecto, mientras que la condonación de multas que deriven de una conducta ilícita que únicamente conlleva el incumplimiento de una obligación tributaria de carácter formal, no estará sujeta a requisito alguno y, por ende, el otorgamiento de este beneficio quedará a la discreción de la autoridad fiscal, no implica una transgresión al principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues con tal regulación se confiere un justificado trato dispar a categorías de gobernados que se ubican en una situación diversa, menos favorable para los gobernados que incurrir en faltas que al trascender directamente a los ingresos que debe recibir la Hacienda Pública conllevan una afectación mayor para el Estado, ya que cuando la conducta infractora implica la omisión total o parcial en el pago de contribuciones el beneficio en comento se condiciona al cumplimiento de determina-

requisitos previstos en la norma, las autoridades fiscales forzosamente deberán otorgar la condonación ahí referida, siendo que ante la negativa de la autoridad para reconocer el derecho a la condonación el contribuyente deberá promover un juicio de amparo indirecto, ante un juez de Distrito del Poder Judicial de la Federación, ya que en los términos del mismo artículo 70-A se menciona que contra la resolución que niegue la condonación no proceden medios de defensa, lo cual implica que no proceden medios de defensa ordinarios como el recurso de revocación y el juicio contencioso administrativo, pero precisamente esa es una causal de procedencia del juicio de amparo indirecto, que es un medio de defensa extraordinario.

También se prevé en el artículo 74 del CFF otra facultad de la autoridad fiscal para condonar multas, no recargos, conforme a las reglas de procedibilidad que se establecen en dicho artículo, quedando evidenciado que en ese caso se trata de una facultad discrecional, ya que en la norma se refiere a que la autoridad fiscal “podrá” condonar el 100% de las sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales y aduaneras. Una característica importante es que, con base en esta solicitud de condonación, si se llega a garantizar el interés fiscal, se deberá suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

A su vez, en el artículo 146-B del CFF se prevé la posibilidad de condonar créditos fiscales, lo que implica que pueden incluir “suerte principal y accesorios”, a los contribuyentes que se encuentren sujetos a un procedimiento de concurso mercantil, debiéndose cumplir con las características y requisitos establecidos en el mismo artículo, así como en el Reglamento del CFF.

dos requisitos, incluido el haber acatado diversas obligaciones tributarias formales, mientras que si la conducta ilícita únicamente se traduce en el incumplimiento de una obligación de esta última naturaleza, sin trascendencia directa a la Hacienda Pública, los infractores podrán obtener la condonación de la sanción condigna sin que esta resolución esté condicionada a requisito alguno, quedando a discreción de las autoridades valorar las circunstancias del caso; además, esta categoría de gobernados por la naturaleza de la infracción cometida, por lo regular ni siquiera tendrían derecho a obtener la condonación reglada”.

Anulación y revocación

Resulta sorprendente que la doctrina no analice a la anulación y revocación como formas de extinción de la deuda tributaria. Los contribuyentes tienen la posibilidad de impugnar las resoluciones determinantes de créditos fiscales que son determinados en oficios liquidatorios, cuya naturaleza jurídica es la de actos administrativos.

En México, las autoridades fiscales pueden emitir créditos fiscales como resultado del ejercicio de facultades de comprobación como ya se ha mencionado, lo que implica en los términos del artículo 65 del CFF, que el contribuyente tenga un plazo de 30 días para pagar los referidos créditos o, en su caso, para impugnarlos.

Si el contribuyente decide impugnar el crédito fiscal tendrá que elegir entre dos opciones: el recurso de revocación que se promueve, tramita y resuelve ante las propias autoridades fiscales o, en su caso, promover el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

En el supuesto que el medio de defensa resulte procedente y fundado, el efecto jurídico de esa revocación o de la declaratoria de nulidad será extinguir el acto administrativo y todos sus efectos jurídicos, desapareciendo también con ello el crédito fiscal y consecuentemente la deuda tributaria.

En ambos casos, la revocación que se da en sede administrativa y en la sentencia firme con la que termina el juicio contencioso administrativo si el fallo es favorable al contribuyente, el efecto jurídico será la extinción de la deuda tributaria, de forma total o parcial, dependiendo de cada fallo.

MECANISMOS QUE EQUIVOCADAMENTE SE INDICAN COMO FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA

Una vez analizado el concepto de la deuda tributaria y su diferencia sustancial con el término genérico de la obligación tributaria, es importante señalar que en la doctrina mexicana se recogen varias imprecisiones sobre otras formas de extinción de la deuda tributaria. Por lo anterior, a efecto de abonar a

una sana discusión académica fijaremos una postura al respecto.

Caducidad

En el presente capítulo se ha analizado ya el tema de la diferencia entre la caducidad y la prescripción. La caducidad implica la pérdida, por el paso del tiempo y la inactividad de la autoridad fiscalizadora, de la facultad para determinar créditos fiscales, en los términos del artículo 67 del CFF, mientras que la prescripción es una forma de extinción del crédito fiscal determinado ya sea por la autoridad fiscal o autodeterminado por el contribuyente.

Una vez señalado lo anterior, es importante reiterar que la caducidad prevista en el artículo 67 del CFF es una herramienta de seguridad jurídica para que los contribuyentes sepan que existe un tiempo en el que pueden ser sujetos al ejercicio de facultades de comprobación, lo cual abona a la seguridad jurídica, pero de ninguna forma se convierte en una forma de extinción de la deuda tributaria. En todo caso podemos decir que la actualización de la caducidad implica la imposibilidad para poder dejar que nazca el crédito fiscal y, por lo tanto, la deuda tributaria.

En nuestra opinión, la caducidad debe ser analizada dentro del tema de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, pues se trata de un requisito de procedibilidad de éstas, ya que, si bien se actualizó el supuesto de caducidad, también podrán ser ejercidas las facultades de las autoridades fiscales, éstas no podrán terminar en la determinación de un crédito fiscal. Lo anterior es así, toda vez que en el primer párrafo del artículo 67 del CFF se indica lo siguiente: “*Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años*”. Lo anterior implica, como ya lo habíamos mencionado en el primer apartado del presente capítulo, que la obligación fiscal no se extinga como tal, sino que se extingue la facultad de la autoridad

fiscal para determinar contribuciones omitidas y, por lo tanto, créditos fiscales.

Cancelación

Es común encontrar la cancelación por incobrable como una forma de extinción de los créditos fiscales; sin embargo, atinadamente Delgadillo Gutiérrez señala que en verdad no se trata de una forma de extinción de los créditos fiscales,⁴⁶ sino que más bien se trata de un trámite administrativo para no tener un inventario de créditos fiscales cuya factibilidad de cobro es baja.

La cancelación de los créditos fiscales en México se encuentra regulada en el artículo 146-A del CFF, el cual señala: “La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cancelar créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios”. En el mismo precepto se establecen los parámetros para considerar que un crédito se considera incosteable y también se prevén los lineamientos para determinar la insolvencia de los contribuyentes y los otros responsables del tributo.⁴⁷

No obstante, en el último párrafo del artículo 146-A del CFF, el legislador fiscal dispuso lo siguiente: “*La cancelación de los créditos a que se refiere este artículo no libera de su pago*”, lo cual implica que no se extingue el crédito fiscal, razón por la que no debe ser considerado un medio de extinción de la deuda tributaria.

¿Qué implica entonces la cancelación de créditos incobrables? Dicha cancelación es una herramienta de administración interna del fisco, para poder determinar cuáles son los créditos fiscales que ofrecen una factibilidad práctica de cobro y cuáles no, lo que implica no desgastar recursos en el

⁴⁶ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, *op. cit.*, pp. 131 y 132.

⁴⁷ El Código Fiscal hace referencia los obligados solidarios, sin embargo, consideramos que dicho término es equivocado, ya que en el artículo 26 del Código referido existen diferentes tipos de responsabilidades diferentes a la solidaridad.

ejercicio de facultades de cobro en aquellos casos que se conoce de antemano, no existe posibilidad de recuperar.

No pasa inadvertido que en el artículo 146-D del CFF se hable de un registro de créditos incobrables y se haga referencia a “que se encuentren registrados en la subcuenta especial de créditos incobrables a que se refiere el artículo 191 de este Código”, ya que en el referido artículo 191 se habla de la adjudicación de bienes a favor del fisco federal cuando no hay ofertas para los remates de bienes sujetos al procedimiento administrativo de ejecución. Adicionalmente a la inexactitud en la referencia jurídica del artículo 146-D referido, el hecho de que ahí se señala que los créditos fiscales ahí inscritos “se extinguirán, transcurridos cinco años contados a partir de que se haya realizado dicho registro, cuando exista imposibilidad práctica de cobro”, en nuestra opinión no se trata de una forma novedosa de extinción de los créditos fiscales, ya que, de todos modos, operaría la prescripción en el mismo lapso.

Un elemento diferenciador que podríamos encontrar entre la cancelación a que se refiere el artículo 146-A del CFF y la prescripción a que se refiere el artículo 146 del mismo ordenamiento, sería que en el caso de la cancelación no existen causales de suspensión ni de interrupción del plazo. Otra diferencia se encuentra en el momento a partir del cual comienza a computarse el plazo de cinco años para que opere la extinción por cancelación y la prescripción, puesto que la cancelación iniciaría a partir de la inscripción en la subcuenta respectiva, mientras que en la prescripción a partir de que se haga exigible el crédito fiscal. Otra diferencia sería la imposibilidad de duplicar el plazo de cinco años para la cancelación, como sí puede llegar a suceder con la prescripción.

No obstante lo anterior, a nuestra consideración no se trata de una verdadera forma de extinción de la deuda tributaria porque para que se inscriban los créditos fiscales en dicho registro, no existen reglas claras, condiciones previamente establecidas y además se requiere de un acto volitivo de la autoridad para realizar dicho registro, por lo que si la autoridad se encuentra impedida para realizar el cobro de los créditos fiscales, por el plazo de cinco años, de todos modos operará la prescripción de los créditos fiscales.

Amnistía

Para Delgadillo Gutiérrez se trata de una forma de extinción de las obligaciones y señala como ejemplo la amnistía fiscal publicada el 31 de diciembre del 2000, mediante la cual se señalaba que las autoridades fiscales no podrían iniciar facultades de comprobación por los ejercicios 1999, 1998, 1997 y anteriores, sin haber revisado previamente los ejercicios fiscales de 2000, 2001, 2002 y 2003, siendo que en estos periodos más recientes es que cuando fueran revisados sí se determinarían omisiones.⁴⁸

Dicha amnistía tenía como finalidad permitir que los contribuyentes cumplieran adecuadamente con sus obligaciones fiscales, realizando una especie de “borrón y cuenta nueva”; sin embargo, no es una forma de extinción de la deuda tributaria y, en nuestra opinión, tampoco lo sería incluso de la obligación tributaria sustantiva.

CONCLUSIONES

A título de conclusiones generales del presente capítulo podemos señalar las siguientes:

- 1) Los conceptos obligación tributaria y deuda tributaria son diferentes.
- 2) La deuda tributaria es una especie dentro de la obligación tributaria sustantiva, sin embargo, se requiere de un acto de liquidación de contribuciones para poder hablar del surgimiento de la deuda tributaria.
- 3) El concepto “crédito fiscal” está definido en el artículo 4º del CFF y tiene una connotación de deuda a cargo del contribuyente, que puede ser cobrada coactivamente por el fisco, razón por la cual debe dejar de ser utilizada en otras disposiciones fiscales como un monto que tienen los contribuyentes a su favor para ser acreditado o compensado contra cantidades a cargo.

⁴⁸ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, *op. cit.*, pp. 132 y 133

- 4) El pago, la prescripción, la compensación, la condonación, la anulación y la revocación son verdaderas formas de extinción de la deuda tributaria.
- 5) La caducidad implica la pérdida de la facultad de las autoridades fiscales para determinar créditos fiscales, por lo que se trata de una limitación para la existencia de la deuda tributaria, no de su extinción.

ACTIVIDADES DE APRENDIZAJE

Cuestionario "Extinción de deuda"

- 1) Explique la diferencia entre hecho imponible y hecho generador.

Hecho imponible es el supuesto de hecho que el legislador tributario contempla y transporta a la norma, su actualización da lugar a la obligación tributaria. El hecho generador determina el momento del pago de la contribución, su actualización da lugar a la deuda tributaria.

- 2) ¿Qué es la autodeterminación de contribuciones?

Es la obligación de aplicar las disposiciones tributarias, calcular y pagar al fisco las contribuciones cuando se actualice el hecho generador correspondiente.

- 3) ¿Cuándo se vuelve exigible el pago de una contribución?

Cuando la autoridad haya ejercido sus facultades de comprobación, y por ello se convierta en un crédito fiscal.

- 4) ¿Cuáles son las formas de extinción de deuda tributaria?

El pago, la prescripción de la deuda, la compensación, la condonación, la anulación y la revocación.

- 5) ¿Qué formas de pago fiscal existen?

Liso y llano, coaccionado, a plazos y en especie.

- 6) ¿Cuál es el plazo de prescripción de deudas tributarias?

Cinco años por regla general. Se puede interrumpir dicho plazo.

- 7) Explicar por qué al prescribir, las deudas tributarias no se transforman en obligaciones naturales.

El artículo 146 del Código Fiscal de la Federación señala expresamente que si el crédito se extingue, en consecuencia, la deuda tributaria desaparece. Para que se convirtiera en obligación natural, debería extinguirse la facultad de cobro de la autoridad.

- 8) ¿Cuándo se interrumpe el cómputo de la prescripción de deudas tributarias?

Cuando hay actuaciones de gestiones de cobro al deudor, o reconocimiento de adeudo por parte de éste.

- 9) ¿Qué acción puede ejercer el contribuyente cuando la autoridad le niegue la condonación?

Amparo indirecto.

- 10) Explicar por qué la anulación y la revocación también son formas de extinción de deudas tributarias.

En el supuesto que el medio de defensa resulte procedente y fundado, el efecto jurídico de esa revocación o de la declaratoria de nulidad será extinguir el acto administrativo y todos sus efectos jurídicos, desapareciendo también con ello el crédito fiscal.

11) ¿Qué implica la condonación en materia fiscal?

La condonación implica un acto de liberalidad del acreedor para perdonar la deuda del sujeto pasivo. En materia tributaria, el fisco o el legislador eximen del pago al contribuyente.

12) ¿Qué vías tiene el contribuyente para solicitar la anulación o revocación de una deuda tributaria?

Recurso de revocación y juicio contencioso administrativo.

13) ¿Por qué la caducidad no es una forma de extinción de deuda tributaria?

La caducidad implica la pérdida, por el paso del tiempo y la inactividad de la autoridad fiscalizadora, de la facultad para determinar créditos fiscales. La actualización de la caducidad implica la imposibilidad para poder dejar que nazca el crédito fiscal y, por lo tanto, la deuda tributaria.

14) ¿Bajo qué supuestos la autoridad cancela una deuda tributaria?

Por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios

15) ¿Qué se requiere para que las actuaciones de la autoridad efectivamente interrumpan el plazo de la prescripción?

Que éstas se dicten dentro del procedimiento administrativo de ejecución y tengan como finalidad continuar con el cobro de la deuda tributaria.

BIBLIOGRAFÍA BÁSICA Y COMPLEMENTARIA

- Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.), *Manual de derecho tributario*, Porrúa, México, 2008.
- Álvarez Alcalá, Alil, *Lecciones de derecho fiscal*, Oxford University Press, México, 2010.
- Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, *Derecho fiscal*, 22ª ed., Themis, México, 2014.
- Borja Soriano, Manuel, *Teoría general de las obligaciones*, 17ª ed., Porrúa, México, 2000.
- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de derecho tributario*, 4ª ed., Limusa, México, 2005.
- De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, 25ª ed., Porrúa, México, 2003.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho financiero*, 10ª ed., obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Oscar Rubén Asorey, La Ley, Buenos Aires, 2011.
- Gutiérrez y González, Ernesto, *Derecho de las obligaciones*, 7ª ed., Porrúa, México, 2007.
- Hensel, Albert, *Derecho tributario*, trad. de Leandro Stok y Francisco Cejas, Nova Tesis, Rosario, Argentina, 2004.
- Martín Queralt, Juan *et al.*, *Derecho tributario*, 18ª ed., Thompson Reuters, Pamplona, 2013.
- Martín Queralt, Juan *et al.*, *Curso de derecho financiero y tributario*, 21ª ed., Tecnos, Madrid, 2010.
- Ortega Calvo, Rafael, *Curso de derecho financiero*, 17ª ed., Civitas-Thompson Reuters, Pamplona, 2013.
- Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Primer curso de derecho tributario mexicano*, Porrúa, México, 2004.
- Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González García, *Derecho tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994.
- Pothier, Robert Joseph, *Tratado de las obligaciones*, Heliasta, Argentina, 1993.
- Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, 22ª ed., 2001.
- Rico Álvarez, Fausto y Patricio Garza Bandala, *Teoría general de las obligaciones*, 3ª ed., Porrúa, México, 2007.
- Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho fiscal*, 2ª ed., Oxford University Press, México, 2007.

Sánchez Gómez, Narciso, *Derecho fiscal mexicano*, 6^a ed., Porrúa, México, 2008.

Soler, Osvaldo H., *Tratado de derecho tributario*, 4^a ed., La Ley, Buenos Aires, 2011.

VII. EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

Juan Manuel ORTEGA MALDONADO

INTRODUCCIÓN

Tal como se ha observado en los capítulos precedentes de este manual, en materia tributaria la normatividad establece distintos tipos de obligaciones que deben cumplir los sujetos responsables, unas sustantivas y otras formales. La doctrina nacional y la propia legislación las dividen en obligaciones de dar (pagar la contribución), de hacer (presentar una declaración ante las autoridades fiscales, un informe, inscribirse en el RFC, etc.), de no hacer (no oponerse a las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, no declarar ingresos menores de los realmente percibidos, etc.) y obligaciones de tolerar (permitir que las autoridades fiscales realicen una visita domiciliaria, etc.). Además, es importante advertir que estas obligaciones deben cumplirse en tiempo y bajo las formas que las normas indican.

Cuando los sujetos responsables no cumplen esas obligaciones, el ordenamiento jurídico reacciona estableciendo diversos efectos. Los más comunes son la aplicación de sanciones, ya administrativas ya penales. Pero no siempre se pretende sancionar; también pueden arbitrarse otras soluciones menos extremas como medidas exoneradoras, cautelares, incentivadoras o indemnizatorias; la mayoría de ellas con ánimo de lograr el cumplimiento de la obligación.

De lo dicho pueden extraerse dos ideas básicas para nuestros propósitos: la primera es que *el incumplimiento de las obligaciones tributarias no necesariamente conduce a la imposición de sanciones*; la segunda, es que *el incumplimiento de las obligaciones tributarias siempre tiene una consecuencia jurídica*.

La decisión sobre qué medidas deben adoptarse ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias es, en principio, una facultad discrecional del legislador que sólo viene limitada y exigida por los DDHH, algunas técnicas de control constitucional como los principios de razonabilidad y proporcionalidad (idoneidad, necesidad y ponderación) o algunos principios propios del derecho administrativo sancionador.

En otras palabras, el legislador pone a disposición de las autoridades fiscales toda una gama de posibilidades normativas cuando los sujetos responsables tributarios incumplen con sus obligaciones y son las autoridades fiscales quienes en forma discrecional también se apoyan en unas u otras con ánimo de mover al contumaz.

A todas ellas aludiremos a continuación, no sin antes indicar que resulta una labor jurídica imposible, condensarlas bajo una misma teoría, pues como adelantamos, no todas son sanciones y, por lo tanto, no a todas se les pueden aplicar los principios del derecho administrativo sancionador.

De esta suerte, al intentar una clasificación de las consecuencias que el ordenamiento jurídico establece de cara ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias, podemos señalar las siguientes, partiendo desde las no gravosas hasta las más severas.

MEDIDAS EXONERADORAS O LIBERADORAS

Al primer grupo de medidas que el ordenamiento jurídico establece ante el incumplimiento de las obligaciones fiscales, las denominaremos como exoneradoras o liberadoras. Se trata de figuras a través de las cuales el sistema jurídico exonera o libera del cumplimiento de la obligación a los responsables tributarios. Esta liberación se debe: *a)* al caso fortuito o fuerza mayor; *b)* al monto mínimo del incumplimiento; *c)* al cumplimiento voluntario pero tardío de la obligación; *d)* a una facultad graciosa de las autoridades fiscales 74 y 146-B, y *e)* a la prescripción de la obligación.

El caso fortuito o fuerza mayor

Esta causa excluyente de responsabilidad no sólo opera en materia penal o civil, sino que extiende sus brazos a todas las disciplinas jurídicas por tratarse de un principio lógico (nadie está obligado a lo imposible). Vale la pena recordar la definición legal y jurisprudencial de ambos conceptos. Por caso fortuito se entiende todo acontecimiento natural, previsible o imprevisible, pero inevitable, por virtud del cual se pierda el bien o se imposibilite el cumplimiento de la obligación; y, por fuerza mayor, todo hecho previsible o imprevisible, pero inevitable, proveniente de uno o más terceros determinados o indeterminados por virtud del cual se pierda el bien o se imposibilite el cumplimiento de la obligación.

El CFF recoge este principio en los artículos 39-I, 40, 60 y 73, cuyo texto en la parte importante es la siguiente:

Artículo 39. El Ejecutivo federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

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

Artículo 40. Las autoridades fiscales podrán emplear las medidas de apremio que se indican a continuación, cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, impidan de cualquier forma o por cualquier medio el inicio o desarrollo de sus facultades [...]

No se aplicarán medidas de apremio cuando los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, manifiesten por escrito a la autoridad, que se encuentran impedidos de atender completa o parcialmente la solicitud realizada por causa de fuerza mayor o caso fortuito, y lo acrediten exhibiendo las pruebas correspondientes.

Artículo 60. Cuando el contribuyente omita registrar adquisiciones en su contabilidad y éstas fueran determinadas por las autoridades fiscales, se presumirá que los bienes adquiridos y no

222 EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

registrados, fueron enajenados y que el importe de la enajenación fue el que resulta de las siguientes operaciones.

La presunción establecida en este artículo no se aplicará cuando el contribuyente demuestre que la falta de registro de las adquisiciones fue motivada por caso fortuito o fuerza mayor.

Artículo 73. No se impondrán multas cuando [...] se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito.

El monto reducido de la obligación debida

Por respeto al principio de proporcionalidad o prohibición de exceso, el ordenamiento establece como una gracia, la liberación de la obligación tributaria. Esta medida exoneradora se presenta a través de: 1) la cancelación de créditos fiscales por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios, o 2) por conducto de la condonación de créditos fiscales. En el primer caso debido a que éstos son de un monto tal que resulta más oneroso su cobro que su recuperación; en el segundo supuesto, cuando su no cobro se justifica por una política fiscal de apoyo a ciertos sectores o ramas empresariales.

El CFF recoge el primer caso en el artículo 146-A, que dicta:

Artículo 146-A. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cancelar créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios.

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

Es verdad que este mismo precepto indica que la cancelación de los créditos no libera de su pago, pero también lo es que tal pago sólo se presenta en forma voluntaria, es decir, el

equivalente a una deuda natural en materia de derecho privado.

El segundo supuesto, es decir, la condonación de créditos fiscales debido al monto del mismo, se regula en el artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación para 2017, cuyo contenido es el siguiente:

Artículo 15. Cuando con anterioridad al 1 de enero de 2017, una persona hubiere incurrido en infracción a las disposiciones aduaneras en los casos a que se refiere el artículo 152 de la Ley Aduanera y a la fecha de entrada en vigor de esta Ley no le haya sido impuesta la sanción correspondiente, dicha sanción no le será determinada si, por las circunstancias del infractor o de la comisión de la infracción, el crédito fiscal aplicable no excede a 3,500 unidades de inversión o su equivalente en moneda nacional al 1 de enero de 2017.

El cumplimiento voluntario pero tardío de la obligación

En estos casos el Estado está interesado en no sancionar aquellas conductas de los particulares cuando éstos desean cumplir espontáneamente sus obligaciones.

Debe sostenerse que nuestro sistema jurídico tributario mantiene la “teoría del premio”, según la cual el cumplimiento voluntario se presenta como un “mérito” que debe “premiarse” con el “perdón” o el levantamiento del castigo que de suyo reclamaría el mero incumplimiento. Esta medida tiene su origen en la figura del desistimiento o arrepentimiento espontáneo en materia penal. Es claro que la intención del Estado en estos casos es fomentar el cumplimiento de las obligaciones y no necesariamente sancionarlas. El CFF recoge esta figura en el artículo 73:

Artículo 73. No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales [...] Se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que: I. La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales. II. La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autorida-

des fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales. III. La omisión haya sido subsanada por el contribuyente con posterioridad a los diez días siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros de dicho contribuyente formulado por contador público ante el SAT, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubieren sido observadas en el dictamen.

Siempre que se omita el pago de una contribución cuya determinación corresponda a los funcionarios o empleados públicos o a los notarios o corredores titulados, los accesorios serán, a cargo exclusivamente de ellos, y los contribuyentes sólo quedarán obligados a pagar las contribuciones omitidas. Si la infracción se cometiere por inexactitud o falsedad de los datos proporcionados por los contribuyentes a quien determinó las contribuciones, los accesorios serán a cargo de los contribuyentes.

La facultad graciosa de las autoridades fiscales

Derivado de la infinidad de supuestos que se presentan en la realidad, el ordenamiento jurídico fiscal habilita a las autoridades fiscales para que puedan condonar algunas contribuciones o las multas firmes.

El caso para la condonación de multas firmes se regula en el artículo 74 y el de las contribuciones en el diverso 146-B, ambos del CFF, los cuales indican:

Artículo 74. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar hasta el 100% las multas por infracción a las disposiciones fiscales y aduaneras, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual el SAT establecerá, mediante reglas de carácter general, los requisitos y supuestos por los cuales procederá la condonación, así como la forma y plazos para el pago de la parte no condonada.

Artículo 146-B. Tratándose de contribuyentes que se encuentren sujetos a un procedimiento de concurso mercantil, las autoridades fiscales podrán condonar parcialmente los créditos

fiscales relativos a contribuciones que debieron pagarse con anterioridad a la fecha en que se inicie el procedimiento de concurso mercantil, siempre que el comerciante haya celebrado convenio con sus acreedores en los términos de la ley respectiva.

La prescripción de la obligación

En materia tributaria no se conoce la prescripción adquisitiva, pero sí la liberatoria. La regla general, regulada en el artículo 146 del CFF, es que los créditos fiscales se extinguen por prescripción en el término de cinco años. Este plazo se ha considerado prudente para sostener que, si el fisco no ha hecho gestión alguna para requerir de pago al deudor dentro de ese término, es justo que no pueda hacerlo después para otorgar certidumbre jurídica a los particulares.

MEDIDAS CAUTELARES

Al segundo grupo de medidas que el ordenamiento jurídico establece ante el incumplimiento de las obligaciones fiscales, las calificaremos como cautelares o de tolerancia. Se trata de figuras a través de las cuales el sistema jurídico no exenta ni libera del cumplimiento de la obligación a los responsables tributarios, sino que los exhorta para su cumplimiento o tolera su cumplimiento fuera de ciertos plazos o bajo determinadas circunstancias. Esta actividad de la autoridad puede deberse: *a)* la comisión de errores aritméticos de los responsables tributarios, y *b)* la no presentación en tiempo de alguna declaración o información al fisco.

La comisión de errores aritméticos de los responsables tributarios

En el caso de la comisión de errores en las declaraciones o informes a la autoridad fiscal, el legislador se ha apartado de la teoría general de las obligaciones en materia de derecho privado, pues ahí se indica que el error aritmético simplemente

da como consecuencia la rectificación, pero en materia tributaria se procede primero conforme al artículo 42-I del CFF y además se puede sancionar con la imposición de una multa. El citado artículo indica:

Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

La no presentación en tiempo de alguna declaración o información al fisco

Cuando los responsables tributarios omiten presentar declaraciones, avisos u otros documentos al fisco, éste puede actuar de distinta forma, pero siempre acude como primera actitud, con una invitación o un requerimiento.

Las “cartas invitación”, bien sean las que envía en forma impresa al domicilio del responsable, o bien, vía buzón tributario electrónico, están reguladas en la fracción III del artículo 33 del CFF, que indica:

III. [...] la autoridad fiscal, para el mejor ejercicio de sus facultades y las de asistencia al contribuyente [...] podrá realizar recorridos, invitaciones y censos para informar y asesorar a los contribuyentes acerca del exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras y promover su incorporación voluntaria o actualización de sus datos en el RFC.

Por su parte los requerimientos para el cumplimiento de

una obligación se regulan en el artículo 41 del mismo ordenamiento, cuyo texto es el siguiente:

Artículo 41. Cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales exigirán la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes, procediendo de la siguiente forma:

I. Imponer la multa que corresponda en los términos de este Código y requerir hasta en tres ocasiones la presentación del documento omitido otorgando al contribuyente un plazo de quince días para el cumplimiento de cada requerimiento. Si no se atienden los requerimientos se impondrán las multas correspondientes, que tratándose de declaraciones, será una multa por cada obligación omitida. La autoridad después del tercer requerimiento respecto de la misma obligación, podrá aplicar lo dispuesto en la siguiente fracción.

Como puede verse, no obstante el incumplimiento en la presentación de declaraciones, avisos y demás documentos, la primera reacción del ordenamiento no es la sanción sino una “invitación”, después el requerimiento (que puede darse hasta en tres ocasiones) con plazo de 15 días. La experiencia demuestra que en muchas ocasiones estas medidas pueden ser tan eficaces para lograr el objetivo de hacer cumplir al contumaz como otras.

MEDIDAS INCENTIVADORAS

Al tercer grupo de medidas que el ordenamiento jurídico establece ante el incumplimiento de las obligaciones fiscales, las denominaremos como incentivadoras. Se trata de figuras a través de las cuales el sistema jurídico premia con el perdón determinados créditos fiscales, en forma total o parcial, a los responsables tributarios omisos, por el hecho de que éstos: *a)* suscriban un acuerdo conclusivo con las autoridades fiscales; *b)* hayan demostrado buena conducta tributaria, o bien, *c)* se encuentren dentro un procedimiento de concurso mercantil y cumpla con ciertos requisitos.

Los acuerdos conclusivos

Debido a que en éstos se da el reconocimiento expreso de un crédito fiscal, el ordenamiento opta por perdonar (y de esa manera incentivar su celebración general) las multas que se han impuesto debidas al incumplimiento de alguna obligación fiscal. Se trata de premiar a quien suscriba esos acuerdos. Así, en el artículo 69-G se indica: “El contribuyente que haya suscrito un acuerdo conclusivo tendrá derecho, por única ocasión, a la condonación del 100% de las multas”.

La buena conducta tributaria

Con esta expresión se desea poner de manifiesto que en el caso de que un responsable tributario haya demostrado haber cumplido sus obligaciones fiscales en forma regular en ejercicios anteriores (con algunas excepciones), pero que al utilizar sus facultades de comprobación las autoridades fiscales le determinaron omisión de contribuciones, el ordenamiento no procede en primera instancia imponiendo sanciones, sino que otorga la gracia de una reducción en el monto de las multas, es decir, toma muy en cuenta su conducta pasada antes de proceder a sancionar. Es tanto como decir: “A pesar de que incumpliste y debo sancionarte, no lo haré porque te has portado bien y por esta ocasión te perdono”. Lo deja más en claro el artículo 70-A del CFF:

Artículo 70-A. Cuando con motivo del ejercicio de facultades de comprobación, las autoridades fiscales hubieren determinado la omisión total o parcial del pago de contribuciones, sin que éstas incluyan las retenidas, recaudadas o trasladadas, el infractor podrá solicitar los beneficios que este artículo otorga, siempre que declare bajo protesta de decir verdad que cumple todos los siguientes requisitos [...]

Las autoridades fiscales, una vez que se cercioren que el infractor cumple con los requisitos a que se refiere este artículo, reducirán el monto de las multas por infracción a las disposiciones fiscales en 100% [...]

La reducción de la multa y la aplicación de la tasa de recar-

gos a que se refiere este artículo, se condicionará a que el adeudo sea pagado ante las oficinas autorizadas, dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se le haya notificado la resolución respectiva.

La condonación parcial de los créditos fiscales relativos a contribuciones que debieron pagarse con anterioridad a la fecha en que se inicie el procedimiento de concurso mercantil

Debe tenerse presente que en estos procedimientos de concurso mercantil se pretende ofrecer opciones jurídicas a las empresas para hacer frente a su grave situación financiera. Una de ellas es otorgarles prerrogativas en materia tributaria. Este supuesto se regula en el artículo 146-B del CFF, que reza:

Artículo 146-B. Tratándose de contribuyentes que se encuentren sujetos a un procedimiento de concurso mercantil, las autoridades fiscales podrán condonar parcialmente los créditos fiscales relativos a contribuciones que debieron pagarse con anterioridad a la fecha en que se inicie el procedimiento de concurso mercantil, siempre que el comerciante haya celebrado convenio con sus acreedores en los términos de la ley respectiva y de acuerdo con lo siguiente:

I. Cuando el monto de los créditos fiscales represente menos del 60% del total de los créditos reconocidos en el procedimiento concursal, la condonación no excederá del beneficio mínimo de entre los otorgados por los acreedores que, no siendo partes relacionadas, representen en conjunto cuando menos el 50% del monto reconocido a los acreedores no fiscales.

II. Cuando el monto de los créditos fiscales represente más del 60% del total de los créditos reconocidos en el procedimiento concursal, la condonación, determinada en los términos del inciso anterior, no excederá del monto que corresponda a los accesorios de las contribuciones adeudadas.

MEDIDAS INDEMNIZATORIAS O RESARCITORIAS

Al cuarto grupo de medidas que el ordenamiento jurídico establece ante el incumplimiento de las obligaciones fiscales, las denominaremos indemnizatorias. Se trata de figuras a través de las cuales el sistema jurídico exige a los responsables tributarios una indemnización, restitución o resarcimiento por el incumplimiento de la obligación o por el cumplimiento tardío de la misma. Este resarcimiento puede consistir en la aplicación de: *a)* recargos; *b)* indemnización por cheque devuelto; *c)* cobro por gastos de ejecución, y *d)* actualización de los créditos fiscales.

Recargos

El CFF los regula en el artículo 21 al indicar, entre otros puntos, que cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales deberán pagarse recargos. Se entiende por ellos los montos que los responsables tributarios deben cubrir por concepto de indemnización al fisco por la falta de pago oportuno de las obligaciones sustantivas tributarias.

Los recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones o de los aprovechamientos actualizados, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el periodo de actualización de la contribución o aprovechamiento de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión.

Los recargos se causarán hasta por cinco años, se calcularán sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, la indemnización por cheque devuelto, los gastos de ejecución y las multas por infracción a disposiciones fiscales.

Los recargos se causarán por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

Si se obtiene autorización para pagar a plazos, ya sea en forma diferida o en parcialidades, se causarán además los

recargos que establece el artículo 66 del CFF, por la parte diferida.

En el caso de aprovechamientos, los recargos se calcularán de conformidad con lo antes apuntado sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, los gastos de ejecución y la indemnización por cheque devuelto. No causarán recargos las multas no fiscales.

Indemnización por cheque devuelto

El cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de éste, y se exigirá independientemente de otros accesorios. Esta misma figura existe en la regulación mercantil.

Para proceder al cobro, la autoridad requerirá al librador del cheque para que, dentro de un plazo de tres días, efectúe el pago junto con la mencionada indemnización del 20%, o bien, acredite fehacientemente, con las pruebas documentales procedentes, que se realizó el pago o que dicho pago no se realizó por causas exclusivamente imputables a la institución de crédito. Transcurrido el plazo señalado sin que se obtenga el pago o se demuestre cualquiera de los extremos antes señalados, la autoridad fiscal requerirá y cobrará el monto del cheque, la indemnización mencionada y los demás accesorios que correspondan, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sin perjuicio de la responsabilidad que en su caso procediere.

Cobro por gastos de ejecución

Cuando se ha incumplido una obligación de pago sustantiva y por ese motivo las autoridades fiscales empleen el procedimiento administrativo de ejecución para exigir su cobro, los responsables tributarios deben cubrir al fisco todos los gastos que éste realizó para obtener ese pago coactivo. No sólo es razonable sino justo que así sea. Otro tema es que los montos

232 EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

que se exigen sean desproporcionados en algunos casos, en nuestra opinión. Para ilustrar de mejor manera transcribiremos el artículo 150 del CFF.

Artículo 150. Cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y las morales estarán obligadas a pagar el 2% del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución, por cada una de las diligencias que a continuación se indican:

I. Por el requerimiento señalado en el primer párrafo del artículo 151 de este Código.

II. Por la de embargo, incluyendo los señalados en los artículos 41, fracción II y 141, fracción V de este Código.

III. Por la de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal.

Cuando en los casos de las fracciones anteriores, el 2% del crédito sea inferior a \$380.00, se cobrará esta cantidad en vez del 2% del crédito.

En ningún caso los gastos de ejecución, por cada una de las diligencias a que se refiere este artículo, excluyendo las erogaciones extraordinarias y las contribuciones que se paguen por la Federación para liberar de cualquier gravamen bienes que sean objeto de remate, podrán exceder de \$59,540.00.

Actualización de los créditos fiscales

La última de las consecuencias ante el incumplimiento de una obligación dentro de este grupo de medidas resarcitorias es la actualización. ¿Qué es la actualización de contribuciones o aprovechamientos? La SCJN y la propia legislación establecen que es la contribución misma y no una sanción. Como quiera que esto sea así, lo cierto es que la actualización se presenta como una consecuencia por el incumplimiento en el pago de una obligación fiscal sustantiva. Para determinar esa actualización se toma en cuenta el Índice Nacional de Precios al Consumidor, que no es más que un elemento para medir el nivel inflacionario de la economía nacional.

La actualización no se presenta siempre, sino sólo cuando

el nivel inflacionario excede del 10%, como se indica en el artículo 17-A y 21 del CFF, cuyo texto es el siguiente:

Artículo 21. Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

Artículo 17-A. El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo.

Las cantidades en moneda nacional que se establezcan en este Código, se actualizarán cuando el incremento porcentual acumulado del Índice Nacional de Precios al Consumidor desde el mes en que se actualizaron por última vez, exceda del 10%.

MEDIDAS SANCIONATORIAS

Al quinto grupo de medidas que el ordenamiento jurídico establece ante el incumplimiento de las obligaciones fiscales, las denominaremos sancionatorias. Se trata de figuras a través de las cuales el sistema jurídico reprime el incumplimiento de la obligación de los responsables tributarios. Se trata de medida disuasorias y ejemplificativas. Son las medidas más extremas y severas que se regulan en la legislación fiscal. Nuestro sistema jurídico tributario nacional arbitra distintas sanciones: a) sanciones administrativas; b) sanciones fiscales, y c) sanciones penales.

Sanciones administrativas

Las sanciones administrativas inciden directamente sobre alguno de los responsables tributarios y no guardan relación

con la determinación de la base gravable de la contribución adeudada, como sí sucede con las sanciones fiscales. Las leyes fiscales federales establecen distintos tipos de ellas, pero las más comunes son: 1) las multas; 2) la clausura del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días; 3) el abandono de las mercancías a favor del fisco federal, y 4) la suspensión temporal de registro de los contadores públicos facultados para dictaminar.

Las multas

Se pueden definir como aquellas sanciones económicas, previstas en ley, que se imponen a quien infringe una obligación tributaria. Las que se regulan en el CFF son multas administrativas y por lo mismo siguen toda la teoría del derecho administrativo sancionador. A su vez, esta disciplina en sus orígenes se nutrió de los principios del orden penal, de manera que es así como podemos explicarnos algunas disposiciones contenidas en el capítulo relativo a las multas del CFF.

Por citar algunos ejemplos, la aplicación de las multas es estrictamente personal como se reconoce en materia penal; no pueden transmitirse, pues si la multa es una sanción contra el infractor, ésta perdería cualquier propósito disuasivo o ejemplificativo si se transmitiera de una persona a otra. Postulado que se recoge en el artículo 22 constitucional (que prohíbe las penas trascendentales) y que tiene su réplica en el artículo 71 del CFF que indica:

Artículo 71. Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este Código las personas que realicen los supuestos que en este capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.

Cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga.

Asimismo, al infractor se le aplica el principio *in dubio pro reo*, de raigambre penal y que también de manera matiza-

da aparece reconocido en el quinto párrafo del artículo 70 del CFF al indicarse:

Quando la multa aplicable a una misma conducta infraccionada, sea modificada posteriormente mediante reforma al precepto legal que la contenga, las autoridades fiscales aplicarán la multa que resulte menor entre la existente en el momento en que se cometió la infracción y la multa vigente en el momento de su imposición.

A las multas administrativas de carácter fiscal le son plenamente aplicables las reglas sobre agravantes existentes en materia penal. Las agravantes para las multas se regulan en el artículo 75, fracciones I a IV.

Artículo 75. Dentro de los límites fijados por este Código, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente:

I. Se considerará como agravante el hecho de que el infractor sea reincidente. Se da la reincidencia cuando:

a) Tratándose de infracciones que tengan como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción que tenga esa consecuencia.

b) Tratándose de infracciones que no impliquen omisión en el pago de contribuciones, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción establecida en el mismo artículo y fracción de este Código.

Para determinar la reincidencia, se considerarán únicamente las infracciones cometidas dentro de los últimos cinco años.

II. También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Que se haga uso de documentos falsos o en los que hagan constar operaciones inexistentes.

b) Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las

236 EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.

c) Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.

d) Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.

e) Que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad.

f) Que se microfilmen o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas. El agravante procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados o grabados en discos ópticos o en cualquier otro medio de los autorizados, en contravención de las disposiciones fiscales, carezcan de valor probatorio.

g) Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva, a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

III. Se considera también agravante, la omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes.

IV. Igualmente es agravante, el que la comisión de la infracción sea en forma continuada.

Finalmente, para cerrar esta serie de ejemplos que demuestran la presencia de los principios del orden penal dentro de las multas administrativas de carácter fiscal, tenemos que en éstas se aplican también las reglas del concurso ideal y real de infracciones. Así se indica en la fracción V, del artículo 75 del CFF:

Quando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales de carácter formal a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

Asimismo, cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales que establezcan obligaciones for-

EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS 237

males y se omita total o parcialmente el pago de contribuciones, a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

Por otro lado, cuando la infracción implica la omisión en el pago de una contribución, el CFF suele establecer como monto de la multa un porcentaje de dicha contribución y cuando no es así, por ejemplo, el incumplimiento de obligaciones formales, el monto de la multa viene fijado por una suma determinada.

Es importante advertir que en términos del artículo 70 del CFF, las multas se aplican con independencia de las sanciones penales que puedan configurarse y que también las multas al ser créditos fiscales se actualizan.

La clausura del establecimiento del contribuyente por un plazo de tres a 15 días

El CFF también establece como otra de las sanciones aplicables por infracción a una obligación tributaria la clausura del establecimiento del contribuyente. Generalmente se aplica como sanción adicional y con motivo de una reincidencia del infractor.

El abandono de las mercancías a favor del fisco federal

Esta figura se regula tanto en el CFF como en la Ley Aduanera. Se presenta cuando los responsables tributarios no cumplen con retirar en tiempo ciertas mercancías. Consiste en el derecho del fisco en apropiarse de las mismas derivado de tal incumplimiento.

La suspensión temporal de registro de los contadores públicos facultados para dictaminar

Esta suspensión se presenta cuando el contador público que dictamina no observe la omisión de contribuciones recauda-

das, retenidas, trasladadas o propias del contribuyente, en el informe sobre la situación fiscal del mismo, por el periodo que cubren los estados financieros dictaminados, cuando dichas omisiones se vinculen al incumplimiento de las normas de auditoría que regulan la capacidad, la independencia y la imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña, así como la información que rinda como resultado de los mismos, y siempre que la omisión de contribuciones sea determinada por las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mediante resolución que haya quedado firme.

Sanciones fiscales

Mediante las sanciones fiscales, la autoridad pretende sancionar al sujeto responsable al limitar algún derecho o prerrogativa que afecta alguno de los elementos del impuesto que aquél debe cubrir. Dentro de éstas encontramos: 1) la pérdida de un derecho o la negativa para la deducción de un gasto o inversión, la aplicación de un estímulo, subsidio o acreditamiento, o bien, la disminución de una pérdida fiscal o de la PTU; 2) revocar o impedir que siga surtiendo efectos una autorización otorgada previamente por las autoridades fiscales.

La pérdida de un derecho o la negativa para deducir un gasto o inversión, la aplicación de un estímulo, subsidio o acreditamiento, o bien, la disminución de una pérdida fiscal o de la PTU

La pérdida de un derecho puede ilustrarse con lo dispuesto en el artículo 204 de la LISR que otorga un estímulo fiscal a quienes hagan inversiones en equipos de alimentación para vehículos eléctricos. En el caso de que el contribuyente no aplique el crédito en el ejercicio en el que pudiera hacerlo, perderá el derecho a acreditarlo en los ejercicios posteriores y hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado.

En el caso de la negativa para deducir un gasto o inversión, el artículo 27 de la LISR establece que las deducciones

autorizadas deberán reunir algunos requisitos como estar amparadas con un comprobante fiscal y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00 se efectúen mediante transferencia electrónica de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México; cheque nominativo de la cuenta del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito, de servicios, o los denominados monederos electrónicos autorizados por el SAT.

Revocar o impedir que siga surtiendo efectos una autorización previamente otorgada por las autoridades fiscales

Para gozar de ciertas prerrogativas, los responsables tributarios deben solicitar autorización, es decir, se necesita cumplir ciertos requisitos; en caso de incumplimiento deviene la revocación o la imposibilidad para seguir gozando de los derechos que de ellas se derivan. Por ejemplo, revocar la autorización para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta a las personas con fines no lucrativos que no cumplan con los requisitos y obligaciones contenidas en el artículo 82 de la LISR. Otro ejemplo es la imposibilidad de seguir gozando de la autorización para enajenar las acciones al costo fiscal en los casos de restructuración de sociedades, cuando no se cumplan los requisitos del artículo 24 de la LISR.

Sanciones penales

Es la sanción más severa que puede encarar un responsable tributario ante el incumplimiento de sus obligaciones fiscales. Estas sanciones, en teoría, responden al *principio de intervención mínima*, que forma parte del principio de proporcionalidad o de prohibición del exceso, cuya exigencia descansa en el doble carácter que ofrece el derecho penal: a) el ser un derecho fragmentario, en cuanto no se protegen todos los bienes jurídicos, sino tan sólo aquellos que son más importantes para la convivencia social, limitándose además esta tutela a aquellas conductas que atacan de manera más intensa a aquellos

bienes, y *b*) el ser un derecho subsidiario que, como *ultima ratio*, ha de operar únicamente cuando el orden jurídico no pueda ser preservado y restaurado eficazmente mediante otras soluciones menos drásticas que la sanción penal.

Afirmamos que teóricamente es aplicable este principio de intervención mínima en esta parcela porque en la realidad el CFF tipifica como delito conductas ordinarias cuya gravedad social estaría seriamente cuestionada. Por ejemplo, el artículo 109-I del CFF establece que se sancionarán con las mismas penas del delito de defraudación fiscal quien consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes.

De esto se sigue que en todos los casos en los cuales la autoridad fiscal despliega sus facultades de comprobación y determine una diferencia de contribuciones, esto se debe precisamente a que los responsables tributarios determinaron ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes, tipificando de esa manera el delito de defraudación fiscal equiparada. Aquí el monto resulta irrelevante porque conforme a las reglas de sanción del delito de defraudación fiscal, la más pequeña cantidad es suficiente para tipificar dicho delito.

La sanción penal expresamente regulada en el CFF es la prisión, pero el Código Nacional de Procedimientos Penales, en sus artículos 421 y 422, establece también las sanciones por delitos cometidos por personas morales, que pueden ser la multa, el decomiso y la disolución de la misma.

El CFF regula distintos delitos, pero los más comunes son el contrabando y el contrabando equiparado, la defraudación fiscal y la defraudación fiscal equiparada.

ACTIVIDADES DE APRENDIZAJE

- 1) Contesta brevemente las siguientes preguntas
 - a) ¿Todos los incumplimientos de las obligaciones tributarias traen como consecuencia una sanción?
 - b) ¿El incumplimiento tributario sólo consiste en no pagar alguna contribución?
 - c) ¿Cómo pueden clasificarse las consecuencias por el incumplimiento de obligaciones tributarias?
 - d) ¿En qué consisten las consecuencias exoneradoras por el incumplimiento de obligaciones tributarias?
 - e) ¿En qué consisten las consecuencias cautelares por el incumplimiento de las obligaciones tributarias?
 - f) ¿En qué consisten las consecuencias incentivadoras por el incumplimiento de las obligaciones tributarias?
 - g) ¿En qué consisten las consecuencias indemnizatorias por el incumplimiento de las obligaciones tributarias?
 - h) ¿En qué consisten las consecuencias sancionatorias por el incumplimiento de las obligaciones tributarias?
 - i) ¿Cómo se clasifican las sanciones tributarias?
 - j) Señala tres ejemplos de infracciones tributarias de acuerdo al Código Fiscal de la Federación
 - k) Señala tres ejemplos de delitos tributarios de acuerdo al Código Fiscal de la Federación

- 2) Ver el video “Los delitos fiscales”

Aparece en Internet. Fue preparado por el Consejo de la Judicatura Federal que se encuentra en la siguiente liga: <https://www.youtube.com/watch?v=lePT6qnoU-w>; prepara un resumen no mayor a dos folios.

- 3) Ver el video “DFT-I, L. 15 Infracciones y sanciones tributarias”

Aparece en Internet. Fue preparado por los profesores Pedro Manuel Herrera Molina e Isidoro Martín Dégano, de la Uni-

242 EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

versidad de Educación a Distancia de España, que se encuentra en la siguiente liga: <https://www.youtube.com/watch?v=g9QJWMDbL2E>; prepara un resumen no mayor a tres folios.

BIBLIOGRAFÍA BÁSICA Y COMPLEMENTARIA

- Carballo Balvanera, Luis, *Introducción a los cursos de derecho fiscal*, Porrúa, México, 2017.
- De la Cueva, Arturo, *Derecho fiscal*, 5ª ed., Porrúa, México, 2017.
- Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Derecho fiscal*, 2ª ed., Porrúa, México, 2017.
- Rodríguez, Hortencia, *Instituciones de derecho fiscal*, Porrúa, México, 2016.
- Venegas Álvarez, Sonia, *Derecho fiscal*, Oxford University Press, México, 2017.

Manual de derecho fiscal, editado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, se publicó en versión digital el 11 de septiembre de 2020. En su composición tipográfica se utilizó tipo *New Aster* en 9, 10 y 11 puntos.