



**UNIVERSIDAD PANAMERICANA  
CAMPUS MÉXICO  
POSGRADO EN DERECHO**

---

**ESTUDIOS CON RECONOCIMIENTO DE VALIDEZ OFICIAL  
OTORGADO POR LA SECRETARIA DE EDUCACIÓN PÚBLICA**

**INTERPRETACIÓN DE LAS LEYES FISCALES**

**T E S I S**

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE  
**MAESTRO EN DERECHO FISCAL**  
P R E S E N T A :

**SINUHE REYES SANCHEZ**

**TUTOR: DR. MANUEL HALLIVIS PELAYO**

MÉXICO, D.F.

Noviembre 2010

**CON INMENSURABLE AGRADECIMIENTO:**

**A DIOS, MI FAMILIA Y A LA UNIVERSIDAD PANAMERICANA.**

**En lo específico a:**

**Dr. Manuel Hallivis Pelayo.**

**Cuya paciencia de quien genuinamente enseña y generosidad humana e intelectual que le caracterizan, hicieron concebible el presente trabajo.**

**Dr. Luis José Béjar Rivera.**

**Por sus acciones, palabras y excelso ejemplo que han conducido y alentado a la formación académica jurídica de quienes contamos con la fortuna de coincidir en su gran empresa.**

**A mi esposa Jenny y mi hijo Sinuhé.**

**Razón eternamente amorosa de lo que soy y debo ser.**

**A mis padres María Elena y Oscar, a mis hermanos Vero, Paris y Malenita, y a mi sobrino Luis Eduardo.**

**Por la supremacía de aquello que en suma nos une llamado familia.**

## INDICE

	Página
Introducción.....	1
<b>CAPÍTULO I</b>	
<b>DE LA INTERPRETACIÓN A LA ARGUMENTACIÓN DE LA NORMA JURÍDICA</b>	
1.1 Marco teórico conceptual.....	5
1.2 Objeto de la interpretación jurídica.....	11
1.2.1 El “material” jurídico y su interpretación.....	12
1.3 Racionalidad Práctica de la Interpretación Jurídica.....	13
1.4 De la interpretación a la aplicación jurídica.....	15
1.5 La argumentación jurídica.....	16
1.6 Teorías sobre la Argumentación Jurídica.....	17
1.6.1 Theodor Viehweg, la tópica y la argumentación jurídica.....	17
1.6.2 La Nueva Retórica de Chaim Perelman y la argumentación jurídica.....	18
1.6.3 Toulmin y la lógica en la argumentación jurídica.....	19
1.6.4 Neil MacCormick, una teoría integradora de la argumentación jurídica....	20
1.6.5 Robert Alexy, la argumentación jurídica como discurso racional.....	21
1.6.6 Ferrajoli, el modelo garantista de la argumentación jurídica.....	23
1.6.7 Resumen.....	23
<b>CAPÍTULO II</b>	
<b>TÓPICOS TRIBUTARIOS</b>	
2.1 Delimitación al Derecho Tributario.....	26
2.2 Concepciones Financieras del Tributo.....	31
2.3 El tributo.....	32
2.3.1 Concepto mexicano del tributo.....	35
2.3.2 Características del tributo.....	37
2.4 El derecho a la imposición.....	38
2.4.1 Potestad Tributaria Normativa en México.....	42
2.4.2 Potestad Tributaria Federal y Local.....	43
2.5 La norma jurídica de Derecho Tributario.....	46
2.6 La relación tributaria.....	47

2.7 La obligación tributaria.....	49
2.7.1 La naturaleza de la obligación tributaria.....	52
2.7.2 Nacimiento de la obligación tributaria.....	53
2.8 La deuda tributaria.....	55
2.8.1 La determinación y extinción de la deuda tributaria.....	56
2.9 El crédito fiscal.....	61
2.10 La sanción.....	64
2.11 La facultad económica-coactiva.....	67
2.10 Garantía del crédito fiscal.....	68
2.13 Resumen.....	71

### CAPÍTULO III

#### ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS TRIBUTOS

3.1 Fundamento constitucional de los tributos.....	73
3.2 Principios constitucionales de los tributos.....	78
3.2.1 Principio de legalidad.....	79
3.2.2 Principio de proporcionalidad.....	87
3.2.3 Principio de equidad.....	97
3.2.4 Principio de destino.....	109
3.2.4.1 Principio de destino y los fines del tributo.....	112
3.3 Principios doctrinales de los tributos.....	113
3.3.1 Máximas de Adam Smith.....	113
3.3.1.1 Principio de justicia.....	113
3.3.1.2 Principio de certidumbre.....	114
3.3.1.3 Principio de comodidad.....	115
3.3.1.4 Principio de economía.....	115
3.3.2 Principios de Adolfo Wagner.....	116
3.3.2.1 Principio de política financiera.....	116
3.3.2.2 Principio de economía pública.....	117
3.4 Principios tributarios presupuestales.....	117
3.4.1 Principio de equilibrio presupuestario.....	118
3.4.2 Principio de anualidad.....	118

3.4.3 Principios de unidad y universalidad.....	119
3.4.4 Principio de no afectación de recursos, especialidad y publicidad.....	119
3.4.5 Nuevos Principios presupuestarios.....	119
3.5 Clasificación de los tributos.....	121
3.5.1 Clasificación formal de los tributos.....	121
3.5.2 Clasificación tradicional de los tributos.....	122
3.5.3 Clasificación legal de los tributos en México.....	125
3.5.3.1 Impuestos.....	125
3.5.3.2 Aportaciones de seguridad social.....	126
3.5.3.3 Contribuciones de mejoras.....	128
3.5.3.4 Derechos.....	130
3.6 Elementos esenciales de los tributos.....	132
3.6.1 El hecho imponible.....	133
3.6.1.1 El hecho imponible y el hecho generador.....	134
3.6.1.2 Clasificación de los presupuestos o hechos imponibles.....	135
3.6.1.3 Elementos del hecho imponible.....	135
3.6.1.3.1 Elemento objetivo.....	136
3.6.1.3.2 Elemento subjetivo.....	137
3.6.1.3.3 Elemento espacial.....	137
3.6.1.3.4 Elemento temporal.....	138
3.6.2 Sujeto.....	139
3.6.2.1 Sujeto activo.....	139
3.6.2.2 Sujeto pasivo.....	140
3.6.2.2.1 Capacidad del sujeto pasivo.....	143
3.6.3 Objeto.....	144
3.6.4 Base.....	145
3.6.5 Tarifa, tasa y cuota.....	147
3.6.6 Época de pago.....	149

CAPÍTULO IV  
INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES

4.1 Marco teórico conceptual.....	151
4.2 Interpretación jurídica.....	151
4.3 Interpretación de las normas jurídicas tributarias.....	153
4.4 Interpretación fiscal en México.....	159
4.5 Métodos de interpretación fiscal en México.....	161
4.6 Fases de interpretación, argumentación y aplicación jurídica.....	165
4.7 Problemática analógica tributaria.....	167
4.8 El artículo 5° del Código Fiscal de la Federación.....	180
4.9 Jurisprudencias al artículo 5° del Código Fiscal de la Federación.....	182
4.10 Análisis de la reforma al artículo 5° del Código Fiscal de la Federación.....	184
Conclusiones.....	188
Bibliografía.....	190

## INTRODUCCIÓN

Es de suma importancia la correcta interpretación de las leyes fiscales, más aún cuando existe deficiencia en la formulación lingüística, lógica o presenta lagunas el texto normativo.

La interpretación jurídica, representa la acción y efecto de interpretar una norma, de explicar o de aclarar su sentido y más aún atribuirlo, lo que conduce a la inteligencia y a la razón cabal de su contenido.<sup>1</sup>

Jurídicamente, tiene importancia la interpretación que se da a la ley por la jurisprudencia, ya que en ocasiones sucede que el sentido literal de la ley resulta dubitativo o no coincide con la que se presume la verdadera intención del legislador, interpretación es indispensable para hacer que la voluntad legislativa prevalezca sobre las palabras.

Las Siete Partidas del Rey Sabio, definían la interpretación como la verdadera, recta y provechosa inteligencia de la ley según la letra y la razón.<sup>2</sup>

En algunas ocasiones, existen contradicciones en las normas o imposibilidad de aplicarlas por cambios en las condiciones materiales, jurídicas, políticas, económicas o sociales, del medio ambiente en el que se rigen, y por esto, no siempre es fácil cumplirlas ni están libres de dudas.

Debido a estas circunstancias, compete la interpretación de las normas fiscales a funcionarios administrativos, juzgadores, consultores legales, docentes o comentaristas del derecho, deviniendo la responsabilidad enorme por parte de los sujetos que dictan resoluciones de carácter administrativo o judicial. Tal es el caso cuando se esgrime la aplicación estricta de determinadas disposiciones de

---

<sup>1</sup>HALLIVIS PELAYO, Manuel, *Teoría General de la Interpretación*, 2da. ed., Porrúa, México, 2007, p. 34.

<sup>2</sup>Las Siete Partidas (o simplemente *Partidas*) es un cuerpo normativo redactado en Castilla, durante el reinado de Alfonso X (1252-1284), con el objeto de conseguir una cierta uniformidad jurídica del Reino. Su nombre original era *Libro de las Leyes* y hacia el siglo XIV recibió su actual denominación, por las secciones en que se encuentra dividida.

Esta obra se considera el legado más importante de España a la historia del derecho, al ser el cuerpo jurídico de más amplia y larga vigencia en Iberoamérica (hasta el siglo XIX). Incluso se le ha calificado de "*enciclopedia humanista*", pues trata temas filosóficos, morales y teológicos (de vertiente greco-latina), aunque el propio texto confirma el carácter legislativo de la obra, al señalar en el prólogo que se dictó en vista de la confusión y abundancia normativa y solamente para que por ellas se juzgara. Cfr. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA LA NACION, *Las Siete Partidas del Sabio Rey*, 1758 ed. Facsimilar, México, 2004, Partida I, pp. 15-16.

carácter tributario, impidiendo acudir a diversos métodos que permitan conocer la verdadera intención de quien la creó, lo que justificadamente causa descontento cuando quién resuelve o falla en un determinado caso, no tiene idea de qué parámetros legales, circunstancias o referentes considerar para la inteligencia de las leyes fiscales a fin de eficientar cabalmente sus enunciados normativos.

No obstante, se debe reconocer que nada fácil resulta esa tarea, pues estar facultado para interpretar las leyes fiscales, no significa en ningún momento saber interpretarlas o hacerlo correctamente, en tanto que esto depende de la capacidad individual y de la experiencia de cada intérprete, pero más sobre el criterio o conocimiento jurídico que el mismo posea en metodología y técnica interpretativa. Lo anteriormente expuesto, implica una gran responsabilidad para el intérprete de las leyes fiscales porque en muchas ocasiones, debe suplir el silencio de la ley o corregir sus fórmulas poco afortunadas.

También se interpreta una ley o norma, cuando se busca y esclarece o desentraña su sentido mediante el análisis de las palabras que la expresan.

Interpretarla es pues, descubrir, explicar, desentrañar e incluso atribuir el sentido en ella encerrado, lo cual es decisivo para la vida jurídica así como para las resoluciones jurisdiccionales.

Pensamos que en términos generales, todas las normas jurídicas son susceptibles de interpretarse, aún cuando resultan literalmente claras; de otra suerte, no tendría razón de ser el bien conocido método denominado de interpretación gramatical.

En este trabajo, desarrollamos la tesis relativa a que la circunstancia de que determinadas disposiciones fiscales sean de aplicación estricta, no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención de quien las creó, cuando de su análisis literal se genera incertidumbre sobre su sentido, alcance y extensión; de ahí que, sostenemos, una interpretación sistemática o de diversa índole, no contraviene el principio de aplicación estricta que rige las leyes fiscales, tal como lo ha considerado la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Igualmente es imprescindible, connotar que la presente investigación es motivada por la determinación jurisprudencial supracitada y las resientes iniciativas de

reforma al artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, pero fundamentalmente inspirada en la obra del Doctor Manuel Hallivis Pelayo y la cátedra impartida por el Doctor Eusebio González García, que sobre el tema que nos ocupa, dictan con doctrinal solvencia los cánones puntales a los que ciñe este documento.

### **Objetivo**

Este trabajo de investigación tiene como fin u objetivo inmediato, poner de relieve la factibilidad, la posibilidad técnica y la validez de la interpretación genérica de las normas jurídicas; pero sobre todo, poner de manifiesto y demostrar, que la interpretación de las normas fiscales que establecen los elementos esenciales de los tributos como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no contraviene el principio de aplicación estricta consagrado en el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, a condición de que de la interpretación no se deriven aplicaciones analógicas en relación a los elementos esenciales de los tributos.

### **Justificación**

Este trabajo de investigación encuentra justificación en el hecho de que a menudo, en los foros académicos o de discusión, hemos escuchado a algunos juristas emplear indistintamente los vocablos “aplicación” e “interpretación” hasta el grado de confusión, argumentando que: “las disposiciones fiscales a que se refiere el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación son de interpretación estricta”, cuando esto no se encuentra textualmente así en tal precepto, ni puede ser jurídicamente sostenible, en tanto que la interpretación no se encuentra expresamente prohibida por dicha norma tributaria, cuando se trata de desentrañar el alcance de las disposiciones legales que prevén los elementos esenciales de los tributos, ya que sólo a través de su interpretación se conoce la verdadera intención del legislador cuando el texto literal del enunciado legal genera incertidumbre, debiendo tener presente que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar a la realización estricta de la respectiva hipótesis normativa, única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella.

## **Hipótesis**

Se propone demostrar que la teoría general de la interpretación es aplicable a las normas fiscales que establecen los elementos esenciales de los tributos, no está proscrita del sistema normativo tributario mexicano; por el contrario, está permitida, pues el Derecho sólo puede ser aplicado si es interpretado.

## **Metodología**

La metodología se entenderá aquí como la parte del proceso de investigación que sigue a la propedéutica que permite sistematizar los métodos y las técnicas necesarias para llevarla a cabo. Por ello utilizaremos el método lógico deductivo, como consecuencia de las inferencias de conceptos generales, para arribar a conclusiones particulares.

## CAPÍTULO I

### DE LA INTERPRETACIÓN A LA ARGUMENTACIÓN DE LA NORMA JURÍDICA

#### 1.1 Marco teórico conceptual

El Derecho regula la vida en sociedad aplicándose a los hechos producidos o derivados de las relaciones intersubjetivas con trascendencia jurídica. Esta regulación se realiza a través de la aplicación del conjunto de normas jurídicas que constituyen el derecho objetivo y positivo.

La aplicación del Derecho debe consistir entonces en la culminación de un proceso lógico mental que se da desde una regla general hasta la adopción de una decisión particular. La aplicación de las normas jurídicas se caracteriza, de este modo, como manifestación de la vigencia del derecho.

Pero el supuesto de hecho de la norma, es siempre de carácter general en relación a la descripción del hecho al cual habrá de ser aplicado, surgen entonces la necesidad de subsumir adecuadamente este último dentro de aquél, lo que se consigue a través de la interpretación.

Las normas jurídicas en las que el derecho vigente se encuentra plasmado se expresan mediante el lenguaje, pero éste, al prescribir una norma, puede ser oscuro y/o dudoso, puede tener un trasfondo doctrinario y/o un sentido técnico, puede a primera impresión expresar no precisamente la voluntad del legislador, de repente no con exactitud y probablemente ni siquiera cercanamente puede no contener la intención que éste tuvo para sancionar la norma, o puede incluso ser reproducción cercana o fiel de una norma extranjera, en cuyo caso es posible que ni el legislador supiera el sentido exacto y cabal de la norma que habría puesto en vigencia.

Los hechos, a su vez, pueden ser tan variados y diversos que no se dejan prever total e inequívocamente por las normas jurídicas. En tal sentido, se ha pronunciado el jurista suizo Claude Du Pasquier<sup>3</sup> afirmando que el reproche a los juristas respecto a las discusiones que provoca la interpretación del derecho, se ha provocado por los redactores de leyes que no logran elaborar textos

---

<sup>3</sup>Cfr. DU PASQUIER, Claude, *Introducción al Derecho*, Jurídica, Portocarrero SRL, 5ª ed., Lima, 1994, p. 28.

suficientemente claros, es desconocer la infinita diversidad de los hechos reales, que no dejan reducir a fórmulas indelebiles que escapen a todas las previsiones. En la práctica judicial se constata cuán frecuentes son los casos extraordinarios e imprevisibles que surgen en las fronteras o aún fuera de las categorías comprendidas en las reglas.

Así como el lenguaje muchas veces puede no ser claro, las normas jurídicas, por tener que valerse del elemento lingüístico para expresarse, no escapan a esta posibilidad, a lo que contribuye la diversidad de los hechos.

La doctrina, sin embargo, es casi unánime en considerar que al interpretar no estamos solamente ante una mera posibilidad de falta de claridad en el texto de la norma, puesto que la interpretación de las normas siempre está presente al momento de aplicar el derecho, por más que la norma que va a ser objeto de interpretación no revista mayor complicación para desentrañar su significación y sentido.

Cabría, en todo caso, hablar de mayor o menor grado de dificultad para interpretar una norma jurídica, pero nunca de la posibilidad de prescindir de hacerlo, de tal modo que existirá siempre la ineludible necesidad de la interpretación de la norma jurídica.

De acuerdo al artículo 14 párrafo cuarto Constitucional, ante el vacío o deficiencia de la ley, que en sentido amplio y general debe entenderse como normas jurídicas, se puede integrar el derecho recurriendo a sus principios generales.

Por ello, sólo a través de las normas jurídicas se podrá aspirar, con la mayor expectativa de éxito, a encontrar la más definida voluntad de la ley para la solución del caso concreto que se quiere resolver mediante la aplicación del derecho.

Por consiguiente, queremos dejar claro que la interpretación no tiene como objeto sólo la ley o la norma jurídica, es también objeto de interpretación el derecho no codificado o no normado. Más aún, incluso los hechos son objeto de interpretación, por lo que se ha dicho que la interpretación es una labor muchas

veces planteada por una cierta situación social en una determinada realidad histórica.<sup>4</sup>

Sin embargo, este trabajo de investigación, como su título lo dice, no tiene el propósito de comentar, analizar ni desarrollar el tema de la interpretación sino en cuanto está referida a las normas fiscales, pues temas como el de la analogía, los principios generales del derecho y las fuentes del derecho (en la que se encuentra la costumbre) son tópicos independientes.

Etimológicamente, cita el Doctor Manuel Hallivis<sup>5</sup>, el termino interpretar proviene del latín *interpretatio, onis*, que quiere decir “interpretación, explicación, exposición; juicio conjetura; Traducción...” Por su parte el verbo interpretar, viene del latín *interpretetor, aris, atum usm, ari*, que quiere decir: “interpretar en tal o cual sentido...explicar...conjeturar acerca de, exponer...Intérprete, a su vez, viene del latín *Interpres, etis*, que proviene de *inter* y *premium* o de *pars* o de *paro*, y significa “...mediador, agente ... intérprete, traductor..”, es por ello que subraya dicho autor, que el término intérprete se deriva de la preposición latina *inter* (entre) y del vocablo indoeuropeo *pret* (hablar), y se refiere a quien está entre dos personas que hablan y las pone en relación entre sí, advirtiendo que se conjuntan las palabras explicar con traducir y exponer, lo cual se hace con un intermediario o mediador que aclara, explica o hace accesible lo que no se entiende.

Por lo que hace a la versión lexicografía, el Diccionario de la Lengua Española, en el sentido que nos interesa recalcar define la voz “interpretar” como explicar o declarar el sentido de una cosa, y principalmente el de textos faltos de claridad.<sup>6</sup>

Por su parte, explica el maestro español Luis Díez Picazo que la locución latina “*inter-press*” procede del griego “*meta fraxtes*” que indica al que se coloca entre dos para hacer conocer a cada uno lo que el otro dice.<sup>7</sup>

---

<sup>4</sup>Cfr. HALLIVIS PELAYO, Manuel, *op. cit.*, pp. 67-284. En las diversas escuelas y corrientes basadas en sistemas históricos, sociológicos y realistas, que de manera cronológica realiza el autor.

<sup>5</sup>*Ibidem*, p. 21.

<sup>6</sup>REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Española*, 19° ed., tomo h/z, Espasa-Calpe, Madrid, 1970, p. 755.

<sup>7</sup>DIEZ PICAZO, Luis, *Experiencias Jurídicas y Teoría del Derecho*, Ariel, Madrid, 1975, p. 13.

En este amplio y primigenio sentido, la palabra se utiliza aún hoy para designar al traductor que permite la comunicación entre dos personas que hablan lenguajes o idiomas diferentes.

Desde el punto de vista jurídico, entre los autores encontramos diversas definiciones acerca de lo que es la interpretación.

Así, Guillermo Cabanellas de Torres, afirma que: “La interpretación jurídica por excelencia es la que pretende descubrir para sí mismo (comprender) o para los demás (revelar) el verdadero pensamiento del legislador o explicar el sentido de una disposición”.<sup>8</sup>

En tanto, el ya clásico tratadista alemán Ludwig Enneccerus,<sup>9</sup> define la interpretación de la norma jurídica en el esclarecimiento de su sentido y precisamente aquel sentido que es decisivo para la vida jurídica y primordialmente para la resolución judicial, dicho esclarecimiento también para el derecho consuetudinario deduce su verdadero sentido de los actos de uso, de los testimonios y del *usus fori* reconocido y continuo, aún cuando el objeto principal de la interpretación lo forman las leyes.

Considerándola como toda una teoría, Marcial Rubio Correa, define la interpretación jurídica diciendo: “La teoría de la interpretación jurídica, es la parte de la Teoría General del Derecho destinada a desentrañar el significado último del contenido de las normas jurídicas cuando su sentido normativo no queda claro a partir del análisis lógico-jurídico interno de la norma”.<sup>10</sup>

Por su parte Ariel Álvarez Gardiol, define: “La Interpretación es la técnica que conduce a la comprensión del sentido de la norma jurídica”.<sup>11</sup>

Ángel Latorre, con gran sencillez, pero muy claramente, se limita a decir que la interpretación es: “... determinar el sentido exacto de la norma”,<sup>12</sup> mientras que Mario Alzamora Valdez, refiriéndose al camino a seguir en la tarea de la

---

<sup>8</sup>CABANELLAS DE TORRES, Guillermo, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, 23° ed., tomo III, Heliasta, Buenos Aires, 1994, p. 19.

<sup>9</sup>Cfr. ENNECCERUS, Ludwig, *Tratado de Derecho Civil*, Trad. de la 39° ed., tomo I, Editorial Bosch, Madrid, 1953, p. 69.

<sup>10</sup>RUBIO CORREA, Marcial, *El sistema jurídico (Introducción al Derecho)*, 1ª ed., Fondo Editorial PUCP, Lima, 1984, p. 12.

<sup>11</sup>ALVAREZ GARDIOL, Ariel, *Manual de Filosofía del Derecho*, 1ª ed., Astrea, Buenos Aires, 1979, p. 26.

<sup>12</sup>LATORRE SEGURA, Ángel. *Introducción al Derecho*, 7ª ed., Ariel, Madrid, 1976, p. 5.

interpretación de la norma jurídica, explica que para aplicar las normas a los hechos es necesario descubrir los pensamientos que encierran las palabras hasta llegar a los objetos, es a este proceso al cual el maestro sanmarquino denomina interpretación. Nos dice además que el intérprete toma el lenguaje como punto de partida, sigue hasta el pensamiento y de allí al objeto.<sup>13</sup>

En buena parte de las definiciones aquí citadas y en las que se puede encontrar de entre los muchos tratadistas que abordan este tema, se menciona la palabra “sentido” como aquello que se debe encontrar, desentrañar, descubrir o develar a través de la interpretación jurídica.

Pero es preciso entender que la referencia al vocablo “sentido” está expresada en su acepción más amplia, es decir, se pretende expresar no simplemente a hacia qué extremo dentro una misma dirección apunta una norma sino en general cuál es el alcance, el significado cierto y cabal de la norma jurídica.

Por tanto, podemos formularnos la pregunta: ¿Cómo establece el intérprete el sentido de la norma?

En primer lugar, la labor del intérprete se dirige a descubrir o develar el sentido inmanente en la norma; en segundo lugar, como por lo general una norma evoca varios sentidos, selecciona o fija el sentido con el cual se obtenga la solución más justa del caso concreto; y en tercer lugar, si el sentido o sentidos de la norma no se adecuan a la nueva realidad social, el intérprete atribuye a la norma el significado que lo actualiza.

Dado que las normas positivas y el derecho vigente en general se expresan y difunden mediante el lenguaje, consideramos que interpretar no puede ser otra cosa que reconocer, descubrir, captar o asimilar el auténtico significado, sentido y alcance de la norma jurídica.

El objeto de una ciencia, materia o disciplina, es aquello de lo que se ocupa o sobre lo que recae. Así, dado que la interpretación se ocupa o recae sobre el derecho, resulta obvio que es el derecho el objeto de la interpretación. El derecho que es objeto de la interpretación, a su vez, puede provenir bien de una norma

---

<sup>13</sup>Cfr. ALZAMORA VALDEZ, Mario, *Introducción a la Ciencia del Derecho*, 8ª ed., Tipografía Sesator, Lima, 1982, p. 13.

jurídica, de la costumbre o de los principios generales del derecho. En cualquiera de estos casos, la labor interpretativa estará presente, aunque en este trabajo nos ocupamos exclusivamente sólo del primer caso. El propósito u objetivo inmediato de la interpretación, es pues, desentrañar el sentido y significado del derecho.

Ludwig Enneccerus, lo dice de la manera siguiente: “El objetivo de la interpretación es el esclarecimiento del sentido propio de una proposición jurídica”.<sup>14</sup>

El tema de la meta de la interpretación, enfrenta a los partidarios del intelectualismo y a los del voluntarismo.

Los “intelectualistas” argumentan que la interpretación es un acto de razonamiento, una operación lógico mental destinada a revelar el significado o sentido de la norma jurídica.

Los “voluntaristas”, en cambio, entienden que la interpretación no se queda en lo que esta palabra podría denotar, sino que dicha tarea llega a involucrar una labor mucho más acabada, mucho más compleja, una labor de creación en la que el juez podrá actuar con considerables parámetros de libertad.

Entre los voluntaristas destaca Hans Kelsen, quien explica que la interpretación de la norma es un acto de creación de una norma individual, el cual es, a su vez, un acto de voluntad en la medida que se trata de llenar el marco establecido por la norma general.<sup>15</sup>

Además, la interpretación jurídica tiene un fin mediato, mismo que se patentiza a través de los tribunales, cuando aplican correctamente el derecho a los hechos. Aunque los científicos del derecho interpreten no con la finalidad de aplicar el derecho a un caso concreto, su labor a la larga tiende a cumplir esta finalidad, pues, como bien dice Karl Larenz, éstos facilitan, en cierto modo, el trabajo a la jurisprudencia de los tribunales, al mostrar los problemas de la interpretación y las vías para su solución, pero aquélla somete a prueba los resultados en la

---

<sup>14</sup>ENNECCERUS, Ludwig, *op. cit.*, p. 34.

<sup>15</sup>Cfr. KELSEN, Hans, *Teoría Pura del Derecho Introducción a la Ciencia del Derecho*, Ediciones Coyoacán, México, 2008, p. 169.

confrontación con la problemática del caso particular, y por tanto, necesita constantemente de la ciencia del derecho para la verificación.<sup>16</sup>

Para culminar este marco conceptual, debemos referir a la definición que nos obsequia el Doctor Manuel Hallivis Pelayo, quien en su obra en gala de argumentación jurídica nos justifica la interpretación como una labor ineludible, espontánea o deliberada, en la cual el intérprete bajo el método que suscriba y la técnica que utilice, aclare, explique, descubra, decida o atribuya el sentido o directiva de los textos normativos, determinando sus posibles alcances y consecuencias jurídicas, hecho esto debe justificar el resultado o producto de su labor interpretativa y para así exponerlo, traducirlo, revelarlo y aplicarlo en su caso.<sup>17</sup>

## **1.2 Objeto de la interpretación jurídica.**

Sobre este tema conviene aludir a la puntualización que nos proporciona el Doctor Rolando Tamayo y Salmorán<sup>18</sup>, quien estructura la labor interpretativa acorde al objetivo de dotar de significado ciertas cosas, signos o acontecimientos, por lo que puede corresponder a dos casos saber: a) Asignación de un significado jurídico a ciertos hechos (comportamientos humanos, *inter alia*), en la medida en que son jurídicamente considerados e interpretados; y b) Asignación de un significado jurídico (técnico) a objetos conocidos ya como jurídicos, es decir, la norma positiva.

De esta forma la conducta humana en tanto acto jurídico, así como los acontecimientos en el entorno natural como hechos jurídicos, serán entendidos e interpretados según su previsión o consecuencia en la actualización de las normas jurídicas, desde luego sin dejar de entender estos elementos objetivamente, estos sin desvirtuar su naturaleza.

---

<sup>16</sup>LARENZ, Karl, *Metodología de la Ciencia del Derecho*, Ariel, IIª. ed., Ed. Ariel, S.A., Barcelona-Caracas-México, 1980, p. 10.

<sup>17</sup>Cfr. HALLIVIS PELAYO, Manuel, *op. cit.*, p. 488.

<sup>18</sup>Cfr. TAMAYO Y SALMORAN, Rolando, *Razonamiento y Argumentación Jurídica. El Paradigma de la Racionalidad y la Ciencia del Derecho*, 2ª ed., Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2004, p. 138.

### 1.2.1 El material jurídico y su interpretación

Siguiendo la didáctica del Doctor Tamayo y Salmorán, nos refiere a la experiencia de expresión de la norma, es decir, el primer elemento material lo constituye el texto legal como producto en el que se plasma el lenguaje denominándolo “lenguaje jurídico prescriptivo”.<sup>19</sup> De esta forma, la tendencia de plasmar históricamente las reglas o textos legales por escrito así como las convenciones incluso entre particulares, ha constituido la producción de los materiales jurídicos que constituyen instrumentos basales de juridicidad, en el caso de los cuerpos legislativos incluso como fuente única del derecho en positivismo reinante en el siglo XIX, por ello y en esa medida objeto de interpretación jurídica. Sin embargo, como toda expresión del lenguaje con lleva el sentido convencional, técnico o usual del mismo, conlleva a problemas de entendimiento del cual no está exenta la ciencia jurídica, por ello el autor en cita identifica dos tipos de interpretación: “interpretación positiva” e “interpretación dogmática o doctrinal”.<sup>20</sup>

En el caso de la interpretación positiva, el autor supracitado recurre al modelo kelseniano en donde el órgano aplicador del derecho ocurre al proceso de progresión de un grado superior a un grado inferior, es decir, al sistema de jerarquía normativa, por ello inicia en la constitución y se termina en el último acto individualizado de ejecución. En tanto la interpretación positiva se manifiesta en actos o voliciones cuyo resultado parte de materiales jurídicos que completan un particular sistema de normas jurídicas.

Por otro lado, la interpretación no positiva se configura por agentes ajenos a los órganos aplicadores del derecho, entonces la interpretación que el autor denomina dogmática o doctrinal, se da en la significación del lenguaje dotando de materiales jurídicos que son parte de la experiencia jurídica y por tanto son derecho al igual que los materiales jurídicos positivos. Por ello esta interpretación dogmática en sólo cognición o descripción del derecho. Cuestión contraria entraña la interpretación positiva en un órgano del Estado, ya que el lenguaje es prescriptivo, es decir, ordena, prohíbe o permite.

---

<sup>19</sup> *Ibidem*, p. 140.

<sup>20</sup> *Ibidem*, pp. 141 y 144.

### 1.3 Racionalidad práctica de la interpretación jurídica

Según lo expone el Doctor Santiago Nieto,<sup>21</sup> los problemas que enfrenta actualmente el sistema normativo son la ausencia de regulación de conductas en las normas jurídicas por su desfasamiento social y científico, la jerarquización deficiente y las antinomias. Por ello surge la necesidad de un sistema pleno, unido y coherente. Esto es en lógica práctica superar la teorización y brindar soluciones, es decir, responder ¿para qué interpretar jurídicamente?. Por ello el ordenamiento jurídico debe incorporar soluciones que lo hagan basto y así solventar lagunas normativas. Por otra parte, la unidad que cohesione el sistema normativo en una estructura jerárquica incorporando bienes, principios y derechos. Por último la coherencia incorpora el uso de dialéctica y racionalidad jurídica en el correcto pensamiento jurídico.

En nuestro país es innegable la evolución normativa y perceptiva que actualmente se discute en los foros, el paradigma positivista o formalista que se caracteriza en la tradición que va desde el derecho decimonónico hasta el pensamiento kelseniano fuertemente arraigado en México, poco rango en formación de juristas imperó ante la interpretación gramatical o exegética de la ley. Sin embargo, el pensamiento jurídico cíclico al fin y al cabo, hace reminiscencia del iusnaturalismo con autores como John Finnis, Ronald Dworkin, Gustavo Zagrebelsky y Robert Alexy, integrando sendas teorías sobre los principios en el ámbito jurídico.

La discusión sobre la existencia de principios en el ordenamiento jurídico ha estado vigente en el ánimo de los juristas y parte de dos posiciones distintas: una que considera que no existen principios dentro del ordenamiento jurídico, porque ello equivaldría a aceptar una relación entre la moral (cuyo objeto son los valores y principios) y el derecho (cuyo objeto son las reglas). Esta posición, propia de los positivistas, tiene su contrario en la aplicación de la teoría principialista, propia del constitucionalismo moderno, que esgrime como argumento primario la existencia de principios constitucionales y reglas constitucionales autónomas. De tal forma se pretende incorporar la adopción de principios allí donde el texto legal o regla

---

<sup>21</sup> Cfr. NIETO, Santiago, *Interpretación y Argumentación Jurídicas en Materia Electoral. Una Propuesta Garantista*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2005, p. 15.

escrita no conlleva a la solución adecuada, ya que los principios se desarrollan como inicio u origen de razón fundamental de las cosas; a diferencia de la regla que se actualiza y se agota, los principios pretenden preservarse en todo ocasión, en adhesión a sus contenidos sin ser categóricos en su observancia, así las reglas son prescriptivas en tanto los principios dotan posicionamientos que ponderan, jerarquizan y armonizan la convivencia de derechos, libertades y obligaciones.

En este orden de ideas, racionalidad práctica exige no sólo cuestionarse la esencia o consistencia de las cosas, sino además aquello que se debe hacer, por ello la labor interpretativa es activa, la lógica aplicada al derecho se introduce en la modernidad con el silogismo para ello limitar la actividad judicial,<sup>22</sup> por ello el método lógico deductivo cobró especial énfasis, cuestión que llevó a la subsunción formalista del hecho al supuesto normativo, lo cual se exacerbó en el positivismo decimonónico. No obstante, en la actualidad la doctrina versada indica que el simple silogismo o silogismo formal o matemático, es propicio en racionalidad siempre que se trate de casos objetivamente sencillos cuya complejidad no amerite un conocimiento profundo, por qué de lo contrario el silogismo deberá acrecentar su integración en proporción del caso, es decir, la integración de sus premisas debe integrarse con la correcta apreciación de la cosa debida, bajo razonamiento de los principios lógicos teóricos como el de identidad; no contradicción; tercero excluido y razón suficiente desentrañando el contenido normativo en base a la regla o texto normativo, incluso sus principios que arrojaran una correcta interpretación. Por otro lado la integración de la premisa menor deberá regir la búsqueda de la verdad objetiva, es decir, el conocimiento cierto y asertivo de los hechos sin apreciaciones subjetivas, por ello la integración y la congruencia entre la premisas es un imperativo de racionalidad, la conclusión que se arroje deberá ser consistente, justificable en debida argumentación.

---

<sup>22</sup>Cfr. HERNÁNDEZ FRANCO, Juan Abelardo, *Dialéctica y Racionalidad Jurídicas Principios Teóricos Prácticos para la conformación del Razonamiento Lógico Jurídico*, Porrúa, México, 2006, p. 100.

#### 1.4 De la interpretación a la aplicación jurídica

Como atinadamente lo sostiene el Doctor Santiago Nieto,<sup>23</sup> la interpretación corresponde al “horizonte hermenéutico” que posea cada persona o añadiríamos que desarrolle el intérprete. Este autor, asevera que el intérprete debe guardarse de arbitrariedades y de las limitaciones mentales personales, para poder fijar su atención en los fenómenos, es decir, enfatiza que no solo es objeto de interpretación las situaciones históricas, discursos políticos o manifestaciones, sino que deben ir relacionados con lo que se quiso decir en el momento determinado. Así el fenómeno jurídico una vez interpretado como resultado racional práctico, es decir, en palabras del Doctor Hallivis Pelayo, desentrañando o atribuyendo contenido normativo, estará en aptitud y actitud de ser aplicado, concretizado o materializado.

Ahora bien subjetivamente encontramos diferentes personas que realizan interpretación, pero en la aplicación el sujeto se encontrará habilitado sí y sólo sí se está en capacidad material para concretizar el contenido normativo, por ello el ilustre Doctor Eduardo García Máynez, distingue entre la aplicación privada y pública del derecho, ahora a la primera le atribuye una actividad simplemente cognoscitiva en tanto que la segunda le competará la aplicación forzosa en tanto su relación subjetiva de supraordinación a subordinación, por tanto indica que la diferencia no está en el procedimiento de aplicación si no en la eficacia teleológica de la experiencia jurídica,<sup>24</sup> al efecto añadiremos que la aplicación normativa de referencia es finalista de eficacia forzosa, sin embargo, la existencia de juridicidad es imperante en la mayoría de las relaciones jurídicas intersubjetivas no necesariamente conflictivas o contenciosas.

Es pertinente la referencia de los problemas relacionados con el proceso de aplicación que expone el Doctor García Máynez, enunciando 5 a saber: Determinación de la vigencia; Interpretación; Integración; Retroactividad y Conflicto de leyes en el espacio.<sup>25</sup> Al efecto, si bien son elementos determinantes

---

<sup>23</sup> Cfr. NIETO, Santiago, op. cit., p. 28.

<sup>24</sup> Cfr. GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, *Introducción al estudio del Derecho*, 53° ed., Porrúa, México, 2002, p. 322.

<sup>25</sup> *Ibidem*, pp. 323-324.

de materialización normativa, tan sólo nos cuestionamos si dichos elementos son acaso integrantes del contenido normativo, es decir, la interpretación es instrumental incluso para dotar de sentido racional a la determinación de la vigencia citada, por ello estos elementos en nuestra personal opinión integran contenido normativo que sin duda determinarían la aplicación normativa que es posterior al momento interpretativo.

En conclusión podemos advertir que los trances de la interpretación a la aplicación jurídica, hoy en día se encuentran inmersos instrumentos como la lógica formal, lógica dialéctica, argumentación jurídica e incluso la retórica, estos dos últimos elementos que abordaremos en enlace a continuación.

### **1.5 La argumentación jurídica**

Para el maestro Manuel Atienza la argumentación jurídica<sup>26</sup> se centra en las cuestiones relativas a la interpretación del derecho y que se plantean en los órganos superiores de la administración de justicia, primordialmente en los casos difíciles.

De tal forma que la argumentación jurídica conlleva el explicar y justificar, en donde la explicación se identifica con los motivos, pero la autoridad no tiene que explicar sus decisiones, sino más bien, justificarlas.<sup>27</sup> Por otro lado junto con el ilustre Doctor Atienza, el jurista italiano Luigi Ferrajoli sostiene: “La argumentación jurídica se basa en la justificación de los argumentos, inclusive, analizando como se debería de justificar”.<sup>28</sup>

En dialéctica asertiva, la argumentación jurídica válida se da cuando la conclusión es verdadera, si las premisas son verdaderas, es decir, existe consistencia y coherencia respectivamente. Generalmente se utiliza el método deductivo para realizar una argumentación, pero en algunos casos, nos puede llevar a soluciones equívocas, toda vez que estamos especulando a través de la razón la forma de cómo encontrar una posible solución. Por ello en casos complejos en donde el silogismo formal no es la llave de correcta solución, el método lógico inductivo

---

<sup>26</sup>Cfr. ATIENZA, Manuel; *Las Razones del Derecho. Teorías de la Argumentación Jurídica*; Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2005, p. 2.

<sup>27</sup>*Ibidem*, p. 4.

<sup>28</sup>ATIENZA, Manuel y FERRAJOLI, Luigi; “*Jurisdicción y Argumentación en el Estado Constitucional del Derecho*”; Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2005, p. 80.

puede ser útil en la integración fundamental de las premisas. El Doctor Jaime Cárdenas Gracia<sup>29</sup> señala que la argumentación es una actividad en la generación y producción de razones para justificar pretensiones, clasificándola en formal, que define al argumento y a la argumentación como una inferencia lógico-formal; la material, propia de la tópica o retórica, se ocupa de la corrección material de los argumentos y, fundamentalmente, de la búsqueda de más y mejores razones.

En efecto, por su parte la labor argumentativa encargada de proporcionar las razones para sustentar toda opinión y en el caso de lo jurídico el resultado interpretativo, la retórica en reminiscencia actual se encamina a estructurar y exponer los discursos argumentativos. Por ello la retórica en el sentido aristotélico se ocupa de la vigilancia en la construcción de sus párrafos y la lógica de su resultado conclusivo, para persuadir e incluso convencer a quien va dirigido el discurso.<sup>30</sup>

## **1.6 Teorías sobre la Argumentación Jurídica**

Desde luego la actividad argumentativa se reviste de gran tradición científica, no sólo sea teorizado y tecnificado, la retórica, oratoria y erística han llevado incluso al grado de arte a la argumentación, la cual se distingue por buscar racionalmente que una explicación sea clara y brille por sí sola.<sup>31</sup>

### **1.6.1 Theodor Viehweg, la tópica y la argumentación jurídica**

Este autor citado por Manuel Atienza indica que su modelo de argumentación jurídica destaca que la importancia del análisis dentro del silogismo recae más en las premisas, que sobre las conclusiones. Así, la “tópica” es una búsqueda de premisas o de tópicos, que no termina nunca, sino que constantemente se buscarán nuevas premisas, para llegar a nuevas conclusiones. Asimismo, la tópica nos ayudaría a buscar soluciones a los problemas. De esta manera, se plantea la

---

<sup>29</sup>Cfr. CARDENAS GRACIA, Jaime; *“La Argumentación como Derecho”*; Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2005, p. 36.

<sup>30</sup>Cfr. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION, *Elementos indispensables de Retórica para Jueces, Litigantes y Público en general*, SCJN, México, 2009, pp. 1-26.

<sup>31</sup>Cfr. HERNANDEZ FRANCO, Juan Abelardo, *Argumentación Jurídica*, 1ª ed., Oxford University Press, México, 2010, p. 32.

solución a un problema para encontrar argumentos y así entre más argumentos se tengan, se podrá encontrar una solución viable al problema.<sup>32</sup>

Según el Doctor Santiago Nieto, para Viehweg el Derecho no puede basarse en el método científico, porque no puede sistematizarse, cada caso es completamente diferente y por lo tanto, no se puede dar una sola solución general.<sup>33</sup>

Sin embargo, el método de la tónica es totalmente impreciso, porque busca siempre la causa, la premisa, por lo que deja a un lado al efecto, a la consecuencia, por lo que su argumentación sería muy pobre; además, este método deja también de lado a la razón y a la lógica, por lo que se pierde en la confusión de causas probables.

### **1.6.2 La Nueva Retórica de Chaim Perelman y la argumentación jurídica**

El autor de origen polaco quien rechazó el positivismo lógico, se torna en uno de los juristas más destacados en la argumentación jurídica, así resulta de gran utilidad el análisis de su obra denominada “Traité de l'argumentation: la nouvelle rhétorique”, por parte del Doctor Manuel Atienza, quien indica que en la retórica de Perelman, la argumentación se basa en el convencimiento del auditorio, es decir, que el orador tratará de convencer con sus argumentos a los receptores del discurso. En este sentido, según Atienza para Perelman el discurso puede ser dirigido a un “auditorio universal”, pero en el caso de las especializaciones, como lo sería el Derecho, tendría un “auditorio especial”, para que los estudiosos del Derecho, así como los juzgadores, tengan su propio discurso específico.<sup>34</sup>

Por su parte el Doctor Santiago Nieto, considera que esta teoría es ambigua, debido a que no va al fondo del argumento, ya que se enfoca en el convencimiento del auditorio a través del discurso, por lo que podrían justificarse varias ideas que no serían del todo válidas, por ello distingue entre la lógica formal que compete la validez y la lógica jurídica que le atañe únicamente la retórica argumentativa.<sup>35</sup>

---

<sup>32</sup> Cfr. ATIENZA, Manuel; *op. cit.*, nota 26, pp. 32-35.

<sup>33</sup> Cfr. NIETO, Santiago; *op. cit.*, nota 21, p. 88.

<sup>34</sup> Cfr. ATIENZA, Manuel; *op. cit.*, pp. 45-49.

<sup>35</sup> Cfr. NIETO, Santiago; *op. cit.*, p. 89.

Por su parte Robert Alexy, refiere que el concepto de auditorio universal resulta oscuro en su definición sólo al convencimiento argumentativo, se renuncia a los instrumentos analíticos modernos en la integración de la estructura que debe integrar la argumentación, ya que establecer así como resultado argumentativo único y correcto lleva a la crítica cuando menos.<sup>36</sup>

### **1.6.3 Toulmin y la lógica en la argumentación jurídica**

Stephen Edelston Toulmin de origen británico en su tratado “The uses of argument”, hace una reminiscencia de los modelos de racionalidad a la teoría general de la argumentación jurídica, en este sentido el Doctor Manuel Atienza,<sup>37</sup> señala que para Toulmin la argumentación jurídica se basa en la lógica, la cual parte de la razón, así el argumento es un “razonamiento”, encontrando que un argumento tiene los siguientes elementos: la pretensión, las razones, la garantía y el respaldo. En este sentido, al iniciar la argumentación se plantea un problema frente a otro, por lo que de haber una oposición a la pretensión, entonces el argumentante tendrá que dar razones en favor de su pretensión inicial, lo que constituye la garantía de su razonamiento, y adicionalmente, se puede hacer un respaldo, en caso de que se ponga en duda la garantía, reforzando notablemente al argumento con este soporte. No obstante lo anterior, según Toulmin, se puede llegar a falsos razonamientos, a los cuales llama falacias, que pueden ser: Por falta de razones, de razones irrelevantes, de razones defectuosas, de suposiciones no garantizadas o de ambigüedades.

Cabe decir que esta teoría de la argumentación jurídica encuadra perfectamente en el mundo del Derecho, ya que tratará de encontrar razonamientos que justifiquen una acción, a pesar de que sus detractores consideren que es sólo una forma moderna del silogismo práctico de Aristóteles o que inclusive, piensan que la diferencia entre garantía y respaldo no es muy clara, que si bien es un gran acercamiento a una teoría de la argumentación jurídica, toda vez que trata de justificar y encontrar razones para cada caso en particular. Así Robert Alexy, indica que resulta de valía esta teoría el incorporar reglas morales para determinar

---

<sup>36</sup>ALEXY, Robert; “Teoría de la argumentación jurídica”; Trad. de Manuel Atienza e Isabel Espejo, 2ª. ed., C.E.P.C, Madrid, 2008, p. 171.

<sup>37</sup>Cfr. ATIENZA, Manuel, *op. cit.*, pp. 81-83.

juicio de valor, que también son admisibles para la lógica. Otra aportación se constituye en la aceptación de premisas implícitas aún de ciertos principios morales, en lo que se le conoce como silogismo entimema.<sup>38</sup>

#### **1.6.4 Neil MacCormick, teoría integral de la argumentación jurídica**

Para este insigne iusfilósofo de la universidad de Edimburgo quien falleciera recientemente, principalmente en su obra “Legal Reasoning and Legal Theory”, dota de un gran legado a la teoría general del derecho y a la argumentación jurídica, calificado como positivista jurídico de nueva generación y seguidor de H.L.A. Hart, si bien con tintes distintivos a la concepción del derecho de éste, MacCormick representó la defensa positivista a la contraversión del naturalismo reminiscente caracterizado por Ronald Dworkin. MacCormick<sup>39</sup> bajo la delimitación de esta corriente, en donde la subsunción que representa el silogismo formal del cual incluso se declara defensor, el cual en casos sencillos con el método deductivo se permite la aplicación propiamente automática de los criterios normativamente dados, sin embargo, advierte que para aquellos asuntos de complejidad que no pueden ya resolverse estrictamente con la ley positiva, opera la justicia formal como concepción específica de justicia, cuestión distinta al concepto de justicia en general que es abstracta, en tanto que en las concepciones específicas de justicia imperan ejercicios concretos en base a principios y reglas para determinar que casos son materialmente similares y cuándo son materialmente diferentes, con ello otorgar a cada quien lo suyo, este concepto formal de justicia es el que justifica las decisiones en la argumentación, por ello surge como argumento fuerte el tratamiento igualitario a los casos iguales y desigual a los casos desiguales, aquí la analogía surge como método, lo que garantiza el respeto al principio de universalidad en segundo orden de justificación. Por ello el Doctor Manuel Atienza<sup>40</sup> quien entrevistara a MacCormick, indica que éste basa su teoría de la argumentación jurídica en la justificación con finalidad de persuasión, tomando como objeto de estudio a las decisiones de los

---

<sup>38</sup> Cfr. ALEXY, Robert; *op. cit.*, p. 102.

<sup>39</sup> Cfr. MACCORMICK, Neil, *Legal Reasoning and Legal Theory*, Clarendon Law Series, 1° ed., Oxford USA University Press, Oxford, 1994, pp. 97-102.

<sup>40</sup> Cfr. ATIENZA, Manuel, *op. cit.*, pp. 103-107.

jueces británicos, por tanto al sistema jurídico del Common Law, así el método deductivo reina como base para justificar las decisiones judiciales y sólo en caso de problemas de relevancia, que pudieran llegar a afectar la decisión del juzgador, se debe buscar la universalidad de soluciones para que se puedan aplicar no sólo en un caso, sino en diversas situaciones, por lo que la decisión judicial deberá tener consistencia y coherencia, para que vayan de acuerdo con las reglas de la lógica.

Así Atienza al reflexionar sobre la teoría de este autor al igual que la de Perelman, indica que tienen el mismo problema, porque necesitan de un tercero para que juzgue los actos objeto de la argumentación jurídica, así en Perelman era el auditorio universal y en MacCormick es el espectador imparcial, por lo que no acudirían a la argumentación de fondo, sino a tratar de observar la objetividad de su método argumentativo.

#### **1.6.5 Robert Alexy, la argumentación jurídica como discurso racional**

Robert Alexy destacado académico alemán teórico de la filosofía del derecho y desde luego gran puntal de la teoría de la argumentación jurídica contemporánea, considerando a ésta como una parte del discurso práctico general. Su traductor a lengua castellana Don Manuel Atienza, califica que la teoría de Robert Alexy parte de las ideas de Habermas, ya que parte de la importancia de un discurso argumentativo no como una serie de proposiciones, sino como un tipo de interacción y de comunicación.<sup>41</sup>

Para formular su teoría, Alexy se basa en lo siguiente:

- a) *Las reglas fundamentales*, las cuales se aplican tanto al discurso teórico como al discurso práctico, y se basan en los principios de no contradicción, de sinceridad, de universalidad, y de uso común del lenguaje;
- b) *Las reglas de razón*, que definen las condiciones más importantes para la racionalidad del discurso;
- c) *Las reglas sobre la carga de la argumentación*, las cuales tratan de evitar que las anteriores reglas no bloqueen la argumentación, por lo que son de carácter técnico;

---

<sup>41</sup> *Ibidem*, p. 150.

- d) *Las formas del argumento*, en donde además de una regla debe presuponerse también un enunciado de hecho que describa las condiciones de aplicación de la misma;
- e) *Las reglas de fundamentación*, que se refieren específicamente a las características de la argumentación práctica y regulan la forma de llevar a cabo la fundamentación mediante las reglas anteriores; y
- f) *Las reglas de transición*, teniendo como base que el discurso práctico puede llegar a surgir problemas, por lo que se tendría que llegar a utilizar otro tipo de discurso, por lo que se puede pasar a un discurso teórico, o bien, a un discurso de análisis del lenguaje, o inclusive a una disertación de teoría del discurso.<sup>42</sup>

Ahora bien, para Alexy el discurso jurídico es un caso especial del discurso práctico en general, ya que en él se estudian cuestiones prácticas, además de que existe una pretensión de corrección, dentro de determinadas condiciones de limitación, lo que lo hace precisamente un tipo especial de discurso, con la limitante de abarcar solamente los aspectos jurídicos, encontrando reglas y formas de justificación interna, así como reglas y formas de justificación externa.

Cabe aclarar que para Alexy existen variadas diferencias entre las reglas y los principios:<sup>43</sup>

- a) *Las reglas* son normas que exigen un cumplimiento pleno, y en esa medida, pueden siempre ser sólo o cumplidas o incumplidas, por ello son determinaciones; y
- b) *Los principios* son normas que ordenan que se realice algo en la mayor medida posible, en relación con las posibilidades jurídicas y fácticas, es decir, mandatos de optimización.

Esta teoría de la argumentación jurídica, a diferencia de las anteriores teorías, trata de utilizar un método basado en la razón naturalista y aplicando las reglas de la lógica, pero se le ha llegado a criticar duramente al decir que la argumentación jurídica es un caso especial del discurso práctico en general.

---

<sup>42</sup>Cfr. ALEXY, Robert, *op. cit.*, pp. 184-201.

<sup>43</sup>Cfr. ALEXY, Robert, *"Derecho y Razón Práctica"*, 3ª reimpresión, Distribuciones Fontamara, México, 2006, p. 13.

### **1.6.6 Ferrajoli, el modelo garantista de la argumentación jurídica**

Para Luigi Ferrajoli el garantismo está basado en una concepción del derecho y del Estado que pretende reducir el papel punitivo y coercitivo del Estado y, al mismo tiempo, propende maximizar la igualdad, la libertad y en general los derechos fundamentales. Es en estos últimos donde sustenta su argumentación indicando que son derechos subjetivos que corresponden universalmente a todos los seres humanos en cuanto dotados de *status* de persona, de ciudadano o personas con capacidad de obrar, en seguida, explica que debe entenderse que derecho subjetivo es cualquier expectativa positiva o negativa adscrita al sujeto por una norma jurídica; y, por *status* a esa condición de sujeto para ser titular de derechos o autor de los actos en ejercicio de éstos, que le otorgue la norma positiva.<sup>44</sup>

En esta teoría las constituciones deben de contemplar la existencia de garantías, técnicas coercitivas para Ferrajoli, porque de lo contrario carecerían de validez, por lo que pide un respeto irrestricto a las normas fundamentales del sistema constitucional, pero siempre dentro del positivismo. Por lo anterior, las normas se invalidan cuando se apartan del respeto a los derechos humanos, siempre y cuando se tenga el *status* de persona en la regla jurídica. Su teoría busca deslegitimar el Derecho vigente secundario cuando no se ajusta a las normas constitucionales. En este contexto, la autoridad y los jueces deben ser los guardianes de la protección de los derechos humanos.

Para el Doctor Jaime Cárdenas Gracia,<sup>45</sup> según el modelo garantista de Luigi Ferrajoli para que las normas jurídicas sean válidas tendrán que respetar a las normas fundamentales del sistema constitucional, por lo que cualquier precepto que se oponga a las garantías individuales de la Constitución carece de validez.

### **1.7 Resumen**

En el Estado de Derecho contemporáneo las decisiones de los juzgadores, legisladores y administradores requieren justificarse debidamente, por lo que en

---

<sup>44</sup>Cfr. FERRAJOLI, Luigi, *Los fundamentos de los derechos fundamentales*, trad. P. Andrés et al., Trotta, Madrid, 2007, pp. 19-20.

<sup>45</sup>Cfr. CARDENAS GRACIA, Jaime, *La Argumentación como Derecho*, Serie Doctrina Jurídica, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2005, p. 85.

los últimos años la tendencia a nivel global es la de integrar a las acciones jurídicas bases sólidas para que no sean tan fácilmente atacables, de ahí la importancia de la correcta interpretación, argumentación y aplicación jurídica.

El concepto integral proporcionado por el Doctor Hallivis, resume en utilidad a la interpretación jurídica como una labor ineludible, espontánea o deliberada, en la cual el intérprete bajo el método o el conjunto de ellos que suscriba y la técnica que utilice, aclare, explique, descubra, decida o atribuya el sentido o directiva de los textos normativos, determinando sus posibles alcances y consecuencias jurídicas, hecho esto se debe justificar el resultado o producto de su labor interpretativa mediante la argumentación cabal y sólo así el contenido normativo resultante estará en aptitud de ser aplicado.

En las teorías de los autores antes mencionados, se hace énfasis en el convencimiento que deberá generar la aplicación normativa para que sean plenamente obedecidos por el destinatario normativo, con la idea de que el razonamiento sea lo suficientemente claro para lograr que todos cumplan con sus decisiones, por ello es de gran trascendencia seguir las bases interpretativas y argumentativas que puedan hacer la diferencia.

Por otro lado, consideramos que es necesario conocer ampliamente los métodos interpretativos y los modelos de argumentación, para que el foro cuente con los medios para afirmar o en su caso, contrarrestar argumentos a veces simplistas aplicados a asuntos complejos. En este sentido, nuestro sistema jurídico aún en gran medida opera en base del texto de la ley, por lo que en diversas ocasiones el punto a deliberar se centra en la interpretación de la letra de la ley, por lo que debemos centrarnos más en justificar nuestro razonamiento en el contexto de los artículos de un ordenamiento, con la finalidad de convencer, tanto al juzgador, como a cualquier persona.

De ahí que la argumentación jurídica debe de partir de la formulación de premisas correctamente redactadas, ya que podríamos afirmar que sí creamos premisas verdaderas, nuestras conclusiones también serán verdaderas. Además, tendremos que basarnos en las reglas de la lógica, la razón práctica y empírica, ya que nuestros razonamientos considerando circunstancias concretas deberán

ser entendidos por todos y no solamente a una persona en particular, incluyendo conceptos que refuercen nuestra posición, ya que entre más argumentos a favor, podremos demostrar con más claridad que tenemos la razón.

Por último, cabe comentar que hoy por hoy en la argumentación jurídica surge con renovados bríos la implementación de la retórica como estructura del argumento, incluso de instrumentos como la erística en el debate, conocimientos que el jurista debe poseer para el quehacer jurídico, precisamente en este último concepto es oportuno reproducir las palabras del Dr. Juan Abelardo Hernández Franco: ...“Es cierto que se debe partir de leyes y los principios axiomáticos legales; sin embargo, en la práctica del ejercicio jurídico, la inteligencia del experto en derecho reconstruye de acuerdo con nuevas categorías en lo empírico, para con ello actuar conforme al espíritu del quehacer jurídico” .<sup>46</sup>

---

<sup>46</sup>HERNANDEZ FRANCO, Juan Abelardo, *op. cit.*, p. 19.

## CAPÍTULO II

### TÓPICOS TRIBUTARIOS

La denominación del presente capítulo obedece a la pretensión de exponer los principales conceptos que concurren en la materia tributaria.

#### **2.1 Delimitación al Derecho Tributario**

En el capítulo que antecede se relataron los elementos que circunscribe la labor interpretativa de las normas jurídicas, ahora en este apartado pretendemos acotar la aplicación de esta labor a la materia fiscal o tributaria. Es pertinente advertir que dentro del Derecho, la Política y la Economía, el fenómeno financiero como actividad del Estado ha sido abordado desde el siglo XVIII conocido como de “las luces”, bajo la adscripción de disciplinas teóricas como la economía política, hacienda pública, ciencia de las finanzas, derecho financiero e instituciones financieras, a su vez dicha actividad financiera contiene entre otras concepciones aquella que se actualiza en la obtención de ingresos a través de las contribuciones. Ahora si bien existen experiencias teóricas en el campo del denominado derecho financiero y derecho fiscal o tributario, no es hasta el siglo XX que encontramos referentes más definidos que proclaman objeto estudio con cierta autonomía. Sin embargo, en el siglo XIX encontramos orgullosamente en nuestro país una experiencia didáctica fiscal bajo la cátedra de Don Manuel Dublan,<sup>47</sup> quien en 1865 publica su Curso de Derecho Fiscal, advirtiendo: “No conozco ningún libro a propósito para cumplir esta asignatura, pues las leyes y doctrinas que tratan de la hacienda pública, de sus privilegios, bienes, rentas, administración, representación & c., están diseminadas en distintas obras y colecciones, y no tengo noticia de algún tratado especial que comprenda todas estas materias”.<sup>48</sup> De alguna manera adelantado a su tiempo, Don Manuel Dublan<sup>49</sup> vislumbra que aquello que concierne a la Hacienda Pública es la

---

<sup>47</sup>Don Manuel Dublan elabora el proyecto de la primera ley en materia de Amparo incluida en la “Ley Orgánica de Procedimientos de los Tribunales de la Federación, que exige el artículo 102 de la Constitución Federal, para los juicios de que habla la artículo 101 de la misma”, de 30 de noviembre de 1861. Cfr. RUIZ TORRES, Humberto Enrique, *Curso general de amparo*, 1ª ed., Oxford University Press, México, 2007, p. 67.

<sup>48</sup>DUBLAN, Manuel, *Curso de Derecho Fiscal*, facsimilar de la ed. 1865, Textos Universitarios, S.A. distrib. Librería de Manuel Porrúa, S.A., México, 1975, p 3.

<sup>49</sup>*Ibidem*, pp. 5-6.

condición existencial de todo gobierno, suscribe que en vano se trabaja por consolidarse, buscar la prosperidad pública y mejora social, sin una administración que ejerza la justa asignación de los impuestos como punto de partida a todos sus trabajos, por ello advierte que no dirigirá su cátedra a sus alumnos del Instituto de Oaxaca a la teoría de la producción, distribución y consumo de la riqueza que sólo atañe a la economía política. Por ello este insigne jurista del siglo XIX, sostiene que por derecho fiscal debe entenderse la suma de leyes y principios que tratan del fisco y de todo lo que con él se relaciona, consecuentemente la concepción de la palabra fisco proviene de la tradición romana de la palabra *fiscus*, cuya significación refería al cesto para guardar el dinero del príncipe para así distinguirlo del erario que era el tesoro de la nación. Sin duda es relevante la alusión a los principios que incluye este autor en su conceptualización del derecho fiscal, en especial en un entorno decimonónico donde el denominado paleopositivismo imperaba en el pensamiento jurídico.

En tanto en el entorno global, ya en la etapa temprana del siglo XX, las corrientes teóricas de estudio jurídico-financieras, se desenvuelven en Europa continental en países como Alemania e Italia (estos se destacan por su influencia en América Latina), sin embargo, es en este último país donde tiene lugar una basta producción de juristas especializados en el derecho financiero y tributario, cuyos alcances teóricos son referentes necesarios. El autor Andrea Amatucci<sup>50</sup> tratadista tributario con dotes de historiador innegables, se ocupa en primer momento por relatar exhaustivamente los diversos autores italianos y sus influencias a través del contacto académico con tratadistas alemanes, ingleses y franceses, así conviene en agrupar a razón de las escuelas fundacionales del derecho financiero italiano más destacadas como la Escuela integrista económica y jurídico-financiera de Pavía representada por el ilustre jurista Benvenuto Griziotti, y la Escuela jurídico-financiera partidaria de la autonomía del derecho financiero como rama autónoma del derecho en Nápoles cuyo fundador es el célebre Orestes Ranalletti, así Amatucci indica que en el acontecer entre las corrientes de pensamiento a

---

<sup>50</sup>Cfr. AMATUCCI, Andrea *et al*, *Historia del Derecho de la Hacienda Pública y del Derecho Tributario en Italia*, Serie Derecho de la Hacienda Pública Obras Fundamentales 1, Temis, Bogotá, 2004, pp. 100-136.

favor de un estudio multidisciplinario del fenómeno financiero y del estudio de éste sólo desde el punto de vista jurídico, en Alemania se ocuparon sin mayor reparo denominativo en teorizar el derecho tributario con grandes alcances (Vg. en la primera mitad del siglo XX con Franz von Myrbach-Rheinfeld a Albert Hensel). De esta manera ya ganada la autonomía del denominado derecho financiero en tanto disciplina jurídica, aún en nuestros días se debate la independencia de éste del derecho administrativo, pero más aún del derecho tributario o fiscal con cierta autonomía de principios propios frente al derecho financiero, en esta tesitura, los juristas financieros europeos se ocuparon de la especialidad tributaria desde el año 1898, en el cual Orestes Ranelletti publicó su monografía denominada “La Naturaleza Jurídica del Impuesto” que se considera como la primera obra tributaria teórica europea,<sup>51</sup> lo cual sentó las bases de la crítica formal e investigación sistemática hacia el desarrollo de la doctrina jurídico-tributaria.

Sobre el particular A.D. Giannini indica que el “Derecho Tributario es, por tanto, ‘aquella rama del Derecho administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos’.”<sup>52</sup>

Así Gian Antonio Micheli, subraya que el estudio sistemático y coherente de la potestad de la imposición en la actividad financiera del Estado, así las normas que disciplinan el tributo aún cuando se dirigen a un objeto de diferente materia, se unifica por su realización constituida por el mismo ente impositor, sujetos pasivos y de los órganos jurisdiccionales.<sup>53</sup> Siguiendo con los tratadistas italianos para Antonio Berliri, el Derecho Tributario es la rama del derecho que expone los principios y normas relativos al establecimiento y a la aplicación de los impuestos y de las tasas, así como las limitantes negativas a los particulares, conexos al impuesto, con una tasa o un monopolio establecido por el Estado lucrativamente.<sup>54</sup>

---

<sup>51</sup> Cfr. PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *Derecho Tributario I*, 2da. ed., Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994, p. 16.

<sup>52</sup> GIANNINI, Achille Donato, *Instituciones de Derecho Tributario*, trad. de Fernando Sainz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero Plaza, Madrid, 1957, p. 7.

<sup>53</sup> Cfr. MICHELI, Gian Antonio, *Curso de Derecho Tributario*, trad. de Julio Banacloche, Editoriales de Derecho Reunidas, Caracas, 1975, pp. 74-75.

<sup>54</sup> Cfr. BERLIRI, Antonio, *Principios de Derecho Tributario*, Vol. I, trad. de Fernando Vicente-Arche Domingo, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, p. 31.

Así el objeto de estudio de esta materia fue magistralmente obsequiada por el Doctor Eusebio González García,<sup>55</sup> al establecer que dentro de las disciplinas del Derecho Financiero se diferencia aquella que se refiere a la imposición y a la recaudación de los tributos, cuyas normas son susceptibles de coordinarse en un sistema científico con autonomía de estudio, por regular la relación jurídico-tributaria desde su origen hasta su realización. En este sentido el Doctor Ramón Valdés Costa, indica: “Es el conjunto de normas que regulan los derechos y obligaciones entre el Estado, en su calidad de acreedor de los tributos, y las personas a quienes la ley responsabiliza de su pago”.<sup>56</sup>

Por ello la manifestación de la relación tributaria de referencia, entre el Estado y sus gobernados, no se entiende sin el ejercicio del “poder tributario”<sup>57</sup> en un determinado sector de la actividad estatal, que concretiza a la imposición estableciendo las bases de la “obligación fiscal”, estos conceptos entrecomillados son introducidos por la doctrina actual para sustituir al crédito y débito teorizado en la fase financiera del derecho tributario.<sup>58</sup> En esta manifestación de la voluntad a la imposición, Albert Hensel distingue dos modos, el primero lo ejerce el Estado creando normas, es pues lo que llamamos comúnmente como potestad tributaria; en tanto que el segundo momento, una vez materializados los hechos generadores y actualizada la sujeción al Estado, este a través de sus autoridades administrativas ejerce para la efectiva ejecución la pretensión que a él corresponde.

En este tenor, Hensel libera el siguiente cuestionamiento “¿Hay allí un límite de contenido, al cual se somete la voluntad de imposición de un Ente, que se manifiesta en la legislación?”, al efecto culmina respondiendo que el fin limitador de todo poder se puede alcanzar solamente asignando a los distintos entes, titulares del poder tributario, determinadas competencias, por lo tanto, el derecho

---

<sup>55</sup>Cfr. GONZALEZ GARCIA, Eusebio. “Concepto y contenido del derecho tributario”, en ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (Coord.), *Manual de derecho tributario*, 2º ed., Porrúa, México, 2008, p. 1.

<sup>56</sup>VALDES COSTA, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, 2ª. ed., LexisNexis Depalma, 2004, p. 1.

<sup>57</sup>Cfr. HENSEL, Albert, *Derecho Tributario*, Editorial Jurídica Nova Tesis, 3º ed., trad. de los Dres. Leandro Stok y Francisco M.B. Cejas, Rosario, 2004, p. 91.

<sup>58</sup>Cfr. D’AMATI, Nicola, *La formación del derecho tributario en Italia*, en AMATUCCI, Andrea et al, *op. cit.*, p. 201.

tributario constitucional se ocupa tanto del contenido del poder impositivo como de sus limitaciones. Como podemos observar el derecho tributario en su sistematización adquiere participación lógica con otras ramas del derecho, en este sentido, el ilustre tratadista Dino Jarach adscrito a la escuela de Pavía, indica que en el derecho tributario sustantivo (impuestos) y en el derecho tributario formal (relación jurídica intersubjetiva) no se agota toda la materia eminente del tributo, por lo que se obtiene las siguientes vinculaciones: Derecho Tributario Constitucional, el cual como hemos visto limitan el ejercicio del poder en este caso impositivo y además estructuran al Estado, circunscribiendo principios y normas de carácter supremo; Derecho Tributario Sustantivo o Material, referente a las normas que regulan los supuestos y elementos de la relación tributaria y objeto principal de ésta que es el tributo; Derecho Tributario Administrativo o Formal, concebido como la regulación jurídica de la actividad de la administración pública recaudatoria impositiva; Derecho Tributario Penal, advierte que sin ser normas inmanentes tributarias, se vinculan al objeto como bien tutelado a la teleología de la imposición de penas; Derecho Tributario Procesal, referente al ordenamiento adjetivo que regulan los procedimientos y procesos contenciosos para dirimir controversias sobre la materia,<sup>59</sup> y el Derecho Tributario Internacional,<sup>60</sup> que atañe a la juridicidad que delimitan las soberanías fiscales entre las naciones y el ordenamiento jurídico interno de un Estado que estatuyen criterios de vinculación de la obligación fiscal a la soberanía de dicho país, ya sea a través de hechos, actos o personas que trascienden las fronteras.<sup>60</sup>

A fin de concluir el presente apartado, el Doctor Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez realiza la valiosa circunscripción disciplinaria de las materias expuestas anteriormente, así advierte que sí bien en el aspecto científico es imposible sostener la autonomía absoluta, no lo es desde el punto de vista didáctico en tanto que cada una posee principios y normas que las distinguen, en este sentido, para la debida comprensión del denominado Derecho Fiscal se debe partir del Derecho

---

<sup>59</sup> Cfr. JARACH, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, tomo I, vers. taq., Liceo Profesional "Cima", Buenos Aires, 1957, pp. 24-30.

<sup>60</sup> Cfr. JARACH, Dino, *El Hecho Imponible, Teoría General de Derecho Tributario Sustantivo*, Edición de la revista de jurisprudencia argentina, Buenos Aires, 1943, p. 24.

Financiero, con ello si el espectro de estudio se reduce a la obtención de recursos como primer momento de la actividad financiera estadual, mediante las contribuciones, productos y aprovechamientos estaremos frente a la disciplina Fiscal, sin embargo, tratándose del denominado Derecho Tributario la alusión tradicional de la ciencia de las finanzas públicas, circunscribe dicho apartado a la obtención de ingresos a través del poder de imperio.<sup>61</sup> Bajo esta misma tesitura, Emilio Margáin Manautou simplemente sintetiza que en referencia a lo tributario se utilizarán como sinónimos Derecho Fiscal, Derecho Tributario y Derecho Impositivo.<sup>62</sup>

## **2.2 Concepciones Financieras del tributo**

Para Gian Antonio Micheli al abordar el tema de ingresos públicos y la actividad financiera del Estado, advirtiendo la dicotomía entre las prestaciones patrimoniales que obtiene el ente público por un lado y por el otro aquellas prestaciones impuestas por el uso poder de *imperium* del Estado, debe excluirse para efectos jurídicos sólo aquellos que se obtienen en la circunscripción de la potestad tributaria y por ende del tributo, sin embargo, la cualificación jurídica debe advertirse independiente de la clasificación económica de los ingresos tributarios, que ocupa al economista particularmente en lo concerniente al comportamiento entre el ente y el individuo para satisfacer necesidades colectivas y del individuo mismo, por lo que el primero analizará los instrumentos de ingreso y los efectos que resulten del ingreso-gasto frente a la producción de la economía.<sup>63</sup>

Si bien este ilustre tributarista italiano, señala que al jurista debe atañerle la necesidad regulativa del fenómeno para dotar de los instrumentos de actuación impositiva y las limitaciones que el poder de imposición exigen, no debe descartarse que el estudio sistemático tanto de la norma tributaria como de la hacienda pública, a trascendido a los terrenos de la interpretación normativa

---

<sup>61</sup>Cfr. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 5ª. ed., Limusa, México, 2010, pp. 20-26.

<sup>62</sup>Cfr. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, 16ª ed., México, 2003, p. 9.

<sup>63</sup>Cfr. MICHELI, Gian Antonio, *op. cit.*, p. 35.

tributaria, ya que el tejido normativo se compone de manera amplia de las relaciones del individuo con el ente público.<sup>64</sup>

En este sentido, el tratado realizado sobre el tema por el excelso Maestro Ernesto Flores Zavala,<sup>65</sup> citando diversos autores nos proporciona un recorrido de las diversas concepciones económico-financieras de la carga impositiva que a continuación se sintetizan:

1. La teoría de la equivalencia.- Cuyo principal exponente es Pufendorf, considera al impuesto como el precio correspondiente a los servicios prestados por el Estado a favor de los particulares, es decir, como una contraprestación.
2. La teoría del seguro.- Girardin contempla al impuesto como una prima de seguro que los particulares pagan al Estado por protección personal; por la seguridad en sus bienes y persona que éste les proporciona. Desde luego, que el Estado no sólo protege al sujeto y a sus bienes sino busca el bien común de la sociedad.
3. La teoría del capital.- Menier estima que los impuestos representan la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda el manejo del capital estadual o infraestructura a fin de mantener y desarrollar la planta generadora de riqueza.
- 4 La teoría del sacrificio.- John Stuart Mill precisa que el impuesto es una carga que debe ser soportada con el mínimo esfuerzo del contribuyente. En tanto que el sacrificio de bienes individuales se haga respecto al bien común tangible.
5. La teoría del deber sin fundamento jurídico.- Eheberg dispone que la carga impositiva es axioma por el bien común que no necesita fundamento legal alguno en tanto tienda a servir al interés general .

### **2.3 El tributo**

Benvenuto Griziotti advierte que en la denominación “impuesto” ha existido variabilidad semántica, con nombres como tasa, derecho o tributo, así la significación de impuesto en realidad se confunde con el procedimiento de aplicación (imposición) por el cual se estatuye un recurso, por lo que el término impuesto debe reservarse para el tributo estrictamente fiscal sin otros fines

---

<sup>64</sup> *Ibidem*, pp. 83-84.

<sup>65</sup> Cfr. FLOREZ ZAVALA, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, 33º ed., Editorial Porrúa, México, 2001, p. 63-68.

tributarios de política económica, tan sólo la obligación de los ciudadanos de participar en los gastos públicos en razón a su capacidad contributiva.<sup>66</sup>

La Doctora Gabriela Ríos Granados expone que el término “tributo” proviene de la voz latina *tributum*, de contenido histórico que en la antigua Roma hacía referencia a la capitación que el gobierno exigía por sostener las obligaciones del Estado, y se llamaba así porque entre los romanos dicha contribución se repartía o pedía por tribus (*tribumtisque a singulis familiarum capitibus exigitur*).<sup>67</sup>

Llama especialmente la atención la conceptualización que nos brinda Gian Antonio Micheli, partiendo de la concepción de lo que llama prestaciones impuestas como las del servicio militar, distingue aquellas con carácter patrimonial, las cuales crean sin duda un sometimiento a la responsabilidad frente al Estado, ya entregando una suma de dinero o transmitir bienes, sin embargo, no basta que la exacción coactiva llamada tributo se distinga por esa potencialidad forzosa, sino además por la ausencia de libertad de elección frente al cumplimiento de la obligación tributaria o bien la ausencia elección del medio para satisfacer servicios que sólo presta el Estado.<sup>68</sup>

Para los maestros españoles Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano y Francisco Poveda Blanco<sup>69</sup> el tributo es un instituto jurídico de carácter pecuniario exigida por la Administración Pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho en ley que actualiza el deber de contribuir, con el fin de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Para el tratadista Dino Jarach, “El tributo es una prestación pecuniaria, objeto de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: de un lado el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, es decir el Estado o la otra entidad pública que efectivamente, por virtud de una ley positiva, posee ese derecho, y de otro lado el deudor, o los deudores, quienes están obligados a

---

<sup>66</sup> Cfr. GRIZIOTTI, Benvenuto, *Principios de la Ciencia de las Finanzas*, 6ª ed., trad. Dino Jarach, Roque Depalma Editor, Buenos Aires, 1959, pp. 151-152.

<sup>67</sup> RÍOS GRANADOS, Gabriela, “Los tributos”, en ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (Coord.), *Manual de derecho tributario*, PORRÚA, 2º ed., México, 2008, p. 147.

<sup>68</sup> Cfr. MICHELI, Gian Antonio, *op. cit.*, pp.36-39.

<sup>69</sup> Cfr. MARTÍN QUERALT, Juan *et al.*, *Derecho Tributario*, 12ª ed., Thomson Arazandi, Navarra, Madrid, 2007, p. 28.

cumplir la prestación tributaria”.<sup>70</sup> Posteriormente ya en el año de 1983, Jarach enriquece su concepción llamando impuesto al tributo sobre los sujetos en razón de la valorización política de una manifestación de la riqueza objetiva (independiente de circunstancias personales) o subjetiva (considerando circunstancias personales).<sup>71</sup>

En este sentido abona el tratadista alemán Franz von Myrbach-Rheinfeld, especifica a un más, indicando que el impuesto es, desde el punto de vista jurídico, la prestación pecuniaria a favor de las personas públicas que la ley impone en virtud de ciertas hipótesis, las cuales son necesarias para el nacimiento de la obligación.<sup>72</sup>

De manera por demás novedosa Mauricio A. Plazas Vega, nos obsequia la definición del tributo considerándolo como las prestaciones valuadas pecuniariamente que el Estado o una comunidad supranacional exige a través de su poder tributario basado en el deber de colaboración instituido en ley o de una decisión comunitaria, para cubrir sus gastos corrientes, de inversión y en general para obtener sus fines.<sup>73</sup> De esta definición destaca la inclusión del concepto de “comunidad supranacional” en el ejercicio del poder tributario, así para este autor esto se inscribe en el ámbito del derecho tributario internacional, que desde el punto de vista del derecho positivo se constituye de normas originadas primaria o secundariamente por tratados o convenios internacionales o por el derecho interno, las cuales tienen como objeto la regulación tributaria de acontecimientos trascendentes al ámbito nacional y en consecuencia actualizan tributos en dos o más países. En este sentido el mismo autor acota que el orden denominativo empleado para calificar de tributario al derecho antes que internacional, obedece al carácter inmanente de la trascendencia internacional, ya que el derecho interno

---

<sup>70</sup>JARACH, Dino, *op. cit.*, nota 58, p. 19.

<sup>71</sup>*Cfr.* JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3ª ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2004, p. 253.

<sup>72</sup>*Cfr.* MYRBACH-RHEINFELD, Franz von, *Précis de Droit Financier*, trad. al francés por É. Bouché-Leclercq, V. Giard & E. Briere Libraires-Éditeurs, Paris, 1910, p. 115.

<sup>73</sup>*Cfr.* PLAZAS VEGA, Mauricio A., *La definición de tributo* en AMATUCCI, Andrea *et al.*, *op. cit.*, p. 5.

de cada país es precisamente quien dota de contenido y alcance a dicho fenómeno.<sup>74</sup>

Sobre este punto en particular, resulta sumamente enriquecedor los cánones que ya daba cuenta Albert Hensel respecto al derecho tributario internacional, sosteniendo que el derecho de imposición de los Estados es en principio ilimitado, ya que al determinar los hechos generadores del impuesto, sí debe cuando menos tomar precauciones más en el ámbito económico ante la denominada doble imposición internacional, así una doble o múltiple tributación tiene lugar cuando los diversos titulares de la imposición alcanzan en identidad mismo obligado, por igual objeto en un mismo periodo en impuesto que concurren en especie. Por lo que para evitar dicho efecto negativo corresponde a cada Estado tomar medidas de equilibrio y en su caso a renunciar total o parcialmente a la imposición que les correspondiere a fin de no extinguir la fuente económica, ahora ante la inseguridad recíproca del país homólogo, es pertinente los acuerdos que el derecho internacional provee al efecto en acuerdos o tratados en aras de la uniformidad y vinculación normativa internacional.<sup>75</sup>

### **2.3.1 Concepto mexicano del tributo**

Antes de analizar este concepto en la doctrina mexicana, resulta necesario apuntar que la palabra “tributo” no figura en la legislación positiva del sistema tributario mexicano, sin embargo, podemos considerarla equivalente a la contribución. En este aspecto, en la doctrina mexicana existe la opinión ampliamente extendida de que la contribución alude al tributo que se concibe como el género y sus clases son el impuesto, los derechos, las contribuciones de mejoras y las aportaciones de seguridad social.<sup>76</sup>

Así Emilio Margáin indica que desde una perspectiva constitucional el tributo es una obligación para los mexicanos y aunque nuestra constitución no señala de forma expresa que los extranjeros también están obligados al pago del tributo, la

---

<sup>74</sup>Cfr. PLAZAS VEGA, Mauricio Alfredo, *DERECHO TRIBUTARIO COMUNITARIO La Armonización tributaria en el sistema andino de integración*, 1ª. ed., Legis, Bogotá, 2001, p. 47.

<sup>75</sup>Cfr. HENSEL, Albert, *op. cit.*, pp. 97-98.

<sup>76</sup>Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, 27ª ed., México, 2006, p. 320.

legislación secundaria y la doctrina nacional han reconocido esta obligación.<sup>77</sup> En este sentido, en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se estatuye esta obligación contributiva a los mexicanos para cubrir los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios en que residan, en una evocación principialista consigna la manera proporcional y equitativa que en contenido y alcance las contribuciones deberán disponer, esto bajo la exclusividad o reserva de la Ley emanadas por el Poder Legislativo.

De igual manera, el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación señala que las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, lo cual la demás legislación federal secundaria reafirma e incluso en ejercicio del derecho la imposición el alcance normativo vincula incluso a los extranjeros.

Por otra parte el tributo debe cubrirse en los tres niveles de gobierno, es decir, en la federación, las entidades federativas y los municipios acorde a los criterios de sujeción o vinculación como residencia, establecimiento permanente o fuente de riqueza del contribuyente.<sup>78</sup> Además, el destino del tributo es cubrir los gastos públicos del Estado, y se traduce que la Constitución sirve de garante para que los tributos no se destinen a un fin distinto del gasto público, como puede ser financiar los gastos privados de los servidores públicos. Esta obligación constitucional debe ser establecida en ley, además debe obligar de manera proporcional, equitativa y destinada al gasto público. Estos principios deben predicarse en todos los tributos, ya que sin ellos cualquier tributo sería inconstitucional.<sup>79</sup> En la actualidad, los principios de proporcionalidad y equidad, se identifican con los de igualdad y capacidad contributiva, aunque alguna parte de la doctrina identifica el principio de proporcionalidad con el de progresividad.<sup>80</sup>

En este contexto, el maestro Ernesto Flores Zavala refiere que no hay discusión sobre que el tributo es una prestación obligatoria en dinero o excepcionalmente,

---

<sup>77</sup> Cfr. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *op. cit.*, p. 278.

<sup>78</sup> Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 530.

<sup>79</sup> Cfr. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *op. cit.*, pp. 63-74.

<sup>80</sup> Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 272.

en especie, que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines<sup>81</sup>.

Por su parte el Doctor Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, estructura brillantemente que en nuestro país, el genero próximo son las Contribuciones concibiéndolas con independencia a su denominación o clasificación nominal, como las aportaciones económicas establecidas por el Estado y son igualmente identificadas como tributos al tenor de su unilateralidad impositiva del ente público.<sup>82</sup>

### **2.3.2. Características del tributo**

Sobre el particular, el Doctor Luis Humberto Delgadillo sintetiza notablemente los elementos que caracterizan a las contribuciones, en primer instancia destaca su naturaleza personal dada la relación jurídica intersubjetiva que la distingue de los derechos reales; su naturaleza pecuniaria al tenor de su valuación monetaria aún cuando se podría verificar pagos en especie; su destino al gasto público sin que ello implique que no se le pueda dar un fin específico en su erogación, siempre y cuando ello este previsto en ley; la aportación de cuenta deberá realizarse proporcional y equitativamente, en base a una parte de la riqueza del sujeto y a su particular ubicación de igualdad circunstancial; y el carácter legal que sujeta a toda imposición de estatuirse mediante ley como producto de la actividad legislativa ordinaria o en los casos que autorice la misma constitución a la facultad legislativa excepcional al Ejecutivo Federal.<sup>83</sup>

De lo anterior, destaca como principal característica del tributo su integración patrimonial obligatoria, expresada en una prestación pecuniaria. Sobre este aspecto, la legislación mexicana, precisamente el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, actualmente no admite el pago en especie, pues señala expresamente que el pago se hará en moneda nacional. Sin embargo, se podría cumplir con la obligación a través de la prestación en especie de manera excepcional, toda vez que el artículo 25 de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación, que a la letra dice lo siguiente:

---

<sup>81</sup> *Ibidem*, p. 320.

<sup>82</sup> Cfr. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, *op. cit.*, p. 55.

<sup>83</sup> *Ibidem*, pp. 56-57.

Artículo 25.- A fin de asegurar la recaudación de toda clase de créditos a favor del Gobierno Federal, la Secretaría, por conducto de la Tesorería o de los auxiliares legalmente facultados para ello, podrá aceptar la dación de bienes o servicios en pago total o parcial de créditos, cuando sea la única forma que tenga el deudor para cumplir con la obligación a su cargo y éstos sean de fácil realización o venta, o resulten aprovechables en los servicios públicos federales, a juicio de la propia Tesorería o de los auxiliares de referencia.

La aceptación o negativa de la solicitud de dación en pago será facultad discrecional de la Tesorería o de sus auxiliares, debiendo resolverse en un término que no excederá de treinta días hábiles contados a partir de que esté debidamente integrado el expediente y no podrá ser impugnada en recurso administrativo, ni en juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. En caso de que en dicho término no se emita la resolución correspondiente, se tendrá por negada la solicitud.

El precepto anteriormente citado permite la dación en pago de bienes o servicios, ya sea de manera total o de manera parcial de los créditos fiscales, cuando no haya otra posibilidad de cubrir la contribución.

Por lo anterior, podemos concluir que la prestación debe estar sujeta al principio *ex lege*, de acuerdo con este principio y con el de identidad, el poder legislativo, mediante una ley, es el único que puede permitir el pago en especie y de forma excepcional.<sup>84</sup> Otra característica que conviene redundar es aquella que predica que el tributo se relaciona con el destino o la cobertura del gasto público, en donde está prohibido el pago de los gastos que no estén encaminados a satisfacer las funciones y servicios públicos.<sup>85</sup>

#### **2.4 El derecho a la imposición**

Franz von Myrbach-Rheinfeld, relata que el ejercicio del derecho a la imposición, en el proceso histórico germano-austriaco, ha sido atribuido desde la edad media a la divinidad, a la monarquía, a la burocracia y finalmente al Estado Moderno,

---

<sup>84</sup>Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, pp. 374-377.

<sup>85</sup>Cfr. RÍOS GRANADOS, Gabriela, "Los tributos", en ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (Coord.), *op. cit.*, p. 152.

pero sólo en este último se le ha dotado de una dosis de derecho contractual, entre los ciudadanos y el Estado, como fuente del ejercicio de dicha facultad impositiva a favor de la utilidad pública, ya que en las anteriores etapas es simplemente una decisión jerárquica soberana. Así el instrumento de referencia del poder tributario es la constitución, con ello el Estado representativo de aquellos sujetos o ciudadanos es dotado para que mediante ley establezca las cargas que deben soportar sus representados, cediendo libertad para el funcionamiento de las instituciones públicas, ya sea prestando servicios militares o contribuyendo pecuniariamente, así la naturaleza de estas obligaciones no parte de consideraciones morales sino del interés nacional.<sup>86</sup>

El gran tratadista alemán Albert Hensel, asevera puntualmente que por poder tributario debe entenderse la facultad que tiene un ente de derecho público de hacer uso de las facultades inherentes al poder que a él competente (en virtud de un derecho propio o derivado), con el objeto de recaudar de las personas que le están sujetas, aún mediante fuerza de coacción, los tributos llamados impuestos.<sup>87</sup>

Al tenor de lo indicado, resulta en suma enriquecedor las palabras del tratadista italiano Benvenuto Griziotti,<sup>88</sup> al realizar el prefacio de la obra de Albert Hensel data en sus enseñanzas que éstas no se ubican en un Estado absoluto sino en una disciplina de principios en un estado de derecho en donde el Estado democrático no sólo se aprecia como objeto de teoría financiera sino de política estatal. Por ello sienta las bases de la relación tributaria contemporánea, distinguiendo con ello que el derecho a la imposición o potestad tributaria se desarrolla en dos ámbitos temporalmente relacionados:

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

---

<sup>86</sup> Cfr. MYRBACH-RHIENFELD, Franz von, *op. cit.*, p. 103-105.

<sup>87</sup> Cfr. HENSEL, Albert, *op. cit.*, p. 91.

<sup>88</sup> *Ibidem*, pp. 7-17.

autoridades administrativas, conocida actualmente como la potestad tributaria administrativa.<sup>89</sup>

Así el tratadista Carlos María Giuliani Fonrouge, indica que el poder tributario es: “La facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hayan en su jurisdicción”.<sup>90</sup>

Sin embargo, como advierte Gian Antonio Micheli entre la actividad legislativa y la actividad administrativa es necesaria la dicotomía de la creación normativa y la materialización de la pretensión impositiva o mejor dicho recaudatoria.<sup>91</sup> Ya que el propio Hensel advierte que la norma por sí misma no hace nacer para el Estado una pretensión de impuesto susceptible de ejecución, sino sólo un concreto suceso de la vida económica, que se presenta jurídicamente como una realización del hecho generador del impuesto.<sup>92</sup>

Este autor cuyas luces iluminan con gran vigencia en la actualidad, disgrega en su estudio científico, el papel de la función administrativa del Estado que concretiza esas “pretensiones” surgidas con la realización de los hechos generadores, ya que las satisface mediante la propia fuerza de coacción que consideramos propia del derecho administrativo, por lo que no toca en modo alguno la naturaleza jurídica de la actividad legislativa en materia de impuestos y del sistema de normas materiales ya emanadas.

Ahora bien, Hensel fiel a la razón práctica propia de un intelectual completo se cuestiona la existencia de algún límite de contenido al cual se somete la voluntad de imposición en la legislación. El Estado al ejercer su derecho a la imposición creando normas, encuentra un límite material o de realidad por lo que sólo puede establecer hechos generadores en el ámbito de lo posible dentro de la “órbita de su fuerza estatal efectiva”. Por ello estructura las pautas o criterios de vinculación o sujeción tributaria que hoy en día nos parecen tan usuales, como la ciudadanía del deudor del impuesto o de otra persona que tome parte en el hecho generador del impuesto; la residencia de tales personas en el territorio del Estado impositor,

---

<sup>89</sup> *Ibidem*, p. 92.

<sup>90</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos María, *Derecho Financiero*, 9ª ed., Vol. I, La Ley, Buenos Aires, 2004, p. 260.

<sup>91</sup> *Cfr.* MICHELI, Gian Antonio, *op. cit.*, p. 142.

<sup>92</sup> *Cfr.* HENSEL, Albert, *op. cit.*, p. 92.

la situación de una cosa, cuya existencia desarrolla una cierta función en la norma que regula el hecho generador en el interior del país, o sea dentro de la esfera del dominio territorial del sometido a la imposición, la introducción en el territorio nacional de tal cosa, la conclusión de un negocio jurídico que constituye un hecho generador de impuesto, supuestos hoy dominantes como la fuente de la riqueza. Por lo que nuestro autor enlaza la necesidad de crear tratados internacionales para evitar la doble imposición fiscal o doble tributación, pero al mismo tiempo se tiene que combatir la defraudación fiscal a nivel internacional.<sup>93</sup>

Sobre el particular Antonio Berliri, el poder de establecer impuestos o prohibiciones en la materia a través de la norma jurídica y por la cual nacen o pueden nacer para determinados individuos la obligación no sólo de pagar impuestos sino de respetar algún límite tributario, debe distinguirse tres categorías: a) Por un lado los que se posicionan en supremacía frente de aquellos que se dirige la potestad tributaria, llamados sujetos activos; b) Por ende los que sitúan en inferioridad se denominan sujetos pasivos; y c) Aquellos que se ubican entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, esta intermediación se vincula frente al primero como una obligación y frente al segundo como una facultad, sin ser titulares de la potestad tributaria son recaudadores del impuesto.<sup>94</sup>

Al efecto José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González García,<sup>95</sup> advierten el uso de la palabras “poder” y “potestad” de manera indiscriminada, por lo que se inclinan por el uso apropiado del último vocablo enunciado, porque se diferencia del carácter subjetivo, es decir, de los poderes públicos y posee esta última palabra, la aceptación de la doctrina más autorizada como la italiana. En tal razón estos autores, igualmente diferencian como Hensel en la acción del Estado como legislador y como administrador, por lo que les asignan nombres aún más apropiados, designando a la primera como la potestad tributaria normativa y a la segunda como potestad de imposición.

---

<sup>93</sup> *Ibidem*, pp. 94-97.

<sup>94</sup> Cfr. BERLIRI, Antonio, *op. cit.*, pp. 167-168.

<sup>95</sup> PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZALEZ GARCIA, Eusebio, *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, 1° ed., Madrid, 1994. p. 123.

### 2.4.1 Potestad Tributaria Normativa en México

Para Sergio Francisco de la Garza, el poder tributario es la facultad del Estado de imponer a los particulares la obligación de aportar un parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones encomendadas, este poder se ejerce al momento en que se determinan los hechos o situaciones que al producirse en la realidad actualizaran la obligación de pago de las contribuciones, por ello es atribuido al poder legislativo, en el caso de nuestro país, se concretiza cuando se expiden leyes reglamentarias de cada contribución y en cada año cuando se señala en la Ley de Ingresos, cuales contribuciones estarán vigentes para cubrir el gasto público de cada año. En distinción compete al poder ejecutivo el determinar y comprobar la actualización y aplicación normativa tributaria.<sup>96</sup>

Sobre el tema el Doctor Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, como resultado de la expresión de voluntad soberana del pueblo, la Constitución es la fuente de toda potestad del Estado incluyendo la tributaria, entendida como la facultad de imponer la contribuciones ejercida a través del órgano competente mediante ley, que vinculará a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico-tributaria. A mayor abundamiento el autor en cita, distingue a la potestad tributaria referida a la fuerza que emana de la soberanía del Estado, y a la competencia tributaria en alusión a las facultades que la ley ha otorgado a los órganos del Estado.<sup>97</sup>

En este tenor, bajo la teorización de las ideas fundamentales de la “potestad tributaria normativa y autonomía financiera” que sustenta Pérez de Ayala y González García, Freddy Priego Álvarez<sup>98</sup> advierte que el ejercicio de la potestad tributaria normativa en nuestro país, se configura constitucionalmente en el desglose competencial gubernamental, a reserva de abundar en el siguiente apartado, tal es el caso que el Poder Legislativo Federal como lo dispone el artículo 73 Constitucional, se dota primeramente a la federación de competencia expresa en materia tributaria y por exclusión en términos del artículo 124 Constitucional, a las Entidades Federativas o Estados y el Distrito Federal, sin

---

<sup>96</sup> Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, pp. 207-209.

<sup>97</sup> Cfr. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, *op. cit.*, pp. 36-37.

<sup>98</sup> PRIEGO ÁLVAREZ, Freddy, “*La Potestad Tributaria Normativa: El concepto*”, en ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (coord.), *op. cit.*, p.131.

embargo, en la concepción del estado federal mexicano encontramos tres niveles de gobierno, como lo son el federal, estatal y municipal, cuya asignación de potestad normativa tributaria se concede únicamente a los dos primeros y de autonomía en el manejo de su hacienda al último.

Así el Doctor Alonso Pérez Becerril, dice que el poder tributario confiere al Estado la facultad de exigir a los particulares una parte de su riqueza para satisfacer el gasto público.<sup>99</sup>

De manera integral el Doctor Hallivis Pelayo, indica el poder tributario no sólo otorga la facultad de imponer contribuciones, sino además excepciones a las mismas y obligaciones de control a cargo de los contribuyentes, así como infracciones y delitos tributarios y sus correspondientes sanciones, para el cumplimiento de las atribuciones y fines encomendados al Estado.<sup>100</sup>

#### **2.4.2. Potestad Tributaria Federal y Local**

La denominada distribución de la potestad tributaria por el Doctor Luis Humberto Delgadillo, inicia en la Constitución en su artículo 40, al disponer la estructura del Estado mexicano en una república representativa, democrática y federal compuesta por Entidades Federativas libres y soberanas en su régimen interior, pero unidas en un federación, lo que circunscribe a un ejercicio soberano federal y local.<sup>101</sup>

En una perspectiva histórica de la distribución de los poderes tributarios, Sergio Francisco de la Garza,<sup>102</sup> relata que el artículo 41 Constitucional empieza por ordenar a los Estados la prohibición de contravenir el Pacto Federal, así el artículo 49 estructura el ejercicio funcional gubernamental en tres poderes supremos; En lo concerniente al titular de la potestad tributaria normativa, el Poder Legislativo Federal se organiza a su vez en dos cámaras, al tenor de lo establecido en el artículo 50; así las limitantes al ejercicio de esa facultad normativa en el artículo 73 constitucional se dispone en un primer momento en la fracción VII, que establece

---

<sup>99</sup>Cfr. PEREZ BECERRIL, Alonso, *México Fiscal reflexiones en torno al Sistema Fiscal Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 2004, pp. 26-27.

<sup>100</sup>Cfr. HALLIVIS PELAYO, Manuel, *Fisco, federalismo y globalización en México*, 1ª ed., Tax Editores, México, 2003, p. 181.

<sup>101</sup>Cfr. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, *op. cit.*, p. 39.

<sup>102</sup>Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 213.

el objetivo contributivo en cubrir el presupuesto; en la fracción IX se faculta a legislar para impedir restricciones al comercio de Estado a Estado, pueden datarse medidas tributarias en armonía a lo dispuesto en la fracción XXX, que de manera residual y operativa permite expedir todas las demás leyes que sean necesarias para cumplir con las 29 fracciones que contiene el artículo 73 en mención; interesante resulta lo dispuesto en la fracción X, que dispone el legislar en toda la república en materia de hidrocarburos, minería, sustancias químicas, explosivos, pirotecnia, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, intermediación y servicios financieros, energía eléctrica y nuclear y para expedir leyes del trabajo reglamentarias del artículo 123, calificada como materia exclusiva de la federación en opinión de Ernesto Flores Zavala,<sup>103</sup> incluso en la materia impositiva, lo cual también puede derivar de una interpretación armónica y sistemática de lo prescrito por la ya citada fracción XXX; en esta tesitura, en la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución, se enumeran las facultades privativas que delimitan ejercicio federativo impositivo, en materias sobre el comercio exterior, aprovechamiento y explotación de recursos nacionales, sobre instituciones de crédito y seguros, servicios públicos concesionados y explotados directamente por la federación, impuestos especiales sobre: energía eléctrica, producción y consumo de tabaco labrado, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de fermentación, explotación forestal, producción y consumo de cerveza.

Ahora en consuno este sistema de asignación exclusiva federal, el artículo 124 Constitucional estatuye de un sistema de atribución por omisión, es decir, de manera residual o por exclusión todo lo que no esté reservado a la federación se otorga a los Estados de la llamada potestad tributaria local, no obstante el ordenamiento supremo contempla supuestos limitativos y prohibitivos para las Entidades Federativas en los artículos 117 y 118. Caso aparentemente distinto impera para el Distrito Federal, ya que en el artículo 122 Constitucional, apartado A en su fracción I se faculta expresamente como lo hacía el artículo 73 fracción VI, al Congreso de la Unión a legislar en lo relativo al Distrito federal, sin más

---

<sup>103</sup>Cfr. FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, p. 412.

limitación que aquello que expresamente se confiera al Gobierno del Distrito Federal, cuestión que en opinión de Sergio Francisco de la Garza le obsequia poder tributario a la federación sobre el Distrito Federal,<sup>104</sup> a mayor abundamiento en el artículo 122, BASE PRIMERA, fracción V en su inciso b), se faculta a la Asamblea Legislativa para legislar en materia contributiva para cubrir el presupuesto, por lo que en la sistemática de distribución tributaria por omisión encontrará las mismas limitantes que las Entidades Federativas y algunas mayores en los terrenos del Derecho Financiero y Presupuestal. Por ello Pérez Becerril, asevera que en México el poder tributario es privativo al disponer de parcelas tributarias en exclusiva.<sup>105</sup>

Por lo que toca al Municipio es menester hacer hincapié como lo indica el Doctor Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez,<sup>106</sup> está desposeído de potestad tributaria normativa lo que limita su fortalecimiento impidiéndoles un desarrollo hacendario decoroso, por lo que quedarán sujetos a la potestad de la legislaturas de los Estados, sin embargo, en términos del artículo 115 constitucional están facultados para la administración de su Hacienda Pública, por lo que gozan de la llamada potestad tributaria administrativa.

Hallivis Pelayo bajo la institución llamada “Concurrencia Impositiva” concibe que los tres niveles de gobierno concurren en lo tributario bajo el esquema del federalismo fiscal, que implica no sólo el ejercicio de la competencia tributaria de la cual es titular cada uno de los niveles citados, sino la posibilidad de gestionar las contribuciones federales a través de autoridades estatales o municipales a razón de convenios de colaboración administrativa, en la necesidad de equilibrar el ejercicio de la potestad tributaria.<sup>107</sup>

En este tenor el Maestro Emilio Margáin, indica que para el desarrollo armónico de dichas potestades y en aras de reparto de riqueza, primordialmente en atender el ínfimo gasto municipal en la gran mayoría de los H. Ayuntamientos, se implementa el sistema de coordinación fiscal, para federalizar y permear de manera

---

<sup>104</sup> Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 213.

<sup>105</sup> Cfr. PEREZ BECERRIL, Alonso, *op. cit.*, p. 27.

<sup>106</sup> Cfr. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, *op. cit.*, p. 45.

<sup>107</sup> Cfr. HALLIVIS PELAYO, Manuel, “Fisco”... *op. cit.*, p. 191.

descendente el gasto público en un sistema de corte centralista decimonónico, para resolver esta posible doble imposición interna y concurrencia, se establecen participaciones financieras a los integrantes del pacto federal y el ejercicio facultativo conjunto a través de convenios de colaboración.<sup>108</sup> En consecuencia Don Emilio Margáin, indica que la tendencia de unificación del sistema tributario mexicano, nulificando a los niveles locales y municipales, es bueno desde el punto de vista económico pero a su vez debilita el pacto federal en perjuicio de las Entidades Federativas, ya que sí su cartera recaudatoria la posee la federación carece de independencia económica y están sujetas a los vaivenes de la política que disponga ésta.<sup>109</sup>

## **2.5 La norma jurídica de Derecho Tributario**

Benvenuto Griziotti indica brillantemente el deber del impuesto encuentra su fuente jurídica en la ley, sea una ley o un decreto emanado por el poder ejecutivo en virtud de una facultad delegatoria o sea un decreto en caso de urgencia y necesidad.<sup>110</sup> Por su parte, Manuel de Juano en referencia a las leyes fiscales las define como “el pensamiento jurídico deliberado y consciente, expresado por órganos adecuados que representan la voluntad preponderante en una multitud asociada”.<sup>111</sup>

El ejercicio legislativo de la potestad tributaria arroja como resultado la Ley o el texto normativo, sin embargo, como hemos datado anteriormente podemos afirmar que dicha manifestación escrita es sólo parte, si bien esencial, no única del contenido de normativo el cual se compone por bienes jurídicos, principios, interpretación y argumentación, así Albert Hensel<sup>112</sup> en cuanto al contenido normativo impositivo, advertía con anticipada claridad que toda imposición ordenada, debe integrar a sus premisas lógicas condiciones financieras de hecho o acontecimientos de la vida susceptibles de tributar y expresarse debidamente a través de textos legales.

---

<sup>108</sup>Cfr. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *op. cit.*, pp. 265-269.

<sup>109</sup>Cfr. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *Nociones de Política Fiscal*, 3ª ed., Editorial Porrúa, México, 2004, p. 238.

<sup>110</sup>Cfr. GRIZIOTTI, Benvenuto, *op. cit.*, p. 154.

<sup>111</sup>DE JUANO, Manuel, *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, t. I Parte General, Ediciones Molanchino, Rosario, 1963, p. 379.

<sup>112</sup>Cfr. HENSEL, Albert, *op. cit.*, p. 117.

En este tenor como lo indica el Doctor Luis Humberto Delgadillo, estaremos frente a la norma tributaria: ... “cuando estas disposiciones regulan la relación que surge entre las partes relativa a la obtención de los recursos del Estado y a la correlativa obligación de enterarlos”.<sup>113</sup> Así la expresión autoritaria por antonomasia como lo es la ley o texto normativo debe respetar las limitaciones jurídicas fijadas por la Constitución, la cual se instituye como estructurador del poder público y limitador de éste, dotando de potestad tributaria únicamente a la Federación, Estados y Distrito Federal excluyendo a los municipios, acotando que la fase limitadora se encuentra en su parte declarativa de derechos fundamentales a la cual no escapa el ejercicio de ese derecho impositivo, ya que no sólo se circunscribe a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino de gasto de público, sino además aquellos a los cuales todo acto autoritario debe ajustarse en tanto garantías individuales, sociales y jurisdiccionales.

En este tenor el Doctor Ramón Valdés Costa, indica que sí parte de la norma regula los derechos y obligaciones entre el Estado, en calidad de acreedor de los tributos y las personas a quienes la ley responsabiliza por su pago, debe admitirse que dichas normas están sometidas a principios y conceptos propios.<sup>114</sup>

En el papel de la norma fiscal se destaca pues el contenido de realidad y posibilidad que constituyen la naturaleza de origen y realización de la obligación tributaria, no obstante es pertinente subrayar que la referencia de norma que se hace no debe acotarse a la expresión de ésta en el texto legal, sino igualmente en su interpretación para dotarla de contenido normativo, el cual será sujeto de posterior aplicación.

## **2.6 La relación tributaria**

Con uniformidad los tratadistas como Myrbach-Rheinfeld que advertía las relaciones instituidas constitucionalmente del Estado moderno y los ciudadanos.<sup>115</sup>

De manera aún mas puntual Benvenuto Griziotti, señala que en el impuesto existe un sujeto activo que es el Estado y los entes públicos por él delegados, por otro lado, los sujetos pasivos son todos aquellos que pertenecen a dicho Estado, tanto

---

<sup>113</sup>DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, *op. cit.*, p. 77.

<sup>114</sup>Cfr. VALDES COSTA, Ramón, *Curso de derecho tributario*, 3ª. ed., Temis, Bogotá, 2001, p. 237.

<sup>115</sup>Cfr. MYRBACH-RHEINFELD, Franz von, *op. cit.*, p. 105.

de derecho público como privado puesto la obligación impositiva no depende de un hecho de orden público, sino económico que es el que constituye la capacidad contributiva.<sup>116</sup> Es conveniente advertir en palabras del Ramón Valdés Costa, que el término Estado debe entenderse en sentido amplio comprendiendo a todos los entes públicos así reconocidos por el ordenamiento jurídico,<sup>117</sup> ya sea federación, estados, municipios y los organismos descentralizados del propio Estado.

Mario Pugliese ubica en la relación tributaria en el objeto de estudio del derecho financiero, incluso al categorizar la relaciones en: a) La relaciones de origen constitucional entre los poderes del Estado, entre éste y los organismos descentralizados y entre el Estado y sus funcionarios; b) La relaciones de derecho público entre el Estado y los sujetos pasivos, ya sea como deudores directos o terceros indirectos; y c) En las relaciones de derecho privado –derivada de una relación de derecho público en *prima facie*- entre el deudor directo del impuesto y quien paga en su lugar la deuda fiscal.<sup>118</sup>

El contenido normativo impreso en la ley tributaria en su elemento subjetivo, conceptualiza la denominada relación tributaria, en tanto que el tributo como obligación principal se torna en la sustancia de esta relación intersubjetiva, así el tratadista Sergio Francisco de la Garza, denominándola “sustantiva” la define como “aquella que existe entre el ente público acreedor y el sujeto pasivo principal, por deuda propia o el sujeto pasivo por deuda ajena, que tiene por contenido el pago de una prestación en dinero o en especie en que consiste el tributo”.<sup>119</sup> Sin embargo, este mismo autor advierte la existencia de otras relaciones tributarias accesorias o independientes cuyos contenidos obligacionales son especializados.

No podemos dejar de mencionar esta conceptualización que constituye un elemento esencial de las contribuciones y a reserva de abundar en ella en el próximo capítulo, como resultado fundacional de toda obligación, se establece un vínculo jurídico entre deudor y acreedor, en este sentido subjetivamente la llamada

---

<sup>116</sup>Cfr. GRIZIOTTI, Benvenuto, *op. cit.*, p. 155.

<sup>117</sup>Cfr. VALDÉZ COSTA, Ramón, “*Instituciones*”..., *op. cit.*, 2

<sup>118</sup>Cfr. PUGLIESE, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, 2ª ed., Editorial Porrúa, S.A., México, 1976, p. 156.

<sup>119</sup>DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 455.

relación tributaria, se compone por un lado por el elemento gobierno del Estado, dotado de autoridad o *imperium*, tanto en su potestad tributaria legislativa como en la administrativa en su carácter de acreedor, y por el otro lado, por el sujeto denominado contribuyente, quien en la perspectiva intersubjetiva de supraordinación a subordinación, es quien recae la cualidad de deudor, no obstante, es imperioso aclarar que la denominación contribuyente concibe una concepción conceptual de genero, ya que encontramos especies que la integran, en la circunstancia jurídica o de hecho de que no todo el causa la contribución es el obligado a pagar, enterar o recaudar el numerario resultante, de ahí que la denominación causante no es sinónima de contribuyente, ya que ante la obligación finalista de entrega del importe contributivo, frente a esta relación tributaria se es sujeto directo o indirecto de obligación tributaria, es decir, por causa propia o ajena.

## **2.7 La obligación tributaria**

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

Para Myrbach-Rheinfeld el carácter obligacional tributario es personal, en tanto surge de la relación Estado-ciudadano, por lo que su nacimiento estará subordinado a realización de los hechos previstos en ley.<sup>120</sup> Pugliese indica que el derecho tributario no cuenta con un concepto de “obligación”, toda vez que es tomado de la ciencia jurídica como una noción, en este sentido a esta noción originaria en síntesis se le puede calificar como una obligación de derecho público, que tiene por sujeto activo al Estado como único titular de la soberanía financiera, la cual se define por sus órganos administrativos, así esta pretensión dirigida a los sujetos pasivos, ya sea como deudores directos o indirectos tiene por objeto una prestación pecuniaria emanada de la ley, asimismo encuentra su causa ética-

---

<sup>120</sup>Cfr. MYRBACH-RHEINFELD. Franz von, *op. cit.*, p. 132.

jurídica en los servicios que el Estado presta a los contribuyentes y en la capacidad individual de éstos para contribuir a los gastos públicos.<sup>121</sup>

Por su parte, la obligación tributaria ha sido definida de diferentes maneras por los juristas, Emilio Margáin, la define como “el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.”<sup>122</sup>

Por su parte, Sergio Francisco de la Garza<sup>123</sup> sostiene que de la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro, un contenido, que es la prestación del tributo.

Como podemos observar, ambas definiciones coinciden en lo esencial y nos presentan un concepto de obligación fiscal y relación tributaria sustantiva, ésta última como la llama De la Garza.

Por último Giuliani Fonrouge indica que la obligación tributaria “es el vínculo jurídico en virtud del cual en sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley”.<sup>124</sup>

Antonio Berliri, sobre el particular señala que el impuesto es una obligación de dar o hacer, coactivamente impuesta por ley o un acto expresamente autorizado por ésta, a favor del ente público, que tiene por objeto dinero o efecto timbrado y no constituye un sanción, salvo que tenga por objeto la extensión de la carga a un tercero de una obligación fiscal.<sup>125</sup>

Pugliese concluye que la obligación fundamental y por ende principal en la relación tributaria consiste en un dar, sin embargo, existen numerosas obligaciones accesorias o secundarias de eficacia de la obligación primaria, así dichas obligaciones accesorias se agrupan: a) Preceptos de hacer, estas se dirigen a la calificación de la obligación principal mediante declaraciones; b)

---

<sup>121</sup>Cfr. PUGLIESE, Mario, *op. cit.*, p. 240.

<sup>122</sup>MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *op. cit.*, p. 240.

<sup>123</sup>Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 451.

<sup>124</sup>GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *op. cit.*, p. 343.

<sup>125</sup>Cfr. BERLIRI, Antonio, *op. cit.*, p. 341.

Preceptos de no hacer, las califica como obligaciones de control en prevención de evasiones fiscales o respeto de facultades propias del Estado; y c) Preceptos de tolerar, en lo referente a permitir inspecciones y visitas domiciliarias.<sup>126</sup>

Dino Jarach concibe a la obligación tributaria como una relación jurídica personal en donde el tributo consiste, por ello para que la prestación pecuniaria sea cumplida se requieren medidas legales y administrativas, por lo que de la misma ley surgen obligaciones de carácter accesorio como de garantía, interés y penales.<sup>127</sup> A mayor abundamiento Jarach indica que la relación jurídica sustancial, por la cual el sujeto activo detenta respecto al sujeto pasivo, la obligación de dar una suma de dinero en cuanto se actualice el hecho previsto en ley, es el centro del derecho tributario, ya que alrededor de ésta surgen las obligaciones accesorias e incluso la relación de reembolso o devolución en reversión de la relación tributaria principal.<sup>128</sup>

En síntesis el Doctor Luis Humberto Delgadillo, advierte que si bien algunos autores realizan la dicotomía entre la obligación principal y accesorio, esta distinción carece de base científica, toda vez que todo lo accesorio sigue la suerte del principal en una dependencia clara, lo cual no acontece en la obligación tributaria, ya que las obligaciones de dar son independientes de las de hacer o no hacer, incluso éstas pueden subsistir aunque se haya extinguido la obligación principal. Por lo cual este autor se pronuncia por la conceptualización de obligación tributaria para toda conducta que el sujeto debe realizar al actualizar el supuesto normativo con independencia si es de dar, hacer o no hacer, calificando a la primera de sustantiva y las demás como formales.<sup>129</sup>

Así toda ley tributaria debe señalar cual es objeto de gravamen, ya sea una realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo, la renta obtenida, el consumo de bienes o servicios, entre otros. Este objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible, que es el hecho hipotéticamente previsto en la norma que al materializarse genera la obligación tributaria.

---

<sup>126</sup> Cfr. PUGLIESE, Mario, *op. cit.*, pp. 173-177.

<sup>127</sup> Cfr. JARACH, Dino, "El Hecho"... *op. cit.*, p. 19.

<sup>128</sup> *Ibidem*, pp. 44-45.

<sup>129</sup> Cfr. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, *op. cit.*, p. 90.

### 2.7.1 La naturaleza de la obligación tributaria

Al respecto Manuel de Juano, señala que el Derecho Tributario no escapa de la teoría general del derecho, ya que sus principios propios del derecho público si bien difieren de los del derecho privado, ambos están sujetos a las normas generales y postulados comunes del derecho en general. Así para considerar la naturaleza de la obligación tributaria se debe recordar la teoría de las obligaciones en general, así en el derecho moderno la obligación ya no es tanto un “vinculo jurídico, sino una relación patrimonial para satisfacer una prestación determinada, así tenemos derechos personales (respecto a sujetos determinados) y derechos reales (sobre las cosas y en obligación de respeto respecto a los demás individuos); así los elementos de la obligación serán las personas que vincula, el objeto de la obligación y el hecho que le da nacimiento.<sup>130</sup>

En este sentido los maestros españoles Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano y Francisco Poveda Blanco,<sup>131</sup> indican que la obligación tributaria se caracteriza por ser una obligación *ex lege*, de derecho público y constituir una obligación de dar:

- a) Obligación *ex lege*: La realización del hecho imponible o presupuesto previsto por la ley, origina el nacimiento de la obligación tributaria principal. Por tanto, de las fuentes de obligaciones, sólo la ley es capaz hacer nacer la obligación tributaria principal, que surgirá siempre por la realización del hecho fijado por la norma y al que ésta anuda tal consecuencia jurídica, al margen de la voluntad del particular y de la de la Administración. Desde luego, el sujeto será libre para llevar a cabo o no el hecho imponible, pero sí lo realiza surgirá indefectiblemente la obligación, pues ése es el mandato de la ley asociado a la verificación de ese hecho;
- b) Obligación de derecho público: La ley no sólo impone el nacimiento de la obligación, sino que también, regula todo su régimen jurídico, integrando sus previsiones específicas con las generales del ordenamiento tributario. De manera que así como la voluntad de las partes no influye para el nacimiento

---

<sup>130</sup> Cfr. DE JUANO, Manuel, *op. cit.*, p. 230.

<sup>131</sup> Cfr. MARTÍN QUERALT, Juan et al., *op. cit.*, pp. 119-121.

de la relación tributaria, tampoco lo puede hacer en su desarrollo y régimen jurídico, siendo de previsión legal todos sus extremos; y

- c) Obligación de dar: Según la clásica división del derecho de obligaciones de dar y obligaciones de hacer, atendiendo a la conducta a que viene vinculado el deudor, la obligación tributaria principal consiste en una obligación de dar, y en todo caso, de dar una suma de dinero, que es la cuota del tributo.

A razón de lo citado anteriormente, el Doctor Delgadillo Gutiérrez si bien coincide en el origen y fuente de esta obligación *ex lege* sólo sustancial, ya que en lo formal pueden existir otras obligaciones independientes. La obligación tributaria se concibe con estricto sentido económico recaudatorio, no obstante su finalidad además de éste, puede perseguir otros fines mediatos como control, incentivo o desaliento de actos o actividades por razones que van más allá de la política fiscal, como sanitarias y sociales por citar algunas, que conllevan a la concepción de los fines extrafiscales.<sup>132</sup>

### **2.7.2 Nacimiento de la obligación tributaria**

Sergio Francisco de la Garza, atinadamente señala que una de las fuentes más importantes en el estudio del derecho fiscal, es el nacimiento o causación de la obligación contributiva o tributaria, por ser en ese momento donde surge o detona la obligación de dotar materialmente al Estado de los recursos económicos necesarios para sufragar los gastos públicos.<sup>133</sup>

Para Ramón Valdés Costa, comienza por distinguir entre el nacimiento de la obligación por la concurrencia del hecho generador actualizando el hecho imponible y la actividad administrativa que comprueba su existencia y fija la cuantía del tributo.<sup>134</sup> Al efecto Dino Jarach, apunta que el cumplimiento espontáneo en la imposición es la regla general y la excepción, es la verificación patológica en la que la administración pública interviene para determinar aquello que los contribuyentes no han cumplido.<sup>135</sup>

---

<sup>132</sup>Cfr. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, *op. cit.*, p. 92.

<sup>133</sup>Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 546.

<sup>134</sup>Cfr. VALDES COSTA, Ramón, "*Curso*"... *op. cit.*, p. 380.

<sup>135</sup>Cfr. JARACH, Dino, "*Curso Superior*"... *op. cit.*, p. 229.

En este sentido Mario Pugliese, sintetiza: ...“el momento de característico del nacimiento de la obligación tributaria es aquel en el que se manifiesta el hecho jurídico que de acuerdo con la ley condiciona la obligación de pago del contribuyente”.<sup>136</sup>

El Doctor Luis Humberto Delgadillo, señala que suele confundirse los conceptos de “hecho imponible” y “hecho generador”, en este orden, el primero se refiere a la situación jurídica o de hecho de carácter económica plasmada en ley, circunscrita por elementos esenciales como sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago. En tanto el hecho generador, es la realización de la hipótesis normativa y detona la obligación tributaria en conductas de dar, hacer y no hacer, así este hecho generador actualiza el momento de nacimiento de la obligación y al sujeto u obligado principal, la manera de incidir o exención de la carga impositiva y el régimen sobre el que se instrumentará la tributación.<sup>137</sup>

En nuestro país de conformidad con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran y se determinarán conforme a dichas disposiciones, es decir, para que se cause o nazca una obligación contributiva, debe realizarse el hecho (hecho generador) que actualice a la vez el supuesto normativo previsto por la ley fiscal respectiva (hecho imponible).

Sergio Francisco de la Garza indica que una vez que nace o se causa la obligación contributiva o tributaria, resulta imprescindible conocer las reglas conforme a las cuales debemos determinar en cantidad líquida, el importe a cargo del contribuyente del crédito fiscal, procedimiento que se le conoce doctrinalmente como aplicación normativa propiamente denominada determinación de la obligación tributaria.<sup>138</sup> No obstante lo anterior, debemos subrayar que al nacer la obligación tributaria, para el sujeto pasivo se constituye una deuda tributaria.

Dino Jarach, distingue en el objeto de la obligación tributaria cuya vinculación de gravar persigue y el objeto material del hecho imponible que es el elemento sobre

---

<sup>136</sup>PUGLIESE, Mario, *op. cit.*, p. 253.

<sup>137</sup>Cfr. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, *op. cit.*, pp. 92-93.

<sup>138</sup>DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 553.

el cual se mide el monto del impuesto (valores monetarios, peso o número de unidades).<sup>139</sup> En este tesitura, Pugliese identifica tres momentos a saber: el nacimiento o causación, que es la realización de los hechos, actividades o situaciones gravadas por la ley; la verificación que consiste en el señalamiento de que la acción o conducta realizada encuadra en el supuesto previsto por la ley; la calificación consiste en la operación de los cálculos matemáticos correspondientes, obtener el importe de la contribución a pagar, o sea, el crédito fiscal y el momento o época de pago de la contribución respectiva.<sup>140</sup> El vocablo verificación es evitado por Jarach, por la confusión que la palabra alude a la actividad fiscalizadora.<sup>141</sup> Calificados éstos dos últimos momentos como determinación por el Doctor Luis Humberto Delgadillo, añade brillantemente el de la exigibilidad de la obligación fiscal que consiste en la posibilidad de requerir coactivamente el numerario adeudado, toda vez que no se pagó en los tiempos así dispuestos.<sup>142</sup> Abundaremos posteriormente esta acepción al abordar el crédito fiscal, sin embargo, debe advertirse que la deuda tributaria nacida contiene un intervalo de no exigibilidad desprovisto de coactividad alguna en donde el momento determinativo tendrá espontaneidad.

## **2.8 La deuda tributaria**

Los catedráticos José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González García,<sup>143</sup> advierten que los términos de obligación tributaria y deuda tributaria se han entendido como idénticas, sin embargo, también consideran pertinente la conceptualización de ésta última como el contenido de la prestación particularmente de dar, es decir, del pago en concreto. Así, mediante una construcción lógica fáctica, se vincula al contribuyente con la administración, ésta última como acreedora de una deuda impositiva en tanto elemento cuantitativo. Por lo que la realización del hecho imponible previene, por tanto, el surgimiento del sujeto pasivo, frente a aquél considerado como titular de la obligación tributaria cuyos elementos se constituyen en cualitativos.

---

<sup>139</sup>Cfr. JARACH, Dino, *"El Hecho"...* op. cit., p. 129.

<sup>140</sup>Cfr. PUGLIESE, Mario, op. cit., p. 256.

<sup>141</sup>Cfr. JARACH, Dino, *"Curso Superior"...* op. cit., p. 229.

<sup>142</sup>Cfr. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, op. cit., p. 96.

<sup>143</sup>Cfr. PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZALEZ GARCIA, Eusebio, op. cit., pp. 245-246.

En este contexto, la obligación tributaria en un primer momento nace cuando se produce el presupuesto establecido por la ley tributaria y el pago o deuda tributaria cuantitativa sólo se cubrirá cuando se proceda a su liquidación.

La realización del hecho imponible demarca el inicio de la obligación tributaria, por lo que el obligado tributario por la realización del presupuesto fáctico, adquiere un deber fiscal a desempeñar. La pretensión del acreedor tributario surge, a su vez, después de verificarse el hecho imponible, pero sólo podrá exigirse cuando el contribuyente incumpla con su obligación y se agoten las instancias formales de declaración y pago establecidas por el Código Fiscal de la Federación. En consecuencia, la ejecución del hecho imponible implica para el sujeto que lo consume un deber, sin desembocar de manera inmediata, en el surgimiento de una obligación de pago, y por lo tanto el correlativo derecho de la autoridad de requerir el cumplimiento de la obligación impositiva. De la perpetración del hecho imponible deviene el nacimiento de la obligación tributaria y que cómo consecuencia se da pauta a determinación la deuda tributaria.

### **2.8.1 La determinación y extinción de la deuda tributaria**

Benvenuto Griziotti, da cuenta que el contribuyente puede notificarle a la Administración sus observaciones mediante acta de determinación, incluso esto inició el debate para la doctrina italiana, acerca de sí esto constituye un acuerdo entre el fisco y el contribuyente con el denominado “concordato tributario”.<sup>144</sup>

Por su parte, Mario Pugliese estructura sobre el tema lo que llama formas de calificación, al efecto expone dos especies: “a) mediante denuncia (declaración) controlada del contribuyente y b) de oficio”.<sup>145</sup> De esta manera en la denominada denuncia controlada, el sujeto pasivo por ley esta obligado manifestar e incluso exhibir el apago directo ante la autoridad, si bien se puede hablar de una autocalificación, no menos es cierto que esta sujeta al control estatal. Por su parte la calificación de oficio, implica la facultad de la administración de determinar y en su caso verificar las conductas tributarias desplegadas por el contribuyente.<sup>146</sup>

---

<sup>144</sup>Cfr. GRIZIOTTI, Benvenuto, *op. cit.*, p. 159.

<sup>145</sup>PUGLIESE, Mario, *op. cit.*, p. 261.

<sup>146</sup>*Ibidem*, p. 267.

Gian Antonio Micheli, señala que al nacimiento de la obligación tributaria concurren diversos actos para hacerla cierta, líquida y exigible, esto último coincide en nombrarlo “acertamiento” tributario, ya sea constituyendo la concreción de la obligación tributaria o un efecto declaratorio sujeto al control de la Administración, es la determinación de *quantum* de la prestación tributaria.<sup>147</sup>

Para Ramón Valdés Costa, distinguiendo a la autodeterminación como aquella que realiza el propio contribuyente, en el caso de la acción fiscalizadora del Estado la define como “la determinación es el acto administrativo que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia”.<sup>148</sup>

El maestro Sergio Francisco de la Garza advierte que legislador no conceptualizó normativamente los vocablos determinación y liquidación, por ello su utilización es sinónima,<sup>149</sup> sin embargo, es conveniente exponer independientemente de su adopción conceptual, que por determinación debemos entender la concreción de resultado del razonamiento lógico jurídico que interpretó si la conducta realizada encuadra o no en el supuesto previsto por la ley como generadora de la obligación tributaria, seguido de la argumentación adecuada se estará en aptitud de aplicar el procedimiento de liquidación establecido por la ley fiscal respectiva y previas las operaciones matemáticas correspondientes, obtener el importe a pagar de la cantidad líquida, es decir, el crédito fiscal a cargo del contribuyente.

Así la liquidación es la realización de las operaciones matemáticas para precisar la cantidad de la contribución correspondiente en moneda nacional, esto de conformidad con lo dispuesto por el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación que incluye los momentos de causación y pago.

En este tenor De la Garza, suscribe que la determinación de la deuda tributaria, en cuanto a los sujetos de la relación tributaria puede hacerse:<sup>150</sup>

1. Por el contribuyente. En nuestro sistema fiscal, prevalece el principio de la autodeterminación de las contribuciones, es decir, que por disposición expresa de la ley, en principio le corresponde al contribuyente o sujeto

---

<sup>147</sup> Cfr. MICHELI, Gian Antonio, *op. cit.*, p. 222.

<sup>148</sup> VALDES COSTA, Ramón, “Curso”... *op. cit.*, p. 381.

<sup>149</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 554.

<sup>150</sup> *Ibidem*, p. 561.

pasivo, determinar y liquidar el importe de la contribución a su cargo, de conformidad con el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación.

Este sistema se establece porque el contribuyente es el que dispone de los elementos necesarios para determinar si su conducta encuadra o no en el supuesto previsto por la ley, como generador de la obligación contributiva o tributaria, liquidando el importe de la contribución a pagar, reservándose la autoridad fiscal el derecho de revisar lo declarado o manifestado por el contribuyente.

2. Si es la autoridad fiscal a la que corresponde efectuar la determinación de la contribución por disposición expresa de la ley, para esta clase llamada igualmente como determinación de oficio, los contribuyentes deberán proporcionarle la información ya sea de forma espontánea o dispositiva o en su caso al ejercer facultades de comprobación o fiscalización, ante su negativa o insuficiencia la autoridad fiscal puede incluso accionar facultades presuntivas.
3. Por acuerdo de ambos, es cuando tanto la autoridad fiscal como el contribuyente, según los datos requeridos por la ley de que se trate, determinarán el monto a pagar, a esta clase de determinación se le conoce como “mixta” o “concordato”.

Otra clase que data el Maestro Sergio Francisco de la Garza,<sup>151</sup> se da en cuanto a la base de determinación:

1. Base cierta, también llamada por la Suprema Corte Justicia de la Nación como método de comprobación directa,<sup>152</sup> en este el contribuyente cuenta y conoce a cabalidad con todos los índices y elementos concretos que integran su base conforme a sus registros contables;
2. Base presuntiva, también llamado método indiciario<sup>153</sup> pretende una cuantificación simple con ayuda a presunciones establecidas en la ley; y

---

<sup>151</sup> *Ibidem*, pp. 561-562.

<sup>152</sup> Tesis sin número, Segunda Sala, *Semanario Judicial de la Federación XCI*, Quinta Época, noviembre de 1946, p. 483.

<sup>153</sup> Cfr. PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZALEZ GARCIA, Eusebio, *op. cit.*, p. 254.

3. Base estimada, ante la ausencia de los métodos precedentes se dota a la autoridad fiscal en sus facultades de fiscalización para integrar la base imponible presuntivamente con los elementos que cuente o con parámetros mínimos de reconstrucción y observación de operaciones. Tal y como lo disponen en materia impositiva federal, los artículos 55 al 62 del Código Fiscal de la Federación; 90 al 92 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; 19 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única; y 39 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.<sup>154</sup>

En cuanto a la liquidación o pago de la deuda tributaria, los tratadistas José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González García, indican que: “es el resultado de sumar una serie de valores en dinero, que el sujeto pasivo ha de pagar por diversos conceptos”.<sup>155</sup>

Es común que las figuras de causación y determinación tributarias, no coincidan con la época de pago de las contribuciones, elemento que desarrollaremos a la postre, así el Maestro Emilio Margáin Manautou<sup>156</sup> en cuanto a la forma de extinción de la deuda tributaria, indica que el pago ordinariamente acontece:

1. La contribución se determina y se paga antes de que se cause o nazca la obligación.

En este caso, primero se paga el importe del futuro crédito fiscal y después de realizan los hechos generadores de la contribución, como ejemplo el tratadista menciona que los derechos de explotación forestal, primero se paga el importe y posteriormente se realiza la explotación.

2. La contribución se determina y se paga en el momento en que nace la obligación. En el momento que se realizan los hechos o situaciones previstas por la ley que dan origen al nacimiento de la obligación contributiva, se determina y se paga el importe del crédito fiscal correspondiente, como ejemplo, se tienen los derechos por expedición de pasaporte, en el cual el importe se paga en el momento de solicitar el servicio.

---

<sup>154</sup> Cfr. Disposiciones vigentes a la fecha de conclusión del presente trabajo.

<sup>155</sup> PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZALEZ GARCIA, Eusebio, *op. cit.*, p. 264.

<sup>156</sup> Cfr. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *op. cit.*, pp. 288-289.

3. La contribución se paga después de que se cause o nazca la obligación. En este caso, primero se realizan los hechos generadores de la obligación contributiva, después se determina en calidad líquida y se paga el importe dentro de los plazos establecidos por la ley correspondiente. Esta situación es la que actualmente prevalece en la mayoría de las leyes fiscales, por ser más cómodo para el contribuyente, estando sujeto a un registro para el control y revisión de sus obligaciones.

Ahora bien del enlace natural entre la causación, determinación o liquidación, es menester desglosar los medios extintivos de la deuda tributaria, en tanto que se aseveró que la característica primordial del tributo en su naturaleza pecuniaria, así Emilio Margáin indica que el pago ordinariamente se realiza mediante figuras por declaración o pedimento en autodeterminación; por liquidación o determinación oficiosa; por retención, por entero o por recaudación en sujetos con responsabilidad solidaria;<sup>157</sup> en cuanto a la forma en efectivo, en especie, en cheque, en certificados especiales de devolución, bonos y timbres; en moneda nacional o extranjera si se verifica el pago en el extranjero; Sergio Francisco de la Garza señala en cuanto a la calificación del cumplimiento de la deuda tributaria en pagos anuales o del ejercicio, pagos definitivos y pagos provisionales;<sup>158</sup> De manera extraordinaria, es decir, fuera de los ámbitos temporales, las contribuciones omitidas integran un género llamado crédito fiscal el cual abundaremos a continuación, en donde el pago puede realizarse de manera forzosa mediante el ejercicio autoritario, es decir, como resultado de remates, enajenaciones fuera de remate, adjudicaciones directas o adjudicaciones en beneficio del propio Estado o bien ante la coactividad o falta de ella, el contribuyente puede solicitar el pago de la contribución a pagos de manera diferida o en parcialidades. Por otro lado, las denominadas “otras formas de extinción” por Pérez de Ayala y González García,<sup>159</sup> se erigen en la prescripción

---

<sup>157</sup> Cfr. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *op. cit.*, p. 302.

<sup>158</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, pp. 595-608.

<sup>159</sup> PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZALEZ GARCIA, Eusebio, *op. cit.*, p. 263.

liberatoria o extintiva; la compensación; la condonación de tributos y multas; la cancelación por incobrabilidad; adjudicación a favor del Fisco o dación en pago.<sup>160</sup> Respecto a lo anterior, con notable claridad el Doctor Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, indica que las figuras extintivas adoptadas por ordenamiento fiscal no son todas las de su especie estatuidas por la legislación civil, ello ante la dificultad de aplicación al ámbito tributario y su especial regulación de la relación tributaria, por lo que advierte que la legislación civil sólo opera de manera supletoria, ya que sólo sí la causa extintiva está regulada en ordenamiento tributario deberá atenderse a su especial regulación.<sup>161</sup>

## **2.9 El crédito fiscal**

El Doctor Luis Humberto Delgadillo, asevera indubitablemente: ... “toda obligación fiscal determinada en cantidad líquida es un crédito fiscal, pero no todo crédito fiscal deriva de una obligación fiscal”.<sup>162</sup> En consecuencia de la realización del hecho imponible establecido en la ley tributaria, surge la obligación tributaria principal y posteriormente la deuda tributaria, ésta última que suele acompañarse de algunas otras cargas de naturaleza accesoria y se expresan en cantidad líquida. Así para José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González García la voz deuda tributaria está íntimamente relacionada con la cuota tributaria,<sup>163</sup> en nuestro sistema normativo conocido como contribución y sus accesorios, sin embargo, ésta es la especie dentro del género que es el crédito fiscal, aún cuando en muchos casos puedan coincidir nominalmente, así este continente denominado crédito fiscal, tiene otro contenido específico denominado aprovechamiento y los accesorios a él adscritos. En el Código Fiscal de la Federación, se utiliza la figura de crédito para indicar la cantidad que está compelido a cubrir el deudor fiscal, ya sea por contribuciones o por aprovechamientos, por lo que de madurar la exigibilidad del crédito fiscal, éste será objeto de coacción por la autoridad, mediante sanciones, pagos provisionales estimados, embargos precautorios,

---

<sup>160</sup> Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, pp. 614-637.

<sup>161</sup> Cfr. ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, “LA EXTINCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA”, ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (Coord.), *op. cit.*, p. 264.

<sup>162</sup> DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, *op. cit.*, p. 100.

<sup>163</sup> PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZALEZ GARCIA, Eusebio, *op. cit.*, p. 246.

aseguramientos precautorios o el pago forzoso mediante la realización del procedimiento administrativo económico coactivo.

En la actualidad nuestro país ha tenido que enfrentarse a la realidad caracterizada por crisis económicas, sociales y políticas, la consecuente tarea por el rescate de nuestra economía, se ha visto reflejada en una cambiante y rigurosa política fiscal recaudatoria a seguir, todo esto ha convertido al proceso de fiscalización en una práctica cuya realización es día a día, una tarea cada vez más compleja, además de ser respaldada por elementos coercitivos dotados a la autoridad tributaria y procedimiento coactivos efectivos de materialización autoritaria con “privilegios del crédito fiscal” como los denomina el Doctor Luis Humberto Delgadillo,<sup>164</sup> esta primacía o preferencia sobre diversos derechos de crédito, salvo los relativos a las obligaciones alimentarias, laborales, hipotecarias y prendarias bajo requisitos rígidos que hagan posible la recaudación.

En esta tesitura el crédito fiscal se instituye en instrumento continente de aquellos conceptos a los que tiene derecho a percibir el Estado, cuyos contenidos integran a la contribución, pero además a los aprovechamientos y sus respectivos accesorios cuya naturaleza originaria en ocasiones escapa al derecho tributario, ya surge del derecho administrativo represivo y derecho financiero patrimonial, pero además se potencializa esta figura bajo un esquema recaudatorio coactivo único, por ello el artículo 4º del Código Fiscal de la Federación, consagra: “Son Créditos Fiscales los que tengan derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, aprovechamientos o sus respectivos accesorios.”

Por lo anteriormente planteado, se enfatiza en la muy importante tarea y responsabilidad de conocer las bases y formalidades precisas que den origen a los créditos fiscales. Ya que si bien es cierto que el crédito fiscal incluye en su contenido la deuda tributaria, también lo es que los aprovechamientos son igualmente contenido de esa potencialidad de cobranza autoritaria concedida a la autoridad administrativa, por ello la conceptualización de esta figura resulta de textura abierta, es decir, incluye todo aquello que el legislador catalogue o

---

<sup>164</sup>DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, *op. cit.*, pp. 103-104.

circunscriba en la Ley de Ingresos de la Federación, sin embargo, es preciso advertir que no todos los ingresos ahí relatados bajo el concepto de aprovechamiento, provienen de particulares o se dan en el contexto de la relación intersubjetiva de supraordinación a subordinación, por ello difícilmente se materializaría la facultad económica-coactiva, así el crédito fiscal encontraría coactividad sólo en el caso de multas administrativas contravencionales o disciplinarias, cuotas compensatorias, participaciones de concesionarios y explotación de obras dominio público, regalías mineras, recuperaciones de capital de fondos entregados en fideicomisos a favor de empresas privadas y a particulares.<sup>165</sup>

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

Por lo tanto los créditos fiscales, son los derechos de cobro a favor del Estado o de sus organismos descentralizados, los cuales se integran por: Contribuciones nacionales y las que su cobro sea solicitado por un Estado extranjero; Aprovechamientos; Recargos; Sanciones (multas); Gastos de ejecución; y Indemnizaciones por cheques devueltos.

Luego entonces el crédito fiscal se le adiciona la actualización que por efectos de la inflación o pérdida del poder adquisitivo de la moneda hubiese sufrido el principal por el sólo transcurso del tiempo, procediéndose en consecuencia a cuantificar los accesorios, asignándole un número de control y exigiendo al contribuyente el pago de dicho crédito. Es igualmente importante subrayar que el crédito fiscal una vez constituido responde a los conceptos de coercitividad y coactividad, esto es así, ya que en un primer momento el crédito fiscal ya determinado transita por un periodo de no exigibilidad, siendo armónico con el periodo de impugnación, garantía o pago, verbigracia a nivel federal el plazo de 45

---

<sup>165</sup>Cfr. Capítulo I, De los ingresos y el endeudamiento público de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2010.

días hábiles, acorde a lo establecido en el artículo 65, 144 y 145 del Código Fiscal de la Federación, por lo que en tanto rebasado el límite temporal mencionado sin pagar, garantizar, impugnar o impugnado se confirma la validez del crédito fiscal, este se torna en exigible instrumentándose la facultad coactiva del procedimiento administrativo de ejecución.

## 2.10 La sanción

Hallivis Pelayo suscribe: “Para generar cumplimiento voluntario, resulta indispensable, que el fisco cuente con un aparato administrativo adecuado que facilite la observancia de las normas tributarias, pero que también haga sentir al incumplido, de inmediato y con firmeza, pero sin violentar sus derechos, las consecuencias de su omisión”.<sup>166</sup>

Toda norma cuando menos perfecta debe incluir no sólo el presupuesto de hecho o jurídico que prescriba, prohíba o permita sino además encontrar en su caso el elemento sanción, desde la posición de Kelseniana, la sanción constituye la norma primaria, ya que sí encontramos leyes que prescriben una determinada conducta sin que la conducta contraria sea la condición de una sanción, dicha norma sería una simple expresión de deseos sin alcance jurídico.<sup>167</sup> Sin embargo, podemos decir que resulta igualmente importante destacar la existencia de juridicidad previa a la sanción en las relaciones intersubjetivas, como lo es en la autodeterminación, planeación fiscal y las consultas formuladas ante las autoridades fiscales, por lo tanto concebida la sanción como reacción en el derecho en *ultima ratio*, se entiende funcionalmente como la “consecuencia jurídica ante el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado”,<sup>168</sup> como la refiere el Dr. Eduardo García Máynez.

Por ello en la relación tributaria la manifestación punitiva del Estado cobra especial relevancia, así Gabino Fraga señala que en el orden administrativo<sup>169</sup> la sanción persigue el reajuste a la conducta esperada, lograr la ejecución venciendo la resistencia del obligado a través de la represión generalmente pecuniaria teniendo

---

<sup>166</sup>HALLIVIS PELAYO, Manuel, “Fisco”... *op. cit.*, p. 407.

<sup>167</sup>Cfr. KELSEN, Hans, *op. cit.*, nota 15, p. 77.

<sup>168</sup>Cfr. GARCIA MAYNEZ, Eduardo, *op. cit.*, nota 24, p. 295.

<sup>169</sup>Cfr. FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, Porrúa, 44ª ed., México, 2005, pp. 287-288.

el carácter de aprovechamiento, no obstante en cuanto a la obligación principal recaudatoria la denominada “multa fiscal” se basifica al tenor del importe de las contribuciones omitidas cual accesorio de éstas, tal y como lo refiere el artículo 2 último párrafo de Código Fiscal de la Federación. En esta tesitura, dada la política punitiva estatal, en la legislación fiscal al tenor de la tipología en la trascendencia de la gravedad de la conducta y la severidad de su represión, se instituyen delitos especiales, toda vez que el bien jurídico tutelado como lo es la percepción de ingresos para cubrir el gasto público se considera de vital importancia, por ello se integran delitos específicos de los cuales destacan la defraudación fiscal y el contrabando.

Margarita Lomelí Cerezo define la sanción como un elemento de la noción de lo jurídico, toda definición en su naturaleza misma le es inherente la coercitividad o autarquía y la coacción, elementos sin los cuales no puede concebirse el Derecho.<sup>170</sup>

Para mayor claridad el tratadista Sergio Francisco de la Garza,<sup>171</sup> advierte que el ilícito fiscal, la infracción o violación tributaria se constituye con cualquier conculcación de la obligaciones sustanciales o formales prevista en el ordenamiento fiscal, así la delgada línea entre contravención o infracción y delito, son que los primeros son determinadas por la autoridad administrativa y por omisión tienen penas distintas a la privación de la libertad.

En 1865 en México, el excelso jurista Manuel Dublan enseñaba que el derecho a multar deriva de la reparación debida a la sociedad herida por las contravenciones y delitos. Así las indica que las multas impuestas por jueces y tribunales se impondrán cuando así lo faculte la ley como pena, sin embargo, en el orden administrativo y de policía corresponderá a las autoridades, por las faltas que merecen una mera corrección ó por las oficinas públicas, en razón de la disciplina de sus subalternos.<sup>172</sup>

En Europa, Myrbach-Rheinfeld advierte la naciente especialización teórica-represiva del que denomina derecho penal financiero, que se ocupa de la

---

<sup>170</sup>Cfr. LOMELI CERESO, Margarita, *Derecho Fiscal Represivo*, 5ª ed., Porrúa, México, 2007, p. 11.

<sup>171</sup>Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, pp. 895-896.

<sup>172</sup>Cfr. DUBLAN, Manuel, *op. cit.*, p 52.

represión de los actos o abstenciones contrarios a la ley.<sup>173</sup> Por otra parte, Mario Pugliese indica que la legislación que conciernen a las sanciones de carácter fiscal y penal, constituyen un derecho penal común que establecen normas y principios sustanciales y procesales de carácter general para sancionar las violaciones a la legislación tributaria general. Así denomina sanciones civiles para diferenciar aquellas de orden penal (coincide en esta denominación Antonio Berliri<sup>174</sup>), así enlista en las primeras a los impuestos adicionales, pena pecuniaria, suspensión de la actividad profesional, la clausura del ejercicio o negocio, la quiebra por deuda fiscal y la multa por mora (recargos). En las sanciones de tipo penal enumera a la multa con sanción penal, la multa, el arresto y la reclusión.<sup>175</sup>

En contraste Dino Jarach altera el orden adjetivo de calificación de la materia represiva-tributaria, llamando derecho tributario penal situando como parte del derecho tributario por conexión material, sin embargo, aclara no del derecho tributario material o sustancial, sino sólo participa de lo tributario pero es sustancialmente derecho penal. Luego entonces el derecho penal tributario en todo caso es una parte especializada del derecho penal común.<sup>176</sup>

El Doctor Luis Humberto Delgadillo, advierte la problemática de adscripción de aquello relativo al aspecto penal-fiscal, sin embargo, atinadamente parte del tópico común que es el ilícito tributario, así expone que la infracción se califica como el género que incluye las especies como el delito y las contravenciones o infracciones en estricto sentido. En este orden de ideas el autor aborda la problemática consistente en que una conducta pueda ser objeto de responsabilidad penal y administrativa, así en apariencia se podría violar el principio *non bis in idem* al juzgar dos veces por el mismo delito, sin embargo, no se sanciona dos veces las mismas conducta, sino en dos ámbitos de responsabilidad distintas e independientes, lo que se armoniza con la prohibición al poder judicial de imponer sanciones pecuniarias en materia fiscal, ya que

---

<sup>173</sup>Cfr. MYRBACH RHEINFELD, Franz von, *op. cit.*, p. 374.

<sup>174</sup>Cfr. BERLIRI, Antonio, *op. cit.*, p. 490.

<sup>175</sup>Cfr. PUGLIESE, Mario, *op. cit.*, pp. 367-370.

<sup>176</sup>Cfr. JARACH, Dino, "*Curso Superior*"... *op. cit.*, p. 335.

corresponde a la administración hacer efectivo el crédito fiscal que incluye ya las sanciones administrativas.<sup>177</sup>

### **2.11 La facultad económica-coactiva**

Don Manuel Dublan, espléndidamente da cuenta de un tema vigente aún en nuestros días, consistente en los “privilegios del fisco”, así los partidarios de éstos incluso pretenden otorgarlos a grados superlativos y los disidentes alegan la vulneración a las bases fundamentales de igualdad, donde el fisco tiene ventajas que dificultan el triunfo de la justicia alejando la preponderancia e imparcialidad de los jueces, advierte el autor que estas posturas son extremos alejados de razón absoluta, si bien nos es aceptable conceder privilegios que la norma no da, también lo es que existe una sociedad interesada en conceder ciertos instrumentos para la conformación del tesoro común, ya que de otra manera difícilmente se lograría el fin deseado, así el fisco ante la deuda líquida debe proceder ejecutivamente, mediante la facultad económico-coactiva incluso a asegurar bienes equivalentes.<sup>178</sup>

Benvenuto Griziotti, denomina procedimiento por intimidación a la ejecución especial que ejerce la oficina fiscal, la cual determina la deuda del impuesto y requiere de pago al contribuyente, el cual puede interponer oposición ante el juez ordinario, previo pago del impuesto, salvo que se trate de suplementos de éste (*solve et repete*).<sup>179</sup> En este sentido, Mario Pugliese añade que la obligación tributaria se asegura mediante privilegios que atribuyen derechos de preferencia o que constituyen una verdadera garantía real sobre los bienes de los contribuyentes.<sup>180</sup>

La potestad a la imposición administrativa, la cual es dotada en exclusiva a los poderes ejecutivos y estos a su vez a sus auxiliares como lo es la administración pública, no puede concebirse esta sin ser dotada de coerción y coactividad, es decir, no sólo con la fuerza jurídica de ser obedecido, sino además incluso

---

<sup>177</sup> Cfr. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, *op. cit.*, pp. 169-170.

<sup>178</sup> Cfr. DUBLAN, Manuel, *op. cit.*, pp. 93-94.

<sup>179</sup> Cfr. GRIZIOTTI, Benvenuto, *op. cit.*, p. 372.

<sup>180</sup> Cfr. PUGLIESE, Mario, *op. cit.*, p. 370.

materializar mediante el uso de fuerza pública la plena realización de la relación tributaria en tanto su naturaleza de supraordinación a subordinación.

En este sentido, Sergio Francisco de la Garza, asevera que el procedimiento administrativo de ejecución tiene como finalidad, la recaudación del importe de lo debido por virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor, sea el sujeto pasivo por adeudo propio o ajeno, con responsabilidad solidaria, sustituta u objetiva, aún en contra de su voluntad.<sup>181</sup>

No resulta aventurado aseverar que la facultad fiscal de cobranza, es sin duda, singular a las facultades coactivas de cualquier otra autoridad administrativa, el “Fisco” puede embargar y asegurar bienes y negociaciones previo no sólo a la exigibilidad del crédito fiscal sino incluso a su determinación; esta facultado para intervenir la negociación con cargo a la caja o tornarla en administración con efectos prácticos de dueño; tiene preferencias en cobranza de créditos, no forma parte de juicios universales; puede rematar, enajenar fuera de remate o adjudicarse los bienes; y, puede prescribir administrativamente bienes, remanentes o bien causarles en la misma vía abandono. Como lo indica el Doctor Luis Humberto Delgadillo, esta facultad se justifica en la naturaleza del crédito fiscal, correspondiente a la necesidad de carácter público del Estado y en el axioma que guía el interés público debe prevalecer frente al particular.<sup>182</sup> Sin embargo, podría ser de otra forma, ¿la facultad coactiva podría ser dotada en menos abundancia?, la respuesta no resulta fácil en cualquier posición, máxime si consideramos la cultura de jurídica en el cumplimiento de toda clase de obligaciones imperante en una sociedad como la nuestra.

## **2.12 La garantía del crédito fiscal**

Benvenuto Griziotti, expone que el principio “solve et repete” encuentra su justificación en que las necesidades públicas no son postergables, por lo tanto la tutela de los intereses estatales conlleva a exigir en caso de controversia el pago del impuesto salvo que se trate de un suplemento de éste. Así el hace preceder el juicio a la ejecución.<sup>183</sup>

---

<sup>181</sup> Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, pp. 808-809.

<sup>182</sup> Cfr. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, *op. cit.*, p. 163.

<sup>183</sup> Cfr. GRIZIOTTI, Benvenuto, *op. cit.*, pp. 81-82.

Giannini sostiene que la facultad del ciudadano de promover una acción judicial está subordinada a la condición de dar satisfacción previa a la pretensión impositiva.<sup>184</sup>

Antonio Berliri aborda el tema desde la garantías en general en donde el deudor responde con sus bienes por el incumplimiento de sus obligaciones, sin embargo, si dichos bienes no son suficientes para satisfacer a los acreedores, la ley otorgará un privilegio en la cobranza con un derecho de prelación concursal o mediante la extensión de responsabilidad respecto de los bienes de un tercero. Advierte el autor en cita que esto sí bien es de carácter excepcional en el derecho común, no lo es en el derecho tributario ya que es normal que las obligaciones tributarias sean garantizadas.<sup>185</sup>

En este tenor, el crédito fiscal no escapa a la modalidades extraídas del derecho común respecto al aseguramiento de la obligación en caso de incumplimiento, así la garantía en el derecho fiscal tiene características definidas en tanto su primacía o privilegio preferente de cobro frente a otra clase de créditos, así Sergio Francisco de la Garza,<sup>186</sup> sostiene que dicho trato privilegiado se basa en el carácter público de la obligación tutelada, es decir, crédito fiscal. Estos privilegios de prelación de pago se da en plano subjetivo frente a la confluencia de diferentes autoridades fiscales o incluso autoridades judiciales; de manera objetiva en cuanto a la clase de créditos como alimentarios, sueldos y salarios, prenda e hipoteca debidamente registradas y anteriores a la notificación del crédito fiscal; e incluso se tiene preeminencia el desarrollo del procedimiento administrativo de ejecución sobre otros de su especie e incluso frente a juicios universales, llevando al extremo de que si se requiere hacer valer preferencias frente a la autoridad fiscal deberán realizarse a través de recurso de administrativo correspondiente.

Bajo el axioma plasmado constitucionalmente, en el sentido de que nadie puede hacerse justicia por propia mano, tanto la potestad tributaria legislativa como la potestad tributaria administrativa, deben limitarse a través del control de legalidad así como por el control constitucional dispuestos para el sujeto pasivo de la

---

<sup>184</sup> Cfr. GIANNINI, Archille Donato, *op. cit.*, p. 257.

<sup>185</sup> Cfr. BERLIRI, Antonio, *op. cit.*, p. 543.

<sup>186</sup> Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 581.

relación tributaria, por ello existe un sistema de justicia fiscal que se estructura a través de medios ordinarios de defensa, tales como recursos administrativos y juicio contencioso administrativo, ahora bien si el mandato de legalidad de alguna forma no se colma, operaran los medios de defensa extraordinarios en control constitucional, mediante el juicio de amparo acorde a sus vías de tramitación indirecta o directa.

En caso de que el contribuyente entre en litigio con la autoridad, deberá, a diferencia de las demás ramas del derecho, ofrecer garantías para cubrir el débito en caso de que la sentencia dictada por el órgano jurisdiccional no le favorezca.

Las modalidades o figuras para garantizar el interés fiscal se catalogan en el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, que van desde el depósito en efectivo, carta crédito o cuentas financieras ante instituciones de crédito o casa de bolsa; prenda e hipoteca; fianza; obligación solidaria asumida por tercero; embargo en la vía administrativa; títulos valor o créditos a favor del obligado.

Es importante señalar que el contenido cuantitativo del crédito fiscal integrado por las contribuciones y/o aprovechamientos actualizados más sus accesorios, difieren del denominado “interés fiscal” que comprenderá además de los accesorios que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento y con la obligación de actualizar cada año y ampliar la garantía en esa medida junto con el importe de los recargos esperados a los doce meses siguientes.

Las garantías se harán efectivas a través del procedimiento administrativo de ejecución mediante remate, enajenación fuera de remate o adjudicación a favor del Fisco, salvo que se trate de depósito de dinero una vez firme el crédito fiscal se ordenar su aplicación o transmisión a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Al respecto el Doctor Luis Humberto Delgadillo, alude a lo dispuesto por el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación vigente, concluyendo que ya no es necesario para promover medios de defensa contra el fisco primeramente garantizar el crédito fiscal, sin embargo, es indispensable para suspender la ejecución del procedimiento administrativo de ejecución. En este sentido el autor advierte que en términos del artículo 142 del Código supracitado, será necesario

garantizar cuando se solicite la suspensión del procedimiento de ejecución; se solicite el pago de créditos fiscales a plazos de manera diferida o plazos; En el procedimiento de ejecución se solicite la aplicación del producto del remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco por tener un crédito preferente y en los demás casos dispuestos en las leyes fiscales.<sup>187</sup>

## **2.13 Resumen**

La elección denominativa del presente capítulo obedeció a la exposición de aquellos conceptos o instituciones representativas de la materia tributaria, en efecto, ya que estas figuras jurídicas constituyen partituras comunes, de ahí la acepción de “tópicos” en base a la doctrina nacional y extranjera que se interrelaciona con el pensamiento jurídico contemporáneo, desde luego es menester referir que lo anterior no implica la exposición de todas las institutas producidas en la materia, sino de aquellas que en cierta medida son continentes de aquellos elementos esenciales y principios que operan en el tema que nos hemos propuesto desarrollar que es la interpretación de la leyes fiscales, estos contenidos ocuparán el desarrollo del próximo capítulo.

En esta tesitura, concluimos que el derecho tributario es una disciplina con cierto grado de autonomía en la enseñanza, sin embargo, como toda disciplina es parte de un todo que constituye la ciencia jurídica, por ende participa de otras ramas del derecho y sus especializaciones. Se expuso que el derecho tributario cuenta con principios, métodos y conceptos propios, así optamos partir de la delimitación del tema a lo tributario, exponiendo su estrecha relación disciplinaria con el derecho financiero, por ello las concepciones económico-financieras del tributo se circunscriben a la equivalencia, seguro, capitalización, sacrificio y el deber moral. En seguida desde el punto de vista jurídico referimos el concepto de tributo y sus características, como una prestación prevista en ley en dinero o excepcionalmente en especie a cargo del los gobernados, impuesta por el Estado unilateralmente en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el ejercicio de la función pública.

---

<sup>187</sup> Cfr. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, *op. cit.*, pp. 106-107.

Consecuentemente es indispensable el análisis del derecho a la imposición, la materialización de la potestad tributaria y su estructura en el Estado mexicano, lo cual nos permitió exponer el producto de dicha actividad legislativa que es la norma jurídica tributaria que será objeto interpretativo, sus componentes destacados lo constituyen la relación y obligación tributaria, particularmente en esta última figura se mostró sus rasgos compositivos y de exteriorización como lo es la deuda tributaria así como su determinación y extinción, la constitución del crédito fiscal, las sanciones, la facultad económica coactiva y la garantía fiscal que circunscriben la realización recaudatoria efectiva.

## CAPÍTULO III

### ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS TRIBUTOS

#### 3.1 Fundamento constitucional de los tributos

Comenzaremos por aludir que el sustento de los tributos reside fundamentalmente en el denominado sistema tributario, al efecto el Doctor Manuel de Juano, lo define como un régimen jurídico integrado por la totalidad de los tributos del Estado, con propósitos establecidos por la política financiera adaptados a la organización social respetando los principios constitucionales imperantes, especialmente considerando la capacidad contributiva de los gobernados bajo los límites razonables de la presión tributaria sin destruir o comprometer la economía. Más aún el autor en comento, nos indica que el derecho constitucional dotará de los principios “madre” que fundamentaran la tributación, por su parte la ciencia de las finanzas y particularmente la ciencia tributaria, establecerán principios teóricos y operativos de las normas tributarias, así las técnicas financieras y tributarias establecerán la aplicación práctica, esto conformará el derecho financiero y tributario que puntualizarán las normas positivas que integrarán dicho sistema y sólo así se contará con instrumento eficaz.<sup>188</sup>

En esta tesitura debemos partir de la noción del sistema tributario imperante en nuestro país, innegablemente es un coto de racionalidad con una interdependencia de elementos que le dan coherencia, porqué no pueden contradecirse y otorga plenitud en tanto contemplan siempre una solución. En este tenor debemos distinguir dos elementos sustanciales como son la norma jurídica tributaria y los principios de relevancia jurídica como estructurales sistemáticos.

Sobre este tema el tratadista Gian Antonio Micheli, señala que la configuración del sistema tributario debe ser precisa y coherente, ya sea estático o como un mecanismo en funcionamiento, debe percibirse completo, coordinado y eficaz.<sup>189</sup>

En este sentido serán elementos antisistémicos: las lagunas normativas; hechos imponibles desvinculados con la realidad que pretenden gravar; complejidad o imprecisión en la aplicación del impuesto; solapamientos tributarios;

---

<sup>188</sup> Cfr. DE JUANO, Manuel, *op. cit.*, tomo II, p. 31.

<sup>189</sup> Cfr. MICHELI, Gian Antonio, *op. cit.*, pp. 73-76.

discriminaciones subjetivas y objetivas; regimenes especiales; las deficiencias que incitan al fraude y difieren el efecto impositivo; rigidez normativa tributaria; procedimientos complejos y tortuosos.<sup>190</sup>

Sobre la sistematización el Doctor Hallivis Pelayo, apunta que implica que todas las disposiciones de una misma ley tributaria deben guardar similar estructura y estar distribuidas lógicamente y coherentemente, por ello propone la revisión de la normatividad positiva tributaria y cada tema sea regulado con hilación, congruencia y con el menor número de artículos posible dotando a la legislación tributaria.<sup>191</sup> En este sentido llama especialmente la atención, la simplificación que apela el autor en cita, es verdad inobjetable que la calidad normativa no es necesariamente representativa de un gran número de artículos o enunciados normativos, por el contrario el exceso regulativo a menudo es fuente de incertidumbre jurídica.

En este sentido, en primer término empezaremos aludiendo a una de las calificaciones básicas que de la Constitución realiza el Doctor Mario I. Álvarez Ledesma, al efecto sostiene que para la creación del Derecho ésta tiene un carácter jurídico positivo, es decir, es formalmente una ley y aún más es la “Ley Fundamental”,<sup>192</sup> así el texto constitucional es la incorporación y concreción de contenidos normativos supremos, por lo tanto, el sistema tributario encuentra su primera materialización en los preceptos plasmados constitucionalmente, en esta tesitura, el Doctor Luis Humberto Delgadillo expone la evocación preceptiva constitucional en tanto ley, en lo dispuesto por el artículo 31 fracción IV de la Constitución,<sup>193</sup> sin embargo, el supuesto normativo enuncia que sólo mediante ley es posible imponer contribuciones, lo cual detona el engranaje sistemático a la correlación con el artículo 72 inciso H, por lo que hace a la estipulación procesal legislativa federal de iniciación deliberativa en la Cámara de Diputados; por lo que hace a la potestad tributaria en nuestro país como lo abordamos en el capítulo precedente, se estructura en exclusividad a nivel federal mediante la interpretación

---

<sup>190</sup> Vid las críticas de Micheli al abordar los diferentes conceptos tributarios en su obra.

<sup>191</sup> Cfr. HALLIVIS PELAYO, Manuel, “Fisco”... *op. cit.*, pp. 464-465.

<sup>192</sup> Cfr. ALVAREZ LEDESMA, Mario I., *Introducción al Derecho*, 2ª ed., McGraw-Hill, México, 2010, p. 170.

<sup>193</sup> Cfr. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, *op. cit.*, p. 78.

sistemática de los artículos 73 fracción VII, IX, X, XXIX y XXX, y 124 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (por lo que hace a la fracción X del citado numeral, existe divergencia de criterios en considerarla como precepto de exclusividad federal como lo hace Flores Zavala,<sup>194</sup>, no obstante De la Garza<sup>195</sup> se pronuncia por la negativa y por otra parte Priego Álvarez<sup>196</sup> la considera como facultad concurrente); en este enlace de exclusividad y de facultad residual tributaria respecto de los Estados en este último artículo 124, encontramos igualmente sistemática en las prohibiciones a la Entidades Federativas previstas en los numerales 117 y 118; por lo que toca al Distrito Federal acorde de lo dispuesto en el artículo 122, BASE PRIMERA, fracción V en su inciso b) Constitucional, se otorga facultad expresa a la Asamblea Legislativa para examinar, discutir y aprobar su presupuesto de egresos y la Ley de Ingresos, aprobando primero las contribuciones que deban cubrir dicho presupuesto; sin embargo, no debe olvidarse que el artículo 122 Constitucional, apartado A en su fracción I se faculta expresamente como lo hacía el artículo 73 fracción VI, al Congreso de la Unión a legislar en lo relativo al Distrito federal, sin más limitación que aquello que expresamente se confiera al Gobierno del Distrito Federal; En este orden estructural, el artículo 115 Constitucional simplemente no concede potestad tributaria normativa al Municipio “célula institucional” de la organización federativa. Advertimos que no escapa a nuestra investigación aquellos otros contenidos normativos que involucra la proporcionalidad, la equidad y el destino del gasto público, sin embargo, desarrollaremos con más profundidad principalmente los primeros que involucran temas integrales de la denominada justicia fiscal en los puntos siguientes.

Es conveniente incluir como fundamentos constitucionales de los tributos, el análisis realizado por el Doctor Luis Humberto Delgadillo, respecto a lo establecido por el artículo 74, fracción IV Constitucional, que ordena la disposición de la Cámara de Diputados de discutir anualmente las contribuciones necesarias para

---

<sup>194</sup>Cfr. FLOREZ ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, p. 412.

<sup>195</sup>Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, pp. 228-230.

<sup>196</sup>Cfr. PRIEGO ALVAREZ, Freddy, “*La Potestad Tributaria Normativa: El concepto*”, en ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (coord.), *op. cit.*, p. 138.

cubrir el presupuesto del año venidero, este elemento de aprobación anual del catalogo de contribuciones ha iniciado diversos debates acerca de su naturaleza y alcance normativo, ya sea por la posible derogación tácita que una figura de naturaleza presupuestaria originaría mediante su aprobación, el autor en cita propone incorporar al sistema, en caso de falta de consenso presupuestal, la prórroga automática del presupuesto correspondiente al ejercicio fiscal anterior.<sup>197</sup> Otros dispositivos constitucionales que destaca este tratadista tributario, es el artículo 49, en tanto estatuye los Poderes Supremos de la Federación y la división para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial, disponiendo para ello la prohibición fusión en uno sólo de ellos, salvo tratándose de facultades extraordinarias; así estas excepciones se prevén en la propia constitución que sistemáticamente las otorga en dos preceptos a saber: el artículo 29, que faculta a expedir decretos ley al Poder Ejecutivo, en caso de suspensión de garantías individuales en caso de peligro grave o conflicto, y para el caso del artículo 131, se otorga extraordinariamente la facultad de legislar con el objetivo de regular el comercio exterior, proteger la economía del país y la estabilidad de la producción nacional, mediante el instrumento denominado decreto delegado.<sup>198</sup>

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

No obstante lo anterior, como lo indica el tratadista Sergio Francisco de la Garza,<sup>199</sup> el poder impositivo no es absoluto, ya que es la misma Constitución General de la República quien impone limitaciones a todo ejercicio autoritario

---

<sup>197</sup> Cfr. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, *op. cit.*, pp. 81-82.

<sup>198</sup> *Ibidem*, p. 79.

<sup>199</sup> Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 265.

mediante garantías individuales o derechos subjetivos públicos. De esta forma las contenciones principales se estructuran en los grupos de garantías individuales de Libertad, Igualdad, Seguridad Jurídica y Jurisdiccionales, sin omitir a las denominadas garantías sociales,<sup>200</sup> ahora bien de esta manera el entramado limitante constitucional, pretende prudentemente no sólo encausar el ejercicio del poder mediante la norma jurídica, sino con el reconocimiento de principios operativos en la realización del poder tributario normativo en el órgano legislativo y administrativo en tanto sus competencias de hacienda pública.

Al respecto Juan Ugarte Cortes, señala que la “hacienda pública” como organismo y como concepto, aparece en el derecho positivo español por primera vez al crear Felipe V la Secretaría de Hacienda dentro de la organización administrativa del reino español, de ahí pasa a América Latina y a México donde la dependencia del gobierno federal encargada de realizar la actividad financiera estatal, se ha conocido tradicionalmente como Secretaría de Hacienda originalmente y posteriormente Secretaría de Hacienda y Crédito Público.<sup>201</sup>

Luego entonces, destacadas las principales disposiciones plasmadas en la Constitución, nos proponemos exponer los principios fundacionales del multicitado sistema tributario en los apartados subsiguientes, por lo que en enlace es conveniente destacar lo puntualizado por el Doctor Rodolfo L. Vigo, al decir: “por principio se entiende aquello de lo cual algo procede sea en la línea del ser, del obrar o del conocer.”<sup>202</sup> En este sentido el apreciado Doctor Vigo, expone que la diferencia entre la norma jurídica y los principios, es que las primeras responden a una estructura lógica en donde el supuesto de hecho y su consecuencia están debidamente precisados con claridad, por otro lado los principios son tendencialmente estables y permanentes de carácter valorativo, por ello causan y

---

<sup>200</sup> Al efecto se recomienda al lector, las accesibles y utilísimas obras de la *Colección de Garantías Individuales* difundidas por la SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.

<sup>201</sup> UGARTE CORTES, Juan, *Instituciones y Textos Iushistóricos Roma-España-México*, 1ª ed., Universidad Autónoma del Estado de México, México, 2000, p. 393.

<sup>202</sup> VIGO, Rodolfo L., *Interpretación Jurídica (DEL MODELO IUSPOSITIVISTA LEGALISTA DECIMONÓNICO A LAS NUEVAS PERSPECTIVAS)*, 1ª ed. reimpresión, Rubinzal-Culzoni Editores, Buenos Aires, 2006, p.119.

requieren de la claridad y prescripción de las leyes, dotando en su conjunto de una riqueza jurídica potencial.<sup>203</sup>

Atinadamente en este sentido, el tratadista Dino Jarach, indica que los principios aplicados al poder de la imposición son “aquellos postulados que se asumen como limitadores u orientadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados impuestos y su configuración”.<sup>204</sup>

### **3.2 Principios constitucionales de los tributos**

Con gran actualidad el autor Dino Jarach, señala que los principios de la imposición no sólo son producto de la filosofía y la economía con aspiración de justicia sino igualmente un producto reconocido constitucionalmente, ahora bien este tratadista brillantemente cuestiona la trascendencia jurídica de los principios como simples enunciaciones o como normas pragmáticas que encausan la labor legislativa y planes de gobierno o por último como normas operativas superiores cuya inobservancia invalida la contribución.<sup>205</sup> En este sentido contesta puntualmente, los criterios generales de determinación y limitación del tributo están disciplinados por el derecho tributario constitucional, que como parte del derecho constitucional, su tarea es regular la soberanía del Estado en esta materia.<sup>206</sup>

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

Por ello podemos aseverar que los principios constitucionales son los derechos públicos subjetivos o garantías individuales que tienen los individuos frente al Estado, por lo que la potestad tributaria normativa y administrativa encuentran sus

---

<sup>203</sup> *Ibidem*, pp. 122-123.

<sup>204</sup> JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3ª ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2004, p. 297.

<sup>205</sup> *Ibidem*, p. 313.

<sup>206</sup> Cfr. JARACH, Dino, “*El Hecho*”... *op. cit.*, p. 22.

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

Para Marat Paredes Montiel y Raúl Rodríguez Lobato, el reconocimiento constitucional de los principios del Derecho Financiero y Tributario fortalece las conquistas ciudadanas que han obligado al poder público a someter su actividad financiera a principios opuestos a la arbitrariedad, la discriminación y la irresponsabilidad.<sup>207</sup>

### **3.2.1 Principio de legalidad**

Como lo advierte el teórico tributario Albert Hensel, la manifestación de la voluntad de imposición del Estado se realiza creando normas o hechos generadores impositivos.<sup>208</sup>

Dino Jarach indica que este principio es el punto de partida del derecho tributario, calificándolo como análogo al principio de legalidad del derecho penal, no obstante también se le conoce como principio de reserva de ley, en esta tesitura si en materia penal se dice "*nullum crimen et nulla poena sine lege*" y en materia tributaria es aplicable el "*nullum tributum sine lege*".<sup>209</sup>

Víctor Uckmar especifica que la primera exteriorización de este principio en cierra que ningún gravamen puede imponerse sino es discutido por los órganos

---

<sup>207</sup> Cfr. PAREDES MONTIEL, Marat y RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, *El Principio de Reserva de Ley en materia Tributaria*, Editorial Porrúa, México, 2001, p. 2.

<sup>208</sup> Cfr. HENSEL, Albert, *op. cit.*, p 92.

<sup>209</sup> Cfr. JARACH, Dino, "*Curso Superior*"... *op. cit.*, pp. 93-94.

legislativos, por lo tanto el parlamentarismo se vincula con el nacimiento de las instituciones financieras ante la necesidad de ingresos para realizar el gasto público.<sup>210</sup>

Como lo suscribe Rodríguez Lobato en nuestro país, los tributos se deben establecer sólo mediante ley en los términos del artículo 31 fracción IV Constitucional y en ella claramente deben estar precisados los elementos de la obligación tributaria.<sup>211</sup> Por ello De la Garza indica que ello precisamente le es propio al poder legislativo, por lo que no debe de quedar al arbitrio o discreción de ninguna autoridad administrativa, al efecto existe una excepción establecida en el artículo 131 segundo párrafo Constitucional, en el cual se delega la facultad del Congreso de la Unión al poder ejecutivo para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas o restricciones arancelarias y no arancelarias en comercio exterior.<sup>212</sup> Aunado a lo anterior, para Paredes Montiel y Rodríguez Lobato, encontramos otra excepción sustentada igualmente en el segundo párrafo del artículo 49 de la Constitución, la dispuesta en su artículo 29 bajo la figura conocida como decreto ley, que prevé la suspensión de garantías individuales en situaciones de invasión, perturbación grave a la paz pública y en general cualquier otro que ponga en peligro grave o conflicto a la sociedad, en las cuales el Presidente de la República de acuerdo con su gabinete con la aprobación del Congreso de la Unión decretara dicha medida. Así el ejecutivo puede ser autorizado por el legislativo para legislar en ciertas materias por tiempo limitado, conservando aquellas que no se incluyan en dicha habilitación, por lo que asumiendo que la suspensión de garantías es parcial, temporal y no debe comprender todas las garantías, sino en medida que estas resulten un obstáculo para hacer frente a la situación, se advierte que el ejecutivo podría ser autorizado a imponer tributos o modificar algún elemento esencial de los existentes, lo que constituiría una excepción al principio de reserva de ley.<sup>213</sup>

---

<sup>210</sup>Cfr. UKCMAR, Víctor, *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*, trad. Antonio Zino Colanino, Temis, Bogotá, 2002, p. 9.

<sup>211</sup>Cfr. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª ed., Harla, México, 1986, p.43.

<sup>212</sup>Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 266.

<sup>213</sup>Cfr. PAREDES MONTIEL, Marat y RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, pp. 31-33.

Jarach expone que los alcances del principio de reserva de ley, son integrales a toda forma de imposición, pero primordialmente dotando de contenido fijando la obligación tributaria definiendo los supuestos y elementos (hecho imponible) de la relación tributaria.<sup>214</sup> En esta tesitura en un primer momento el principio de legalidad encuentra sentido en la imperiosa necesidad de que la carga tributaria esté establecida en ley, como lo ha dispuesto la Suprema Corte de Justicia de la Unión mediante la siguiente tesis:

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el

---

<sup>214</sup>Cfr. JARACH, Dino, “Curso Superior”... *op. cit.*, p. 99.

sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.<sup>215</sup>

Correlacionado con el criterio jurisprudencial, posteriormente se precisó y amplió alcance del principio de legalidad tributaria a los elementos esenciales de las contribuciones, por lo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la tesis jurisprudencia,<sup>216</sup> que al texto dice:

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.- Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera

---

<sup>215</sup>Tesis de Jurisprudencia sin número, Pleno de la SCJN, *Semanario Judicial de la Federación 91-96 primera parte*, Séptima Época, p. 173.

<sup>216</sup>Tesis de Jurisprudencia sin número, *Semanario Judicial de la Federación 91-96 primera parte*, Séptima Época, t. I, agosto de 1976, p. 165.

expresa de la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

Sin perjuicio de lo anterior, la Doctora Sitali Torruco Salcedo sintetiza en alusión de las enseñanzas del Doctor Eusebio González García, que el principio de legalidad comprende dos figuras específicas a saber: a) El principio de legalidad administrativa ó preeminencia de la ley en tanto los límites de control de actuación de la autoridad administrativa, es decir, esfera aplicativa; y b) La reserva de ley, como rectora de la actuación y expresión normativa.<sup>217</sup>

Para Alejandro Alcántara Ramírez y Martha Esther Villegas Noriega, calificando como principio rector fiscal, indican que la reserva de ley o principio de legalidad tributaria, no debe ser confundido con la garantía de legalidad en *genere* que se circunscribe al aforismo “la autoridad sólo puede hacer lo que la ley le permite expresamente” o “a la autoridad todo lo no permitido en la ley le está prohibido”.<sup>218</sup>

En consecuencia tal es la trascendencia tamizadora de este principio, que la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Pleno, determinó:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO AL DE LAS DEMÁS DE JUSTICIA FISCAL. Las argumentaciones encaminadas a poner de manifiesto en el juicio de amparo, la existencia de una violación a la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, deben examinarse previamente a las que también se esgriman respecto de la violación de las demás

---

<sup>217</sup>Cfr. TORRUCO SALCEDO, Sitali, *Los principios Constitucionales Tributarios*, en ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, *op. cit.*, pp. 16 y 17.

<sup>218</sup>Cfr. ALCANTARA RAMIREZ, Alejandro y VILLEGAS NORIEGA, Martha Esther, *El Método Sistemático*, en ISLAS MONTES, Roberto *et al*, *Una introducción a la Hermenéutica Fiscal*, Editorial Porrúa, 2007, p. 299.

garantías de justicia fiscal de los tributos, dado que el principio general de legalidad constituye una exigencia de primer orden, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por una disposición legal anterior, por lo que de no respetarse, no podría considerarse equitativa y proporcional una contribución cuyos elementos no estén expresamente previstos en una ley formal y material.<sup>219</sup>

En este orden estructural la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante la interpretación jurisprudencial a trazado aquella circunscripción necesaria que enriquece el principio de reserva de ley, en tanto que es una primicia sustancial que no se puede reducir a la simple operación de plasmar el tributo en ley, por ello se indica:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO. El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica. Por ende, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, ha declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos; de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un

---

<sup>219</sup>Tesis de Jurisprudencia número P./J. 77/99, Pleno SCJN, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta X*, Agosto de 1999, Novena Época, p. 20.

concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.<sup>220</sup>

Este ejercicio garantista de seguridad jurídica no sólo se ocupa del principio legalidad tributaria en el ámbito de reserva de ley, sino además de la certeza jurídica como sistema paradigmático producto del estado de Derecho, sin embargo, inmediatamente al mes siguiente de aquel en el que se publicara la tesis jurisprudencia que precede, nuestro Tribunal Constitucional enfrenta nuevos cuestionamientos de alcance, lo que se desprende del siguiente criterio:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE CUANDO EL LEGISLADOR FACULTA A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA PARA ESTABLECER EL VALOR DE UN FACTOR DE ACTUALIZACIÓN QUE INCIDE EN EL MONTO DE LA BASE GRAVABLE O EN LA CUANTÍA DE UNA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ACCESORIA. Para verificar el apego al principio de legalidad tributaria, contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de los actos formal y materialmente legislativos en los que se faculta a una autoridad administrativa para establecer el valor de un factor que incide en el monto de la base gravable o tiene algún efecto sobre una obligación tributaria accesoria, pero constituye un parámetro que debe tomarse en cuenta por todos los contribuyentes que se ubiquen en el supuesto normativo, resulta relevante distinguir si la actividad encomendada a quien la aplica, se limita a recabar un dato que deriva del mercado, o bien constituye un valor que por la naturaleza del fenómeno a cuantificar implica, necesariamente, que un órgano técnico con base en los datos observados a lo largo del tiempo, y del

---

<sup>220</sup>Tesis de Jurisprudencia número P./J. 106/2006, Pleno SCJN, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIV*, Octubre de 2006, Novena Época, p. 5.

análisis comparativo que realice de éstos, obtenga el valor que trasciende al monto de la respectiva obligación tributaria. En el primer supuesto, si la ley únicamente dispone que ese valor o precio debe tomarse en cuenta para efectos tributarios, sin precisar el mecanismo que seguirá para conocerlo, ello no implica dejar al arbitrio de la autoridad la fijación del monto correspondiente, pues al señalar que debe considerarse el valor que las fuerzas del mercado fijan en un momento específico a un determinado bien o a un indicador económico, la actividad técnica de la autoridad administrativa se limita a capturarlo de la realidad económica, lo que no significa comparar datos observados en diversos momentos, sino simplemente acudir a lo que en un momento dado revela el mercado, por lo que no queda al arbitrio de órganos ajenos al Poder Legislativo la determinación de los elementos que trascienden al monto de las cargas tributarias de los gobernados, pues será la realidad económica que se ordena valorar y no la voluntad de las autoridades administrativas la que determine la afectación patrimonial que una contribución o una obligación tributaria accesoria representa para los gobernados, sin desconocer que el órgano técnico competente puede incurrir en una aplicación incorrecta de la ley por una apreciación equivocada de esa realidad. En cambio, en el segundo supuesto, como sucede por ejemplo con el valor del Índice Nacional de Precios al Consumidor, sí es necesario que el legislador prevea qué procedimiento debe seguir el órgano técnico para obtener dicho valor, pues éste deriva de comparar el movimiento de los precios a lo largo del tiempo y para obtenerlo no basta con levantar datos del mercado relativos a un mismo momento, sino que se comparan diversos valores (precios del mes base y del mes al que se refiere el Índice), y es la necesidad de acotar el arbitrio para realizar tal comparación, en aras de respetar el principio de legalidad tributaria, lo que torna indispensable prever en un acto formal y materialmente legislativo el procedimiento al cual debe sujetarse el órgano técnico que lleve a cabo la cuantificación

y comparación de los valores observados en diversos momentos, de manera que se impida su actuación arbitraria y, además, se genere certidumbre a los gobernados sobre los factores que inciden en la cuantía de sus cargas tributarias.<sup>221</sup>

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

### **3.2.2 Principio de proporcionalidad**

Griziotti previa exposición de los impuestos originados por retribuciones por servicios públicos que presta el Estado a los contribuyentes y aquellas contribuciones especiales que se derivan de los beneficios específicos o genéricos a cosas o personas por los cuales el ente público exige concurrencia en los gastos ejercidos, abstrae a los impuestos destinados a cubrir gastos indivisibles y destinados a sustentar los fines comunes y básicos del Estado, para ello justifica la imposición en un beneficio de la colectividad y a cada individuo de las condiciones generales de producción, tutela y consumo de riqueza, así los servicios públicos reducen los costos de producción aumentándose los beneficios por infraestructura y realización económica, en este sentido los gastos públicos incrementan la capacidad contributiva, se origina la teoría causal de la capacidad contributiva.<sup>222</sup> Siguiendo la didáctica de este autor, basada en que el gasto público expone la solidaridad como un deber del contribuyente, fundada en la cohesión social y de la coexistencia política en el Estado, así el poder financiero alimentado por una cuota proporcional o progresiva que respete la renta mínima solidarizan a la colectividad, este apoyo debe surgir igualmente para cubrir lo gastos que implique una guerra perdida.<sup>223</sup>

---

<sup>221</sup>Tesis de Jurisprudencia número 2a./J. 155/2006, Segunda Sala, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIV*, Noviembre de 2006, Novena Época, p. 196.

<sup>222</sup>Cfr. GRIZIOTTI, Benvenuto, *op. cit.*, p. 153.

<sup>223</sup>*Idem.*

Pugliese considerando la tesis de Griziotti de fundamento de capacidad contributiva y la tesis de Ranelletti de causa específica que enlaza el fundamento jurídico al contenido económico del fenómeno financiero, relatando las críticas que denigran las teorías causales del impuesto so pretexto que finalmente son inútiles, ya que el ciudadano debe cumplir la ley sin cuestionarse causa alguna. Indica que la causa no debe confundirse con la fuente, que en el caso de la obligación tributaria es indudablemente la ley. En este sentido, la función de la causa es de corte ética-jurídica, ya que es una exigencia para el Estado frente a las diversas clases sociales, así la imposición debe encontrar justificación en la capacidad de los contribuyentes para cubrir las cargas públicas, lo cual es la base de la llamada “justicia tributaria”, constituida por la justicia distributiva y conmutativa que debe imperar en todo Estado.<sup>224</sup> Al efecto, Micheli destaca que la noción de “capacidad contributiva” obliga al poder impositivo a no gravar el denominado mínimo vital en tanto permite la subsistencia del sujeto.<sup>225</sup> Así para Marcos César García Bueno, el principio de proporcionalidad o capacidad contributiva ha sido tradicionalmente subjetiva, es decir, referida a la circunstancia particular del sujeto integrada de ingresos y egresos que circunscriben un patrimonio, sin embargo, el legislador no sólo centra el pretensión recaudadora en el sujeto en sí mismo, si no en su índices perceptibles de riqueza, es decir, en su manifestación en tanto refleje capacidad contributiva que se ha denominado como objetiva.<sup>226</sup>

De tal forma podemos decir que la doctrina como la interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha asociado este principio con el denominado principio de capacidad contributiva, mediante la siguiente tesis:

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA DETERMINAR SI UNA CONTRIBUCIÓN CUMPLE CON ESE PRINCIPIO, ES NECESARIO ATENDER A SU NATURALEZA PARA ESTABLECER LAS FORMAS COMO SE MANIFIESTA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. La capacidad contributiva no se manifiesta de la misma manera en todas

---

<sup>224</sup> Cfr. PUGLIESE, Mario, *op. cit.*, p. 228-229.

<sup>225</sup> Cfr. MICHELI, Gian Antonio, *op. cit.*, p. 151.

<sup>226</sup> Cfr. GARCIA BUENO, Marco César, “*Principios Tributarios Constitucionalizados. El principio de capacidad contributiva*”, en ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, *op. cit.*, pp. 37 y 39.

las contribuciones, pues aparece en forma directa e inmediata en los impuestos directos, como los que recaen en la renta o el patrimonio, porque son soportados por personas que perciben, son propietarias o poseedoras de ellos, mientras que en los indirectos la capacidad tiene un carácter mediato como la circulación de bienes, la erogación, el gasto y el consumo, ya que parten de la previa existencia de una renta o patrimonio, y gravan el uso final de toda la riqueza a través de su destino, gasto o tipo de erogación que refleja indirectamente dicha capacidad. Luego, para determinar si una contribución cumple con el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es necesario atender a la naturaleza de dicho tributo a fin de conocer la forma como se manifiesta y modifica la capacidad contributiva.<sup>227</sup>

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

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. SU ANÁLISIS EN RELACIÓN CON LA TASA DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS. El análisis de la proporcionalidad tributaria prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, una vez determinada la naturaleza de la contribución, debe hacerse en función de sus elementos cuantitativos como la tasa imponible, cuya elección por parte del legislador ordinario no puede quedar al margen de regularidad constitucional, aunque se trate de impuestos indirectos en los que se repercute la carga fiscal y dependen de la absorción del mercado, ya que el monto de la tasa impositiva no puede llegar al

---

<sup>227</sup>Tesis de Jurisprudencia número P./J. 2/2009, Pleno SCJN, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIX*, Novena Época, Abril de 2009, p. 1129.

extremo de impedir el ejercicio de las libertades humanas, de los diferentes bienes que permiten desarrollarse, o poner en riesgo la eficacia de un principio o postulado de la propia Constitución, es decir, el porcentaje, cifra o coeficiente que se aplicará a la base imponible no debe ir más allá de los límites constitucional y razonablemente permitidos. Además, el tipo de tasa debe ser coherente con la naturaleza del tributo, pues su idoneidad a la clase de contribución es un elemento total para establecer si con ello se vulnera o no el principio de proporcionalidad tributaria, pues lo contrario implicaría validar el tipo de tasa elegida aunque sea incorrecta por alejarse de aquella naturaleza.<sup>228</sup>

Otro tipo de contribución cuyo contenido retributivo o conmutativo fue destacado en líneas anteriores, los Derechos se caracterizan por ser el instrumento de contraprestación por la recepción de servicios públicos o el uso y aprovechamiento de bienes del dominio público, sin embargo, ¿cual es el parámetro cuantitativo o cualitativo que miden dicho “precio público”?, al efecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante jurisprudencia dictó:

DERECHOS POR USO O APROVECHAMIENTO DE BIENES DEL DOMINIO PÚBLICO DE LA NACIÓN. ELEMENTOS PARA DETERMINAR SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. Tratándose de derechos fiscales por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación, a que se refieren los artículos 2o., fracción IV, del Código Fiscal de la Federación y 1o., párrafo primero, de la Ley Federal de Derechos, el principio tributario de proporcionalidad no puede apreciarse, como en los impuestos, tomando en cuenta la capacidad contributiva del obligado, pues las actividades de usar o aprovechar dichos bienes no reflejan por sí solas y de modo patente, disponibilidad económica; de ahí que el citado principio constitucional se haga derivar, partiendo del acto de permisión del Estado, del grado de

---

<sup>228</sup>Tesis de Jurisprudencia número P./J. 6/2009, Pleno SCJN, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIX*, Novena Época, Abril de 2009, p. 1130.

aprovechamiento de los bienes del dominio público, medido en unidades de consumo o de utilización de acuerdo con la naturaleza del bien, así como del beneficio aproximado obtenido por el usuario y, en su caso, de la valoración de su mayor o menor disponibilidad o su reparación o reconstrucción, si se produce un deterioro. Por su parte, el principio de equidad tributaria de los derechos citados se cumple, por regla general, cuando las tasas aplicables son fijas e iguales para los gobernados que usan, explotan o aprovechan en similar grado el mismo bien de dominio público, al traducirse en un beneficio uniforme para ellos; o variables, si el grado de utilización del bien es diferente.<sup>229</sup>

No obstante lo anterior, debe destacarse que la proporcionalidad es un principio operativo, por ende su aplicación es sistemática regida por la coherencia y plenitud, ya que integra elementos de realización indispensables que son interdependientes, la unidad de propósito eficiente es la justicia tributaria, en este sentido el Tribunal Constitucional en Pleno determinó:

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA QUE UN TRIBUTO RESPETE ESTE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL SE REQUIERE QUE EXISTA CONGRUENCIA ENTRE EL GRAVAMEN Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS SUJETOS, QUE ÉSTA ENCUENTRE RELACIÓN DIRECTA CON EL OBJETO GRAVADO Y QUE EL HECHO IMPONIBLE Y LA BASE GRAVABLE SE RELACIONEN ESTRECHAMENTE. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido varios criterios sobre el aludido principio tributario derivado de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que conviene considerar al analizar si una contribución lo respeta: I. Originalmente no se reconocía en el citado precepto constitucional una verdadera garantía hacia los gobernados, sino sólo la facultad potestativa del Estado relativa a su economía financiera; II. Posteriormente, se aceptó que el Poder Judicial de la

---

<sup>229</sup>Tesis de Jurisprudencia número 2a./J. 27/2010, Segunda Sala, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXXI*, Novena Época, Marzo de 2010, p. 1031.

Federación estudiara si una ley transgredía dicho numeral considerando que aunque no se encontrara dentro del capítulo relativo a las garantías individuales, su lesión violaba, en vía de consecuencia, los artículos 14 y 16 constitucionales; III. Después, se reconoció que aquel numeral contempla una verdadera garantía hacia los gobernados cuya violación era reparable mediante el juicio de garantías considerando lo exorbitante y ruinoso de una contribución; IV. Ulteriormente, se aceptó que la proporcionalidad es un concepto distinto a lo exorbitante y ruinoso estableciendo que su naturaleza radica en que los sujetos pasivos contribuyan a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, de manera que quienes tengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Conforme a estas bases se desarrolló el ámbito de aplicación o alcance del principio de proporcionalidad a cada uno de los elementos de los tributos directos: i) Referido a la tasa o tarifa, se consideró que el pago de los tributos en proporción a la riqueza gravada puede conseguirse no sólo mediante parámetros progresivos, sino igualmente con porcentajes fijos; ii) En relación con los sujetos, se estableció que las contribuciones deben estar en función de su verdadera capacidad, es decir, existir congruencia entre el gravamen y su capacidad contributiva, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público; iii) Por cuanto se refiere a la base, tomando en cuenta que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica y que las consecuencias tributarias son medidas en función de la respectiva manifestación de riqueza gravada, siendo necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto; y iv) Finalmente, por lo que se refiere al objeto, se estableció que para evaluar la capacidad contributiva del causante, ésta debía estar en relación directa con el objeto gravado.

Acorde con lo anterior, se concluye que un tributo directo respeta el principio de proporcionalidad tributaria, cuando exista congruencia entre el gravamen y la capacidad contributiva de los sujetos, que ésta encuentre relación directa con el objeto gravado y que el hecho imponible y la base gravable tengan igualmente una sensata correspondencia, pues de no colmarse alguno de estos parámetros aquél será inconstitucional.<sup>230</sup>

Dino Jarach simplifica afirmando que la capacidad jurídica tributaria: ... “consiste en la posibilidad de hecho de ser titular de las relaciones económicas que constituyen los hechos imponibles.”<sup>231</sup> En esta línea para el tratadista Sergio Francisco de la Garza, la proporcionalidad radica, en que los sujetos pasivos deben de contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos.<sup>232</sup> De esta definición se destaca el uso del vocablo “capacidad económica”, la Doctora Gabriela Ríos Granados, indica que en el sistema tributario mexicano no es lo mismo la capacidad contributiva que la capacidad económica, advirtiendo que la primera contiene a la segunda, pero no toda capacidad económica revela capacidad contributiva, en este tenor en referencia al derecho alemán y español se equiparan los conceptos de cuenta.<sup>233</sup> En un acepción más amplia los tratadistas José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González García, relatan el uso del concepto de “capacidad de pago”, por ello indican el concepto de capacidad contributiva tiene un sentido amplio, ya que la capacidad de pagar tributos se da ya sea por la titularidad del patrimonio o por ser beneficiado por un servicio público.<sup>234</sup>

No obstante lo anterior, debe destacarse que la Suprema Corte de Justicia de la Unión, emplea cual sinónimas las acepciones de capacidad económica y tributaria, en tesis de jurisprudencia que al efecto disponen:

---

<sup>230</sup>Tesis aislada por no resolver el tema de contradicción, número P. XXXV/2010, Pleno SCJN, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXXII*, Novena Época, Agosto de 2010, p. 243.

<sup>231</sup>JARACH, Dino, “*El Hecho*”... *op. cit.*, p. 146.

<sup>232</sup>Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 275.

<sup>233</sup>Cfr. RIOS GRANADOS, Gabriela, *Control de Proporcionalidad en el Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 2009, p. 4.

<sup>234</sup>Cfr. PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZALEZ GARCIA, Eusebio, *op. cit.*, p. 157.

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.<sup>235</sup>

---

<sup>235</sup>Tesis de Jurisprudencia número P./J. 10/2003, Pleno SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVII, Novena Época, Mayo de 2003, p. 144.

En este sentido para Sergio Francisco de la Garza, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas,<sup>236</sup> para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. Por ello, el cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y en cantidad inferior los de menores ingresos, estableciéndose además una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Al respecto, resulta atendida la tesis del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación,<sup>237</sup> que dice:

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada

---

<sup>236</sup> Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 275.

<sup>237</sup> Tesis de Jurisprudencia sin número, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, 199-204 primera parte, noviembre de 1985, p. 144.

diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Manuel de Juano, respecto a la implementación del impuesto indica que será proporcional cuando el *quantum* del mismo permanece constante sin importar la cantidad de la materia imponible. Asimismo será progresivo cuando la tasa o *quantum* se incrementa en correlación con el aumento de la materia imponible.<sup>238</sup> Uckmar relata que en el pasado la regla de proporcionalidad se entendía como una obligación del legislador de establecer alícuotas estrictamente proporcionales nunca progresivas. Posteriormente se aceptó la alícuota progresiva en los Estados Constitucionales como uno de los instrumentos que garantizan la distribución de los impuestos según la capacidad contributiva.<sup>239</sup>

Como un canon jurídico de la finanzas públicas, Griziotti habla del principio de progresividad entendido como el conjunto impuestos y sus beneficios que por razones políticas, económicas y sociales, los ricos deben pagar más porcentaje de impuesto que los menos pudientes y éstos de gozar en mayor proporción de

---

<sup>238</sup> Cfr. DE JUANO, Manuel, *op. cit.*, p. 349.

<sup>239</sup> Cfr. UCKMAR, Víctor, *op. cit.*, pp. 68-69.

beneficios tributarios, así la progresividad modifica la distribución de la riqueza entre las clases sociales, primordialmente a través de los beneficios fiscales.<sup>240</sup>

Sobre la aplicación instrumental de la base imponible, tasa, tarifa y cuota como elementos esenciales de las contribuciones, así como los “sistemas de progresión”<sup>241</sup> como los denomina Griziotti, abundaremos sobre el particular posteriormente.

Para concluir este apartado, Francesco Moschetti destaca que el principio de capacidad contributiva influye sustancialmente a la aptitud subjetiva del contribuyente, por lo que se transita de gravámenes reales a criterios personales impositivos. Asimismo la capacidad contributiva interviene en lo procedimental para determinar *quantum* del impuesto introduciendo conceptos como el mínimo exento que no es un simple mínimo vital para supervivencia económica sino como respeto básico a la libre y digna existencia no sólo para el contribuyente sino para toda la familia. Por último este tratadista italiano, aborda la conveniencia de la dicotomía entre capacidad económica y capacidad contributiva que permite resolver la legitimidad de los beneficios tributarios y en general la utilización extrafiscal del impuesto, por lo tanto, si los beneficios tributarios se basan en asistir capacidades contributivas menores o inexistentes serán legítimos.<sup>242</sup>

### **3.2.3 Principio de equidad**

Para introducirnos en el tema el Dr. Mario I. Álvarez, expone que la justicia es el valor jurídico por excelencia al cual se le ha ligado estrechamente con el de equidad, así este último valor es jurídico-operativo en el cual se ajusta y reconcilia las singularidades que exige cada caso concreto y la generalidad de la norma, en este sentido el derecho hace posible la justicia al complementarla con la equidad. Así la equidad acude a la proporción, equilibra, pondera y da dimensión humana a lo jurídico, culmina este autor indicando en consecuencia que el Derecho justo propicia relaciones jurídicas equitativas.<sup>243</sup> En esta línea Edgar Bodenheimer asevera que sí la justicia es el trato igual a los iguales, debemos establecer los

---

<sup>240</sup>GRIZIOTTI, Benvenuto, *op. cit.*, p. 79.

<sup>241</sup>*Ibidem*, p. 170.

<sup>242</sup>Cfr. MOSCHETTI, Francesco, “El Principio de la Capacidad Contributiva” en AMATUCCI, Andrea (Coord.), *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo Primero, Temis, Bogotá, 2001, pp. 269-277.

<sup>243</sup>Cfr. ALVAREZ LEDESMA, Mario I., *op. cit.*, pp. 334-337.

parámetros para medir la igualdad en las normas jurídicas, evitando discriminaciones arbitrarias, ya que la concepción de justicia sin derecho sólo podría funcionar si los gobernantes y jueces fueran perfectos, pero como no lo son deben sujetarse a las limitaciones legales.<sup>244</sup>

En lo financiero Griziotti considera como canon jurídico dos principios fundamentales el de generalidad que obliga a todos a contribuir y de la igualdad que aplica a la paridad de las condiciones de capacidad contributiva.<sup>245</sup> Jarach previa advertencia de que no hay nada más difícil y vago que definir que la igualdad, nos indica respecto a este principio que no debe circunscribirse simplemente a la igualdad frente a la ley, sino más allá se trata de un deber en este caso del poder legislativo de dar un tratamiento igual a los contribuyentes, por lo que la igualdad debe constituirse en una norma perfecta que contenga como sanción a la violación de este principio, la invalidación de la ley positiva.<sup>246</sup>

Valdés Costa empieza por distinguir entre “igualdad en la ley” e “igualdad por la ley”, en este tenor la primera en aplicación a lo tributario se refiere a la igualdad ante las cargas públicas respetando la situación actual en justicia tributaria, por lo que se refiere a la “igualdad por la ley” involucra problemas de justicia social que trata de modificar.<sup>247</sup> Este autor, sobre este último tema refiere que el problema de la desigualdad en los latinoamericanos ha trascendido al derecho internacional y constitucional con referencia al derecho tributario y financiero como instrumentos idóneos para lograr los objetivos de justicia social.<sup>248</sup>

Uckmar sintetiza útilmente que la igualdad tributaria tiene dos sentidos: a) El jurídico entendido como la paridad de posiciones, excluyendo privilegios de clase, raza y religión, en iguales circunstancias y puestos en un mismo régimen fiscal; y b) En lo económico obligar a soportar las cargas públicas en igual medida a razón de la capacidad contributiva de cada contribuyente.<sup>249</sup>

---

<sup>244</sup> Cfr. BODENHEIMER, Edgar, *Teoría del Derecho*, título original *Jurisprudence*, trad. de Vicente Herrero, 2ª ed., 4ª reimp., FCE, México, 2005, p. 71.

<sup>245</sup> Cfr. GRIZIOTTI, Benvenuto, *op. cit.*, 79.

<sup>246</sup> Cfr. JARACH, Dino, “*Curso Superior*” ... *op. cit.*, pp. 107-108.

<sup>247</sup> Cfr. VALDES COSTA, Ramón, “*Instituciones*” ... *op. cit.*, pp. 410 y 411.

<sup>248</sup> *Ididem*, p. 414.

<sup>249</sup> Cfr. UCKMAR, Víctor, *op. cit.*, p. 59.

Manuel de Juano sobre el tema parte estructuralmente con los brocardos siguientes: “iguales riquezas corresponden iguales impuestos o cargas”; “a iguales capacidades contributivas, iguales obligaciones tributarias” y “en condiciones análogas iguales gravámenes”, este último axioma resulta relevante para la interpretación de la leyes tributarias y las prohibiciones de interpretación analógica que abordaremos en el capítulo siguiente. Indica este autor que los términos igualdad, equidad y ecuanimidad se han usado como sinónimas en la materia tributaria. En secuencia establece que la igualdad como partitura de distribución alude por un lado a la generalidad o universalidad y por el otro a la uniformidad, en el primero se refiere a la inclusión totalizadora de los sujetos objeto de imposición, sean nacionales o extranjeros con criterios de sujeción o vinculación como residencia, nacionalidad, domicilio y fuente de riqueza, por lo que hace al criterio de uniformidad implica a la igualdad de clase o categorías en base a una distribución proporcional a sus bienes, no a una operación matemática.<sup>250</sup>

Ernesto Lejeune Valcárcel manifiesta que en los últimos 20 años el principio de igualdad ha ocupado un lugar más relevante en la doctrina europea tributaria, así el principio de capacidad contributiva ya no monopoliza como principio más destacado en la justicia tributaria. Esto es así ya que el principio de capacidad contributiva no es capaz por si sólo de dar respuesta al fenómeno tributario, así el tributo no sólo es un instrumento de cobertura del gasto público, sino como un instrumento de igualdad de hecho para la realización de la política fiscal.<sup>251</sup>

Por ello la política fiscal, la cual para Emilio Margáin, es la actividad de determinar el porcentaje o medida de los tributos que soportarán la obtención de los recursos públicos, los efectos que dicha imposición generará en la economía y las características generales de las contribuciones en función de los datos económicos y psicológicos.<sup>252</sup> Respecto al tratamiento equitativo tributario en palabras del Doctor Herbert Bettinger Barrios, es inevitablemente un juicio de valor por lo que no es posible científicamente un patrón de distribución equitativo, por lo que sólo puede basarse en un consenso de actitudes de personas en la sociedad,

---

<sup>250</sup> Cfr. DE JUANO, Manuel, *op. cit.*, pp. 338-341.

<sup>251</sup> Cfr. LEJEUNE VALCARCEL, Ernesto, “*El Principio de Igualdad*”, en AMATUCCI, *op. cit.*, p. 235.

<sup>252</sup> Cfr. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, “*Nociones*”... *op. cit.*, p. 6.

por lo que existen dos elementos de equidad, por un lado dar el mismo tratamiento para personas en igualdad de circunstancias y uno relativo aceptable para los que se hallen en situaciones distintas.<sup>253</sup>

Sergio Francisco de la Garza indica que “En la distribución de cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales a los desiguales como desiguales”.<sup>254</sup> La equidad o llamada igualdad tributaria significa que todos los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de trato frente a la norma jurídica que lo establece y los regula. El Doctor Luis Humberto Delgadillo, indica que “el principio de equidad concede universalidad al tributo”<sup>255</sup> (dentro de las actividades que grava) de tal manera que adoleciendo de falta de generalidad la ley es inequitativa, entendiéndose por equidad la manifestación de lo justo natural en el hombre y la colectividad. Rodríguez Lobato, refiere que el principio de equidad se traduce en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que deben recibir un tratamiento idéntico en lo conducente a igual hipótesis de causación, de traslación a tasas iguales, de acumulación de ingresos, de deducciones permitidas y de plazos de pago.<sup>256</sup>

Para la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y lo regula, en tal sentido se encuentra la tesis de jurisprudencia, que establece:

EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES. El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter

---

<sup>253</sup>Cfr. BETTINGER BARRIOS, Herbert, *Aspectos de política fiscal*, 2ª ed., Tax editores, México, 2002, p. 30.

<sup>254</sup>DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 272.

<sup>255</sup>Cfr. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, *op. cit.*, p. 70.

<sup>256</sup>Cfr. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, pp. 44-45.

general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.<sup>257</sup>

De la jurisprudencia anterior, es menester destacar el uso del vocablo “análogas” lo cual connota un instrumento analítico de semejanza o similitud, asimismo llama la atención que en esta tesis que es la máxima interpretación vinculativa de nuestro sistema jurídico, se indique que la equidad es un criterio básico de producción normativa, interpretación y aplicación, por lo que a reserva del desglose del aparato crítico que del presente trabajo se realizará en el capítulo subsiguiente, en base a las palabras de la Dra. María del Carmen Platas, lanzamos esta subhipótesis: ¿acaso para determinar igualdad o equidad no es necesaria la comparación o analogía?.<sup>258</sup>

---

<sup>257</sup>Tesis de Jurisprudencia P./J. 42/97, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, t. V., junio de 1997, p. 36.

<sup>258</sup>Cfr. PLATAS PACHECO, María del Carmen, *Filosofía del Derecho. Analogía de proporcionalidad*, 2ª. ed., Editorial Porrúa, México, 2006, p. 56.

De Juano indica que la igualdad está reñida con el régimen de privilegios que gozan algunos en detrimento de los demás como simples preferencias como el clero y la nobleza, sin embargo, indica que no debe confundirse con excepciones, la cuales deben sujetarse a la ausencia de capacidad contributiva cuestión diferente al privilegiado fiscal que sí tiene capacidad contributiva. No obstante lo anterior, se reconoce en ciertos casos aún con capacidad contributiva la inmunidad fiscal o la desgravación se basa legislativamente en las finalidades o planos políticos, respecto a la conveniencia económica lo que constituye exención al principio de igualdad.<sup>259</sup> Así Griziotti advierte que la excepción basada en el mínimo para la existencia del individuo y su familia atañe a todos los puntos de vista éticos, políticos, económicos y jurídicos, por lo que los impuestos directos deben respetar el mínimo fiscal y los impuestos indirectos deberán intocar aquellos gastos indispensables de subsistencia, sin embargo, desde el año 1957 igualmente reconoce que dichos principios no han sido plenamente respetados dadas las exigencias de las finanzas públicas, sacrificando intereses individuales incluso esenciales, por intereses públicos de urgencia,<sup>260</sup> lo cual hoy en día difícilmente podemos decir que ha cambiado.

Ante estos retos la equidad tributaria como principio operativo y limitante del ejercicio del poder tributario, encuentra parámetros de aplicación en la siguiente jurisprudencia emitida por nuestro Alto Tribunal Constitucional:

EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. Los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consisten en que: 1) exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga); 2) de existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y

---

<sup>259</sup> Cfr. DE JUANO, Manuel, *op. cit.*, pp. 344-345.

<sup>260</sup> Cfr. GRIZIOTTI, Benvenuto, *op. cit.*, p. 165.

constitucionalmente válida); 3) de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y, 4) de actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por ende, el examen de constitucionalidad de una ley bajo el principio de equidad tributaria precisa de la valoración de determinadas condiciones, de manera escalonada, generando que el incumplimiento de cualquiera de éstas sea suficiente para estimar que existe una violación al indicado principio constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás.<sup>261</sup>

Resulta por demás interesante que la interpretación judicial realizada por nuestro Alto Tribunal, en el estudio constitucional del principio específico de equidad tributaria se escalona en caso de insuficiencia resolutoria al principio en *genere* de igualdad, ello mediante tesis que al efecto enuncia:

EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé diferentes facetas de la igualdad y se refiere a ella tanto en un plano general como en el contexto de un ámbito material específico, sin establecer casos de excepción en su aplicación. Así, el artículo 31, fracción IV, constitucional proyecta las exigencias del

---

<sup>261</sup>Tesis de Jurisprudencia número 2a./J. 31/2007, Segunda Sala SCJN, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV*, Novena Época, Marzo de 2007, p. 334.

principio de igualdad sobre el ámbito impositivo, es decir, la garantía de equidad tributaria es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal, por lo que no tiene menor o mayor valor que la igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales. Por otra parte, debe tenerse presente que este Alto Tribunal ha delimitado el contenido de la garantía de equidad tributaria, precisando que ésta radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo gravamen. En ese sentido, tratándose de disposiciones legales que no corresponden al ámbito específico de aplicación de la garantía de equidad tributaria -es decir, que no se refieren a contribuciones, exenciones o a la delimitación de obligaciones materialmente recaudatorias, así como en los casos de normas que tengan repercusión fiscal y sean emitidas por el Poder Ejecutivo- los argumentos que reclaman la existencia de un trato diferenciado o discriminatorio entre dos personas o grupos deben analizarse en el contexto más amplio, esto es, a la luz de la garantía de igualdad.<sup>262</sup>

En este sentido, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante jurisprudencia ha definido los parámetros para determinar violación constitucional al principio general de igualdad:

IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. La igualdad en nuestro texto constitucional constituye un principio complejo que no sólo otorga a las personas la garantía de que serán iguales ante la ley en su condición de destinatarios de las normas y de usuarios del sistema de administración de justicia, sino también en la ley (en relación con su contenido). 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

---

<sup>262</sup>Tesis de Jurisprudencia número 1a./J. 97/2006, Primera Sala SCJN, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV*, Novena Época, Enero de 2007, p. 231.

exigido. En ese tenor, cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación 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. 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 la distinción hecha por el legislador: es necesario que la introducción 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 juzgador 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. Por último, es de gran importancia determinar en cada caso respecto de qué se está predicando con la igualdad, porque esta última constituye un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se predica siempre de algo, y este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de las leyes, porque la Norma Fundamental permite

que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al Juez a ser especialmente exigente cuando deba determinar si el legislador ha respetado las exigencias derivadas del principio mencionado.<sup>263</sup>

Consecuente una vez obtenido el producto analogado, la Suprema Corte mexicana, indica criterios de analogía de la proporción a fin de una aplicación justa:

IGUALDAD. CRITERIOS QUE DEBEN OBSERVARSE EN EL CONTROL DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS QUE SE ESTIMAN VIOLATORIAS DE DICHA GARANTÍA. La igualdad normativa presupone necesariamente una comparación entre dos o más regímenes jurídicos, ya que un régimen jurídico no es discriminatorio en sí mismo, sino únicamente en relación con otro. Por ello, el control de la constitucionalidad de normas que se estiman violatorias de la garantía de igualdad no se reduce a un juicio abstracto de adecuación entre la norma impugnada y el precepto constitucional que sirve de parámetro, sino que incluye otro régimen jurídico que funciona como punto de referencia a la luz de un término de comparación relevante para el caso concreto. Por tanto, el primer criterio para analizar una norma a la luz de la garantía de igualdad consiste en elegir el término de comparación apropiado, que permita comparar a los sujetos desde un determinado punto de vista y, con base en éste, establecer si se encuentran o no en una situación de igualdad respecto de otros individuos sujetos a diverso régimen y si el trato que se les da, con base en el propio término de comparación, es diferente. En caso de que los sujetos comparados no sean iguales o no sean tratados de manera desigual, no habrá violación a la garantía individual. Así, una vez establecida la situación de igualdad y la diferencia de trato, debe determinarse si la diferenciación persigue una finalidad constitucionalmente válida. Al respecto, debe considerarse

---

<sup>263</sup>Tesis de Jurisprudencia número 1a./J. 55/2006, Primera Sala SCJN, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIV*, Novena Época, Septiembre de 2006, p. 75.

que la posición constitucional del legislador no exige que toda diferenciación normativa esté amparada en permisos de diferenciación derivados del propio texto constitucional, sino que es suficiente que la finalidad perseguida sea constitucionalmente aceptable, salvo que se trate de una de las prohibiciones específicas de discriminación contenidas en el artículo 1o., primer y tercer párrafos, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues respecto de éstas no basta que el fin buscado sea constitucionalmente aceptable, sino que es imperativo. La siguiente exigencia de la garantía de igualdad es que la diferenciación cuestionada sea adecuada para el logro del fin legítimo buscado; es decir, que la medida sea capaz de causar su objetivo, bastando para ello una aptitud o posibilidad de cumplimiento, sin que sea exigible que los medios se adecuen estrechamente o estén diseñados exactamente para lograr el fin en comento. En este sentido, no se cumplirá el requisito de adecuación cuando la medida legislativa no contribuya a la obtención de su fin inmediato. Tratándose de las prohibiciones concretas de discriminación, en cambio, será necesario analizar con mayor intensidad la adecuación, siendo obligado que la medida esté directamente conectada con el fin perseguido. Finalmente, debe determinarse si la medida legislativa de que se trate resulta proporcional, es decir, si guarda una relación razonable con el fin que se procura alcanzar, lo que supone una ponderación entre sus ventajas y desventajas, a efecto de comprobar que los perjuicios ocasionados por el trato diferenciado no sean desproporcionados con respecto a los objetivos perseguidos. De ahí que el juicio de proporcionalidad exija comprobar si el trato desigual resulta tolerable, teniendo en cuenta la importancia del fin perseguido, en el entendido de que mientras más alta sea la jerarquía del interés tutelado, mayor puede ser la diferencia.<sup>264</sup>

---

<sup>264</sup>Tesis de Jurisprudencia número 2a./J. 42/2010, Segunda Sala SCJN, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXXI*, Novena Época, Abril de 2010, p. 427.

En cuanto al uso discriminatorio basado en privilegios o beneficios fiscales en violación o excepción al principio de igualdad, nuestro Tribunal Constitucional Federal, se ha pronunciado:

PREDIAL. EL ARTÍCULO 152, FRACCIÓN II, PUNTO 2, DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, QUE ESTABLECE UNA REDUCCIÓN DEL 0% PARA INMUEBLES DE USO HABITACIONAL CUYO VALOR CATASTRAL ESTÉ COMPRENDIDO EN LOS RANGOS DEL "K" AL "P" DE LA TARIFA PREVISTA EN LA FRACCIÓN I DE ESE PRECEPTO, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2008). La citada fracción II dispone que tratándose de inmuebles de uso habitacional, los contribuyentes tendrán derecho a una reducción del impuesto predial a su cargo -excepto cuando en dichos inmuebles se encuentren instalados o fijados anuncios con publicidad exterior en términos de la Ley de Desarrollo Urbano del Distrito Federal-, ya sea mediante el pago de una cuota fija (punto 1) o mediante un descuento decreciente sobre el monto del impuesto a pagar (punto 2). Ahora, si bien es cierto que en principio se atiende al destino del inmueble -uso habitacional- y a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del tributo -reflejada en el valor catastral del inmueble de que se trate-, también lo es que solamente pueden acceder a ese beneficio los propietarios y poseedores de inmuebles comprendidos en los rangos del "A" al "J", excluyendo a los que se ubican en los renglones del "K" al "P", situación que contraviene el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que a pesar de que cumplen con el parámetro elegido por el legislador con el que se construyó el señalado régimen de beneficio -uso habitacional-, se les otorga el descuento del 0%, lo que conlleva a excluirlos de ese esquema, colocándolos materialmente

en el régimen general, produciendo un trato desigual entre sujetos que se ubican en la misma situación, sin razón objetiva para ello.<sup>265</sup>

Ahora bien toda vez que la inequidad deriva de un trato desigual motivado incluso por beneficios fiscales, el alcance de la concesión restitutoria e incorporatoria encuentra las siguientes directrices:

PREDIAL. EFECTOS DE LA CONCESIÓN DEL AMPARO CONTRA EL ARTÍCULO 152, FRACCIÓN II, PUNTO 2, DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, POR VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2008). La concesión del amparo contra el indicado precepto que viola el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tiene por efecto que, hasta en tanto no sea reformado, el contribuyente aplique el 10% de descuento sobre el monto del impuesto predial que resulte a su cargo, por ser éste el último porcentaje efectivo de descuento previsto en la tabla del artículo 152, fracción II, punto 2, del Código Financiero del Distrito Federal, siempre que el inmueble sea de uso habitacional (o si es de uso mixto, dicho porcentaje se aplicará a la parte proporcional que corresponda al uso habitacional, en términos de los párrafos penúltimo y último del citado precepto) y se ubique en alguno de los rangos del "K" al "P" de la tarifa contenida en la fracción I de ese precepto; además, la autoridad fiscal está obligada a devolver las diferencias que resulten a favor del contribuyente al aplicarse el descuento señalado.<sup>266</sup>

### **3.2.4 Principio de destino**

Raúl Rodríguez Lobato indica que el Estado tiene sus fines y para cumplirlos necesita los fondos que entre otros se obtiene de las contribuciones y con ello destinarlo a satisfacer el gasto público de todo al aparato gubernamental,

---

<sup>265</sup>Tesis de Jurisprudencia número 2a./J. 225/2009, Segunda Sala SCJN, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXXI*, Novena Época, Enero de 2010, p. 286.

<sup>266</sup>Tesis de Jurisprudencia número 2a./J. 226/2009, Segunda Sala SCJN, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXXI*, Novena Época, Enero de 2010, p. 283.

constituyéndose en un requisito de validez constitucional.<sup>267</sup> Los fines aceptados están definidos por el desenvolvimiento que ha tenido el Estado a través del tiempo y por los diversos modos de concebir la sociedad. Lo que se puede exigir desde el punto de vista moral y jurídico, es que los fondos recaudados vía impuestos, se destinen a aquellos fines para los que fueron creados. Para Griziotti los gastos públicos: “son las erogaciones y los empleos de riqueza destinados a la prestación de los servicios públicos, que son requeridos por el interés público, el cual comprende el de la colectividad y el de los individuos particulares”.<sup>268</sup> A esto último, Uckmar señala que la discriminación entre utilidad pública y privada es difícil de realizar especialmente en la ayuda de los particulares, que si bien se asevera que son esenciales para el desarrollo económico del país y por ello cumple con fines de utilidad pública, sin embargo, estas ayudas son criticadas por ser de corte económico-socialista, desvirtuando las finalidades de las finanzas públicas.<sup>269</sup>

Manuel de Juano, sostiene que dicha erogación debe estar legítimamente autorizada, lo contrario implicaría el imperio de la arbitrariedad, por ello debe responder igualmente a la satisfacción de una necesidad pública, lo cual es una exigencia de la convivencia organizada, así la necesidad debe ajustarse al concepto de realidad, el tributo que cubre el gasto público está condicionado a la capacidad contributiva de los obligados.<sup>270</sup>

Asimismo Sergio F. de la Garza advierte que algunas contribuciones pueden canalizarse mediante afectaciones especiales, sin embargo, su constitucionalidad versará en la disposición final y conceptual que constituya gasto público,<sup>271</sup> esto es que aún cuando se etiquete la finalidad específica, presupuestalmente éste se considerará para el beneficio del interés o necesidad colectiva. Sin embargo, resulta difícil identificar el origen de los fondos con el uso que se hace de ellos y dadas las múltiples necesidades de imposible jerarquización, debe recurrirse al Presupuesto de Egresos, cuya realización debe ajustarse a las leyes, en él se contempla la

---

<sup>267</sup> Cfr. GRIZIOTTI, Benvenuto, *op. cit.*, p. 57.

<sup>268</sup> Cfr. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, p. 45.

<sup>269</sup> Cfr. UCKMAR, Víctor, *op. cit.*, p. 25.

<sup>270</sup> Cfr. DE JUANO, Manuel, *op. cit.*, pp. 96-97.

<sup>271</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, pp. 289-291.

totalidad de los recursos y los gastos de cada período anual. No obstante como lo advertía el Doctor Eusebio González en el aula de clase, resulta prácticamente inaccesible correlacionar el dinero que ingresa por el tributo con el destino específico de éste como gasto público, por lo tanto resulta en suma difícil basar certeza jurídica en un elemento descriptivo del tamaño e imprecisión del Presupuesto de Egresos Federal de un país como México.

Sobre el tema Víctor Uckmar, reconoce la dificultad de poder cuestionar la legitimidad de la recaudación aseverando la falta de destino a gastos de utilidad pública, ya que están excluidos todos los tributos que son destinados a servicios indivisibles, en los cuales no puede ser determinado su destino específico. No obstante, este autor, advierte que en los tributos especiales existe cierta posibilidad, si es que éstos son destinados a fondos de gestión independiente.<sup>272</sup>

En esta tesitura el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, determinó mediante jurisprudencia lo siguiente:

GASTO PÚBLICO. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA FISCAL RELATIVO GARANTIZA QUE LA RECAUDACIÓN NO SE DESTINE A SATISFACER NECESIDADES PRIVADAS O INDIVIDUALES. El principio de justicia fiscal de que los tributos que se paguen se destinarán a cubrir el gasto público conlleva que el Estado al recaudarlos los aplique para cubrir las necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales, según la teleología económica del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que garantiza que no sean destinados a satisfacer necesidades privadas o individuales, sino de interés colectivo, comunitario, social y público que marca la Ley Suprema, ya que de acuerdo con el principio de eficiencia -inmanente al gasto público-, la elección del destino del recurso debe dirigirse a cumplir las obligaciones y aspiraciones que en ese ámbito describe la Carta Fundamental. De modo que una contribución será inconstitucional cuando se destine a cubrir exclusivamente

---

<sup>272</sup> Cfr. UCKMAR, Víctor, *op. cit.*, p. 25.

necesidades individuales, porque es lógico que al aplicarse para satisfacer necesidades sociales se entiende que también está cubierta la penuria o escasez de ciertos individuos, pero no puede suceder a la inversa, porque es patente que si únicamente se colman necesidades de una persona ello no podría traer como consecuencia un beneficio colectivo o social.<sup>273</sup>

#### **3.2.4.1 Principio de destino y los fines del tributo**

Con concatenado a lo antes expuesto, Sergio Francisco de la Garza indica que los fines de los tributos tienen tres acepciones: a) Los fines exclusivamente fiscales, los cuales tienen el objetivo recaudatorio simple y llano; d) Los impuestos con fines fiscales y extrafiscales al mismo tiempo, quienes en adición a la recaudación además persiguen objetivos como control económico, sanitarios o incluso de protección ambiental; y, c) Fines exclusivamente extrafiscales, estos se despojan de recaudación concentrándose en medidas de control, inhibición o protección, por lo tanto su estructura los imposibilita a generar ingresos públicos.<sup>274</sup> Estos últimos son calificados de inconstitucionales por el mencionado autor. Sobre el particular Ernesto Flores Zavala, indica que es innegable que los impuestos son una fuerza económica que puede ser utilizada para impedir el desarrollo de actividades nocivas y favorecer aquellas que considere benéficas el Estado, así a la clasificación descrita con antelación este autor añade aquellos impuestos con fines exclusivamente fiscales de origen, pero que su rendimiento se aplica a fines especiales, por lo tanto es el fruto recaudatorio el que tiene finalmente extrafiscalidad.<sup>275</sup> En este orden conceptual, el principio de destino de gasto público, las contribuciones o afectaciones especiales y los fines extrafiscales, no son contradictorios, ya que el hecho que se puede diferenciar del concepto divisible es el objeto de imposición que no implica el desvío del gasto público *lato sensu*, en cuanto a los fines extrafiscales en tanto contengan la esencia recaudatoria igualmente se sumaran al grueso de ingresos tributarios.

---

<sup>273</sup>Tesis de Jurisprudencia número P./J. 15/2009, Pleno SCJN, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIX*, Novena Época, Abril de 2009, p. 1116.

<sup>274</sup>Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 291.

<sup>275</sup>Cfr. FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, pp. 317-318.

### 3.3 Principios doctrinales de los tributos

Par Griziotti los igualmente llamados cánones económicos de los recursos públicos<sup>276</sup> que coinciden como principios teóricos tributarios, si bien originados en la ciencia de la finanzas públicas encontramos un repertorio de autores de la más alta excelencia, sin embargo, se admiten como teorías esenciales las sustentadas por Adam Smith y Adolfo Wagner desde la perspectiva Estatal.

#### 3.3.1 Máximas de Adam Smith

Este insigne economista y filósofo británico, por su tratado “Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones”, se le reconoce como uno de los fundadores de la ciencia de la economía moderna. Contemporáneo de Voltaire, François Quesnay y Anne Robert Jacques Turgot, Adam Smith teorizó la economía con pretensión autónoma de la política. En este tenor la economía es parte de la realidad social interrelacionada con el derecho en su dimensión fáctica,<sup>277</sup> lo cual permea abundantemente al derecho tributario.

##### 3.3.1.1 Principio de Justicia

Esta máxima de Adam Smith calificada como de “justicia” por Sergio Francisco de la Garza<sup>278</sup> o capacidad por Manuel de Juano,<sup>279</sup> contiene en principio la obligación ciudadana de contribuir al sostenimiento del Gobierno, en proporción a la aptitud que permitan sus ingresos bajo la protección estatal. Análoga los gastos públicos con los gastos de administración de una gran hacienda con respecto a sus copropietarios, quienes contribuyen en proporción a sus respectivos intereses. Así de manera tajante califica que la observancia o no de este principio implica igualdad o desigualdad de la imposición.<sup>280</sup>

Si bien en el texto consultado no se hace referencia a la palabra “justicia”, Ernesto Flores Zavala indica que el concepto de justicia varía en época, países, contenido

---

<sup>276</sup>GRIZIOTTI, Benvenuto, *op. cit.*, p. 76.

<sup>277</sup>Consúltese “El replanteamiento de la Teoría Tridimensional del Derecho” por ALVAREZ LEDESMA, Mario I., *op. cit.*, pp. 55-67.

<sup>278</sup>*Ibidem*, p. 404.

<sup>279</sup>DE JUANO, Manuel, *op. cit.*, p. 374.

<sup>280</sup>Cfr. SMITH, Adam, *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, título original *The Wealth of Nations*, 13ª reimp., ed. de Edwin Cannan, trad. de Gabriel Franco, FCE, México, 2004, p. 726.

o desarrollo en el pensamiento filosófico-jurídico en cierta colectividad,<sup>281</sup> por tanto en la posmodernidad se califica en esta máxima una expresión conceptual de justicia, aún cuando el propio Adam Smith refiere que: “La justicia clara y evidente de las cuatro máximas antes citadas ha contribuido a recomendarlas, en mayor o menor grado, a la atención de todas las naciones”, en consecuencia podría ser que el autor de referencia realmente aprecia aún más extensa su concepción de justicia, ya que hace alusión a configuración conjunta de dichos principios o máximas. En adición los dos tratadistas mexicanos citados en este apartado, coinciden en aseverar que este principio a su vez concibe dos subprincipios a saber: a) Generalidad que precisa que todos deben pagar impuestos o bien nadie debe estar exentos de dicha obligación<sup>282</sup>; y b) Uniformidad que proclama trato igualitario frente al impuesto.<sup>283</sup>

### **3.3.1.2 Principio de certidumbre**

Al efecto Adam Smith, indica que el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario, por ello el tiempo de cobro, la forma de pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. De lo contrario la tributación estará al libre arbitrio del recaudador, en donde el abuso y la corrupción serán tentativas para el recaudador que de por sí es impopular por la naturaleza misma de sus cargos. Este autor pondera que la certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es tan relevante, que aun ante la desigualdad en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar.<sup>284</sup>

En palabras del maestro Ernesto Flores Zavala,<sup>285</sup> para cumplir con este principio el impuesto a pagar debe ser fijo y no arbitrario, indicando fechas y lugares de pago, cantidad, sanción, inflación y recursos o medios de defensa. Al respecto el Doctor Hallivis Pelayo, refiere que los cambios incesantes de la legislación tributaria, incentivan el incumplimiento, cumplimiento erróneo y producen

---

<sup>281</sup> Cfr. FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, pp. 158-159.

<sup>282</sup> *Ibidem*, p. 159.

<sup>283</sup> Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 404.

<sup>284</sup> Cfr. SMITH, Adam, *op. cit.*, p. 727.

<sup>285</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, p. 168.

inestabilidad, por lo que se debe hacer un esfuerzo por efficientar y simplificar los procesos tributarios, si bien es cierto que las modificaciones normativas son correctivas o para llenar vacíos donde la elusión tiene lugar, deberá buscarse un equilibrio de satisfacción y lograr la permanencia en el tiempo de dichas normas.<sup>286</sup>

### **3.3.1.3 Principio de comodidad**

En lógica elemental Adam Smith, advierte que si bien las contribuciones no son una carga placentera por antonomasia, tampoco deben ser considerados martirios inquisitivos propios de las sanciones, ya que el impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente. Así ejemplifica que para el caso del impuesto sobre la renta por arrendamiento, existe mayor comodidad para el contribuyente si el impuesto es pagadero en el momento mismo en que el dueño cobra, lo mismo es aplicable para los impuestos al consumo, en donde el consumidor va satisfaciendo el tributo a medida que realiza las actividades o actos gravados.<sup>287</sup>

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

### **3.3.1.4 Principio de economía**

Adam Smith, en gala del pensamiento integral da origen a la política fiscal en donde lo que a la postre se le conoce como gastos fiscales, integrados no sólo por el costo de la recaudación del aparato administrativo, sino en todo aquello que se deja de recaudar, por lo que al efecto asevera: “Toda contribución debe percibirse de tal forma que se haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro público, acortando el período de exacción lo más que se pueda.”<sup>288</sup> De Juano, sintetiza que la

---

<sup>286</sup> Cfr. HALLIVIS PELAYO, Manuel, “Fisco” ... *op. cit.*, p. 431-432.

<sup>287</sup> Cfr. SMITH, Adam, *op. cit.*, p. 727.

<sup>288</sup> *Idem.*

orientación tributaria en la economía radica en que los gastos de recaudación sean mínimos, para bien del Estado y de los Contribuyentes.<sup>289</sup>

### **3.3.2 Principios de Adolfo Wagner**

Por otra parte, este economista alemán citado por el Maestro Ernesto Flores Zavala, influyó en el pensamiento económico europeo y contribuyó al estudio de las finanzas públicas y por ende en la materia tributaria, así como en los tratadistas alemanes como Albert Hensel,<sup>290</sup> al aportar principios teóricos partiendo de la concepción del fenómeno financiero como producción de servicios públicos en el reparto de la carga presupuestaria entre los contribuyentes, por ello la gran valía de este autor al considerar el fin recaudatorio para cubrir el gasto público y el propósito político social de la redistribución del ingreso.<sup>291</sup> Sin embargo, Dino Jarach considera que las ideas de Wagner son básicamente un fenómeno histórico en la evolución del Estado pero no una formulación teórica científica.<sup>292</sup> En esta tesitura, introduce en su teoría principialista la dicotomía integrada por un lado por las necesidades del Estado y la población a gravar, y por el otro los efectos de la imposición sobre dicha población.<sup>293</sup> En este sentido se destacan los siguientes principios:

#### **3.3.2.1 Principio de política financiera**

Los ingresos financieros públicos y en especial los tributarios deben determinarse proporcionalmente a la elevación de las necesidades financieras.<sup>294</sup> En el desempeño equilibrado de las finanzas públicas, será imperiosa la priorización de necesidades básicas y secundarias, postergando e incluso desechando gastos superfluos, lo anterior no sólo abona al saneamiento del Erario, sino además a la moral tributaria en la sociedad que le es tangible la inversión o la mejora en la función pública. En este sentido encontramos dos subprincipios:

a) Suficiencia de la imposición, que en la síntesis de Sergio Francisco de la Garza, ... “los impuestos deben ser suficientes para poder cubrir las necesidades

---

<sup>289</sup> Cfr. DE JUANO, Manuel, *op. cit.*, p. 377.

<sup>290</sup> Cfr. HENSEL, Albert, *op. cit.*, p. 25.

<sup>291</sup> WAGNER, Adolfo, “*Traité de la Science des Finances*”, trad. Giard V. y Brière E., Paris, 1909. Citado por FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, p. 176.

<sup>292</sup> Cfr. JARACH, Dino, *op. cit.*, pp. 25.

<sup>293</sup> Cfr. WAGNER, Adolfo, *op. cit.* Citado por FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, p. 171.

<sup>294</sup> *Ibidem*, p. 173.

financieras en cierto periodo, en la medida en que otras vías o medios no puedan hacerlo o no sean admisibles”<sup>295</sup>; y

b) Elasticidad o movilidad, en palabras de Ernesto Flores Zavala consiste en que los impuestos deben adaptarse a las variaciones que las necesidades financieras que fluctúan en tiempos de bonanza o de crisis.<sup>296</sup>

### **3.3.2.2 Principio de economía pública**

Sergio Francisco de la Garza señala que este principio procura en realidad el uso prudente en la elección de las fuentes o caudales objeto de imposición el capital, la renta y los medios de consumo,<sup>297</sup> con la limitación de no agotarlos o debilitarlos permanentemente.

Por otra parte Wagner citado por Flores Zavala, agrega tonalidades desde la visión estatal con miras sociales, a los principios ya conocidos de equidad y administración fiscal (incluye certidumbre, comodidad, economía y justicia que desarrollo con antelación Adam Smith).<sup>298</sup>

De esta manera al abordar a tan sólo dos autores dentro del entorno económico financiero, obedece a los conceptos referenciales que principalmente la doctrina mexicana adjudica a la ciencia de la tributación, sin embargo, el derecho financiero como genero próximo de la materia impositiva posee desde luego objeto y método propio, es ampliamente recomendable la abundancia que en el tema financiero y principalmente, el enlace con el derecho tributario que hace el gran tratadista Dino Jarach discípulo ni más menos de Benvenuto Griziotti, con la obra denominada elocuentemente “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”.

### **3.4 Principios Tributarios Presupuestales**

Griziotti conceptualiza al presupuesto como el documento jurídico y contable en el que se indican los recursos y los gastos públicos en un periodo de doce meses. En este tenor el presupuesto constituye un balance que tiene un carácter preventivo ya que anticipa programáticamente el ingreso y la erogación en un periodo, y es de carácter consultivo, ya que es un instrumento de rendición de

---

<sup>295</sup>El autor sintetiza “la cita de cita” que de Wagner hace Flores Zavala. Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 406.

<sup>296</sup>Cfr. FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, p. 173.

<sup>297</sup>Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 406.

<sup>298</sup>WAGNER, Adolfo, *op. cit.*. Citado por FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, pp. 174-176.

cuentas bajo la gestión gubernamental en el periodo ejercido.<sup>299</sup> En consecuencia resultan correlacionados en cuanto al destino y ejercicio de los recursos públicos tributarios, aquellos principios que rigen el control presupuestario como parte armónica de la actividad financiera integral, en este sentido, en la didáctica de Sergio F. de la Garza el ciclo encuentra los siguientes principios de carácter sustancial y formal.

#### **3.4.1 Principio de equilibrio presupuestario**

Este principio de carácter sustancial, en palabras Sergio de la Garza no esta consagrado constitucionalmente, sin embargo, supone el empate armónico entre los proyectos de erogación y su correlativo ingreso que lo provea. Sobre de esta primicia presupuestaria existen sendas teorías, por un lado la clásica que proclama un presupuesto sin déficit o superávit, sin embargo, no se rechaza la idea del déficit como un mal tolerable siempre y cuando se acuda a este extraordinariamente. Por el otro lado, la teoría moderna sostiene que el empréstito resulta menos oneroso que la implementación de impuestos extraordinarios, lo cual permite la inversión para la generación de riqueza a un ritmo mayor que la propia deuda pública, por lo que un equilibrio ante un situación precaria poco ayuda a superarla, por lo que en ocasiones será conveniente cierto desequilibrio presupuestario.<sup>300</sup> Griziotti refiere que un superávit puede ser indicio de excesiva presión tributaria o de falta de satisfacción de necesidades públicas, ya sea este caso o de déficit el presupuesto debe seguir la regla de adaptación dinámica a las coyunturas económicas, por lo tanto el presupuesto como toda acción pública, debe dirigirse al desarrollo económico y la creación de ocupación económica para enfrentar condiciones anticíclicas.<sup>301</sup>

#### **3.4.2 Principio de anualidad**

Sergio Francisco de la Garza, refiere que la temporalidad anual encuentra su fundamento en el artículo 74 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así el año financiero o ejercicio fiscal coincide con el año calendario. En este sentido la medición económica-cumplimiento de metas, tiene

---

<sup>299</sup> Cfr. GRIZIOTTI, Benvenuto, *op. cit.*, pp.37-38.

<sup>300</sup> Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, pp. 130-131.

<sup>301</sup> Cfr. GRIZIOTTI, Benvenuto, *op. cit.*, pp. 46-47.

dos sistemas: a) Sistema de caja, con un cierre de operaciones efectivamente cobradas y erogadas en un periodo anual; y b) Sistema de competencia, contempla sólo el efecto forma o jurídico pues las operaciones se computan con independencia de la efectiva realización por ello son de tracto sucesivo. En este último punto, tiene cabida los presupuestos plurianuales.<sup>302</sup>

### **3.4.3 Principios de unidad y universalidad**

Refiere a la existencia consolidada de un solo instrumento presupuestario y la integración de todo gasto a realizarse, así el artículo 126 Constitucional ordena que no se efectuara pago alguno que no este considerado en el presupuesto, sin embargo, admite excepciones ya que es cada más frecuente, el recorte, priorización o redireccionamiento gasto público.<sup>303</sup>

### **3.4.4 Principio de no afectación de recursos, especialidad y publicidad**

De la Garza refiere al primero como aquella directiva que establece el destino indivisible y común que todo recurso público, salvo que por ley se disponga un destino específico e incluso extrafiscal como datamos anteriormente como para apoyar campañas o tratamientos antitabaquismo, el fundamento de este principio lo encontramos expresado en el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación. El criterio rector de especialidad implica que el presupuesto sea expresado en partidas lo más detalladas posibles para medidas de control y cumplimiento de metas en la cuenta pública, su fundamento igualmente se adscribe a lo dispuesto en el artículo 74 fracción IV Constitucional. Por último el autor en cita, se refiere a la publicidad como principio operativo presupuestario, citando a Ríos Elizondo coincide en ejercicio de expresión a través del Diario Oficial de la Federación.<sup>304</sup>

### **3.4.5 Nuevos principios presupuestarios**

El Doctor Eusebio González García, en su estudio principialista lanza el siguiente cuestionamiento: ¿Conserva algún valor el Presupuesto?, previamente a la respuesta cabe mencionar que en la actualidad se sostienen discusiones ontológicas acerca del presupuesto en nuestro país, más aún a partir de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se pronunció sobre el tema de la

---

<sup>302</sup> Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, pp. 132-139.

<sup>303</sup> *Idem*, p. 136.

<sup>304</sup> *Idem*, pp. 136-138.

naturaleza legislativa o administrativa presupuestaria. Asimismo cuestiones menos complejas sorprendían al propio Doctor Eusebio, como que en el sistema mexicano presupuestario se separa la aprobación de la ley de ingresos y del presupuesto de egresos, cuando la lógica en apariencia exige interdependencia en dicha aprobación por ser sincrónica. Retomando la respuesta el ilustre maestro tributario, afirma que el significado de presupuesto ha variado, sin embargo, sigue siendo un plan que integra la gigantesca actividad del Estado, la hace pública y controla la oportunidad y economicidad de las funciones del Estado.<sup>305</sup>

Por otro lado, el Doctor Eusebio González comenta el abandono imperante del principio de equilibrio presupuestario anual, ya que la actualidad económica no es una línea continua sino una más bien ondulada, en cuanto el presupuesto como plan debe constituir la programación del desarrollo económico y control de la función pública, por lo que se pronuncia por nuevos principios presupuestarios:

- 1°. Principio de complementariedad o funcional, el presupuesto le atañe la misión de integrar a la economía nacional, contabilizando las relaciones que se desarrollan en los principales sectores de la actividad económica y considerando el coste y utilidad de los servicios públicos, seleccionando el gasto que mejore la actividad financiera del Estado;
- 2°. Principio de determinación global, es una consecuencia del anterior axioma, que exige que el centro de gravedad del control presupuestario se traslade de la utilización de partidas autorizadas al uso técnico y económico de la priorización eficaz de los servicios públicos, por lo que se anula el principio de especialización en aras de un ejercicio eficaz del poder; y
- 3°. Principio de publicidad, aquí Eusebio González va más allá de la simple publicación oficial del presupuesto como acción informativa, indica que debe ser operativa para que permita al ciudadano ejercer una determinada acción en el momento de elaboración o del ejercicio presupuestario, por ello se necesita: Acceso de la comunidad o sus representantes; El documento de ser preciso, claro y completo de modo que sea comprensible en cierta medida a todo

---

<sup>305</sup>Cfr. GONZALEZ GARCIA, Eusebio, *Introducción al Derecho Presupuestario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, pp. 35-36.

ciudadano; y dar los resultados de la rendición de cuentas con un examen pormenorizado de la gestión gubernamental.<sup>306</sup>

### **3.5 Clasificación de los tributos**

El análisis teórico de las contribuciones o tributos, permite no sólo la actividad cognoscitiva sobre el tema sino además en lo particular, es instrumento de política fiscal del Estado, en este sentido presentamos clasificaciones doctrinales seguidas de la adopción legal de éstas en nuestro sistema tributario.

#### **3.5.1 Clasificación formal de los tributos**

Sobre el particular el tratadista Dino Jarach, expone que esta integración formal impositiva es cuantitativa ya que se relaciona con el monto imponible,<sup>307</sup> por lo que a continuación sintetizaremos las clases establecidas por el autor:

1. Impuestos fijos.- Establecidos en cantidad invariable por cada hecho imponible independientemente de la dimensión de éste. No obstante que en apariencia estamos ante una igualdad rasa, este modelo podría incurrir en desigualdad respecto de hechos imposables inseparables del sujeto de la tributación cuya individualización es igualmente ineludible en medida de su capacidad.<sup>308</sup>
2. Impuestos graduables.- Esta figura se estructura considerando la movilidad de la base imponible estableciendo parámetros. Si bien es un avance al impuesto fijo aún en el establecimiento de niveles graduales podría existir discontinuidad en donde entre un nivel y otro la diferencia mínima con lleve a tratamiento desigual o un presunto trato igualitario con personas que en realidad son desiguales.<sup>309</sup>
3. Impuestos proporcionales.- Aquí el elemento que se incorpora es una alícuota constante sobre la base imponible. La crítica a este tipo de gravamen es muchas veces la desconsideración de la marginalidad o mínimos vitales en especial de personas físicas, sin embargo, es apto para manifestaciones de riqueza en el consumo.<sup>310</sup>

---

<sup>306</sup> *Ibidem*, pp. 62-69.

<sup>307</sup> Cfr. JARACH, Dino, "Finanzas Públicas"... *op. cit.*, pp. 291.

<sup>308</sup> *Idem*.

<sup>309</sup> *Ibidem*, p. 292.

<sup>310</sup> *Idem*.

4. Impuestos progresivos y regresivos.- A la primera acepción se estructura una alícuota creciente al monto imponible y a los regresivos la alícuota es decreciente a dicho monto imponible. Así en la estructura de dichos gravámenes se puede disponer de las siguientes técnicas de progresión: a) Categorías o clases en los contribuyentes mediante un límite superior y aplicar una alícuota del monto total de cada rango; b) Grados o escalones, aquí la estructura pretende atomizar los rangos dividiendo el monto imponible e individualizando en cada grado la alícuota correspondiente; c) Deducción en la base, en este rubro se pretende la erosión del monto imponible mediante la aplicación de una cantidad fija y la aplicación de una alícuota constante sobre el remanente; y d) Progresión continua, en lo particular Jarach admite que es una variante del método de categorías o clases, sin embargo, aquí el incremento impositivo obedece estrictamente al crecimiento del monto imponible, por ello este tipo de gravamen es propicio para los impuestos al consumo para evitar inequidades.<sup>311</sup>

### **3.5.2 Clasificación tradicional de los tributos**

En este apartado analítico se basa en la especialidad doctrinal jurídico tributaria, la cual otorga funcionalmente ya sea de manera subjetiva u objetiva la clasificación siguiente:

1. Directos e indirectos, esta clasificación considerada por el tratadista Carlos M. Giuliani como la más incierta en cuanto a su convención conceptual en la doctrina<sup>312</sup>, dada su carga primordialmente económica más que jurídica, encuentra diversos criterios disconcordantes a saber:
  - Criterio de la incidencia.- Para Rodríguez Lobato son impuestos directos aquellos que no pueden ser trasladados, por ello el sujeto pasivo no puede recuperar la carga económica de otro sujeto. En tanto son impuesto indirectos aquellos que sí pueden ser trasladados, por lo que no inciden en el sujeto pasivo recuperando la carga económica de un tercero.<sup>313</sup> El Doctor Luis Humberto Delgadillo, en otra tonalidad explica que en los impuestos

---

<sup>311</sup> *Ibidem*, pp. 293-296.

<sup>312</sup> Cfr. GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *op. cit.*, p.256.

<sup>313</sup> Cfr. RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, p. 67.

directos el legislador se propone alcanzar sin intermediarios traslativos al autentico contribuyente que es simultáneamente sujeto pasivo directo y pagador del tributo. Por lo que hace a los impuestos indirectos, las calidades de sujeto pasivo y pagador del tributo se separan, repercutiendo en el primero bajo la obligación de trasladar la carga pecuniaria al pagador, éste último es verdaderamente quien desembolsa y por lo tanto adsorbe patrimonial y finalmente el tributo.<sup>314</sup>

- Criterio administrativo o del padrón.- Sergio F. de la Garza, indica que serán por exclusión impuestos directos los que al gravar una situación con permanencia, se puede elaborar un padrón o catálogo de los contribuyentes.<sup>315</sup> Abona a este concepto el Doctor Delgadillo Gutiérrez, al indicar que bajo este criterio los impuestos directos recaen no sólo en las personas, sino igualmente en la posesión y disfrute de riqueza, gravando situaciones permanentes y normales que por su estabilidad permiten la elaboración listas nominativas; además tratándose de impuestos indirectos indica expresamente dada su naturaleza contingente, no se puede integrar dicho listado de contribuyentes.<sup>316</sup>
- Criterio de la manifestación de la capacidad contributiva.- Para Raúl Rodríguez Lobato, son impuestos directos los que gravan las manifestaciones directas de riqueza, en donde la capacidad contributiva tiene un aspecto dinámico como es la renta percibida y un aspecto estático como el patrimonio. Son impuestos indirectos, los que gravan manifestaciones indirectas de riqueza, es decir, su objetivo no es la riqueza en sí misma, sino una riqueza exteriorizada que presume dicha capacidad como el consumo.<sup>317</sup>

Tal desacuerdo conceptual impera en la doctrina en autores como Raúl Rodríguez Lobato, quien indica que el criterio más acertado es el de capacidad

---

<sup>314</sup> Cfr. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, *op. cit.*, p. 72.

<sup>315</sup> Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 388.

<sup>316</sup> Cfr. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, *op. cit.*, p. 72.

<sup>317</sup> Cfr. RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, p. 68.

contributiva,<sup>318</sup> se suma a este sentido Adolfo Arrijoa Vizcaíno;<sup>319</sup> Emilio Margáin Manautou señala la tendencia a los impuesto al consumo;<sup>320</sup> y Sergio Francisco de la Garza califica como generalmente aceptado el criterio administrativo.<sup>321</sup>

2. Personales y reales.- Esta clase de tributos considerados en la clasificación de impuestos directos por Carlos María Giuliani Fonrouge<sup>322</sup> y Ernesto Flores Zavala,<sup>323</sup> por lo tanto, serán impuestos personales aquellos que toman en cuenta las condiciones particulares del sujeto pasivo. En tanto, lo impuestos reales, son aquellos que recaen en la cosa como objeto del gravamen apartando cualquier condición subjetiva.
3. Generales y especiales.- Según Arrijoa Vizcaíno los primeros gravan diversas actividades económicas que tiene en común una misma naturaleza. Los especiales serán aquellos que gravan una determinada actividad económica.<sup>324</sup>
4. Específicos y *ad valorem*.- Rodríguez Lobato indica que los impuestos específicos gravan en función de unidades de medida o cualidad del bien; y los *ad valorem* gravan en relación al importe pecuniario del bien.<sup>325</sup>
5. Fines Fiscales y fines extrafiscales.- El profesor Raúl Rodríguez clasifica a las contribuciones con fines fiscales como aquellas cuya única propósito es la recaudación,<sup>326</sup> por otro lado, serán impuestos con fines extrafiscales aquellos cuyo objetivo además del recaudatorio tienen metas adicionales, ya sea de control, económicos, sanitarios y sociales por señalar algunos.
6. Alcabalatorios.- El autor antes citado indica que estos gravan la circulación territorial de mercancías. Sus variantes: Tránsito, por atravesar el territorio de imposición; Circulatorios, gravan la traslado dentro del mismo territorio; Extracción e introducción, gravan salida y entrada de mercancías; y

---

<sup>318</sup> *Idem.*

<sup>319</sup> Cfr. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 20ª ed., Themis, México, 2009, p. 528.

<sup>320</sup> Cfr. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, "Introducción al estudio"... *op. cit.*, p. 76.

<sup>321</sup> Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 388.

<sup>322</sup> Cfr. GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *op. cit.*, p. 257.

<sup>323</sup> Cfr. FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, p. 307.

<sup>324</sup> Cfr. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *op. cit.*, p. 529.

<sup>325</sup> Cfr. RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, p. 69.

<sup>326</sup> *Idem.*

diferenciales, gravan distinguiendo las mercancías locales o destinadas al consumo de las que no lo son.<sup>327</sup>

### **3.5.3 Clasificación legal de los tributos en México**

Como lo señala Sergio Francisco de la Garza, en nuestro país el concepto de tributo no existe en la ley, sin embargo, entendemos como sinónimos tributo y contribución, que es la prestación en dinero o especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.<sup>328</sup> Así el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2° clasifica a las contribuciones como el género y en las especies a los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, los cuales analizaremos a continuación.

#### **3.5.3.1 Impuestos**

Si bien la clasificación legal de esta especie de contribución o tributo, resulta definida por omisión o de manera residual, toda vez que el artículo 2 fracción I del Código Fiscal, indica: “Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo” (aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos). Por otra parte, el Doctor Eusebio González García, indica: “Son aquellos tributos cuyo hecho imponible no esta constituido por la prestación de un servicio, actividad u obra de la Administración, sino por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica (ya sabemos que por definirse en un concepto legal son siempre hechos jurídicos, en cuanto determinantes de efectos jurídicos), que ponen de manifiesto la capacidad contributiva de un sujeto como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes y la adquisición o gasto de la renta”.<sup>329</sup>

Asimismo resulta por demás ilustrativa la definición complementaria que nos otorga el Maestro Raúl Rodríguez Lobato: ... “es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter de obligatorio, a

---

<sup>327</sup> *Idem.*

<sup>328</sup> Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 320.

<sup>329</sup> PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZALEZ GARCIA, Eusebio, *op. cit.*, p. 170.

cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto públicos y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato”.<sup>330</sup> En esta tesitura en nuestro sistema jurídico de concebirse el impuesto como la materialización de la potestad tributaria con los límites, principios y conceptos, ya abordados anteriormente.

### **3.5.3.2 Aportaciones de seguridad social**

La Dra. Gabriela Ríos Granados señala que el origen de esta clase de contribuciones es un ejemplo de tributarización de una carga económica que por razones empíricas en 1944 se le dio la categoría de créditos fiscales, es decir, tan sólo la característica de ser cobrados coactivamente a través del procedimiento administrativo de ejecución, sin embargo, calificados hasta como derechos y finalmente incorporados nominalmente en el Código Fiscal de la Federación de 1981,<sup>331</sup> las aportaciones de seguridad social reflejan la acotación tributaria del derecho del trabajo como un complemento necesario de las conquistas y prestaciones laborales que difícilmente todos los patrones estarían en posibilidad de otorgar. Entonces el Estado crea mecanismos de sustitución en esa materia y encarga a entes descentralizados de la Administración Pública Federal denominados Instituto Mexicano del Seguro Social y el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, para la prestación del servicio de sustitución patronal en los ramos médicos, maternidad, previsión social, vivienda y haberes para el retiro. Luego entonces, en este caso el artículo 2 fracción II del Código Fiscal de la Federación, define conceptualmente 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 las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado. Del gran tratado que realiza Don Sergio Francisco de la Garza<sup>332</sup> sobre las Aportaciones de Seguridad Social, podemos señalar las siguientes características:

---

<sup>330</sup>RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, p. 61.

<sup>331</sup>Cfr. RIOS GRANADOS, Gabriela, *Los Tributos*, en ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (coord.), *op. cit.*, p. 165.

<sup>332</sup>Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, pp. 358-371.

- Las aportaciones de seguridad social son aportes económicos que deben hacerse al Estado para que éste cumpla en relación con la clase trabajadora con algunas de las obligaciones que en materia de bienestar social y vivienda establece al artículo 123, apartado A de la Constitución Federal a cargo de los patrones. Existe la peculiaridad que la relación que deriva de las aportaciones de seguridad social es generalmente tripartida, ya que las aportaciones son realizadas por el Estado, los patrones y por los trabajadores, si bien se obtendrá una contraprestación que beneficia en gran medida a los últimos por los servicios de salud y previsión social que recibe, no existe, como en los derechos, una correspondencia exacta entre lo aportado con lo que recibirán los beneficiarios, ya que su principio se basa en la solidaridad social;
- Las aportaciones de seguridad social vienen a ser el resultado de la subrogación por parte del Estado en obligaciones que originalmente son de un tercero, en este caso, el patrón para provecho de los trabajadores;
- En las aportaciones de seguridad social, el monto de las cuotas se determina en una cuota fija para el Estado, que se calcula tomando como parámetro un porcentaje por cada trabajador deducido del salario mínimo, y en otros, la referencia la constituye el salario base de cotización. La cuota patronal se determina en porcentajes por cada uno de los ramos que el seguro ampare, en base al salario mínimo o salario diario de cotización, pero cuando se trate del seguro en el ramo de riesgos profesionales esta cuota será cubierta íntegramente por el patrón. En algunos casos se dispensa a los trabajadores del pago de la cuota, por ejemplo cuando se cotizan en base al salario mínimo y en otras se determina con base en los parámetros señalados;
- Las aportaciones de seguridad social surgen como obligaciones constitucionales en materia laboral que se han fiscalizado a fin de dotar al Estado de los elementos necesarios para cobrarlas en forma oportuna y rápida a través de un procedimiento privilegiado de cobro de naturaleza económico-coactiva o procedimiento administrativo de ejecución; y
- El producto o rendimiento de las aportaciones de seguridad social se deben destinar a sufragar el gasto social originado por la prestación del servicio de

seguridad social que otorga el Estado a favor de los trabajadores, con motivo de que los patrones son subrogados en el cumplimiento de sus obligaciones laborales.

### **3.5.3.3 Contribuciones de mejoras**

Para Adolfo Arrijoa Vizcaíno son: ... “son contribuciones especiales o de mejoras, las prestaciones que el Estado obtiene por la realización de servicios públicos generales e indivisibles, normalmente constituidos por obras de urbanización, gravando a los particulares que se benefician de manera directa y específica con motivo de la realización de tales obras, ya sea sobre el incremento no ganado o plusvalía obtenida, o bien mediante la recuperación proporcional del costo de las obras o servicios de que se trate”.<sup>333</sup> Al efecto el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2 define a esta contribución como las que son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas. Debemos recordar que las actividades u obras que realiza el Estado son necesarias para el funcionamiento de la economía y se hacen con el fin de beneficiar a la colectividad. La causación de la contribución de mejoras está vinculada a la realización de un acto por parte de la administración pública, que le proveerá plusvalía o mejoría específica a la propiedad del contribuyente.

Así la contribución es establecida por el legislador y su causación está sujeta a la realización de la obra respectiva por lo que resulta relevante la actuación de la Administración Pública que realizará la derrama entre los contribuyentes.<sup>334</sup> Podemos señalar que las características de estas contribuciones son las siguientes:

- Es una prestación y no una contraprestación, en la contribución de mejora el contribuyente experimenta un beneficio económico en el aumento del valor de su propiedad, pero ello opera de manera indirecta, pues la obra realizada no pasa a formar parte de su patrimonio, de manera que no recibe en sentido estricto una contraprestación del Estado;<sup>335</sup>

---

<sup>333</sup>ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *op. cit.*, p. 393.

<sup>334</sup>Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 351.

<sup>335</sup>*Ibidem*, p. 348.

- Debe estar establecida en la ley. Este principio de legalidad opera de la siguiente manera: el legislador, por virtud de una norma legal dispone que al producirse concretamente en la realidad una determinada clase de obra pública se genere el crédito fiscal representado por la contribución especial.<sup>336</sup>
- En la contribución de mejora los contribuyentes son los beneficiados por las obras.<sup>337</sup> Apoya lo anteriormente expuesto la jurisprudencia del contenido siguiente:

CONTRIBUCIONES DE MEJORAS. VALOR Y MEJORÍA ESPECÍFICA DE LA PROPIEDAD APLICABLE CON MOTIVO DEL DECRETO LEGISLATIVO 308 REFORMADO DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN, SU NATURALEZA JURÍDICA. De la interpretación armónica de lo dispuesto en los artículos 2º., 4º., 5º. y 6º. del Decreto 308 reformado, expedido por el Congreso del Estado de Nuevo León, reformado por los diversos 109, 531 y 3 publicados en el Periódico Oficial de esa entidad federativa los días veintinueve de diciembre de mil novecientos noventa y cinco, tres de octubre y trece de noviembre de mil novecientos noventa y siete, respectivamente, en relación con los diversos 41 bis-9 a 41 bis-26 de la Ley de Hacienda para los Municipios de esa entidad federativa, se advierte que la contribución denominada impuesto sobre aumento de valor y mejoría específica de la propiedad, no tiene la naturaleza propia de los impuestos, en tanto que su hecho imponible no está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, sino por el beneficio particular a favor de determinadas personas con motivo de una obra pública tendente a satisfacer una necesidad colectiva, esto es, se trata de un tipo de contribución especial que se paga en relación con un beneficio especial consistente en el incremento del valor de los bienes, obteniendo una ventaja que el resto de los habitantes de la comunidad no percibe.<sup>338</sup>

---

<sup>336</sup> *Idem.*

<sup>337</sup> *Ibidem*, p.352.

<sup>338</sup> Tesis de Jurisprudencia 2ª. J.771/2000, Segunda Sala SCJN, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XII*, Novena Época, septiembre de 2000, p. 71.

### 3.5.3.4 Derechos

Para Adolfo Arrijo Vizcaíno, “Son Derechos las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la Ley, en pago de un servicios público particular indivisible”.<sup>339</sup> Por su parte en la definición legal el artículo 2 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, señala que los derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del 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 públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Del análisis del precepto legal se desprende que existen dos clases de derechos:

- Los derechos cuyo presupuesto de hecho consiste en recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público; y
- Los derechos cuyo presupuesto de hecho consiste en aprovechar bienes de dominio público de la nación.

La contraprestación está determinada por el valor del servicio que proporciona el Estado, pues los servicios se organizan en función del interés general y secundariamente el de los particulares y es accidental si éstos reciben o no beneficios de orden individual.

El tratadista Sergio Francisco de la Garza,<sup>340</sup> analiza exhaustivamente los caracteres de este tipo de contribución de los cuales destacamos y sintetizamos los siguientes:

- Los derechos derivan esencialmente de un acto de voluntad del particular, que solicita del Estado la prestación de un servicio público que lo va a beneficiar de manera directa y específica o por el uso o aprovechamiento de bienes públicos, de suerte que los derechos generan una relación de tipo bilateral;
- Los derechos constituyen una contraprestación u obligación recíproca;

---

<sup>339</sup>ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *op. cit.*, p. 376.

<sup>340</sup>DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, pp. 331-339.

- El cobro de los derechos se origina en un acto de voluntad del sujeto pasivo que solicita de la administración pública la prestación de un servicio que lo beneficia de manera directa y específica, así como su explotación, uso o aprovechamiento, esto último mediante el pago de un derecho de los previstos en la ley federal relativa, cuyo hecho tasable se determina por el tipo de bienes del estado mediante un acto permisivo, para que el contribuyente obtenga un beneficio individual y determinado;
- El importe de las tasas o cuotas de los derechos guarda una relación directa con el grado de aprovechamiento del bien, con el beneficio obtenido por el contribuyente y con la zona de disponibilidad, de la que se deduce el valor de dicho bien, tomando en cuenta su abundancia o escasez, el demérito que sufre con su uso y la importancia que el mismo representa para el desarrollo de la nación; y
- El producto o rendimiento de los derechos debe estar destinado a cubrir el costo de los servicios públicos, el demérito que sufren los bienes con su uso o el grado de aprovechamiento del bien.

En este tenor, el Doctor Delgadillo Gutiérrez advierte que si bien ha existido controversias respecto a la naturaleza de este tipo contribución, la generalidad de la doctrina indica que el carácter tributario deriva de imposición unilateral estatal, por lo que la obligación fiscal se da por ley y no de la voluntad del particular, la cual sólo participa en la pretensión de obtener un servicio público.<sup>341</sup>

Sirve de apoyo a lo anterior, la jurisprudencia que al tenor indica:

DERECHOS POR SERVICIOS. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD SE RIGEN POR UN SISTEMA DISTINTO DEL QUE LOS IMPUESTOS. Las garantías de proporcionalidad y equidad de las cargas tributarias establecidas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que el legislador trata de satisfacer en materia de derechos a través de una cuota o tarifa aplicable a una base, cuyos parámetros contienen elementos que reflejan la capacidad contributiva del gobernado, se traduce en un

---

<sup>341</sup> Cfr. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, *op. cit.*, p. 61.

sistema que únicamente es aplicable a los impuestos, pero que en manera alguna puede invocarse o aplicarse cuando se trate de la constitucionalidad de derechos por servicios, cuya naturaleza es distinta de la de los impuestos y, por tanto, reclama un concepto adecuado de esa proporcionalidad y equidad. De acuerdo con la doctrina jurídico-fiscal y la legislación tributaria, por derechos han de entenderse: “las contraprestaciones que se paguen a la hacienda pública del Estado, como precio de servicios de carácter administrativo prestados por los poderes del mismo y sus dependencias a personas determinadas que los soliciten”, de tal manera que para la determinación de las cuotas correspondientes por concepto de derechos ha de tenerse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos.<sup>342</sup>

### **3.6 Elementos esenciales de los tributos**

Para los Doctores Pérez de Ayala y González García, los elementos constitutivos del tributo se agrupan en dos principalmente, primeramente los elementos cualitativos integrados a su vez por “El hecho imponible” (objetivos) y “El sujeto pasivo” (sujetivos); por otro lado los elementos cuantitativos, en tanto se ocupan de determinar el importe de la deuda tributaria: “base imponible”, “base liquidable” y el “tipo aplicable a la base”.<sup>343</sup>

Luego entonces los elementos que nos ocupan en este apartado, son de contenido sustancial de la contribución, cuya ausencia o deficiencia de tan sólo uno de ellos rompe la unidad que exige para concebir la relación y obligación tributaria, recordemos que el principio de reserva de ley exige igualmente un contenido sustancial en la norma, así la referencia legal la encontramos en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación a propósito de la interpretación de las normas fiscales, al enunciar elementos como el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, para una debida integración en aras de la garantía de seguridad jurídica en lo

---

<sup>342</sup>Tesis de Jurisprudencia P./J. 2/98, Pleno de la SCJN, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta VII*, Novena Época, enero de 1998, p. 41.

<sup>343</sup>Cfr. PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZALEZ GARCIA, Eusebio, *op. cit.*, p. 189.

particular el principio de reserva de ley, estos deben ser consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular. No obstante lo anterior, la doctrina se inclina por analizar este tema tal y como describe el Doctor Pedro Salinas Arrambide,<sup>344</sup> partiendo del hecho imponible como elemento constitutivo del tributo, posteriormente desglosaremos en el orden tamizado propuesto por la ley: sujeto, objeto, base imponible, tasa, cuota y tarifa, así como época de pago.

### **3.6.1 El hecho imponible**

Digno exponente de esta figura es Dino Jarach, diciendo que la obligación tributaria surge en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por ley o hecho imponible, así para el derecho tributario siempre es un hecho jurídico el titulado por el presupuesto legal, independientemente que provenga de un “negocio jurídico” o acuerdos de voluntad particular, ya que en autonomía fiscal el tributo es una obligación *ex lege* y no depende para su nacimiento de la voluntad de las partes.<sup>345</sup>

Sergio Francisco de la Garza como lo hemos señalado anteriormente refiere que todo sistema jurídico, las normas legales tienen una estructura compuesta fundamentalmente por tres componentes: la hipótesis o supuesto de hecho, que corresponde al hecho de la realidad o relación social que la norma prevé; la disposición o mandato, mediante la cual la norma determina los efectos jurídicos que derivarán en el caso de que se produzca el supuesto de hecho previsto por la misma y la sanción. De este modo, toda norma jurídica abstracta es un mandato hipotético: prevé ciertas consecuencias para el caso de que se realice el supuesto de hecho que contempla.<sup>346</sup>

Los tratadistas Eusebio González García y José Luis Pérez Ayala, convenientemente advierten que el objeto económico del tributo es una realidad económica prejurídica y por ende previa a la ley positiva, en este sentido el hecho

---

<sup>344</sup>Cfr. SALINAS ARRAMBIDE, Pedro, “*Elementos Constitutivos del Tributo*”, en ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (Coord.), *op. cit.*, p. 169.

<sup>345</sup>Cfr. JARACH, Dino, “*El Hecho*”... *op. cit.*, p. 63.

<sup>346</sup>Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 409.

imponible es ya una realidad jurídica plasmada en ley con sus elementos y alcances, por ello el supuesto de hecho o supuesto fáctico, constituye un elemento de la realidad social que el legislador tributario contempla y transporta a la norma, convirtiéndolo de esta forma en un supuesto normativo o hecho jurídico, que en esta materia comúnmente recibe el nombre de hecho imponible.<sup>347</sup>

El Doctor Pedro Salinas Arrambide,<sup>348</sup> indica que el hecho imponible adquiere en la relación jurídico-tributaria una importancia fundamental, hasta el punto de constituir el elemento imprescindible de la misma, con la consecuencia de que el tributo sólo se debe cuando se realiza éste y de que la Administración Tributaria no puede obligar al pago de un tributo a aquellas personas respecto de las cuales no se haya realizado el hecho imponible. De ahí que el hecho imponible es un hecho jurídico, en cuanto que no sólo es una creación de la ley, sino que constitucionalmente se ordena su establecimiento por la ley y que el legislador tributario al establecerlo en la norma tributaria específica, ha de respetar entre otros equidad e igualdad tributaria, alcance no confiscatorio, capacidad contributiva que le viene ordenado en el citado artículo 31, fracción IV de la propia Constitución Federal, al mandar que la contribución para los gastos públicos habrá de hacerse de manera proporcional y equitativa. Así el primer párrafo del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, se encuentra implícito el hecho imponible al decirnos que las contribuciones se causan conforme se realicen las “situaciones jurídicas o de hecho”, previstas en las leyes fiscales.

### **3.6.1.1 El hecho imponible y el hecho generador**

Sergio Francisco de la Garza,<sup>349</sup> indica con solvente razonamiento que el hecho imponible, es *a priori* una descripción de hecho, es una formulación hipotética característica de la tipicidad, se insiste previa y genérica contenida en ley, por ello existen hipótesis para el nacimiento de obligaciones tributarias e hipótesis que originan otro tipo de obligaciones accesorias del principal o bien que necesitan de acto autoritario para actualizarse. Pero este supuesto normativo conocido como

---

<sup>347</sup> Cfr. PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZALEZ GARCÍA, Eusebio, *op. cit.*, pp. 189-191.

<sup>348</sup> Cfr. SALINAS ARRAMBIDE, Pedro, “*Elementos Constitutivos del Tributo*”, en ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (Coord.), *op. cit.*, p. 170.

<sup>349</sup> Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 412.

hecho imponible requiere de un hecho en concreto en el mundo fenoménico de manera tangible, esta experiencia empírica se denomina hecho generador.

A mayor abundamiento los tratadistas Pérez de Ayala y González García, diferencia que el supuesto legal es una definición contenida en ley, en tanto, que el hecho generador pertenece a la realidad fáctica, en consecuencia cronológica primero aparece el objeto económico del tributo, en segundo término el hecho imponible como ejercicio de la potestad tributaria normativa tipificando el objeto tributario citado, y por último el hecho generador, cuya realización verificada en la contexto empírico tiene como principal efecto el nacimiento de una serie de situaciones jurídicas intersubjetivas, todo ello integra el llamado procedimiento de gestión tributaria.<sup>350</sup>

### **3.6.1.2 Clasificación de los presupuestos o hechos imponibles**

Don Fernando Sáinz de Bujanda citado por Sergio Francisco de la Garza, otorga la siguiente clasificación:

1. Presupuestos genéricos y específicos.- En los primeros la descripción hipotética o típica, contiene conceptos que permiten definición en diferencia específicas, es decir, propiedades o cualidades que encierren esa concepción de genero. En cambio, los específicos son supuestos cuyo detalle en las propiedades o cualidades no ameritan ulterior individualización; y
2. Presupuestos simples y complejos.- Los simples se caracterizan por la singularización del hecho o acto descrito sin que a merite reunión de elementos adicionales. Por otro lado, los complejos son pluricompositivos que exigen el conjunto de hechos o actos y elementos temporales que integren el hecho imponible.<sup>351</sup>

### **3.6.1.3 Elementos del hecho imponible**

Calificados de esta manera por Pérez de Ayala y González García, señalan que el hecho imponible en cuanto a presupuesto o hipótesis normativa, es un todo imprescindible, que se integra de cuatro elementos: el objetivo, el subjetivo, el

---

<sup>350</sup> Cfr. PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZALEZ GARCIA, Eusebio, *op. cit.*, pp. 189-190.

<sup>351</sup> Cfr. SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Análisis Jurídico del Hecho Imponible*, RDIFFHP, p. 846. Citado por DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, pp. 415-417.

espacial y el temporal.<sup>352</sup> A la denominación de elementos se opone Sergio Francisco de la Garza,<sup>353</sup> citando al autor Ataliba, prefiere la denominación de “aspectos”, ya que la palabra elementos refiere a la idea de composición, la cual sería propicio para sujeto, objeto, base, tarifa, tasa, cuota y época de pago, en este sentido en la presente investigación no omitiremos el estudio de estas acepciones en lo particular, aún cuando coinciden conceptualmente con la integración de cada elemento del hecho imponible.

#### **3.6.1.3.1 Elemento objetivo**

Eusebio González García y José Luis Pérez de Ayala señalan que la doctrina suele referirse al elemento objetivo del hecho imponible, es decir, a la situación de hecho o elemento de la realidad social tomado en consideración por la norma para configurar cada tributo. Así es importante destacar que este elemento puede estar integrado por un solo hecho imponible o varios hechos reunidos, por lo que serán simples y complejos, respectivamente.<sup>354</sup> En este tenor Sergio Francisco de la Garza, señala que el elemento objetivo del hecho imponible esta constituido por la descripción objetiva del hecho con abstracción de las circunstancias subjetivas y de las circunstancias de lugar y tiempo que lo enmarcan.<sup>355</sup>

De ahí que el Doctor Pedro Salinas Arrambide, estime que resulta sumamente difícil reducir a moldes precisos las distintas situaciones de hecho que pueden constituir el elemento objetivo del hecho imponible, pero siguiendo el principio de que todo hecho imponible ha de ser necesariamente revelador de cierta capacidad contributiva, éstas pueden reconducirse a una de estas dos grandes categorías: a) las consistentes en un acto, hecho o fenómeno en sí mismo revelador de capacidad económica; y b) las que consisten en un acto o negocio jurídico, también revelador de capacidad económica, y que han sido asumidos como hechos jurídicos en otras ramas del Derecho en ciertos casos el elemento objetivo

---

<sup>352</sup> Cfr. PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZALEZ GARCIA, Eusebio, *op. cit.*, p. 192.

<sup>353</sup> DE LA GARZA, José Francisco, *op. cit.*, p. 418.

<sup>354</sup> PEREZ AYALA, José Luis y GANZALEZ GARCIA, Eusebio, *op. cit.*, p. 193.

<sup>355</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 421.

del hecho imponible es en su totalidad coincidente con el hecho imponible, absorbiendo y agotando el concepto de éste.<sup>356</sup>

#### **3.6.1.3.2. Elemento subjetivo**

El elemento subjetivo o para Sergio Francisco de la Garza aspecto personal del hecho imponible, es aquél que determina el sujeto de la obligación tributaria que el hecho imponible hará nacer.<sup>357</sup> Siguiendo a este autor, Pedro Salinas Arrambide indica que este aspecto se conecta al elemento objetivo del hecho imponible con la persona que será erigida, en virtud de su realización, en sujeto de la obligación tributaria, es decir, aquella persona que guarda con el objeto del gravamen especial relación que la ley ha prefigurado para considerarlo su realizador y como consecuencia de ello el titular del hecho imponible y sujeto pasivo de la relación tributaria o contribuyente.<sup>358</sup>

A reserva de desglosar posteriormente en lo particular la figura de sujeto pasivo, como destinatario del gravamen en la relación tributaria, Raúl Rodríguez Lobato afirma que: ...“es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal”.<sup>359</sup>

#### **3.6.1.3.3 Elemento espacial**

Dino Jarach indica que los hechos imposables tienen un aspecto o dimensión espacial, o dicho en otros términos, que se realizan en un determinado territorio, excluyendo aquellos hechos imposables que se encuentren fuera del supuesto geográfico.<sup>360</sup> El Doctor Pedro Salinas Arrambide, sostiene que: ... “el hecho imponible no sólo genera una deuda impositiva a cargo del contribuyente, sino también, puesto que la relación tributaria es una relación jurídica personal, un crédito a favor del ente público, ofrece una importancia trascendental, determinar

---

<sup>356</sup> Cfr. SALINAS ARRAMBIDE, Pedro, “*Elementos Constitutivos del Tributo*”, en ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (Coord.), *op. cit.*, p. 177.

<sup>357</sup> Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 419.

<sup>358</sup> Cfr. SALINAS ARRAMBIDE, Pedro, “*Elementos Constitutivos del Tributo*”, en ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (Coord.), *op. cit.*, p. 178.

<sup>359</sup> RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, p. 147.

<sup>360</sup> Cfr. JARACH, Dino, “*Finanzas Públicas*” ... *op. cit.*, p. 382.

quienes son ambos sujetos, acreedor y deudor, en función del territorio en que el hecho imponible se haya producido”.<sup>361</sup>

González García y Pérez de Ayala, advierten que la confusión entre este aspecto espacial y la eficacia de la leyes tributarias en el espacio, ya que la ley tributaria tiene aspectos característicos de tributación que no corresponde a esa visión tradicional de validez espacial de las normas, ya que el derecho tributario contiene figuras propias como son los criterios de tributación o sujeción (residencia y fuente de riqueza) que trascienden la concepción geográfica simple, puesto que se liga con el fenómeno de la doble imposición. Este último problema se resuelve precisamente con la incorporación de criterios de sujeción y elementos de exención, deducción o acreditamiento en el derecho interno de cada Estado y mediante la celebración de convenios de doble tributación.<sup>362</sup>

#### **3.6.1.3.4 Elemento temporal**

Los tratadistas José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González García, señalan que el hecho imponible delimita su realización en el tiempo, es decir, es el aspecto del presupuesto que fija el momento en el que se considera realizado el hecho imponible y surge el de derecho para determinar la deuda tributaria.<sup>363</sup>

El Doctor Pedro Salinas Arrambide, señala que este elemento es el momento en que debe reputarse consumado el hecho imponible.<sup>364</sup> En este sentido, el elemento temporal reviste una singular importancia en la ordenación jurídica del hecho imponible, al determinar el instante en que éste se entiende realizado íntegramente, produciendo entonces la causación o el devengo como lo refiere la doctrina española o la subsunción aplicada por Sergio Francisco de la Garza,<sup>365</sup> al supuesto normativo de la contribución de que se trate. Aunque por regla general, éste tenga lugar cuando se materializa o concurre el último de los elementos configuradores del hecho imponible, su determinación no es siempre sencilla, debiendo precisar la ley tributaria al momento exacto de causación, así será

---

<sup>361</sup> Cfr. SALINAS ARRAMBIDE, Pedro, *“Elementos Constitutivos del Tributo”*, en ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (Coord.), *op. cit.*, p. 179.

<sup>362</sup> Cfr. PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZALEZ GARCÍA, Eusebio, *op. cit.*, p. 194.

<sup>363</sup> *Ibidem*, pp. 219-220.

<sup>364</sup> Cfr. SALINAS ARRAMBIDE, Pedro, *op. cit.*, *“Elementos Constitutivos del Tributo”*, en ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (Coord.), *op. cit.*, p. 180.

<sup>365</sup> Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 413.

cuando se consideren nacidos los efectos jurídicos derivados de la realización del hecho imponible, comenzando a computarse, en su caso, los plazos para la determinación, declaración, pago, caducidad, prescripción, entre otros.

En nuestro país la fijación del preciso momento de causación de los tributos, con su consecuencia de hacer aplicable la ley vigente en ese instante, explica la trascendencia que tiene el aspecto temporal del hecho imponible. Sobre este particular, el primer y segundo párrafos del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación establecen que:

Artículo 6. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad...”

En este último párrafo se fundamenta el elemento temporal de referencia denominando al instante detonante causación.

### **3.6.2 Sujeto**

En palabras del tratadista Carlos María Giuliani Fonrouge, la obligación tributaria es: ...“un vínculo jurídico de carácter personal, en donde encontramos fundamentalmente dos elementos característicos: el sujeto (sujeto activo o acreedor y sujeto pasivo o deudor) y el objeto”.<sup>366</sup>

Correlacionado el elemento subjetivo como aspecto personal del hecho imponible, resulta la primera esencialidad de contenido del tributo, debiéndose decir que si no hay sujeto no hay obligación tributaria.

#### **3.6.2.1 Sujeto activo**

Así Giuliani Fonrouge enlaza que si la obligación tributaria es la manifestación del poder público, investido de imperio, indudablemente es el Estado el sujeto activo de la relación tributaria,<sup>367</sup> a lo que añadiríamos que es el elemento gobierno de dicho Estado quien en lo particular ejerciendo la potestad tributaria normativa en

---

<sup>366</sup>GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *op. cit.*, p. 351.

<sup>367</sup>*Idem.*

un primer momento y la potestad tributaria administrativa en segundo que se constituye en el acreedor tributario.

Para Eusebio González y José Luis Pérez, los sujetos activos de la potestad de imposición sólo pueden serlo, a título propio, esto es el Estado y las entidades territoriales menores, esta titularidad que es necesario advertir no comparten los entes territoriales de forma equilibrada, sino con un claro predominio de la titularidad del Estado, debido fundamentalmente a la cuantía e importancia de los tributos aplicados por este último.<sup>368</sup>

Sobre la titularidad del poder tributario, Sergio Francisco de la Garza escribe: ...“el poder fiscal puede radicar en una entidad y la titularidad del crédito fiscal en otra entidad distinta. Tal cosa sucede, por ejemplo, en la hacienda municipal, pues el titular del poder fiscal municipal es la Legislatura del Estado mientras que el sujeto activo de los créditos fiscales municipales es el Municipio donde se realiza o produce sus efectos el hecho generador”.<sup>369</sup>

### **3.6.2.2 Sujeto pasivo**

Sobre el particular Dino Jarach señala: “Es éste el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponibles, que de acuerdo con ley, resultan atribuibles a dicho sujeto por ser el que los realiza. Este sujeto es el que la literatura tradicional en materia de finanza públicas denomina ‘contribuyente de derecho’.”<sup>370</sup> Asimismo para tratadista Sergio Francisco de la Garza, advierte que el hecho imponible atribuye obligaciones de distinta naturaleza a los obligados por lo que distingue entre sujetos pasivos por adeudo propio y sujetos pasivos por adeudo ajeno.<sup>371</sup>

Abona a este concepto lo sostenido por Emilio Margáin Manautou, al decir que el sujeto del crédito fiscal es la persona física o moral, nacional o extranjera, que de acuerdo con la ley se encuentra obligada al pago del gravamen. Advierte que la responsabilidad del sujeto pasivo para el pago proviene, sea que éste originó el nacimiento del crédito fiscal sólo o con otras personas por sustituir al deudor

---

<sup>368</sup> Cfr. PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZALEZ GARCIA, Eusebio, *op. cit.*, p. 207.

<sup>369</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, pp. 528-529.

<sup>370</sup> JARACH, Dino, “*Finanzas Públicas*” ... *op. cit.*, p.386.

<sup>371</sup> Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 488.

original, voluntariamente o por ley; o bien por el incumplimiento de una obligación que la ley le impone y que trajo como consecuencia la evasión total o parcial del pago del tributo; o, por haber adquirido un bien o negociación que se encuentra afecto objetivamente al pago de un gravamen no cubierto por el deudor precedente.<sup>372</sup>

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

1. Sujeto pasivo por deuda propia en responsabilidad directa, se trata no sólo de la persona que dio nacimiento con sus actos y actividades al crédito fiscal, sino también su sucesor por causa de muerte, o inter-vivos, el heredero, el legatario o donatario a título universal, así como las actividades que sustituyen a otras que se han extinguido o que son resultado de la fusión de dos o más sociedades;
2. Sujeto pasivo en parte por deuda propia en parte por deuda ajena, con responsabilidad en parte directa y en parte solidaria, tal es el caso de los coherederos y de los copropietarios, ya que estas personas son responsables ante la Administración Pública tanto de la parte que cada uno de ellos corresponde pagar, como de la parte de los demás coherederos y copropietarios respecto de un mismo tributo;
3. Sujeto pasivo por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa, esta categoría es desconocida por nuestra legislación, la tiene aquel que está obligado a declarar acumuladamente sus ingresos personales y los que han obtenido las personas que dependen económicamente de él. Se trata del padre de familia que debe responder de la obligación contributiva a su cargo y la que les corresponde a los demás miembros de la misma;
4. Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad solidaria, esta responsabilidad se impone con fines prácticos, de garantía, con carácter disciplinario y represivo, tal es el caso de funcionarios, notarios, magistrados, retenedores, que deben determinar y enterar el monto de gravamen ante el

---

<sup>372</sup>Cfr. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *op. cit.*, p. 271.

fisco en nombre del sujeto pasivo directo, porque en caso contrario ellos deben cargar esa responsabilidad de su propio patrimonio;

5.- Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad sustituta, son las personas físicas y morales que asumen ese papel tanto en forma voluntaria, como de manera obligatoria, sustituyendo al deudor directo o principal para el cumplimiento de esa prestación, como es el caso de los patrones que retiene el impuesto en nombre de los trabajadores, o de las terceras personas que se comprometen ante el Fisco a garantizar y pagar el tributo por cuenta del deudor primitivo; y

6.- Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad objetiva, se encuentran comprendidos los que adquieren un bien afecto al pago de créditos insolutos que el obligado directo no pagó cuando era propietario del bien que les dio nacimiento. Esta responsabilidad se va transmitiendo por los terceros que se van sucediendo en del propiedad del bien.<sup>373</sup>

Para el maestro Adolfo Arrijoa Vizcaíno, por sujeto pasivo de la obligación tributaria debe entenderse a “la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o contribución, es decir, a la que se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa”.<sup>374</sup> Bajo la perspectiva de este autor, basta con que una persona física o moral obtenga un ingreso de fuente de riqueza ubicada en México y/o en el extranjero, si es que en este último caso se encuentra domiciliada en territorio nacional, para que en forma automática e inmediata adquiera el carácter de sujeto pasivo de la obligación tributaria en materia de impuesto sobre la renta, sin que para dicha consideración influyan en lo absoluto los factores de domicilio y de nacionalidad. En este tenor por fuente de riqueza debemos entender el lugar en donde se producen los hechos generadores de los tributos, es decir, el sitio en donde el sujeto pasivo percibe el ingreso, rendimiento o utilidad gravados por la ley tributaria, o de donde derivan tales percepciones. De tal manera que, cuando este sitio o lugar se localiza en algún punto del territorio nacional, surge para el receptor del beneficio económico la

---

<sup>373</sup> Cfr. PUGLIESE, Mario, *op. cit.*, pp. 191-216.

<sup>374</sup> ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo; *op. cit.*, p. 197.

obligación de enterar los tributos o contribuciones federales que procedan conforme a las leyes aplicables.<sup>375</sup>

Como lo indica Sergio Francisco de la Garza,<sup>376</sup> sucede en la relación tributaria momentos que enlazan al sujeto activo con el sujeto pasivo, este puente se tiende precisamente en el hecho imponible al crear precisamente ese vínculo entre acreedor y deudor. Al efecto siguiendo a Dino Jarach, nos expone con excelcitud los criterios para establecer dicha vinculación bajo la dicotomía de los impuestos objetivos o reales y los impuestos subjetivos. Describe que en los primeros existe una vinculación indirecta, ya que el sujeto pasivo y sus cualidades no están expresamente consideradas, el hecho imponible está entre ellos como objeto de imposición; por el otro lado, en los impuestos subjetivos, la vinculación es directa ya que el hecho imponible no es un simple enlace sino se estructura considerando características personales del sujeto pasivo. Vistos los momentos de vinculación podemos advertir criterios que ejercerán soberanamente los Estados para vincular o sujetar los hechos económicos relevantes, estos se establecen a razón de nacionalidad, domicilio, residencia, fuente de riqueza o la situación del objeto material del hecho imponible a razón de territorialidad de los actos o actividades objeto de imposición o incluso del origen de envío de la mercancías. Estos mismos criterios de vinculación, son llamados por Giuliani Fonrouge como criterios de sujeción, dividiéndolos en sujeción personal: nacionalidad y residencia; y sujeción económica: a la sede de negocios y fuente de riqueza.<sup>377</sup>

#### **3.6.2.2.1 Capacidad del sujeto pasivo**

Consideramos imperioso retomar este subtema del sujeto pasivo, tal y como indica Giuliani Fonrouge al decir que se suele hablar de capacidad jurídica y de capacidad tributaria como si se tratara de conceptos antinómicos o cuando menos diferentes, sin embargo, se refieren a ciertas discrepancias entre la capacidad según el derecho civil y la capacidad a los fines de las obligaciones tributarias que no es lo mismo.<sup>378</sup> Al efecto debe recordarse que en páginas anteriores al abordar

---

<sup>375</sup> *Ibidem*, pp. 198 y 199.

<sup>376</sup> Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, pp. 529-530.

<sup>377</sup> Cfr. GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *op. cit.*, pp. 323-327.

<sup>378</sup> *Ibidem*, p. 356.

el principio de proporcionalidad, citamos igualmente como principio la capacidad contributiva, en tanto que en aquí se establecen las directrices del ejercicio del derecho de la imposición a la cual el legislador debe ceñirse. El Doctor García Bueno, con ese propósito desglosa que fundamentalmente que esa capacidad contributiva tiene dos acepciones a saber: la capacidad contributiva subjetiva que atiende a las características del sujeto; y la capacidad contributiva objetiva que considera aquella manifestación de riqueza que despliega el sujeto pasivo, pero sin atender su circunstancia personal.<sup>379</sup>

Ahora bien en cuanto a la capacidad jurídica y la capacidad tributaria, Emilio Margáin Manautou refiere que en el derecho privado sólo tienen capacidad jurídica a lo que añadiríamos capacidad de ejercicio, aquellos que alcancen la mayoría de edad o se emancipen, por lo tanto los denominados incapaces no pueden ejercerla por sí mismos, en cambio en el derecho tributario los actos de los incapaces sí producen efectos o consecuencias fiscales, ergo, todo ente o ser humano es capaz de derechos y obligaciones fiscales.<sup>380</sup>

### **3.6.3 Objeto**

Es menester iniciar este apartado acotando lo que al efecto nos proporciona el tratadista Carlos María Giuliani Fonrouge,<sup>381</sup> indicando que debe distinguirse entre el objeto de la obligación tributaria y el objeto del tributo, respecto a la primera su objeto corresponde a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, es decir, la entrega material del tributo en dinero o en especie; en tanto que el objeto del tributo, el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen.

Por su parte, Sergio Francisco de la Garza, haciendo alusión al concepto de “presupuesto objetivo” del ilustre maestro Fernando Sainz de Bujanda, en México se le conoce como “el objeto” del tributo representado por todos los elementos del presupuesto, eliminados sus aspectos subjetivos. Así el objeto del hecho imponible es la descripción del hecho con abstracción de las circunstancias

---

<sup>379</sup>Cfr. GARCIA BUENO, Mario Cesar, *Principios Tributarios Constitucionalizados. El principio de capacidad contributiva*, en ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, *op. cit.*, pp. 29-41.

<sup>380</sup>Cfr. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *op. cit.*, pp. 275-276.

<sup>381</sup>Cfr. GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *op. cit.*, p. 401.

subjetivas y de las circunstancias de lugar y tiempo, por ello De la Garza nos dice que los objetos que se plasman en los presupuestos son: a) Bienes naturales: tangibles en dicha naturaleza; Bienes jurídicos: no tangibles pero con juridicidad en sus efectos; y c) un concepto abstracto: figuras o instituciones jurídicas como el patrimonio, renta o masa hereditaria.<sup>382</sup>

En este sentido, Raúl Rodríguez Lobato indica que toda ley tributaria debe señalar el objeto del gravamen, es decir, lo que se grava. En este sentido el ilustre Profesor, introduce la dicotomía entre el objeto del tributo y la finalidad de éste, ya que estos términos se llegan a confundir, ya que el objeto del tributo es la realidad económica a gravar y no el fin que se busca con la imposición que es recaudatoria o incluso más allá de la simple recaudación como lo hemos abordado en puntos anteriores.<sup>383</sup> Por último Rodríguez Lobato, sobre el tema asevera: “Entre el objeto del tributo y el hecho imponible hay una íntima relación, ya que sería insuficiente para la causación del tributo que la ley impositiva sólo estableciera el objeto del gravamen, si no precisa cuál es el acto o hecho relacionado con él, cuya realización por el particular da origen a la obligación fiscal y es justamente ese acto o hecho el contenido del hecho imponible”.<sup>384</sup>

#### **3.6.4. Base**

Resulta por demás ilustrativo lo señalado por Sergio Francisco de la Garza al efecto: “El hecho imponible, como presupuesto, tiene un aspecto cuantitativo. El hecho generador debe ser medido de acuerdo con los criterios que proporciona la ley fijar el presupuesto de hecho”<sup>385</sup>. Para Dino Jarach lo que llama base de medición o base imponible, representa una de los elementos constitutivos del hecho imponible que responde a la necesidad de cuantificar el hecho generador a fin de aplicar a la cantidad resultante el porcentaje o la escala progresiva dando como resultado el importe del impuesto.<sup>386</sup> La aplicación de una unidad de medida que permite transformar el hecho generador en cantidad, esto se aplica al aspecto objetivo del hecho imponible, por lo que en general se podría decir la casi

---

<sup>382</sup> Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 417-424.

<sup>383</sup> Cfr. RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, p. 112.

<sup>384</sup> *Ibidem*, p. 119.

<sup>385</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 431.

<sup>386</sup> Cfr. JARACH, Dino, “*Finanzas Públicas*”... *op. cit.*, pp. 384-385.

identidad entre el hecho y base imponible, sin embargo, el maestro Jarach advierte que la base de medición no siempre se aplica sobre el objeto del hecho imponible, es decir, el legislador elige un índice o cantidad entre varios como medida preconcebida del hecho imponible sin una relación estrictamente directa. Por ello concluye que la base imponible puede consistir en parámetros como peso, volumen, unidades o valor monetario.<sup>387</sup>

Si bien la determinación de la deuda tributaria compete al análisis estructural de la obligación tributaria,<sup>388</sup> es pertinente recordar lo que los tratadistas Eusebio González García y José Luis Pérez de Ayala, refieren de la cuantificación de la prestación tributaria, aplicándola a la capacidad contributiva que se pone de manifiesto para realizar el hecho imponible, por ello la base imponible se integra a través de los siguientes regímenes:

1. *Estimación directa*. - Esta consiste en un procedimiento general de cuantificación que se lleva a cabo por la administración en base a documentos o declaraciones prestadas, o bien en los datos consignados en registros comprobados administrativamente. Este régimen es aplicado por el contribuyente que cuantifica todos sus derechos. Es necesario que se apoyen en las declaraciones presentadas por el contribuyente en la contabilidad. La ley de cada tributo sólo podrá optar por la estimación directa o la objetiva o ambas incluso si una ley especial no regula ningún régimen, deberemos utilizar el régimen general, que es la estimación directa;
2. *Estimación indirecta*. - Es el régimen que se aplica ante la falta de presentación de declaraciones, ante la negativa del contribuyente a declarar o incumple reiteradamente sus obligaciones fiscales. La administración por este motivo, más que un régimen es una prolongación del procedimiento de comprobación que se ubica en el procedimiento de inspección. La aplicación de este régimen no requerirá acto administrativo previo que así lo declare sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que procedan contra los actos y liquidaciones resultantes de aquel; y

---

<sup>387</sup> *Idem*.

<sup>388</sup> *Vid.* Apartados 2.8 Deuda tributaria y 2.8.1 La determinación y extinción de la deuda tributaria del capítulo precedente.

3. *Estimación objetiva*.- Se utiliza cuando la ley propia de cada tributo lo estime y se aplicará con carácter voluntario.<sup>389</sup>

No obstante lo anterior, para Emilio Margáin Manautou indica que no coincidiendo la base imponible en el objeto del tributo o hecho generador de la obligación tributaria, el legislador atenúa el impacto del gravamen señalando una porción menor al total de lo que se grava, aplicando un estímulo o subsidio y así el monto que percibe un asalariado se le resta antes el importe del salario mínimo del área geográfica en que percibe su salario o bien cuando se excede del mínimo imponible y sobre el remanente se aplica la tarifa correspondiente.<sup>390</sup>

Adicionalmente, para los maestros españoles Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano y Francisco Poveda Blanco, indican: ... “la ley que establece el tributo presentan una estructura consistente en una hipótesis o presupuesto de hecho que cuando se realiza provoca una consecuencia jurídica. En el ámbito tributario, dicho presupuesto se conoce como *hecho imponible*, y su verificación produce como consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria”.<sup>391</sup>

Valga decir que la base es una integración simple o compleja, en nuestra legislación la primera se integrará bajo los esquemas cuantitativos que reflejen el índice concreto de su valor, ya de bienes, servicios, crédito o en efectivo. Sin embargo, en caso de integraciones complejas la base es integrada con elementos que pueden decrecer esos índices de capacidad contributiva, en el primer caso la base o valor primigenio puede ser erosionado por las disminuciones denominadas deducciones, conceptos autorizados por la propia ley.

### **3.6.5 Tarifa, tasa y cuota**

Para el ilustre tratadista Sergio Francisco de la Garza,<sup>392</sup> considerados estos instrumentos de cálculo como elementos de la base imponible, toda vez que aplicados sobre ésta se obtiene el importe del tributo. Estos instrumentos generalmente la doctrina los conceptualiza dentro de un género denominado tarifa.

---

<sup>389</sup> Cfr. PEREZ AYALA, José Luis y GONZALEZ GARCIA, Eusebio, *op. cit.*, pp. 251-257.

<sup>390</sup> Cfr. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *La Base Imponible*, Porrúa, México, 2009, p. 3.

<sup>391</sup> MARTÍN QUERALT, Juan *et al.*, *op. cit.*, p. 121.

<sup>392</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 434.

En este tenor el profesor Raúl Rodríguez Lobato, califica a las tarifas en los siguientes tipos:

1. Tarifa de derrama.- La cantidad que se pretende obtener del tributo de distribuye entre los sujetos a imposición, ello acorde a la base del tributo o circunstancias especiales de impacto o beneficio entre éstos;
2. Tarifa fija.- La ley señala la cantidad o importe exacto que debe pagarse por unidad tributaria;
3. Tarifa proporcional.- Cuando la ley establece el instrumento de cálculo en porcentaje fijo; y
4. Tarifa progresiva.- Son aquellas cuyo instrumento de cálculo aumenta al aumentar la base imponible sucesivamente.<sup>393</sup>

Para José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González García, la tarifa tributaria genéricamente contiene dos elementos: Tipos de gravamen (Por tipo, se refiere a la clase de instrumento que se aplica a la base imponible) y recargos. Pero en sentido estricto se refiere únicamente al tipo de gravamen (legalmente en México se mencionan tasas, tarifa<sup>394</sup> y cuotas<sup>395</sup>). Ahora bien estos tratadistas datan los siguientes tipos:

1. Tipos expresados en porcentajes y tipos expresados en cantidades de dinero.- En estos tipos están relacionados con las distintas bases integradas, por cantidades en dinero a lo cual el tipo aplicable es el porcentaje ó en bases expresadas en otro tipo de unidades el tipo aplicable será en una cantidad pecuniaria específica;
2. Tipos proporcionales y progresivos.- Del primero se indica que es proporcional aquel que siempre en un porcentaje fijo constante sobre la base imponible la cual sí puede variar, en tanto los progresivos encontramos variabilidad tanto en la base como en el tipo, incrementándose en la medida del valor de la base imponible, este último tipo progresivo tiene dos acepciones: a)Global: Tratándose de progresividad continua se sumaran cuantías totales que

---

<sup>393</sup> Cfr. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, pp. 124-125.

<sup>394</sup> Vid. Artículo 5°, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación vigente a la fecha del presente trabajo.

<sup>395</sup> Vid. Artículo 5° de la Ley Federal de Derechos vigente a la fecha del presente trabajo.

- constituirán la base y se le aplicara el nivel horizontal de ubicación cuantitativa; y b) Escalonada: Aquí la progresividad es fragmentada, cada cuantía se dividirá y se ubicara en el rango horizontal diferencial aplicando a cada porción cuantitativa el tipo parcial que le corresponda;
3. Tipos regresivos y graduales.- Los primeros serán aquellos que decrecen al aumentar la base imponible; en tanto los graduales, corresponde a escalas integradas en cantidades de dinero que varían al cambiar el valor de la base imponible;
  4. Tipos ordinarios o reducidos.- Los primeros son establecidos como originarios o regla general, en tanto que los reducidos se aplican de manera especial o de excepción a los ordinarios, implica una disgregación de trato sobre elementos subjetivos u objetivos del hecho imponible;
  5. Tipos de comercio exterior.- a) *ad valorem*: se aplican a la base integrada por el valor de la mercancía; b) Específicos: se emplean en función de las magnitudes como peso, volumen, medida o cantidad; y c) Mixtos: Aquí se utiliza la combinación de los dos criterios anteriores; y
  6. Tipos normales y acumulables.- Los primeros sólo se aplican sobre la base imponible de un solo hecho imponible; en tanto, los acumulables se basa sobre la integración de diversos hechos imponibles.<sup>396</sup>

### 3.6.6 Época de pago

Calificado por José Luis Pérez Ayala y Eusebio González García como requisito temporal del pago como extinción de la deuda tributaria entre otros requisitos como los subjetivos, objetivos y formales.<sup>397</sup> Este elemento se integra por el plazo dentro del cual el contribuyente debe efectuar el pago del crédito fiscal a su cargo. Arrijo Vizcaíno a la letra expone: “Una vez que un tributo ha nacido y se encuentra determinado en cantidad líquida, surge la obligación de ‘pagarlo’ o de ‘enterarlo’ al fisco. Utilizamos la palabra ‘enterarlo’, en virtud de que dentro de la peculiar terminología tributaria ‘enterar’ significa pagar”.<sup>398</sup> Este mismo autor, particulariza que el plazo para pagar es una tercera etapa o momento dentro del

---

<sup>396</sup> Cfr. PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZALEZ GARCIA, Eusebio, *op. cit.*, pp. 270 y 272.

<sup>397</sup> *Ibidem*, p. 314.

<sup>398</sup> ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *op. cit.*, p. 144.

proceso de configuración de los tributos, inmediatamente posterior al nacimiento y liquidación, cuya temporalidad variará según lo disponga la ley aplicable.<sup>399</sup>

Por lo que hace a la legislación tributaria mexicana, el Doctor Miguel de Jesús Alvarado Esquivel,<sup>400</sup> señala que cada ley fiscal en particular señala la época de pago para cada contribución y régimen, por lo que sólo a falta de dicho elemento en las disposiciones impositivas, operará la suplencia del Código Fiscal de la Federación dada esta cualidad en su artículo 1º, por ello el artículo 6º de este Código Fiscal, nos indica que el crédito fiscal debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, pero que a falta de disposición expresa deberá hacerse:

Artículo 6.

...A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

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

II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

En este tenor el Doctor Alvarado Esquivel advierte que vencidos estos plazos de cumplimiento voluntario no se cubre la contribución junto con los accesorios resultantes, determinados ya sea por el propio contribuyente o por la autoridad fiscal, la facultad coactiva para su recaudación en términos de los artículos 67 y 145 del Código Fiscal de la Federación.<sup>401</sup>

---

<sup>399</sup> *Idem.*

<sup>400</sup> Cfr. ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, *La extinción de la deuda tributaria*, en ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (Coord.), *op. cit.*, p. 266.

<sup>401</sup> *Vid.* Legislación vigente a la fecha del presente trabajo.

## CAPÍTULO IV

### INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES

#### 4.1. Marco teórico conceptual

La interpretación, como se abordó en el capítulo I, es una labor estrechamente unida a la argumentación, para que después éste resultado de contenido normativo sea apto para la aplicación del texto legal que se interpretó y argumentó. Por lo anterior, es necesario previo al análisis de la interpretación de las normas fiscales, diferenciar las etapas de la interpretación, argumentación y aplicación normativa.

En este contexto, recordemos que el Doctor Manuel Hallivis Pelayo,<sup>402</sup> convenientemente nos conduce a ocurrir primero en la Hermenéutica, la cual se refiere al “arte de interpretar textos y especialmente... textos sagrados”. Así, el vocablo “arte” aún en su concepción posmoderna engloba las expresiones de creación humana involucrando ámbitos de pensamiento, ideas e incluso emociones con finalidad estética o de comunicación, ello no es ajeno al interpretar textos legales para desentrañar o incluso atribuir su contenido normativo, así la hermenéutica jurídica consiste en el arte de interpretar las normas que componen el Derecho, incluyendo las fases de argumentación y aplicación en necesidad comunicativa racional.

#### 4.2 Interpretación jurídica

Igualmente recordemos que el citado autor expone de manera irrefutable que la interpretación es un medio (carácter instrumental), que precede (carácter previo), a la aplicación y que todos los textos normativos, para poder ser aplicados, requieren de ser interpretados (carácter necesario).<sup>403</sup>

Resultan oportunas las palabras del Doctor Rodolfo Vázquez Cardoso que sobre el particular indica que interpretar significa clarificar el contenido o aplicación de una norma o ambas cosas. No obstante, por norma se entiende no sólo el texto normativo sino el significado que contiene, entonces la norma es el producto de la

---

<sup>402</sup> Cfr. HALLIVIS PELAYO, Manuel, *Teoría General de la Interpretación*; 2ª ed., Editorial Porrúa, México, 2007, p. 4.

<sup>403</sup> *Ibidem*, pp. 6-10.

actividad interpretativa. Así la interpretación jurídica es la actividad de averiguar o decidir el significado de un texto jurídico o el resultado es el significado mismo.<sup>404</sup>

Como toda actividad intelectual la interpretación jurídica enfrenta diversos problemas que debe resolver, al efecto el Doctor Hallivis Pelayo, en su excelsa obra que hemos datado a lo largo de este trabajo, reseña que el pensamiento jurídico interpretativo ha identificado los siguientes problemas: a) Los de carácter lingüístico: la ambigüedad, la vaguedad y la textura abierta del lenguaje; b) Problemas de carácter lógico: las antinomias, redundancias y presuposiciones; y las lagunas.<sup>405</sup> Por ello el autor suprarreferido indica que la imprecisión del texto normativo genera inseguridad jurídica, bajo un basto apoyo doctrinal identifica los siguientes elementos: ...“la asistematicidad; las lagunas; las consecuencias jurídicas inadecuadamente determinadas y las fórmulas jurídicas vacías; la oscuridad en vigencias y derogaciones; el exceso y la proliferación de normas o reglamentaciones; la falta de publicidad de normas; las leyes ambiguas o vagas; la opacidad en la descripción del presupuesto de hecho y las consecuencias jurídicas; la inestabilidad del ordenamiento; el uso incorrecto de términos jurídicos; la retroactividad; el que no exista caducidad o prescripción; la capacidad insuficiente del derecho vigente; el tratamiento jurídico no igualitario; y, la falta de disposición ciudadana a cumplir, tratamiento jurídico igualitario”.<sup>406</sup>

Las disposiciones fiscales no escapan de dicha problemática, por lo que nos preguntarnos: ¿el foro integrado por legisladores, juzgadores, servidores públicos, contribuyentes y asesores jurídicos fiscales están debidamente capacitados en la labor interpretativa?, al efecto el Doctor Rodolfo Vigo asevera que estamos urgidos de claridad, valentía, verdades y justicia, lo que exige a los juristas retomar energéticamente su misión de “*jurisprudens*”, diciendo el derecho que le corresponde a cada uno. Para ello el creador, intérprete, difusor, orientador y crítico del derecho, requiere que su saber sea integral comprendiendo las razones últimas de decir el derecho (*jurisdictio*).<sup>407</sup>

---

<sup>404</sup> Cfr. VAZQUEZ CARDOSO, Rodolfo, *Teoría del Derecho*, 1ª ed., Oxford, México, 2008, p. 200.

<sup>405</sup> Cfr. HALLIVIS PELAYO, Manuel, *op. cit.*, pp. 451-487.

<sup>406</sup> *Ididem*, p. 17.

<sup>407</sup> Cfr. VIGO, Rodolfo L., *op. cit.*, p. 303.

### 4.3 Interpretación de las normas jurídicas tributarias

Albert Hensel al preguntarse ¿Cuál método de interpretación se debe considerar justo en el derecho tributario?, responde en base al análisis de lo establecido en el artículo 9° del Ordenamiento Tributario del Reich (*reichsabgabenordnung*) que indica: “para la interpretación de las leyes de impuesto se debe tener en cuenta su objeto, su significado económico y el desarrollo de las circunstancias”<sup>408</sup>. Así, para Hensel, el objeto de la norma tributaria es el alcanzar hechos generadores económicos por medio del impuesto, así la interpretación teleológicamente subordinada al derecho material o sustancial, debe indagar y determinar no sólo el objeto en sí, sino la realidad del fenómeno económico integralmente. Por ello en la interpretación se debe tener presente los supremos principios financieros y no debe interpretarse con un sentido excluyente, ya que la interpretación es una facultad libre y sobre todo teleológica, por lo que sólo una inteligente combinación entre la legislación, interpretación y aplicación de las leyes nos acercaremos al ideal de una justa imposición.<sup>409</sup>

Descrita la definición de uno de los más destacados miembros de la escuela de la realidad económica alemana, la siguiente concepción interpretativa obligada es del destacado tratadista Benvenuto Griziotti quien conociera al ilustre Albert Hensel, nos indica que para las normas tributarias operan las mismas reglas de aplicación que para la ley en general, incluso se admite la interpretación analógica para los casos no previstos pero conducentes a su espíritu; la interpretación restrictiva cuando la ley fue más allá de lo que quiso decir; la interpretación extensiva, en caso contrario del anterior y adecuada para eliminar discrepancias entre disposiciones legales o para adaptarlas al caso típico en alguna parte no esencial.<sup>410</sup>

Giannini en contraste opina que atención al principio constitucional por el cual ningún tributo puede recaudarse sin que se contenga en ley, el cual es “análogo” al del derecho penal, luego entonces las normas que establecen objetos impositivos no son susceptibles de interpretación analógica (nótese que el autor

---

<sup>408</sup>HENSEL, Albert, *op. cit.*, p. 131.

<sup>409</sup>*Ibidem*, pp. 132-138.

<sup>410</sup>Cfr. GRIZIOTTI, Benvenuto, *op. cit.*, p. 159.

realiza analogía para prohibirla), sin embargo, las demás normas tributarias pueden ser extensivamente interpretadas, ya que ésta no somete al tributo a un hecho no previsto en ley, sino aplica a situaciones ya previstas en la misma aún cuando la inexactitud de las expresiones aparenten lo contrario. Además añade el autor que el legislador podría modificar los principios para autorizar la analogía para la determinación de los objetos impositivos, operando de manera interna y en su caso de manera externa al ordenamiento tributario.<sup>411</sup>

Berliri indica que es difícil sostener que las normas fiscales sean excepcionales y no simples normas especiales a las cuales no es aplicable la analogía, por lo tanto, para las normas tributarias no valen reglas de interpretación distintas a las otras leyes.<sup>412</sup> Micheli concuerda con estas aseveraciones, en adición refiere que es indispensable la interpretación de la norma tributaria, ya que al ingresar al sistema normativo adquiere significado en ese contexto, no de manera individual, sin embargo, ese significado puede variar con el tiempo por lo que su vigencia es sincrónica.<sup>413</sup> En este sentido Fernando G. Sanz Urquiza, afirma que la significación y la interpretación jurídica no se limitan a buscar sentido de la norma, ya que en sí misma no lo tiene, ya que necesita de la realidad fáctica con una conexión entre el hecho y la ley. Así el trabajo interpretativo es de construcción más que cognoscitivo.<sup>414</sup>

Ezio Vanoni quien incluso trabajó con Albert Hensel, publica en 1937 todo un tratado específico de la “Naturaleza e interpretación de las normas tributarias”, destacando previamente la impresión de que la leyes fiscales de aplicación restrictiva justifica que las mismas sean objeto de interpretación rígida, relata que en Italia tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, se han dado intentos de proclamar la legitimidad del empleo de todos los métodos usados por la moderna ciencia hermenéutica. Estos son los que permiten al derecho adecuarse a la

---

<sup>411</sup>Cfr. GIANNINI, A.D., *op. cit.*, pp. 32-33.

<sup>412</sup>Cfr. BERLIRI, Antonio, *op. cit.*, p. 96-97.

<sup>413</sup>Cfr. MICHELI, Gian Antonio, *op. cit.*, pp. 123-124.

<sup>414</sup>Cfr. SANZ DE URQUIZA, Fernando G., *Interpretación de las Leyes Tributarias*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, s/año, p. 20.

evolución de las relaciones sociales, por ello es imperiosa la necesidad de superar el punto muerto constituido por la doctrina de la interpretación.<sup>415</sup>

Carlos María Giuliani Fonrouge dice que la interpretación de las normas deben responder a la función y naturaleza de la ley financiera, lo cual conduce a la investigación de la capacidad contributiva a afectar, como la exacta vía para la segura comprensión de la letra de ley, por ello Giuliani clasifica este criterio como interpretación funcional que radica la aplicación de la ley en circunstancias político-económica como la capacidad contributiva, lo cual describe que puede ser riesgoso el erigir un principio general económico en un elemento decisorio de la interpretación, por la posibilidad de llegar a resultados discordantes y desnaturalizar la autonomía al derecho financiero.<sup>416</sup>

El Doctor Eusebio González García igualmente dedica específicamente un tratado al tema de la interpretación tributaria, así sin mayor preámbulo sostiene que la norma tributaria es una norma jurídica ordinaria, en este tenor se interpreta con arreglo a los criterios establecidos en el derecho, no es una norma excepcional, ni limitativa ni ataca la libertad o patrimonio, ya que la hermenéutica es jurídica y sus efectos también.<sup>417</sup>

En conexión con Griziotti encontramos a uno de los más destacados de sus discípulos llamado Dino Jarach, este autor empieza por acotar la materia interpretativa en el conjunto de disposiciones que establecen los elementos constitutivos de la obligación tributaria cuyo objeto es la prestación del impuesto y advierte que se abandono la tendencia a interpretar literalmente la norma. Aludiendo a la hermenéutica identifica los principales temas del derecho tributario a saber:

- a) Empleo de aforismos o brocardos como partituras de la labor interpretativa, a lo cual se opone Jarach ya que la aplicación *a priori* de estos no alcanzan a contemplar todas las facetas de los preceptos;

---

<sup>415</sup>Cfr. VANONI, Ezio, *Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias*, trad. de Juan Martín Queralt, Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, Madrid, 1973, pp. 107-108.

<sup>416</sup>Cfr. GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *op. cit.*, p. 86.

<sup>417</sup>Cfr. GONZALEZ GARCIA, Eusebio, *La Interpretación de las Normas Tributarias*, Editorial Aranzadi, Navarra, 1997, p. 13.

- b) Eficacia de las normas interpretativas emitidas por el legislador, al efecto advierte el autor que la inclusión en el texto legal de dichas reglas no excluye de la existencia de reglas interpretativas elaboradas por la doctrina o la jurisprudencia;
- c) Carácter taxativo de los presupuesto o hechos imposables, al efecto indica Jarach que no debe limitarse la interpretación a esta parte del texto legal, por lo que es factible acercarse a exposiciones de motivos, transitorios, diario de debates, dictámenes o iniciativas;
- d) Vigencia de los principios interpretativos *in dubio pro fisco* e *in dubio contra fisco*, al efecto Jarach data que el primero se obtuvo de jurisconsulto romano Modestino, en tanto que el segundo no tiene un fundamento histórico claro, por lo que simplemente se atribuye a un contracriterio analógico;
- e) Admisibilidad de métodos interpretativos en las normas fiscales sustantivas, a lo cual coinciden que todos son aceptables según la doctrina y la jurisprudencia casi al unísono;
- f) Validez y límites de la integración analógica de las normas tributarias, Jarach la admite en la interpretación de las normas tributarias sustantivas, salvo tratándose de la aplicación de dichas normas; y
- g) Validez y límites del principio de consideración económica, basado en la escuela de la realidad económica alemana iniciada en 1919, Jarach convenientemente establece la que las normas tributarias se interpretan jurídicamente no económicamente, por lo que especifica que la “consideración económica” no es una interpretación sino un elemento a considerar por el intérprete.<sup>418</sup>

Por último este autor, aborda la problemática de la interpretación de las normas tributarias con el fenómeno de la elusión fiscal, cuya concepción se encuentra en la oposición entre el principio de soberanía de la voluntad individual por un lado y por el otro la igualdad sustancial de las obligaciones tributarias en un mismo hecho imponible. Como solución propone precisamente el criterio de consideración económica en virtud del cual en los hechos imposables creados por la voluntad

---

<sup>418</sup>Cfr. JARACH, Dino, *op. cit.*, pp. 393-400.

negocial de los particulares, es decisiva la intensión empírica y no la intensión jurídica. Por lo que la elección del contribuyente del régimen fiscal al que quiere someter sus operaciones económicas es irrelevante, ya que lo que interesa al impuesto es la operación económica y las formas.

Ahora en conjunto los tributaristas José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González García,<sup>419</sup> dan connotada cuenta de la evolución del derecho tributario al aplicar la teoría general de interpretación, usando el apelativo “superación de viejos errores” relatan que desde 1932 con la aparición de la obra de Ezio Vanoni, la mayoría de los problemas que enfrentaba la norma tributaria o fueron superados o encaminados para serlo, así la interpretación de la norma tributaria ha dejado la rigidez, onerosidad y excepcionalidad que caracteriza a las normas del derecho penal. De tal forma que frente a los brocardos de *in dubio pro* o *contra fiscum*, la interpretación restrictiva, estricta o literal resurge la teoría general de la interpretación. En este tenor los autores en cita, realizan un recorrido por las diversas escuelas interpretativas, desde luego partiendo por la escuela de la exegesis con su apogeo decimonónico y su modelo dogmático con estricto apego a la literalidad y lógica de subsunción; indican que la Escuela Histórica, añadió no sólo el elemento gramatical y lógico, sino también el ámbito histórico en donde cada pueblo y cada tiempo tiene su realidad jurídica sin que se puedan observar experiencias o conceptos aislados, asimismo esta escuela destaca una aportación destaca al derecho que es el entendimiento sistemático de la ley; Por otro lado, dan cuenta de la corriente de la jurisprudencia evolutiva y teleológica, la cual en base a la relación necesidades y aspiraciones busca el progreso normativo, así dos criterios se analizan en esta corriente por un lado el subjetivismo basado en la voluntad del legislador, y por el otro lado el objetivo donde dada al evolución del derecho, la ley y la aplicación real de la misma no concuerdan con la voluntad del legislador; En este recorrido interpretativo se incluye referencias a las escuelas de la jurisprudencia de los conceptos y la jurisprudencia de los intereses, las cuales protagonizaron el antagonismo entre el literalismo y el finalismo, teorías en las cuales permearon al derecho tributario en tanto la interpretación que priorizó el

---

<sup>419</sup>Cfr. PEREZ AYALA, José Luis y GONZALEZ GARCIA, Eusebio, *op. cit.*, pp. 103-108.

interés económico de la norma tributaria, recordemos la escuela del realismo económico; Por último, en este análisis de los tratadistas en cita, se pronuncian por la concepción actual, refiriendo que no existe un método único de interpretación, tal y como lo conceptualiza el Doctor Hallivis Pelayo,<sup>420</sup> respecto del cómo interpretar se puede utilizar el método o los métodos que sean necesarios, bajo la combinación que resulte más idónea. En tal razón la multiplicidad de métodos y las técnicas que cada uno ellos circunscriben, no es caótico sino responde a un orden lógico que constituye la teoría general de la interpretación. En este sentido, concluyen los autores españoles en comentario que más allá de sólo la interpretación literal, el intérprete debe reconstruir, corregir o en su caso integrar el sentido de la ley. Por ello con notable solvencia profesan los siguientes principios:

- 1.- La vinculación del intérprete a la letra de la ley debe realizarse con el sentido crítico;
- 2.- La valoración histórica, teleológica y sistemática constituirán la reconstrucción objetiva del significado de la norma; y
- 3.- Si los resultados de la valoración precedente resultan contradictorios procederá la corrección o integración normativa.

Encumbrando su análisis interpretativo José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González García, tratan la denominada autonomía calificadora del derecho tributario, reconociendo previamente que gran parte de la teoría general del derecho se reposa en el derecho privado, el fenómeno de las formas jurídicas propias de esta rama, frente al derecho tributario se sustrae el carácter económico que es el objeto de la imposición, en este sentido el derecho tributario puede dotar de significación tributaria a cualquier término, ya sea de manera semejante al que les corresponde en las ramas del derecho de origen.<sup>421</sup>

Respecto al tema de autonomía calificadora tributaria los tratadistas Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano y Francisco Poveda Blanco, indican que sí ley tributaria puede calificar de manera autónoma los conceptos que en la misma se

---

<sup>420</sup> Cfr. HALLIVIS PELAYO, Manuel, *op. cit.*, p. 491.

<sup>421</sup> Cfr. PEREZ AYALA, José Luis y GONZALEZ GARCIA, Eusebio, *op. cit.*, pp. 109-110.

emplean, debe hacerse cuando existan sólidas razones para ello, lo que ocurriría en dos supuestos: Primeramente cuando la novedad de la institución comporte la ausencia de otras definiciones normativas formuladas por otras ramas del Derecho; y en segundo lugar, esa función calificadora autónoma debe también reconocerse en aquellos casos en que el ordenamiento tributario expresa una calificación que en caso contrario, no produciría los mismos resultados.<sup>422</sup>

#### **4.4 Interpretación fiscal en México**

Es importante destacar que en nuestro país, se está produciendo un fenómeno semejante al que relatan los maestros Eusebio González García y José Luis Pérez de Ayala, existiendo a la fecha tendencias en extremas positivistas o formalista de la interpretación máxime por la autoridad fiscal, sin embargo, en el foro y particularmente en la doctrina encontramos acepciones que pretenden superar dicho positivismo que en ciertos sectores lo podemos calificar de paleopositivismo decimonónico, incluso la jurisprudencia de nuestro H. Tribunal Constitucional ha comenzado a aceptar la implementación de los otros métodos de la teoría general de la interpretación.

Así empecemos por datar la postura positivista de Sergio Francisco de la Garza, quien parafraseando a Albert Hensel y Geraldo de Ataliba, nos dice que la subsunción es la configuración rigurosa del hecho real a la hipótesis de la ley, así este concepto es un requisito establecido en el principio de legalidad que impera en el derecho tributario, que prohíbe la integración y la interpretación analógica, ya que éstas conducirían a que los hechos generadores no se adecuarían a la hipótesis legal.<sup>423</sup>

Para Rodríguez Lobato, las leyes fiscales como toda ley deben ser interpretadas para su correcta aplicación máxime ante deficiencias lingüísticas o técnicas jurídicas, esta labor es problemática sobre todo para el facultado para interpretar, ya que de suyo esto no implica que posea la experiencia y criterio jurídico para realizar la actividad interpretativa de la manera más adecuada. No obstante lo anterior, el ilustre profesor advierte que si bien existen diversos métodos de

---

<sup>422</sup>Cfr. QUERALT, Juan Martín *et al*, *op. cit.*, p. 105.

<sup>423</sup>Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 413.

interpretación de las normas, en el caso de la materia fiscal el método más aceptado es el de la interpretación estricta o literal.<sup>424</sup>

Para los autores Roberto Islas Montes y Alejandro Alcántara Ramírez, en referencia al sistema interpretativo contenido en el vigente artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, haciendo alusión a la aplicación estricta que consiste en que en las disposiciones que establecen cargas al particular, sus excepciones, infracciones y sanciones, previa interpretación mediante diversos métodos y su análisis literal, sin interpretación extensiva, ni analogía, se materialicen rígida y estrictamente. Añaden que la implementación de otros métodos de interpretación se refiere a las demás ramas del derecho fiscal diferentes al derecho tributario sustantivo, lo cual consideran inexacto porque todas las normas del derecho fiscal son de aplicación estricta.<sup>425</sup>

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en conjunto con el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, a propósito de la decisión relevante contenida en la contradicción de tesis 181/2005-SS, indica que se consideró que las normas fiscales tenían una naturaleza especial, lo que se tradujo en una teoría interpretativa tributaria restrictiva y literal. Lo anterior hasta que la Segunda Sala del más Alto Tribunal, determinó la naturaleza ordinaria de las normas fiscales por lo que le son aplicables los métodos de interpretación de toda norma del sistema jurídico, así se concluyó que no existe razón alguna que impidiera la utilización de los métodos de interpretación jurídica al momento de determinar los elementos esenciales de los tributos.<sup>426</sup>

La Doctora Gabriela Ríos Granados acorde a la interpretación reciente de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que abordaremos a la postre con más detalle, da cuenta de la posibilidad para implementación interpretación integral metodológica de las normas que establezcan los elementos esenciales de las contribuciones. Ya que el condicionar la interpretación merma la

---

<sup>424</sup> Cfr. RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, pp. 47-48.

<sup>425</sup> Cfr. ISLAS MONTES, Roberto y ALCANTARA RAMIREZ, Alejandro, "Interpretación en materia fiscal", en ISLAS MONTES, Roberto *et al*, *op. cit.*, pp. 45-47.

<sup>426</sup> Cfr. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION *et al*, *Los principios que rigen la interpretación tributaria*, 1ª ed., SCJN, México, 2007, pp. 35-37.

recaudación, enmascara los verdaderos índices de riqueza beneficiando a las grandes corporaciones en menoscabo de la distribución de la riqueza.<sup>427</sup>

Siguiendo las enseñanzas del Doctor Eusebio González García, los Doctores Liliana González Varela y Alejandro Ibarra Rodríguez,<sup>428</sup> indican que en la búsqueda del significado de una norma tributaria, puede prohibirse uno o varios métodos de interpretación, sin embargo, se pueden controlar los métodos pero no el resultado interpretativo haciendo alusión al momento aplicativo, así la interpretación de las normas tributarias permitiendo cualquier método de derecho rompe el paradigma tradicional de interpretar las normas en el derecho mexicano. Por su parte el Arrijo Vizcaíno, anticipa su conceptualización interpretativa bajo la premisa que toda ley nace para regir en la realidad, por lo que la razón de existir de la norma se encuentra en la aplicación para solucionar problemas y casos prácticos. Ahora bien este autor advierte que el contexto gramatical y conceptual de la ley, enfrenta a la realidad con posibilidades infinitas de manifestación que hacen a las normas jurídicas imprecisas por el incontable número de situaciones concretas que se presentan. De ahí la importancia de la labor de la interpretación jurídica, en tanto que las leyes que no se aplican a la realidad demitan al derecho como regulador de la conducta humana. Tratándose de las leyes fiscales esta actividad interpretativa es delicada, ya que al determinar las cargas impositivas a los contribuyentes se podrían cometer excesos; por el otro lado, la incorrecta interpretación podría ocasionar que el Estado deje de percibir los recursos necesarios para cubrir el gasto público indispensable para el interés general.<sup>429</sup>

#### **4.5 Métodos de interpretación fiscal en México**

El presente apartado tiene como propósito exponer los métodos de interpretación con mayor aceptación en la doctrina fiscal en México, sin embargo, es menester referir que en el afán de superar la tradición formal interpretativa fiscal aún imperante, se debe acudir a la Teoría General de la Interpretación, al efecto si bien existen diversas obras de gran valía con cierto enfoque hacia algunas disciplinas,

---

<sup>427</sup> Cfr. RIOS GRANADOS, Gabriela, "Control de Proporcionalidad"... *op. cit.*, p. 49-50.

<sup>428</sup> Cfr. GONZÁLEZ VARELA, Liliana e IBARRA RODRÍGUEZ, Alejandro, *La interpretación de las normas tributarias. El fraude a la ley tributaria*, en ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, *op. cit.*, p.108.

<sup>429</sup> Cfr. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *op. cit.*, pp. 335-337.

sin temor a equivocarnos aseveramos que el mayor recorrido de profundidad y abundancia teórica interpretativa actual en el país, la encontramos en la obra de Hallivis Pelayo.

1. *Interpretación estricta o literal.*- Característico de la escuela exegética encumbrada en el siglo XIX, en palabras de Emilio Margáin Manautou, en derecho fiscal los partidarios de este método profesan que ningún otro método interpretativo es aplicable dada la naturaleza especial de sus normas, éstas sólo deben interpretarse en sus términos. Asimismo el Maestro Margáin Manautou, critica que este método sólo es bueno en casos de claridad normativa o no complejos, sin embargo, en caso que si revista complejidad enfrentara sería dudas para resolver.<sup>430</sup>

Raúl Rodríguez Lobato destaca que en principio esta interpretación tiene la virtud de destacar los defectos, errores y lagunas de ley, pero precisamente cuando enfrenta problemas lingüísticos en donde un término tiene más de un significado debe remitirse a la acepción técnica y no la de uso corriente.<sup>431</sup>

Arrijo Vizcaíno señala que rara vez esta interpretación es una técnica adecuada para la aplicación de la leyes, ya que deja a un lado que las normas jurídicas tienen un significado lógico conceptual.<sup>432</sup>

2. *Interpretación restrictiva.*- Expuesta por el tratadista Emilio Margáin, en esta interpretación en donde se somete a la interpretación del texto legal y a criterios *in dubio contra fiscum* y *in dubio pro fiscum*, lo que se traduce a la reducción interpretativa arbitraria donde el contenido normativo depende si existe duda favorecer al contribuyente o al fisco.<sup>433</sup>

Al efecto Rodríguez Lobato, asevera en el mismo orden de aparición de los brocados señalados: “Este último criterio ha sido criticado argumentándose que nadie está obligado a pagar más de los que legalmente le corresponda, por lo tanto, lo que unos dejan de pagar por errores o lagunas de la ley, no tendrá por

---

<sup>430</sup> Cfr. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *op. cit.*, p. 144.

<sup>431</sup> Cfr. RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, p. 49.

<sup>432</sup> Cfr. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *op. cit.*, p. 338.

<sup>433</sup> Cfr. MARGAIN MAUTOU, Emilio, *op. cit.*, p. 142.

qué afectar a los demás. En este orden de ideas, consideramos que el primero de los criterios mencionados es el correcto”.<sup>434</sup>

3. *Interpretación auténtica.*- El autor Margáin Manautou, asevera que en el artículo 72, inciso F de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se establece que: “F. En la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos, se observarán los mismos trámites establecidos para su formación;”<sup>435</sup> Esta es la pauta de lo que se conoce como interpretación auténtica, ya que es la que hace el mismo legislador de las normas que expide. Para Adolfo Arrijoa aquí se busca descubrir la intención del legislador a través del examen de trabajos preparatorios, exposiciones de motivos y discusiones parlamentarias como antecedentes legislativos.<sup>436</sup>

Rodríguez Lobato, otorgándole el carácter de fuente de la interpretación sostiene que la interpretación autentica “Es la que deriva del propio órgano creador de la ley y tiene fuerza obligatoria general”.<sup>437</sup>

4. *Interpretación a contrario sensu.*- Para Arrijoa Vizcaíno, parte del supuesto lógico, “al considerar que no quedan comprendidos dentro de la hipótesis normativa prevista en una ley, todos aquellos que se encuentran colocados en una situación contraria a la que en tal hipótesis se contiene.”<sup>438</sup>

5. *Interpretación sistemática.*- Para Hallivis,<sup>439</sup> este método introduce la idea de que una norma no es un mandato aislado sino que responde al sistema orientado hacia un determinado orden jurídico, lo cual a su vez bajo la idea de conjunto y unidad con otras normas que por tanto, siendo parte de este sistema y no pudiendo desafinar ni rehuir del mismo, el significado y sentido de la norma jurídica podrá ser obtenido de los principios que inspiran ese sistema, principios y consiguiente significado y sentido que incluso pueden ser advertidos con mayor nitidez del contenido de otras normas del sistema. Al respecto, podemos decir que si el autor de la norma no se ha limitado a ésta sino que ha formado

---

<sup>434</sup>RODRIGEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, p. 50.

<sup>435</sup>Cfr. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *op. cit.*, p. 149.

<sup>436</sup>Cfr. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *op. cit.*, p. 338.

<sup>437</sup>RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, p. 48.

<sup>438</sup>ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *op. cit.*, p. 339.

<sup>439</sup>Cfr. HALLIVIS PELAYO, Manuel, *op. cit.*, pp. 407-411.

un conjunto de normas, el intérprete supone que aquél ha querido introducir un sistema dentro del cual esa norma no desentone; por consiguiente, si la norma en cuestión no es clara en su enunciado no se correrá ningún peligro desentrañando su sentido a la luz de los principios inspiradores del sistema que la contenga. En lo relativo al método sistemático, Alberto Trabucchi sostiene que en un cierto sentido el ordenamiento jurídico se compara a un complejo organismo viviente y coordinado en sus elementos, es un todo orgánico, un sistema completo y complejo que no admite contradicciones. Explica que así, una norma jurídica que en sí misma tiene un significado, puede adquirir un sentido distinto cuando se pone en relación con las demás normas que constituyen el derecho vigente.<sup>440</sup>

Margáin Manautou, establece las siguientes directrices metodológicas: a) Las normas tributarias deben interpretarse armónicamente y no de manera aislada, para la unidad conceptual entre su finalidad y su aplicación; b) Deben interpretarse estricta o literalmente, las normas que contienen el sujeto, el objeto, la base, el momento del nacimiento y del pago del crédito fiscal, las exenciones, las infracciones y las sanciones; c) Es peligroso el criterio adoptado por la Sala Administrativa de la Suprema Corte de la Nación, respecto a que se abandonó el principio de aplicación restrictiva y actualmente el intérprete debe buscar su equilibrio entre los intereses de los particulares y del Estado, utilizando los diversos métodos de interpretación y la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por dichas normas, ya que la interpretación estricta no consiste en conciliar intereses, sino en determinar si el caso concreto que se examina queda o no comprendido dentro del alcance que literalmente tiene las palabras utilizadas por el legislador; d) Cuando un término tenga más de una acepción y ninguna de ellas sea legal, debe estarse en su sentido técnico, cuando una norma legal dé una acepción distinta se estará a su sentido jurídico, y e) La interpretación analógica debe proscribirse de la interpretación de las normas tributarias sustanciales o se colme una laguna jurídica en perjuicio del contribuyente.<sup>441</sup>

---

<sup>440</sup> Cfr. TRABUCCHI, Alberto, *Instituciones de Derecho Civil*, Editorial Revista de Derecho Privado, 1ª ed., vol. 1, Madrid, 1967, p. 67.

<sup>441</sup> MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *op. cit.*, p. 149.

En este mismo tenor se une Adolfo Arrijo Vizcaíno,<sup>442</sup> lo cual connota que los autores de cuenta escriben sus obras principalmente en la segunda mitad del siglo pasado, época en la cual se acrecienta el positivismo o modelo dogmático cuyo autor posmoderno más destacado es Hans Kelsen, sin embargo, dadas las nuevas tendencias con expectativas a superar el formalismo rigorista y acercarnos a la Teoría General de la Interpretación, ahora se avizora un nuevo debate en cuanto a los calificativos de exclusión que pesan sobre la interpretación analógica y la aplicación analógica, su conceptualización, su dicotomía y su utilización. Por ello es menester recordar los conceptos de argumentación y aplicación jurídica previos al análisis de la figura analógica.

#### **4.6 Fases de interpretación, argumentación y aplicación jurídica**

Como se recordará desde el primer capítulo del presente trabajo se realizaron algunas anotaciones sobre el tema de la interpretación, argumentación y aplicación. Mencionamos que los dos primeros elementos determinantes de materialización normativa, son integrantes del contenido normativo, es decir, la interpretación y la argumentación dotan el sentido y justificación racional de la norma jurídica, para que posteriormente la aplicación normativa manifieste la materialización del discurso normativo.

El Doctor Hallivis Pelayo, expone a cabalidad el enlace del momento interpretativo y el argumentativo, para lo cual nos dice que para lograr una adecuada interpretación, es ineludible razonar y explicar su resultado y es ahí donde la técnica argumentativa es instrumento de justificación, permitiendo saber cuales afirmaciones o decisiones son mejores que otras.<sup>443</sup>

Por ello no basta elegir un método e invocarlo, sino que es necesario argumentar porqué la preferencia por ese método y no por otro que pudiera llevar una decisión distinta, ya que el utilizar correctamente un método presume corrección, pero no da una total garantía de que haya existido coacción o arbitrariedad, ni de que exista una adecuada justificación.

---

<sup>442</sup>Cfr. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *op. cit.*, p. 345.

<sup>443</sup>Cfr. HALLIVIS PELAYO, Manuel, *op. cit.*, p. 363.

Así Hallivis Pelayo señala que la palabra “aplicación” viene del latín *applicatio, onis*,<sup>444</sup> en su acepción lexicográfica se refiere a la acción o efecto de aplicar o aplicarse.<sup>445</sup> Ahora bien, siguiendo las enseñanzas del autor suprarreferido, primero interpretamos para luego argumentar y de ahí aplicar el Derecho, por lo tanto, no puede argumentarse sobre la norma jurídica si primero no se realiza la labor interpretativa y por ende, no podríamos aplicar dicho contenido normativo a la realidad.

Por otro lado, la concreción u aplicación normativa se ha analizado en nuestro país especialmente en materia de amparo contra leyes, es decir, para determinar temporalmente el inicio de la afectación perjudiciosa en la esfera jurídica del gobernado y con ello el cómputo para ejercer la acción de amparo. En este sentido, Humberto Enrique Ruíz Torres, señala que la oportunidad para combatir normas generales, existe la dicotomía entre la leyes autoaplicativas y heteroaplicativas, las primeras son aquellas normas cuyos efectos en perjuicio del gobernado se causan con la sola entrada en vigor (vigencia o ámbito temporal), en tanto que las heteroaplicativas para que se colme la afectación perjudiciosa se requiere un acto de aplicación concreto, al efecto el instrumento de distinción es el principio de individualización incondicionada, es decir, para determinar el calificativo de norma autoaplicativa, deberá observarse la ausencia en el texto legal como requisito condicional de un acto de concreción para detonarse la afectación. Por lo tanto en sentido contrario, si existe la exigencia legal de un acto de aplicación normativa, ya sea originado por el propio gobernado o a través de un acto autoritario ejecutado por entes gubernamentales o auxiliares de su función pública, tales como permisionarios, concesionarios u otras patentes que impongan la obligación de materializar la norma, estaremos en presencia de una norma heteroaplicativa.<sup>446</sup>

Con el referente anterior en el derecho tributario, existen sin duda exteriorizaciones normativas que podríamos clasificar “autoaplicativas”, al

---

<sup>444</sup> *Ibidem*, p. 46.

<sup>445</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, Tomo a/g, *op. cit.*, p. 182.

<sup>446</sup> *Cfr.* RUIZ TORRES, Humberto Enrique, *Curso general de amparo*, 1ª ed., Oxford, México, 2007, pp. 453-454.

incorporar, privar o desincorporar derechos y obligaciones en la relación tributaria, afectando la obligación principal como accesorias de dicha relación, verbigracia estableciendo o suprimiendo regimenes de tributación especial, de deducción, de consolidación o simplemente administrativas cuya sustancia es verdaderamente trascendente y onerosa. Por el otro lado, en tanto la norma heteroaplicativa adquiere especial connotación en la figura de la determinación de la obligación tributaria, ya sea las denominadas autodeterminación, determinación oficiosa o mixta. Por lo que es conveniente citar al maestro Carlos María Giuliani Fonrouge, que al efecto nos indica: ... “la determinación de la obligación tributaria, consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación”.<sup>447</sup> Ahora bien, cierra nuestras referencias académicas la del destacado jurista Rodolfo Vigo, quien indica que la determinación jurídica es el fruto de la interpretación, por lo que dicha determinación es creación jurídica; en cuanto a la aplicación en tanto la significación de aplicación del derecho es la más correcta la fórmula determinación, ahora si se utiliza como aplicación de la ley a este autor le parece equivoca por su carácter positivista extremo; así mismo refiere que tanto la interpretación como la creación jurídica, pertenecen al plano epistemológico del saber prudencial y por último que dichas acepciones no le son exclusivas a los poderes legislativo y judicial.<sup>448</sup>

En esta tesitura, lanzamos la siguiente hipótesis: ¿podríamos clasificar con cierta especificidad la existencia de interpretación analógica; argumentación analógica; y aplicación analógica?, la respuesta la desarrollaremos a continuación.

#### **4.7 La problemática analógica tributaria**

La Doctora María del Carmen Platas Pacheco,<sup>449</sup> desarrolla de manera brillante el concepto de la analogía como método de conocimiento jurídico, al efecto indica que dicho vocablo significa “según proporción”, a mayor abundancia describe que

---

<sup>447</sup>GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *op. cit.*, p. 428.

<sup>448</sup>Cfr. VIGO, Rodolfo L., *op. cit.*, p. 92.

<sup>449</sup>Cfr. PLATAS PACHECO, María del Carmen, *Filosofía del Derecho. Analogía de la proporcionalidad*, 2ª ed., Porrúa, México, 2006, pp. 55-96.

el término tiene dos significados principales, el primero en el sentido matemático de igualdad de relaciones; y el segundo refiere a la extensión del conocimiento mediante el uso de semejanzas entre diferentes situaciones. La autora en mención, resalta que Aristóteles utiliza el vocablo en el sentido de igualdad y semejanza de relaciones, así los elementos y principios de las cosas son análogos en el sentido de que lo igual se da en las relaciones que tiene entre sí. Ahora bien aplicado al derecho se extiende a los casos no previstos en ley, por lo que el método de conocimiento que representa la analogía es indirecto de la realidad, en una operación inteligible que se sitúa en el unívoco y lo equivoco, aquellas cosas que tiene algo en común y en parte discrepan, es decir, en parte iguales y en parte distintas, visto así en la posibilidad de distinguir y matizar se crean relaciones de orden que permiten realizar justicia, para ello la concreción de aquello que es debido en sociedad. De tal forma lo analogado en el derecho es aquello debido o la conducta justa, en tal razón la metodología analógica-jurídica tiene dos acepciones a saber:

1. *Analogía por proporcionalidad.*- En esta se toma en cuenta el derecho natural que dota a los hombres del orden de reparto de las cosas; y
2. *Analogía por atribución.*- Aquí la repartición de la cosas atiende al artificio creado por el hombre de manera pactada o convencional.

Así el primer método es inductivo, parte de lo bueno para uno en lo particular y en relación con los otros de forma general, lo justo o lo debido en sí mismo y no en cuanto al acto, esto en primer término se da en la justicia conmutativa al ser aritmética la proporción del objeto debido se somete al reparto o división de éste; ahora bien, en la justicia distributiva impera la geometría en proporción con la dignidad de la persona, ésta basada en la participación en mayor o menor grado del sujeto. Así la Doctora Platas Pacheco, sobre el particular concluye: ...“en el orden social justo debe existir un participación proporcional de tres entidades absolutas e inamovibles que se deben respetar en el momento de formular leyes, como expresión de juridicidad, pues constituyen la dimensión en sí del derecho.

Una es el bien, otra es la dignidad del ser humano y por último la justicia, entendida como lo propio de seres racionales, libres”.<sup>450</sup>

Por lo que toca al método analógico por atribución, la Doctora María del Carmen Platas, indica que en la connotación del pensamiento jurídico moderno ésta analogía se despoja de contenido real, ya que se basa en lo accidental y secundario, más no de lo primario e inmutable, por tanto lo analogado es lo impropio o lo secundario, así dentro del positivismo jurídico, la autora identifica los escenarios de confusión que se tienden en dos descendientes de esta corriente jurídica dogmática: A) El normativismo que identifica a la ley con el derecho a grado tal que la racionalidad humana dirige los hechos de la realidad, la razón de lo debido se halla por atribución en una ley que la hace exigible; y B) El subjetivismo jurídico en este mismo sentido, se desenvuelve en la facultad jurídica o prerrogativa que la ley otorga o atribuye al individuo. Por lo tanto la consideración de lo debido, aquí está basada en el sujeto y no el objeto, por ello el derecho queda vacío, sin contenido en la realidad objetiva.<sup>451</sup>

Por último en tanto a la interpretación interesa, Platas Pacheco sostiene que el abogado, legislador y juez deben considerar la relación proporcional que existe entre las cosas que se dividen según su mérito o razón significada de debitud. Es este principio lo que permea la interpretación analógica y por tanto funge como término medio entre lo que es debido y a quién se debe, siendo así hilo conductor del razonamiento práctico y la conclusión jurídica justa.<sup>452</sup>

Por otra parte, Hallivis Pelayo a propósito de la interpretación extensiva que amplía la significación del texto legal para incluir en su campo de aplicación supuesto de hecho que no estarían contemplados en base a una interpretación gramatical, nos dice que la justifican operativamente dos argumentos a saber: a) Argumento a *simili, ad simile, a pari* o por analogía, en el cual mediante la comparación de la consecuencia o de la obligación para un supuesto, se extiende dicha consecuencia a toda clase de supuestos con semejanza suficiente o en forma esencial (analogía *legis*), aclara el autor en cita que previamente se debe

---

<sup>450</sup> *Ibidem*, p. 81.

<sup>451</sup> *Ibidem*, pp. 88-93.

<sup>452</sup> *Ibidem*, p. 159.

identificar la razón de la norma, es decir, acudir a los principios que justifican el contenido normativo *ratio legis*.<sup>453</sup> Por otro lado este autor, al hacer referencia a los argumentos de la interpretación histórica expone el denominado argumento comparativo, en el cual ante materias o situaciones similares se acude a legislación extranjera, con dichas experiencias legislativas exógenas se pretende dar soluciones a las propias, esto finalmente conocido como derecho comparado sin duda constituye ejercicios analógicos en suma comunes en la legislación y doctrina nacional.<sup>454</sup>

Por otro lado el Doctor Hallivis Pelayo, retoma el tema analógico a propósito de la integración para colmar lagunas de un ordenamiento jurídico, al efecto distingue entre dos tipos de integración:

1. *Autointegración*.- Aquí el objetivo de añadidura se obtiene la misma fuente normativa, implementando la denominada analogía *legis*, descrita anteriormente o a través de la denominada analogía *iuris*, que consiste en aplicar a los casos no regulados los mismos principios jurídicos que se han implementado para los sí regulados, constituyendo un mayor o menor medida creación normativa; y
2. *Heterointegración*.- En sentido contrario este procedimiento busca analógicamente fuera del ordenamientos como derecho comparado, romano o bien destaca el autor, el derecho moderno acepta supletoriedad y reenvió normativo dentro del mismo ordenamiento en cuestiones similares en parte diferentes en cuanto nivel de gobierno o materia regulatoria, incluso mediante la suplencia.<sup>455</sup>

Sin duda el tema de lo analógico jurídico amerita una investigación autónoma, en esta parte general, sin embargo, admitiendo diferentes métodos cognitivos al analizarse temas de igualdad y particularmente de equidad, difícilmente podríamos dejar a un lado el esquema comparativo y más aún la discriminación operativa para determinar quiénes son aquellos iguales y cuáles no lo son, sin duda

---

<sup>453</sup> Cfr. HALLIVIS PELAYO, Manuel, *op. cit.*, pp. 400-404

<sup>454</sup> *Ibidem*, p.447.

<sup>455</sup> *Ibidem*, pp. 482-484.

complejo, no obstante la Doctora Platas Pacheco<sup>456</sup> nos indica que la equidad está fundamentada en el principio de debitud que es lo común en ambos extremos, por ello en la justicia conmutativa de índole aritmética, los sujetos acreedores y deudores de lo debido se hallan en un plano de igualdad. En la justicia distributiva de índole geométrica, el trato igualitario no es sobre la cantidad sino en la proporción, más a lo común entre los sujetos tiende a lo desigual de estos.

Por otro lado, sí por aplicación entendemos la concreción del resultado interpretativo y normativo al caso planteado y lo análogo aquello que es parte igual y parte distinto, entendemos que la aplicación analógica con lleva a comparación de resultado y más aun de experiencias fácticas, por ello adelantamos que el ejercicio analógico de lo aplicado tendría desde luego problemas lógicos tanto formales y desde luego materiales, ya que partir de un hecho simplemente para conjeturar un juicio general o más aun uno universal, posiblemente incurriríamos en la denominada falacia naturalista, por lo que surge la hipótesis de significación del concepto de “simple analogía” integrado al artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ahora ingresaremos al campo del derecho tributario y los tratamientos que experimenta el ejercicio analógico, así que expondremos las posturas en contra, a favor y las que moderan éste.

Como datamos en apartados anteriores, Gianni es directo al afirmar que las normas tributarias que determinan los objetos impositivos, no pueden ser interpretadas analógicamente aún cuando si pueden ser extensivamente interpretadas, dado que ésta no somete a la norma a una situación de hecho no prevista en ley, sino a los supuesto ya situados en ley.<sup>457</sup>

Berliri es categórico al decir que la regla general es que la interpretación analógica quede excluida y sólo excepcionalmente puede efectuarse si el legislador así lo autoriza para un determinado impuesto, aún así se duda que esto sea analogía entendida como integración de la ley.<sup>458</sup>

---

<sup>456</sup> Cfr. PLATAS PACHECO, María del Carmen, *op. cit.*, p. 168.

<sup>457</sup> Cfr. GIANNINI, A.D., *op. cit.*, p. 32.

<sup>458</sup> Cfr. BERLIRI, Antonio, *op. cit.*, p. 125.

Micheli asevera que no es posible establecer principios especiales de interpretación analógica aplicables a las leyes fiscales, por lo que la imposibilidad analógica de las normas que se refieren a los sujetos de la relación tributaria y contenido del tributo no tiene ningún sustento, a menos que la norma así lo exprese, por lo que únicamente sobre normas tributarias excepcionales (nótese que para el autor son excepcionales sólo las normas tributarias que se refieren a los casos de reserva de ley, presupuesto de hecho y objeto del tributo) se podrá prohibir la analogía de integración, sin embargo, esta limitación analógica no aplicaría a las demás leyes fiscales normales que regulan la potestad de la imposición, momentos y aspectos de la imposición, procedimiento de liquidación y las normas procesales que se someten a la analogía como cualquier norma.<sup>459</sup>

Margáin Manautou<sup>460</sup> advierte lo peligroso de la aplicación de este método de interpretación, dado que su elasticidad permitiría hacer extensiva una disposición a situaciones que no eran intención del legislador gravar o regular, por su sola semejanza con la situación aplicable. Con esto se dotaría a los organismos administrativos la capacidad para legislar, lo que puede ser de graves consecuencias para el contribuyente.

Para Rodríguez Lobato, afirma que: ...“la analogía puede utilizarse siempre que con ella no se dé lugar a crear, modificar o extinguir la obligación tributaria o alguno de los elementos esenciales del tributo; o sea, que la analogía podrá utilizarse cuando la obligación fiscal ya ha nacido en virtud de que el sujeto se ha adecuado a la hipótesis legal”.<sup>461</sup>

Arrija Vizcaíno,<sup>462</sup> asevera que la analogía es un método de interpretación subjetivo en tanto depende de quién interprete la ley, particularmente de la decisión de que es lo idéntico y que no lo es, por lo que al carecer de técnica objetiva es una desventaja frente a un método interpretativo que sí sea objetivo.

Amatucci empieza por advertir la imprevisibilidad por parte del legislador de contemplar con exactitud la realidad social o todas las situaciones de hecho, así

---

<sup>459</sup> Cfr. MICHELI, Gian Antonio, *op. cit.*, pp. 137-138.

<sup>460</sup> Cfr. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *op. cit.*, p. 144.

<sup>461</sup> RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, pp. 50-51.

<sup>462</sup> Cfr. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *op. cit.*, p. 340.

las si previstas no son del todo distintas a las que no, con datos irrelevantes que las distinguen en cuanto a su *ratio* normativa, por lo que la extensión del alcance jurídico a dichos hechos facilita el cumplimiento normativo, por lo tanto la analogía es la pesquisa para establecer si una situación de hecho no legislada es afín con la prevista en ley, así esta pesquisa no es creadora de derecho solo es extensiva. Por lo tanto apunta este autor que provisto así el procedimiento analógico y la interpretación extensiva no permite identificar una de otra, sin embargo, advierte que la interpretación racional se detiene en la llamada “*analogia legis*”, por lo que la plenitud debe estar dentro del sistema jurídico, más allá el vacío jurídico o las lagunas. Fuera de este contexto análogo no sería entre iguales o desiguales sino en tercer género entre estos, por lo que la prohibición es correcta y no viola el principio de igualdad.<sup>463</sup>

Sobre este particular Mónica Siota Álvarez, afirma que sólo estaremos ante una laguna jurídica cuando el ordenamiento jurídico no tiene porqué extenderse sobre toda situación que surja en las relaciones sociales o las conductas de los individuos, ya que hay zonas donde el Derecho no debe entrar y no entra, así como espacios donde el Derecho no ha entrado por ser éstos novedosos.<sup>464</sup> En este sentido, abunda la autora en comentario, advirtiendo la dificultad de distinguir entre una interpretación extensiva y la analogía, por ello indica que algunos autores incluso ha propuesto el extremo sugerir la prohibición de ambas a lo que el gran grueso doctrinal tributario ha exclamado que se podrá aceptar o no que las normas fiscales sean objeto de interpretación, pero una vez aceptada ésta no se puede prohibir el resultado de esta como es un resultado extensivo, lo cual sucede incluso en la materia penal, por lo que se pronuncia que aún la prohibición analógica es de carácter relativo.<sup>465</sup>

---

<sup>463</sup>Cfr. AMATUCCI, Andrea, “*La Interpretación de la Ley Tributaria*”, en AMATUCCI, Andrea (Coord.), “*Tratado*”... *op. cit.*, pp. 583-585.

<sup>464</sup>Cfr. SIOTA ALVAREZ, Mónica, *Analogía e Interpretación en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2010, p. 28.

<sup>465</sup>*Ibidem*, pp. 138-139.

Valdés Costa da cuenta que toda norma es susceptible de interpretación extensiva, en contraste la integración analógica no procede por un orden lógico cuando la *ratio* se limita estrictamente al supuesto normativo escrito en ley.<sup>466</sup>

Ezio Vanoni indica que el procedimiento analógico es la extensión del precepto legal a supuestos no comprendidos en el mismo, pero acorde con la norma tiene cierto grado de afinidad que puede afirmarse que se encuentra en la misma *ratio* jurídica que las inspira. Así dentro de este procedimiento este grandioso autor, distingue los siguientes momentos:

1. Cerciorarse que la relación analógica efectivamente no se ha previsto en la ley y que con la omisión legislativa no se ha querido regular la relación en forma negativa;
2. Identificarse la *ratio* jurídica que constituya el fundamento del precepto que se extenderá analógicamente;
3. Comparar el supuesto de hecho regulado con el de la norma a extender y si las hipótesis ahí contenidas existe afinidad por corresponder al mismo principio; y
4. La extensión se produce a la norma que contiene los caracteres jurídicos análogos a aquellos contenidos en la hipótesis expresamente regulada.

Como principio fundamental analógico, Vanoni establece que por medio de la analogía no se crea derecho, por lo que la utilización de ésta conduce al descubrimiento de una proposición jurídica latente en una formula legislativa indirecta contenida en una hipótesis o un grupo de ellas, por ello no existe nueva regulación sino la revelación de la potencialidad normativa contenida en ley. En este sentido, Vanoni es tajante la analogía no hace más que socorrer a un principio jurídico incluido en ley, con esto la analogía se sitúa en la interpretación extensiva que dota de alcance a la regla jurídica que le es de por sí propio.<sup>467</sup>

No podemos dejar escapar el análisis que Vanoni realiza de las pretensiones proscriptoras de la interpretación analógica tributaria, calificándolas de contradictorias a la práctica tributaria, ya que por una lado prohíben analogía y por el otro recurren a ella para suplir la insuficiencia legal, a éstas se suman aquellas

---

<sup>466</sup> Cfr. VALDES COSTA, Ramón, "*Curso*"... *op. cit.*, p. 291.

<sup>467</sup> Cfr. VANONI, Ezio, *op. cit.*, pp. 338-339.

consideraciones sobre la odiosidad y excepcionalidad de las normas impositivas y por ende su función limitadora del derecho. No obstante, considera sutil aquella oposición a la analogía basada en que las normas tributarias imponen deberes por lo que repugnan extender una obligación más allá los límites positivistas, al efecto recuerda que en un inicio Hensel y Bühler efectivamente apoyan esta versión pero lo hace basándose en el género analógico, sin embargo, resulta errónea concepción de la naturaleza analógica y apartada del que es uno de los principios inspiradores del derecho y por consecuencia de lo impositivo que es la igualdad ante el tributo. Por lo tanto estas últimas posturas están integradas a la rigidez y formalismo de los límites de la norma positiva en una reserva de ley absoluta, no obstante, la analogía si actúa dentro de los límites legales y tiene la función deducir los principios que acogen dichas normas expresas, por lo tanto la analogía no se reduce al arbitrio del intérprete estatal, sino complementa la regla escrita para regular todas las hipótesis que pueden presentarse fácticamente. Vanoni concluye que la exigencia de generalidad e igualdad tributaria explica y justifica el ejercicio analógico en la interpretación de las leyes tributarias.<sup>468</sup>

Eusebio González García y José Luis Pérez de Ayala,<sup>469</sup> indican que la analogía en el derecho se usa para referirse a la aplicación de los principios ordenadores extraídos de un determinado supuesto regulado en la ley a otro supuesto esencialmente igual, pero distinto en los accidentes, que no aparece expresamente contemplado por ella. Así, se estima que el argumento a *simili* constituye un típico procedimiento interpretativo, en cuanto sirviéndose de las reglas de la lógica extrae de la ley los principios ordenadores susceptibles de ser aplicados a un caso semejante no expresamente regulado. En otras palabras, la analogía no constituye una labor creadora, sino interpretativa, encontrando que entre la interpretación extensiva y el procedimiento analógico no existe una diferencia esencial, sino de grado, limitándose la primera a extender el significado de los términos utilizados por el legislador más allá del sentido literal de los mismos. En cambio, a través del procedimiento analógico se extienden a un

---

<sup>468</sup> *Ibidem*, pp. 340-345.

<sup>469</sup> Cfr. PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZALEZ GARCIA, Eusebio, *op. cit.*, pp. 113-115.

supuesto no expresamente regulado en la ley los principios dictados para otro supuesto con el que el primero guarda identidad de razón.

Eusebio González, advierte que es difícil distinguir entre la interpretación extensiva y la analogía, en esto depende si el listado de los objetos gravados es ejemplificativo o si es un catalogo cerrado. Si es simplemente ejemplificativo estaremos en la interpretación extensiva, pero si el listado es exhaustivo o agotable en sí mismo, entonces la analogía operará en tanto no esté prohibida, en esta tesitura, la diferencia es únicamente de grado por razones cuantitativas y no cualitativas. La analogía nunca opera en la semejanza de supuestos de hecho, sino en la identidad de razón o *ratio*, dicho más claro equiparando el principio inspirador y no los hechos, en consecuencia si la analogía opera así es correcto. Luego entonces se puede partir de la base que la leyes tributarias son ordinarias y no hay ninguna teoría especial sobre su interpretación, por lo que los tributaristas no tienen nada que inventar al respecto, por tanto aquí lo tributario se adscribe a la Teoría General del Derecho con ligeras, contadas y expresas excepciones, por lo tanto, la analogía es trasladable íntegramente al Derecho Tributario, ahora que si éste quiere hacer salvedades puede hacerlo con dos consecuencias: a) Las limitaciones tienen que ser expresas; y b) Dichas limitaciones expresas deben interpretarse restrictivamente.<sup>470</sup>

En este contexto, Eusebio González García ahora acompañado de José Luis Pérez de Ayala,<sup>471</sup> señalan que el artículo 24 de la Ley General Tributaria de España expresa claramente que: "... no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones". Al cuestionarse, ¿Qué es lo que prohíbe dicho artículo?, los tratadistas en ejercicio lógico empiezan por distinguir entre la interpretación extensiva o aplicación analógica, concluyendo que no es el modelo de interpretación extensiva apriorística a la aplicación la que se prohíbe, sino precisamente la aplicación analógica de las normas que definen hechos

---

<sup>470</sup> Cfr. GONZALEZ GARCIA, Eusebio, "La Interpretación"... *op. cit.*, pp. 49-56.

<sup>471</sup> *Ibidem*, pp. 116-117.

imponibles o exenciones. Por último estos brillantes autores ponen sobre la mesa la utilización de la analogía como instrumento contra el fraude a ley tributaria.

Continuando con la doctrina española, para Carlos Palao Taboada, el principio de tipicidad se considera vigente en aquellos sectores del ordenamiento en los que, por un lado, el efecto de la norma deriva directamente de la ley, no de un acto de los particulares o de un órgano del Estado, y por otro lado, dicho efecto es gravoso para su destinatario. Este carácter oneroso del efecto impone, a su vez, exigencias más rigurosas a la manera en que la norma describe el correspondiente supuesto. De esta manera, en el Derecho Tributario español existe una “tipicidad” del tributo. En este orden de ideas, una de las consecuencias más importantes del principio de tipicidad es la exclusión de la analogía. Una explicación común de esta conclusión es considerar que mediante la analogía se crea una norma nueva y, por tanto, se infringe dicho principio. Continuando con este razonamiento, se infiere que el fundamento de la prohibición de la analogía en la legislación tributaria española está constituido también por el principio de reserva de ley, es decir, del aspecto democrático del principio de legalidad. Además, la prohibición de cuenta, se ha querido fundar también en una comparación con la exclusión de la legislación retroactiva: la analogía crearía una norma inexistente en el momento de la realización de los hechos, que el particular, por tanto, no podría conocer.<sup>472</sup>

El problema fundamental que plantea la aplicación de la prohibición de la analogía en el Derecho Tributario Español, es que no existe una diferencia material entre analogía e interpretación extensiva. Así, en presencia del principio de tipicidad el límite de la integración de las normas tributarias no se puede fijar de manera conceptual y abstracta, sino que es necesario determinarlo en cada caso ponderando las exigencias de dicho principio con las del principio de igualdad. Sobre las posibles colisiones entre principios constitucionales, Siota Álvarez indica que por importante que sea el papel del principio de igualdad para la aplicación de la analogía en lo tributario, también existen principios de la misma jerarquía que

---

<sup>472</sup>Cfr. PALAO TABOADA, Carlos, *La Aplicación de las Normas Tributarias y la Elusión Fiscal*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 2009, p. 63-69.

sustentan su prohibición, por lo que en caso de conflicto no se puede eliminar uno de ellos, sino ponderar y armonizar en cada caso concreto que principio prevalece buscando el peso relativo mediante un juicio de razonabilidad entre argumentos y razones.<sup>473</sup>

Para Carlos María Giuliani Fonrouge, la evolución doctrinal demuestra la aceptación de la analogía, sin embargo, se encuentra con refutaciones y limitaciones en todo el entorno tributario, como la su exclusión en la creación de los elementos esenciales del tributo o hechos imposables, sin embargo, hay cada vez más consenso en su uso en la interpretación extensiva.<sup>474</sup>

Dino Jarach al efecto refiere que sí el derecho tributario omite regular ciertas relaciones tributarias siempre debe acudir supletoriamente al mismo derecho tributario o derecho público en general, salvo que se trate de crear impuestos no puede acudir a la interpretación analógica. Ahora en caso de no poderse recurrir integración, debe buscarse principios generales del derecho pero con los límites, propósitos y la naturaleza de la materia tributaria.<sup>475</sup>

Manuel de Juano, indica que la interpretación analógica soluciona las dificultades que depara el silencio, oscuridad o deficiencia de la legislación, en materia fiscal se ajustaría al principio de igualdad tributaria para que así analogía y ley no dejen lugar a dudas.<sup>476</sup>

Andrei Pitten Velloso empieza por advertir que la analogía jurídica está destinada a rellenar lagunas, por falta de plenitud contraria al plano jurídico positivo, esto destaca en la cuestión de lagunas legislativas y su saneamiento mediante la analogía por lo que esto se circunscribe a la igualdad en la aplicación de la ley, más no directamente en la creación de la igualdad. Así este autor califica a la analogía como un procedimiento productivo que lleva a la creación de una norma nueva, ya que por la interpretación se llega a la laguna y no a la norma analógica, es de advertir que para Pitten la analogía adquiere sustancialidad distinta a la interpretación, lo cual contrasta con la concepción de que la analogía es un

---

<sup>473</sup>Cfr. SIOTA ALVAREZ, Mónica, *op. cit.*, p. 259.

<sup>474</sup>Cfr. GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *op. cit.*, pp. 88-89.

<sup>475</sup>Cfr. JARACH, Dino, *op. cit.*, pp. 398-399.

<sup>476</sup>Cfr. DE JUANO, Manuel, *op. cit.*, p. 395.

método de razonabilidad aplicable en este caso a la interpretación, argumentación y a la aplicación normativa. Continuando con el análisis de Pitten Velloso, éste partiendo de la tesis Vanoni en donde la exigencia de generalidad e igualdad explica y justifica el uso de la analogía en la interpretación de las leyes tributarias, exclama su conformidad con ésta e indica que sí el principio de igualdad fuera absoluto, la analogía sería un recurso incluso para la creación de tributos. Otro aspecto destacado de la exposición de este autor, lo constituye cuando una laguna con lleva a la ausencia de excepción a un supuesto normativo cuya amplitud no permite realizar discriminaciones positivas sobre sujetos que son desiguales, ahí refuta la implementación analogía y se pronuncia por aplicar la llamada “reducción teleológica”, así el trato de los impares es un mandato de diferenciación del mismo principio de igualdad, así la reducción finalista puede efectuarse con la creación o no de normas.<sup>477</sup> Por último, este tratadista da cuenta de que el principio de igualdad exige la aplicación analógica de los tributos, sin embargo, los principios de reserva de ley y seguridad jurídica la vedan, al efecto indica que el principio de igualdad no es absoluto y además coexiste con principios de igual jerarquía, por lo que deben armonizarse y ponderarse en caso de contraposición, por lo que de suceder esto el autor se pronuncia por la prevalencia de los principios de seguridad jurídica y de legalidad en su vertiente de reserva de ley.<sup>478</sup>

Sanz de Urquiza concluye que los ordenamiento tributarios modernos aceptan a la analogía, con ciertas limitaciones como la prohibición de crear exenciones o un nuevo tributo sustituyendo al legislador, lo que si le está facultado al intérprete es determinar la relación entre el hecho imponible y el objeto económico del impuesto en la medida que eviten que el hecho imponible grave realidades económicas no pretendidas legislativamente. Esto es así, sostiene el autor, porque la analogía está sustentada en la igualdad como principio tributario, ante el desfase de la realidad económica respecto a la norma o insuficiencia de la misma, el interprete considerará prudentemente los supuestos idénticos en esencia, lo contrario

---

<sup>477</sup> Cfr. PITTEN VELLOSO, Andrei, *El principio de igualdad tributaria. De la teoría de la igualdad al control de la desigualdades en la Imposición*, Editorial Juruá, Lisboa, 2010, pp. 250-251.

<sup>478</sup> *Ibidem*, pp. 306-308.

resultaría en un trato desigual a iguales, por otro lado la integración analógica no puede hacer lo que le corresponde sólo a la ley. Este autor culmina su postura indicando que la analogía en el derecho tributario implica establecer cuándo y cómo se otorga un trato igual y si la igualdad debe prevalecer en un caso particular sobre otros principios como legalidad y seguridad jurídica, pero en definitiva, el concepto justicia prevalece sobre todos los demás.<sup>479</sup>

Esta última alusión axiológica, hace pertinente citar las reflexiones del autor Eugenio Castellanos Malo, quien sostiene que el juez al aplicar la ley debe hacerlo acorde a los sistemas de interpretación adecuados como es el teleológico, interpretando los valores que dicha ley defiende y que fueron positivizados, como legalidad, legitimidad, autonomía, seguridad, bien común, eficiencia, eficacia, claridad, celeridad, suplencia, certeza y economía para comprobar el necesario e indisoluble binomio ley y justicia.<sup>480</sup> En esta tesitura, nos pronunciamos por el saber que el conocimiento racional, la experiencia y algo que muchas veces sólo otorga el tiempo en una combinación idónea con otros aspectos humanos como es la prudencia, para determinar sin exclusiones extremas aquello que aspiramos como justo.

#### **4.8 El artículo 5° del Código Fiscal de la Federación**

Para abordar el tema y por la importancia en el desarrollo de este trabajo, es conveniente retomar el texto de dicho precepto, el cual establece:

Artículo 5º. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. 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

---

<sup>479</sup> Cfr. SANZ DE URQUIZA, Fernando G., *op. cit.*, pp. 63-65.

<sup>480</sup> Cfr. CASTELLANOS MALO, Eugenio, *Valores éticos en la jurisprudencia fiscal mexicana*, 1ª ed., Dirección General del Centro de Documentación y Análisis, Archivos y Compilación de Leyes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2007, pp. 50-51.

cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.<sup>481</sup>

En cuanto hace al primer párrafo del artículo 5°, Hallivis Pelayo expone que los vocablos “interpretación” y “aplicación” se han confundido y se utilizan como sinónimos, lo que ha ocasionado que se considere que en términos del artículo 5° citado se establece una interpretación estricta o restrictiva, lo cual es erróneo.<sup>482</sup>

Los Doctores Liliana González Varela y Alejandro Ibarra Rodríguez,<sup>483</sup> debe distinguirse entre la interpretación y la aplicación, en tanto la primera se delibera si es admitida o no el derecho tributario, otra cosa es el resultado de dicha labor. En tanto se pueden controlar los métodos de interpretación pero no el resultado, por ello la aplicación estricta es un resultado de concreción normativa al que obliga el artículo 5° señalado.

En esta tesitura, en tanto en el primer párrafo del artículo suprarreferido se establece el mandato de aplicación normativa estricta, discriminando para ello entre leyes fiscales cuyo objeto normativo sean cargas a los particulares y las contengan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones. En el segundo párrafo se instituye la permisión interpretativa de recurrir a cualquiera de sus métodos, en este caso calificando por omisión “Las otras disposiciones fiscales”..., es decir, aquellas leyes distintas a las que sí impongan cargas o excepciones tributarias, infracciones y sanciones. No menos interesante es la segunda parte del párrafo segundo en mención, ya que ahí se establece la figura de suplencia normativa ante la falta de leyes fiscales expresas acudiendo al derecho común. Por otra parte, nótese la ausencia de referencia a la analogía en cualquiera de sus versiones o figuras.

---

<sup>481</sup> Código Fiscal de la Federación vigente a la fecha de conclusión del presente trabajo.

<sup>482</sup> Hallivis Pelayo, Manuel, *Interpretación de la materia tributaria en México*, [en línea], México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2008, [citado 04/10/2010], La ciencia del derecho procesal constitucional. Estudios en homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho, t. XII, Ministerio Público, contenciosos administrativo y actualidad jurídica, Formato pdf, Disponible en: <http://www.bibliojuridica.org/libros/6/2564/26.pdf>, ISSN 970-32-5387-6

<sup>483</sup> GONZALEZ VARELA, Liliana e IBARRA RODRIGUEZ, Alejandro, “La interpretación de las normas tributarias. El fraude de la ley tributaria”, en ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, *op. cit.*, p.108.

#### **4.9 Jurisprudencias al artículo 5º del Código Fiscal de la Federación**

El texto del artículo 5º en comento, al igual que cualquier otro precepto legal, ha sido interpretado por el Poder Judicial de la Federación a través de las tesis aisladas y jurisprudencias, que cómo ya explicó en apartados anteriores, van a tratar de descubrir la esencia y el significado de la disposición que finalmente abonaran contundentemente el contenido normativo en materia fiscal. Por ello consideramos conveniente reproducir la jurisprudencia que aborda en primera instancia el vocablo de aplicación estricta:

CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ERICTA, 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 contribuciones 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.<sup>484</sup>

Consecuentemente la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Unión, diferencia entre aplicación e interpretación disponiendo la liberalidad de método, resalta especialmente la descripción y pertinencia de la figura de aplicación estricta sólo si una vez desentrañado el contenido normativo, la hipótesis jurídica coincide a la situación de hecho. Posteriormente en la evolución juzgadora del

---

<sup>484</sup>Tesis de Jurisprudencia número 2a./J. 133/2002, Segunda Sala SCJN, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVI*, Novena Época, diciembre de 2002, p. 238.

tema, se hacen alusiones principialistas de la interpretación y a la aplicación analógica, en la jurisprudencia a saber:

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.<sup>485</sup>

Este criterio abona a la apertura o retorno del derecho tributario a la Teoría General de la Interpretación, sin embargo, expone la limitación de aplicación analógica, por lo que vale la pena subrayar que las etapas en el ejercicio operativo del derecho a partir del texto son la interpretación, argumentación y aplicación jurídica, ergo, la jurisprudencia que antecede hace alusión a sólo esta última fase. Por lo que añadiríamos, no necesariamente se está prohibiendo la interpretación extensiva.

Por tanto, encontramos que el Poder Judicial de la Federación al momento de interpretar al artículo 5º del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el día de hoy, el juzgador trato de descubrir la esencia misma del precepto legal, por lo que expresa que es válido interpretar una norma fiscal (incluyendo aquellas que se refieran a el sujeto, el objeto, la base, la tasa o tarifa), a través de cualquier método de interpretación, a excepción de aplicaciones análogas, lo cual coincide

---

<sup>485</sup>Tesis de Jurisprudencia número 2a./J. 26/2006, contradicción de tesis 181/2005-SS, Segunda Sala SCJN, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIII*, Novena Época, marzo de 2006, p. 270.

en gran medida con la doctrina comentada en el presente trabajo a lo que se denominó "superación de viejos errores".

#### **4.10 Análisis de la reforma al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación**

El 4 de diciembre de 2008 en dictamen de primera lectura<sup>486</sup> las Comisiones unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios legislativos de la Cámara de Senadores, que contiene el proyecto de decreto por el que se reforma y modifica al artículo 5º del Código Fiscal de la Federación. El cual se envió a la Cámara de Diputados, para su análisis y en la cual aún se encuentra en el proceso legislativo correspondiente, la redacción de reforma es la siguiente:

*Artículo 5o. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.*

*La interpretación de las disposiciones fiscales se efectuará a partir de su texto, mediante cualquiera de los métodos de interpretación jurídica. Tratándose de las disposiciones a que se refiere el primer párrafo de este precepto, deberá partirse en todo caso del texto literal de la norma, quedando prohibida la interpretación por analogía o mayoría de razón. 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."*

En un primer momento el nuevo artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, recoge la expresión que ya hemos abordado acerca de que todas las disposiciones fiscales, sin excepción, pueden ser interpretadas mediante la utilización de cualquier método interpretativo, incluidas las normas referidas al objeto, base, tasa o tarifa, con aplicación posterior estricta. Asimismo la propuesta

---

<sup>486</sup>Cámara de Senadores, *Proyecto de decreto por el que se reforma y modifica el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación*, [en línea], México, Gaceta Parlamentaria no. 308, 2008, 04/12/2008, [citado 11-06-2010], Formato html: <http://www.senado.gob.mx/gace.php?sesion=2008/12/04/1&lg=60>.

pretende igualmente incorporar lo que ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en las jurisprudencias comentadas en el punto anterior.

Sin embargo, los legisladores se basaron en las ideas de Arrijo Vizcaíno, el cual es totalmente formalista,<sup>487</sup> por lo que al influir en el posible nuevo texto del artículo 5º del Código Fiscal de la Federación y aún cuando con las jurisprudencias que han interpretado y descubierto el sentido mismo de dicho artículo 5º mediante la admisibilidad de distintos métodos de interpretación distintos al método literal y a veces exegético decimonónico, sí se retoma la prohibición de la interpretación analógica e incluso la aplicación por analogía.

Como puede advertirse, la obligación de hacer una aplicación estricta de estas normas tiene como objetivo primordial el que las leyes fiscales sean aplicadas única y exactamente a los sujetos que son específicamente destinatarios de la norma, claro previa integración del contenido normativo con espectro más amplio que la expresión o texto legal, evitando en todo momento que aquellas personas cuya situación no coincida con la de la ley puedan verse afectadas por la aplicación de la misma

En este sentido, la iniciativa destaca en esencia que el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, es un reflejo de la certidumbre jurídica que se debe dar a los gobernados, si tomamos en consideración la naturaleza de la relación jurídico-tributaria, pues evita que aquel sujeto que se encuentre ubicado en hipótesis parecidas o análogas se vea gravado por las contribuciones que no le corresponden.

Ahora bien, en dicha iniciativa se refleja la prohibición de la interpretación por analogía, lo cual como hemos datado no necesariamente amerita una calificación universal de desdén o menosprecio, ya que la interpretación extensiva contiene en mayor o menor medida métodos analógicos, lo mismo sucede en los argumentos a *simili*, a *pari* o analógico, lo cual se desapega incluso a lo sostenido por la jurisprudencia que sólo pretende evitar “aplicaciones analógicas”, es decir, resulta por demás aceptable que el intérprete no se base en aplicación normativa similar, es decir, en lo ya analogado a grado factico, porque esto no es un proceso integral

---

<sup>487</sup> Cfr. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *op. cit.*, pp. 341-344.

de analogía, toda vez que el partir de premisas fácticas para atribuir juicios universales se comete una falacia naturalista. Sin embargo, como se ha citado anteriormente la analogía de la proporción es sin duda de mayores alcances, compleja y metodológica, por lo que esa “simple analogía” que se proscribe en materia penal en la Constitución, el adjetivo “simple”<sup>488</sup> en su versión lexicográfica bien podría referirse aquello sin composición, sin complicaciones ni dificultades.

Por otra parte, llama especialmente la atención que en la iniciativa en comento, paradójicamente y en aparente contradicción en su exposición de motivos, se realiza un ejercicio analógico comparando la materia fiscal con la penal, sin embargo, ¿Acaso son asertivas las tesis que surgen como resultado de dicha comparación?, ¿Se puede análogar lo fiscal y lo penal para determinar su igualdad y por lo tanto prohibir la interpretación analógica tajantemente en ambas?, ¿Qué profundidad analógica establece que es lo mismo interpretar leyes penales que leyes fiscales?, y ¿Qué parámetros determinan similitud de lo penal y lo fiscal legislativamente?, las respuestas simplemente no se expresan en dicha exposición de motivos, por ello probablemente la “simple analogía” es precisamente la que se realiza en la propia iniciativa y que por cierto bajo sus propios criterios está prohibida.

La interpretación en materia fiscal es una actividad indubitablemente delicada de la que depende en gran medida que no se grave a los ciudadanos con tributos o cargas excesivas, ni que se prive al Estado de los recursos que legítimamente tiene derecho a percibir en beneficio del interés colectivo, es decir, tiene la finalidad de buscar un equilibrio en la relación jurídico-tributaria, cuyo propósito es sufragar el gasto público de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Sin embargo, la prohibición de la interpretación analógica llevaría a considerar que todo modelo de analogía está proscrito también, lo cual en nada abonaría al retorno no sólo de la teoría general de la interpretación jurídica, sino además al uso intelectual analógico es por demás común para determinar el trato igual a los iguales y desigual a los desiguales en el principio de equidad tributaria.

---

<sup>488</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *op. cit.*, t. h/z, p. 2067.

En adición en dicha iniciativa, se confunde nuevamente el término “mayoría de razón” con la interpretación por analogía, lo cual a todas luces denota desconocimiento en la materia de interpretación, toda vez que la mayoría de razón no es un método interpretativo, sino más bien, es un tipo de argumento para justificar la interpretación racional.

No obstante en todo caso es innecesaria la reforma legislativa en análisis, toda vez que con las jurisprudencias antes reproducidas, ya se dotaba sistemáticamente a la tarea de la interpretación jurídica de los métodos contemplados en la Teoría General de la Interpretación, así se puede instrumentalmente descubrir y en su caso atribuir el sentido de la norma jurídica tributaria.

Concatenado a lo anterior, el día jueves 26 de marzo de 2009 se publicó en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados,<sup>489</sup> el dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público por el cual se aprobó sin ninguna modificación la minuta que contiene el proyecto que reforma el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, por lo que sólo falta que se turne al Pleno de la citada Cámara, para que se continúe con el proceso legislativo.

Por consiguiente, debe desaparecer la confusión, la duda o la resistencia del foro respecto a la interpretación de las normas fiscales que establecen los elementos esenciales de los tributos. Pues la interpretación de tales normas, no está proscrita de nuestro sistema normativo tributario, a condición, claro está, que de la interpretación no se deriven aplicaciones analógicas en relación a los elementos esenciales de los tributos y que las situaciones de hecho coincidan plenamente con lo previsto en el contenido normativo interpretado, con objeto de dar así plena vigencia al contenido del artículo 31, fracción IV Constitucional.

---

<sup>489</sup>Cámara de Diputados, *Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, con proyecto de decreto que reforma el Artículo 5 del Código Fiscal de la Federación*, [en línea], México, Gaceta Parlamentaria no. 2725, 2009, 26/03/2009, [citado 11-06-2010], Formato html: <http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/60/2009/mar/20090326-IX.html>.

## CONCLUSIONES

PRIMERA.- Consideramos demostrada la hipótesis básica expuesta en la presente investigación, por lo que afirmamos que en México la labor interpretativa de toda norma fiscal debe realizarse mediante la aplicación de los diversos métodos aceptados en la Teoría General de Interpretación.

SEGUNDA.- La conceptualización más exhaustiva y actual de interpretación nos la proporciona Hallivis, al circunscribirla en la labor ineludible, espontánea o deliberada, utilizando el método o los métodos que sean necesarios, bajo la combinación que resulte más idónea y la técnica que se implemente a fin de aclarar, explicar, descubrir, decidir o atribuir el sentido o directiva de los textos normativos determinando sus posibles alcances y consecuencias jurídicas y mediante la argumentación jurídica exponer el resultado o producto de su labor interpretativa a fin convencer o persuadir al receptor del contenido normativo para finalmente aplicar o concretar la directriz jurídica.

TERCERA.- El método analógico particularmente el de la proporción permite análogar el derecho como aquello que es debido, resulta ser primordialmente inductivo mediante la lógica formal como la material, su implementación incide tanto en la interpretación, como en la argumentación y aplicación jurídica, luego entonces en lo inteligible que resultan estas actividades difícilmente se evita realizar comparaciones o el encontrarse con relaciones de semejanza, máxime ante los imperativos de igualdad mediante el ejercicio equitativo en la noción de justicia.

CUARTA.- El proyecto de decreto de reforma del artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, si bien contiene rasgos de retorno a la teoría general de la interpretación, también amaga con una posible regresión al prohibir la interpretación analógica o la mayoría de razón, lo cual podría trastocar el uso del método analógico en la interpretación extensiva, la autointegración al solucionar lagunas y en la argumentación *a pari* o *a simili*, por ello nos pronunciamos en todo caso por el evitar aplicaciones analógicas acorde a la jurisprudencia, ya que no se puede partir de lo ya analogado, es decir, mediante la experiencia fáctica, lo cual si conduciría a una aplicación arbitraria y superficial del derecho.

QUINTA.- Sobre la base que constituye un sistema normativo integrado por el texto legal y la interpretación jurisprudencial, como antes se concluyó, sin duda se integraron las bases de retorno en materia fiscal a la Teoría General de la Interpretación, sin embargo, con la iniciativa analizada ya en su última fase de aprobación legislativa puede incurrirse en una regresión que se pretende superar, por lo que nos pronunciamos en todo caso en dejar intocado el modelo actual que está en aptitud de funcionar asertivamente. En este sentido atento a los atinados comentarios de los Doctores Manuel Hallivis Pelayo y Luis José Béjar Rivera, es aplicable la frase utilizada por este último que reproduzco: “If it’s not broken, don’t fix it”.

## BIBLIOGRAFIA

1. ALEXY, Robert, *Teoría de la argumentación jurídica*; Trad. de Manuel Atienza e Isabel Espejo, 2ª. ed., C.E.P.C, Madrid, 2008.
2. \_\_\_\_\_, *Derecho y Razón Práctica*; 3ª reimpresión, Distribuciones Fontamara, México, 2006.
3. ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (Coord.), *Manual de derecho tributario*, PORRÚA, 2º ed., México, 2008.
4. ALVAREZ GARDIOL, Ariel. *Manual de Filosofía del Derecho*, Astrea, 1ª ed., Buenos Aires, 1979.
5. ALVAREZ LEDESMA, Mario I., *Introducción al Derecho*, 2ª ed., McGraw-Hill, México, 2010.
6. ALZAMORA VALDEZ, Mario, *Introducción a la Ciencia del Derecho*, Tipografía Sesator, 8ª ed., Lima, 1982.
7. AMATUCCI, Andrea et al, *Historia del Derecho de la Hacienda Pública y del Derecho Tributario en Italia*, Serie Derecho de la Hacienda Pública Obras Fundamentales 1, Temis, Bogotá, 2004.
8. \_\_\_\_\_, (Coord.), *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo Primero, Temis, Bogotá, 2001.
9. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 20ª ed., Themis, México, 2009.
10. ATIENZA, Manuel; *Las Razones del Derecho. Teorías de la Argumentación Jurídica*; Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2005.
11. \_\_\_\_\_, y FERRAJOLI, Luigi; *Jurisdicción y Argumentación en el Estado Constitucional del Derecho*; Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2005.
12. BERLIRI, Antonio, *Principios de Derecho Tributario*, Vol. I, trad. de Fernando Vicente-Arche Domingo, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964.
13. BETTINGER BARRIOS, Herbert, *Aspectos de política fiscal*, 2ª ed., Tax editores, México, 2002.
14. BODENHEIMER, Edgar, *Teoría del Derecho*, título original *Jurisprudence*, trad. de Vicente Herrero, 2ª ed., 4ª reimp., FCE, México, 2005.

15. CABANELLAS DE TORRES, Guillermo, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, Heliasta, 23° ed., Tomo III, Buenos Aires, 1994.
16. CARDENAS GRACIA, Jaime; *La Argumentación como Derecho*; Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2005.
17. CASTELLANOS MALO, Eugenio, *Valores éticos en la jurisprudencia fiscal mexicana*, 1ª ed., Dirección General del Centro de Documentación y Análisis, Archivos y Compilación de Leyes SCJN, México, 2007.
18. DE JUANO, Manuel, *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, t. I Parte General, Ediciones Molanchino, Rosario, 1963.
19. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, 27ª ed., México, 2006.
20. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 5ª. ed., Limusa, México, 2010.
21. DIEZ PICAZO, Luis, *Experiencias Jurídicas y Teoría del Derecho*, Ariel, Madrid, 1975.
22. DU PASQUIER, Claude, *Introducción al Derecho*, Jurídica, Portocarrero SRL, 5ª ed., Lima, 1994.
23. DUBLAN, Manuel, *Curso de Derecho Fiscal*, facsimilar de la ed. 1865, Textos Universitarios, S.A. Librería de Manuel Porrúa, S.A., México, 1975.
24. ENNECCERUS, Ludwig. *Tratado de Derecho Civil*. Tomo I. Editorial Bosch. Trad. de la 39º ed., Madrid, 1953.
25. FERRAJOLI, Luigi, *Los fundamentos de los derechos fundamentales*, trad. P. Andrés *et al.*, Trotta, Madrid, 2007.
26. FLOREZ ZAVALA, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicana*, 33º ed., Editorial Porrúa, México, 2001.
27. GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, *Introducción al estudio del Derecho*, 53º ed., PORRÚA, México, 2002.
28. GIANNINI, Achille Donato, *Instituciones de Derecho Tributario*, trad. de Fernando Sainz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero Plaza, Madrid, 1957.

29. GIULIANI FONROUGE, Carlos María, *Derecho Financiero*, 9ª ed., Ed. La Ley, Volumen I, Buenos Aires, 2004.
30. GONZALEZ GARCIA, Eusebio, *Introducción al Derecho Presupuestario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973.
31. \_\_\_\_\_, *La Interpretación de las Normas Tributarias*, Editorial Aranzadi, Navarra, 1997.
32. GRIZIOTTI, Benvenuto, *Principios de la Ciencia de las Finanzas*, 6ª ed., trad. Dino Jarach, Roque Depalma Editor, Buenos Aires, 1959.
33. HALLIVIS PELAYO, Manuel, *Teoría General de la Interpretación*, 2da. ed., Porrúa, México, 2007.
34. \_\_\_\_\_, *Fisco, federalismo y globalización en México*, 1ª ed., Tax Editores, México, 2003.
35. HENSEL, Albert, *Derecho Tributario*, Editorial Jurídica Nova Tesis, Trad. de los Dres. Leandro Stok y Francisco M.B. Cejas, 3º ed., Rosario, 2004.
36. HERNÁNDEZ FRANCO, Juan Abelardo, *Dialéctica y Racionalidad Jurídicas Principios Teóricos Prácticos para la conformación del Razonamiento Lógico Jurídico*, PORRÚA, México, 2006.
37. \_\_\_\_\_, *Argumentación Jurídica*, 1ª ed., Oxford University Press, México, 2010.
38. ISLAS MONTES, Roberto *et al*, *Una introducción a la Hermenéutica Fiscal*, Editorial Porrúa, 2007.
39. JARACH, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, tomo I, vers. taq., Liceo Profesional "Cima", Buenos Aires, 1957.
40. \_\_\_\_\_, *El Hecho Imponible, Teoría General de Derecho Tributario Sustantivo*, Edición de la revista de jurisprudencia argentina, Buenos Aires, 1943.
41. \_\_\_\_\_, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3ª ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2004.
42. KELSEN, Hans, *Teoría Pura del Derecho Introducción a la Ciencia del Derecho*, Ediciones Coyoacán, México, 2008.

43. LARENZ, Karl, *Metodología de la Ciencia del Derecho*, Ariel, IIª. ed., Ed. Ariel, S.A., Barcelona-Caracas-México, 1980.
44. LATORRE SEGURA, Ángel, *Introducción al Derecho*, Ariel, 7ª ed., Madrid, 1976.
45. LOMELI CERREZO, Margarita, *Derecho Fiscal Represivo*, 5ª ed., Porrúa, México, 2007.
46. MACCORMICK, Neil, *Legal Reasoning and Legal Theory*, Clarendon Law Series, 1º ed., Oxford USA University Press, Oxford, 1994.
47. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, 16ª ed., México, 2003.
48. \_\_\_\_\_, *La Base Imponible*, Editorial Porrúa, México, 2009.
49. \_\_\_\_\_, *Nociones de Política Fiscal*, 3ª ed., Editorial Porrúa, México, 2004.
50. MARTÍN QUERALT, Juan *et al.*, *Derecho Tributario*, 12ª ed., Thomson Arazandi, Navarra, Madrid, 2007.
51. MICHELI, Gian Antonio, *Curso de Derecho Tributario*, trad. de Julio Banacloche, Editoriales de Derecho Reunidas, Caracas, 1975.
52. MYRBACH-RHEINFELD, Franz von, *Précis de Droit Financier*, trad. al francés por É. Bouché-Leclercq, V. Giard & E. Briere Libraires-Éditeurs, Paris, 1910.
53. NIETO, Santiago, *Interpretación y Argumentación Jurídicas en Materia Electoral. Una Propuesta Garantista*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2005.
54. PALAO TABOADA, Carlos, *La Aplicación de las Normas Tributarias y la Elusión Fiscal*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 2009.
55. PAREDES MONTIEL, Marat y RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, *El Principio de Reserva de Ley en materia Tributaria*, Editorial Porrúa, México, 2001.
56. PEREZ BECERRIL, Alonso, *México Fiscal reflexiones en torno al Sistema Fiscal Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 2004.
57. PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZALEZ GARCIA, Eusebio, *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, 1º ed. Madrid. 1994.

58. PITTEN VELLOSO, Andrei, *El Principio de Igualdad Tributaria. De la Teoría de la igualdad al Control de las Desigualdades en la Imposición*, Editorial Juruá, Lisboa, 2010.
59. PLATAS PACHECO, María del Carmen, *Filosofía del Derecho. Analogía de proporcionalidad*, Editorial Porrúa, 2ª. ed., México, 2006.
60. \_\_\_\_\_, *Filosofía del Derecho. Analogía de la proporcionalidad*, 2ª ed., Porrúa, México, 2006.
61. PLAZAS VEGA, Mauricio Alfredo, *Derecho Tributario Comunitario La Armonización tributaria en el sistema andino de integración*, 1ª. ed., Legis, Bogotá, 2001.
62. PUGLIESE, Mario, PUGLIESE, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, 2ª ed., Editorial Porrúa, S.A., México, 1976.
63. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Española*. Espasa-Calpe, 19º ed., Tomos a/g y h/z Madrid, 1970.
64. RIOS GRANADOS, Gabriela, *Control de Proporcionalidad en el Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 2009.
65. RODRÍQUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª ed., Harla, México, 1986.
66. RUBIO CORREA, Marcial, *El sistema jurídico (Introducción al Derecho)*, Fondo Editorial PUCP, 1ª ed., Lima, 1984.
67. RUIZ TORRES, Humberto Enrique, *Curso general de amparo*, 1ª ed., Oxford, México, 2007.
68. SANZ DE URQUIZA, Fernando G., *Interpretación de las Leyes Tributarias*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, s/año.
69. SIOTA ALVAREZ, Mónica, *Analogía e Interpretación en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2010.
70. SMITH, Adam, *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, título original *The Wealth of Nations*, 13ª reimp., ed. de Edwin Cannan, trad. de Gabriel Franco, FCE, México, 2004.
71. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA LA NACION, *Las Siete Partidas del Sabio Rey, 1758*, Ed. Facsimilar, Partida I, México, 2004.

72. \_\_\_\_\_, *Elementos indispensables de Retórica para Jueces, Litigantes y Público en general*, SCJN, México, 2009.
73. \_\_\_\_\_, *Los principios que rigen la interpretación tributaria*, 1ª ed., SCJN, México, 2007
74. TAMAYO Y SALMORÁN, Rolando, *Razonamiento y Argumentación Jurídica. El Paradigma de la Racionalidad y la Ciencia del Derecho*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2ª ed., México, 2004.
75. TRABUCCHI, Alberto, *Instituciones de Derecho Civil*, Editorial Revista de Derecho Privado, 1ª ed., vol. 1, Madrid, 1967.
76. UKCMAR, Víctor, *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*, trad. Antonio Zino Colanino, Temis, Bogotá, 2002.
77. UGARTE CORTÉS, Juan, *Instituciones y Textos Iushistóricos Roma-España-México*, 1ª ed., Universidad Autónoma del Estado de México, México, 2000.
78. VALDES COSTA, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, 2ª. ed., LexisNexis Depalma, 2004.
79. \_\_\_\_\_, *Curso de derecho tributario*, 3ª. ed., Temis, Bogotá, 2001.
80. VANONI, Ezio, *Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias*, trad. de Juan Martín Queralt, Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, Madrid, 1973.
81. VAZQUEZ CARDOSO, Rodolfo, *Teoría del Derecho*, 1ª ed., Oxford, México, 2008.
82. VIGO, Rodolfo L., *Interpretación Jurídica (Del Modelo iuspositivista legalista decimonónico a las nuevas perspectivas)*, 1ª ed. reimpresión, Rubinzal-Culzoni Editores, Buenos Aires, 2006.

### **FUENTES ELECTRONICAS**

1. Cámara de Senadores, Proyecto de decreto por el que se reforma y modifica el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, [en línea], México, Gaceta Parlamentaria no. 308, 2008, 04/12/2008, [citado 04-10-2010], Formato html: <http://www.senado.gob.mx/gace.php?sesion=2008/12/04/1&lg=60>.
2. Cámara de Diputados, Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, con proyecto de decreto que reforma el Artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, [en línea], México, Gaceta Parlamentaria no. 2725, 2009,

26/03/2009, [citado 04-10-2010], Formato html:  
<http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/60/2009/mar/20090326-IX.html>.

3. Hallivis Pelayo, Manuel, *Interpretación de la materia tributaria en México*, [en línea], México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2008, [citado 04/10/2010], La ciencia del derecho procesal constitucional. Estudios en homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho, t. XII, Ministerio Público, contenciosos administrativo y actualidad jurídica, Formato pdf, Disponible en: <http://www.bibliojuridica.org/libros/6/2564/26.pdf>, ISSN 970-32-5387-6.
4. Suprema Corte de Justicia de la Unión, *IUS2009 junio 1917-diciembre 2009*, [citado 04-10-2010] Formato DVD, México, 2010.

#### **LEGISLACION<sup>490</sup>**

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Código Fiscal de la Federación.
3. Ley del Servicio de Tesorería de la Federación.
4. Ley del Impuesto sobre la Renta.
5. Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.
6. Ley del Impuesto al Valor Agregado
7. Ley Federal de Derechos.
8. Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2010.

---

<sup>490</sup>Versión publicada en Diario Oficial de la Federación [en línea], México, Leyes y Reglamentos, 2010, 04/10/2010, [citado 04-10-2010], Formato html: <http://www.dof.gob.mx/ley-reg.php#>