

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

DIVISION DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

MAESTRIA EN DERECHO FISCAL



UBICACION Y FUNCION DEL DERECHO FISCAL
EN EL MARCO JURIDICO MEXICANO

(EL DERECHO FISCAL, SUBRAMA DEL
DERECHO TRIBUTARIO)

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
MAESTRO EN DERECHO FISCAL

PRESENTA

OSCAR REBOLLEDO HERRERA

ASESOR

LIC. LUCIANO GERARDO GALINDO RUIZ

MONTERREY, N. L.

MAYO DE 1991

TM

K 1

FDYCS

1991

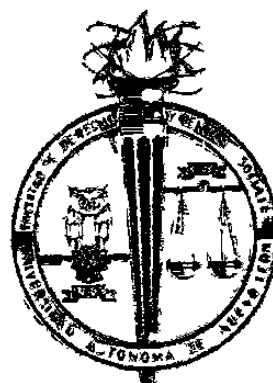
R42

Ej. 2



1020091127

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES
DIVISION DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRIA EN DERECHO FISCAL



UBICACION Y FUNCION DEL DERECHO FISCAL
EN EL MARCO JURIDICO MEXICANO

(EL DERECHO FISCAL, SUBRAMA DEL
DERECHO TRIBUTARIO)

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
MAESTRO EN DERECHO FISCAL,

PRESENTA

OSCAR REBOLLEDO HERRERA

ASESOR

LIC LUCIANO CERRARDO GARCIA INDO REIZ

MONTERREY, N. L.

FECHA DE 1991

TU
K1
FD405
1991
R42
Ej. 8



FONDO TESIS

163726

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES
MAESTRIA EN DERECHO FISCAL

**UBICACION Y FUNCION DEL DERECHO FISCAL EN EL MARCO
JURIDICO MEXICANO
(EL DERECHO FISCAL, SUBRAMA DEL DERECHO TRIBUTARIO)**

PROFESOR ASESOR: LIC. LUCIANO GERARDO GALINDO RUIZ

ALUMNO: OSCAR REBOLLEDO HERRERA

A INES

A MI HIJO

A MI ABUELO

Deseo expresar mi reconocimiento y profundo agradecimiento

Al Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey
Porque dentro de su seno se han ensanchado mis propósitos y mi
vocación por la investigación jurídica

Al C.P. David Noé Ramírez Padilla

Por su testimonio de tenacidad, entrega y compromiso
Así como por su apoyo incondicional en todo momento

A Lc. Ricardo Treviño Galicia

Por la confianza y el apoyo pleno que siempre me ha brindado
como Director de la Carrera y del Departamento de Derecho

A mis compañeros de Departamento y la Carrera de Derecho.

A mis compañeros y amigos de Departamento de Economía
José J. Saazar, Max Garza, Roman de la Fuente y Amado Villarreal

A mis amigos

Enrique Ramos, José Juan Hernández y Humberto Gamez

A todos mis alumnos.

"No hemos realizado un estudio jurídicamente puro no intentamos hacerlo, no lo haremos porque hay que confrontar la norma con la realidad, con la vida, describir y buscar el deber ser.

Los juristas preocupados por el derecho mexicano, debemos realizar estudios útiles que nos permitan quitar el velo que cubre nuestras instituciones, con el objeto de superar los obstáculos y ayudar a crear conciencia de nuestros problemas sociales, políticos y jurídicos para resolverlos, para tratar de crear un México mejor...

Si este tipo de estudios llega a una clase de juristas, peor para ellos. El hombre que no vive su época está perdido"

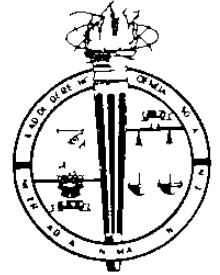
Jorge Carpizo



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN
 FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES
 DIVISION DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

TELS 52 27 17 52 10 51 y 32 08 42

CD UNIVERSITARIA



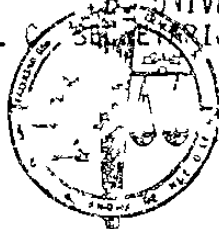
Dir a su correspondencia a:
 APDO POSTAL 31 SUC "F" SAN NICOLAS DE LOS GARZA, N. L., MEXICO

C. LIC. LUCIANO GERARDO CALINDO RUIZ
 Presente. -

Con fundamento en lo establecido por los artículos 4º y 5º del Reglamento de Tesis de Estudios de Post-grado de la U.A.N.L., me permito designar a usted como ASESOR DE TESIS, del señor LIC. OSCAR ALFONSO LLEDO ME REKA, quien solicitó autorización para la realización de su trabajo de grado, en la maestría de Derecho Fiscal.

Por lo que mucho agradeceré la asesoría que se sirva prestar al referido profesionalista.

" ALERE FLAMMAM VERITATIS "
 FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES
 CD UNIVERSITARIA, A 22 DE FEBRERO DE 1991.
 EL C. SECRETARIO DE LA DIVISION DE ESTUDIOS DE POST-GRADO



Bertina Zavala La Ranza

División de Estudios de Post Grado. BERTINA ZAVALA LA RANZA

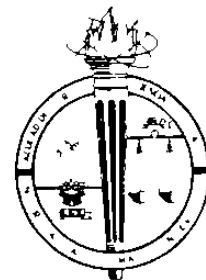
c.c.p. LIC. CATALINO GARCIA FERRERA, Director de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales.
 c.c.p. Dirección General de Estudios de Post-grado de la U.A.N.L.
 c.c.p. Archivo.

JZC/Inma*

9



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN
 FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES
 DIVISION DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
 TELS 52-27-17 52 10 51 y 32 08 42 CD UNIVERSITARIA



D a su corr sponder cia a
 APDO POSTAL 31 SUC "F", SAN NICOLAS DE LOS GARZA, N L, MEXICO

PRESIDENTE DE LA COMISION DE TESIS
 P r e s e n t e . -

De conformidad con los artículos 35 y 38 del Reglamento de Tesis de Estudios de Post-grado de la Universidad Autónoma de Nuevo León, y después de haber revisado las tesis que para presentar su exámen de maestría en Derecho Fiscal el Lic. Oscar Rejillo Herrera, de nombre "UBICACION Y FUNCIÓN DEL DERECHO FISCAL EN EL MARCO JURIDICO EXTERNO" me permito dar mi voto de aprobación para todos los efectos a que dicho Reglamento se refiera.

Atentamente



LIC. LUCIANO GALINDO GALINDO RUIZ

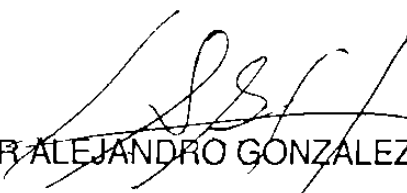
LGG/vma

LIC. HELIO AYALA VILLARREAL

Coord nador de la Divisi3n de Estudios de Post-grado
Facultad de Derecho y Ciencias Sociales
Universidad Aut3noma de Nuevo Le3n.

En virtud de la designaci3n que me hiciera la Divisi3n de Estudios de Post-grado, como asesor de la tesis de grado que elaborara el Lc. Oscar Rebolledo Herrera, con el fin de obtener el grado de Master en Derecho Fiscal. Una vez tomado conocimiento de la obra denominada Ubicaci3n y Funci3n del Derecho Fiscal en el Marco Juridico Mexicano (El Derecho Fiscal, subrama del Derecho Tributario) que como investigaci3n de grado me ha presentado el Lc. Oscar Rebolledo Herrera, tengo a bien resolver que la misma reune con amplitud los requisitos exigidos por el Reglamento de Tesis de Estudios de Post-grado de la Universidad Aut3noma de Nuevo Le3n para ser presentada al Honorable Jurado de Examen que habra de calificarla definitivamente.

Monterrey, N.L., a 11 de abril de 1991


DR. HECTOR ALEJANDRO GONZALEZ HERNANDEZ

C.c.p.- Lic. Luciano G. Galindo Ruiz. Coordinador de la Maestría en Derecho Fiscal.

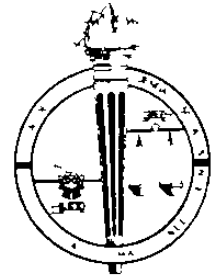
C.c.p.-Lic. Catarino García Herrera. Director de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales.



UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES
DIVISION DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

TELS 52 27 17 52 10 51 y 32 08 42

CD UNIVERSITARIA



D r ja su rre p nd ncia a

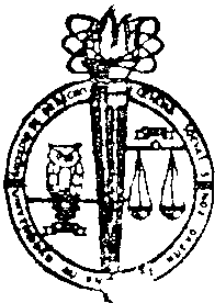
APDO POSTAL 31 SUC F AN NICOLAS DE LOS GARZA N L MEXICO

A QUIEN CORRESPONDA:


Por medio de la presente hago constar que el Licenciado OSCAR RE BOLLEDO HFRRERA, cumplio con las asignaturas de la Maestría en Derecho Fiscal, así como haber presentado su Proyecto de Tesis y ahora su Tesis sobre " UBICACION Y FUNCION DEL DERECHO FISCAL EN EL MARCO JURIDICO MEXICANO ", y tener en nuestro poder el voto de su asesor Lic. Luciano Gerardo Galindo Ruiz, para su examen Profesional de Grado.

Sin otro particular, reitero a usted mi consideración y respeto.

" ALERE FLAMMAM VERITATIS "
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES
CD. UNIVERSITARIA, A 9 DE MAYO DE 1991
EL C. SECRETARIO DE LA DIVISION DE ESTUDIOS DE POST GRADO



División de
Estudios de Post Gr
BZC/nma


LIC. BERTIN ZAVALA CARRANZA

INDICE

	Pag
INDICE	9
INTRODUCCION	11
CAPITULO I	
LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO	
1. Consideraciones generales	22
2. La actividad financiera de Estado en el Derecho Constitucional mexicano.	25
3. Análisis de los términos contribución, tributo y fiscal	31
4. Autoridades que desempeñan la actividad financiera del Estado	42
5. La actividad financiera de Estado en el campo del Derecho Administrativo.	43
6. El Derecho Financiero, subrama reguladora de la actividad financiera del Estado	55
CAPITULO II	
EL DERECHO TRIBUTARIO	
1. Consideraciones generales	61

2. Fundamento constitucional y legal del Derecho Tributario en México.	62
3. Los sujetos del Derecho Tributario.	67
4. El objeto del Derecho Tributario.	69
5. Otras disposiciones de orden tributario	72
6. Concepto de Derecho Tributario.	77

CAPITULO III

EL DERECHO FISCAL

1. Consideraciones generales.	81
2. Las corrientes doctrinarias del Derecho Fiscal	88
3. Evolución histórica del Derecho Fiscal en México.	93
4. Objeto actual del Derecho Fiscal	104
5. Los sujetos del Derecho Fiscal.	124
6. Concepto, naturaleza y función del Derecho Fiscal en México	126

CONCLUSION	131
------------	-----

BIBLIOGRAFIA	144
--------------	-----

INTRODUCCION

Es inadmisibles que en los umbrales del siglo XXI, el Derecho Fiscal no encuentre penamente ubicado y delimitado su papel o funci3n dentro del marco jur3dico que regula la vida nacional de un Estado de Derecho, como es el caso de M3xico. Los tratadistas o estudiosos del Derecho Fiscal han creado una profunda confusi3n respecto a su utilidad y aplicaci3n, tanto en su contexto pr3ctico dentro de las finanzas p3blicas, como en el campo doctrinario que repercute en la enseanza de derecho, ya que mientras unos la ubican como Derecho Financiero P3blico o Derecho Tributario otros la consideran como una parte del Derecho Financiero.

Empezaremos por sealar, que un problema actual de la mayoria de los tratadistas del Derecho Fiscal, es que lejos de sealarnos previamente lo que es en si, sostenido en criterios hist3ricos, filos3ficos y jur3dicos parciales, lo dan por definido y s3lo se limitan a exponer y sistematizar los ordenamientos y disposiciones que a su criterio individual o componen sin detenerse a precisar que el Derecho antes de ser individualizado para un estudio particular, debe ser analizado en contexto integral a cuya pertenece, especific3ndose los elementos del 3rea que se trata de delimitar -h3bese del orden social, pol3tico,

económico, etc- ello a fin de que la segmentación que se efectúe con posterioridad sea la más precisa y exacta tanto desde el punto de vista teórico, como en su sentido práctico, todo ello con el objeto de cumplir plenamente con el objetivo didáctico, que con dicho examen se persigue.

Un punto de suma importancia, al que es necesario referirnos previamente es el de la expansión y la función de la ciencia jurídica dentro del contexto científico jurídico al efecto señalamos que la ciencia jurídica, es integrada por el sistema de instituciones, conceptos y terminología jurídica doctrinaria desarrolladas por los juristas o estudiosos de derecho con el objeto de analizar y proponer soluciones teóricas, académicas y/o prácticas del Derecho Positivo o de algunas de sus partes asádamente De ahí que se conozca a la ciencia jurídica como el patrimonio común de todos los juristas y que tan acertadamente el maestro Von Ihering describa como "un depósito de la sana razón de miles de individuos, un tesoro de experiencia, cada una de las cuales ha habido de sufrir miles de veces la crítica del pensamiento de la vida práctica" La ciencia jurídica constituye un pilar muy importante en la salvaguarda del Derecho y constituirá una actividad de carácter científico siempre y cuando las construcciones o proposiciones jurídicas resultantes de sus objetos de estudios y

conocimientos se encuentren debidamente interrelacionadas con las demás áreas sociales que se tratan de disciplinar mediante el Derecho -Economía, Sociología, Filosofía, Política, Historia etc-, según corresponda e o a fin de asegurar conocimientos jurídicos competos y veraces, que integren los conocimientos sociales correspondientes, o que orgna a su vez que esas aportaciones sean reconocidas como dogmas jurídicos, los que no requerirán pruebas para su aplicación, aún y cuando muchas de ellas se encuentren sujetas a discusiones teoricas, esto último no les resta su caracter de dogmas jurídicos.

Producto de quehacer de la ciencia jurídica, es el relativo a la formación de las instituciones jurídicas denominadas ramas y subramas del Derecho para comprender plenamente estas es necesario recordar brevemente el significado y la finalidad de Derecho mismo, apoyandonos en una postura filosófica es del conocimiento de todos que el Derecho invariably reacciona dos o mas personas de las cuales a una le corresponde una facultad y a la otra una obligación correlativa, e o con el objeto de disciplinar las reacciones resultantes del contacto en la vida social de las conductas humanas, denominandose a objeto social disciplinado jurídicamente e abstracto o substratum de Derecho, de ahí que Giorgio de Vecchio apunte que 'El Derecho no requiere los elementos o términos de la reacción,

sino los encuentra ya naturalmente constituidos y no hace más que determinarlos, disciplinarlos, reconoce algo preexistente a lo que da o imprime su forma fijando los límites de la exigibilidad recíproca" ¹⁾, lo que nos hace observar que el Derecho no es un fin en sí mismo, sino solo un instrumento que las personas socialmente unidas utilizan para conducir sus objetivos con una dirección predefinida. Por otra parte, cabe señalar que la filosofía que fundamenta toda la actuación del Derecho (Filosofía de Derecho) está basada en el cumplimiento de los fines u objetivos de la colectividad, por lo que las restricciones a las libertades de los individuos originadas por el marco jurídico positivo, deben tener esa misma finalidad, aplicándose a cada caso concreto los criterios de justicia que se exija a la conducta humana en el tiempo y lugar correspondiente.

Regresando al tema de las ramas y subramas del Derecho, es de destacarse, que si bien, el Derecho Positivo está integrado por el universo de leyes expedidas por el Congreso de la Unión mismas que regulan el comportamiento de los miembros de Estado, en éste coexisten normas en distintos ámbitos de validez (espaciales, materiales, temporales y jerárquicas), las cuales en ocasiones son

1 De Velez, Gorg. Filosofía de Derecho. Trad. de Juan Oro. 2ª ed. Buenos Aires, 1935. t. II, p. 15.

integradas por el propio legislador en códigos, no hay que perder de vista que la mayor parte de las disposiciones legales se encuentran dispersadas, lo que obliga a que la ciencia jurídica tome la tarea de clasificarlas u ordenarlas en grupos de disposiciones homogéneas, denominados ramas y subramas de Derecho, a las cuales podemos definir, como las clasificaciones de grupos de normas jurídicas homogéneas, elaboradas por la ciencia jurídica, con el objetivo de llevar a cabo un mejor estudio, una mejor enseñanza y una completa aplicación del Derecho.

Respecto a las subramas del derecho, conocidas también como la división de este por materias el Dr. Miguel Viloro Toranzo no precisa que "una materia jurídica se distingue de otra materia jurídica en dos cosas. 1) el tipo de relaciones entre los sujetos activo y pasivo y 2) el objeto sobre el que versa esa relación, destacando dicho autor, que mientras la división se haga atendiendo a la materia y, más particularmente, al objeto de las relaciones jurídicas se puede lograr el fin didáctico consistente en enseñar todos los aspectos jurídicos relacionados con un objeto de estudio determinado" 2

2. Viloro Toranzo Miguel. Los principios del Derecho Fiscal. Obra de Tribuna Fiscal de la Federación, cuarta y c. Tomo I 1a Ed. 1982, México Pub de T.F.F., p 102

Por otra parte, es de señalar que cuando a la división de las materias jurídicas efectuada por la ciencia jurídica, se le incorpora otra pauta de distinción además de la de los sujetos y el objeto, como es la de su autonomía que implica la concepción de principios doctrinarios propios y que tenga con ecuentemente otro objetivo aparte del didáctico, como es un fin práctico, la eficacia jurídica de la norma legal será a de una rama de Derecho. Es importante señalar que la presente investigación no se avocara a tratar de ubicar al Derecho Fiscal como una rama autónoma del Derecho.

La observación y la aplicación profunda de las realidades jurídicas filosóficas recién enunciadas no han tenido cabida en la mayoría de los estudios y tratados que sobre el Derecho Fiscal se han efectuado, ya que mientras unos tratadistas justifican dicha carencia a aplicaciones de orden técnico, como es el caso de Adolfo Arroja Vizcaíno que nos señala "El Derecho Fiscal por diversas circunstancias, se le ha convertido en una materia sumamente especializada y técnica. Esto ha dado lugar a que con frecuencia se olviden los principios jurídicos básicos que deben servir no sólo de fundamento sino que además deben encontrarse presentes permanentemente en el espíritu de todas las normas jurídicas a través de las que necesariamente tienen que expresarse las múltiples disposiciones tributarias"³

³ Arroja Vizcaíno Adolfo De la Ley y la Justicia, 1ª Ed. Themis, S.A. 1982. Introducción.

Otros se apoyan en cuestiones de índole política, los que ni siquiera realizan un esfuerzo para la aplicación de los principios jurídicos elementales, a manera de ejemplo podemos citar el siguiente postulado de Eloy Vences "El Derecho Fiscal tiene varias denominaciones: Derecho Financiero, Legislación Fiscal de Administración y Jurisdicción Fiscales, Técnica de Crédito Público, de lo Contencioso Administrativo, etc. Preferimos la de Derecho Fiscal, por que tal término, por ser el más usual en México ya ha adquirido carta de naturalización en nuestro medio" (4)

Otra circunstancia de suma importancia que da como resultado la falta de un tratamiento teórico jurídico profundo del Derecho Fiscal, es que la mayoría de sus estudiosos, lo analizan, desde una postura ortodoxa que los limita a estudiar sólo el aspecto jurídico de las normas jurídicas-fiscales, sin profundizar en el substratum de mismo, es decir de manera general se haya integrado por la actividad financiera de Estado o finanzas públicas a no se estudia a su vez el contenido que se trata de regular por medio de las normas fiscales, situación que ha originado como consecuencia a numerosos errores o impresiones falsas y como nos lo precisa el Dr. Ramon Reyes Vera "Creemos que acudir a

4 Vences Flores, Eloy Nieto, Principios de Derecho Fiscal. Revista de Tributación Fiscal de Estado de México. Año N.º 1. Mayo de 1977, México p. 47

forma, sin analizar el contenido o materia, de lo que se quiere definir, es inducir a graves errores" ⁵ Existe otra situación que no podemos pasar por alto y que no es menos importante, en la aplicación de los principios jurídicos que nos ocupan en los estudios de Derecho Fiscal, es el hecho que los órganos administrativos encargados de diseñar, reformar y aplicar las normas que lo integran y consecuentemente ejercer las funciones de autoridades fiscales, en la mayoría de los casos están a cargo de economistas, contadores públicos, administradores de empresas, ingenieros, etc. no restandole en ningún momento efectividad a trabajo desempeñado, sino objetándose la carencia de una formación filosófica jurídica- y no a cargo de abogados, lo que ha originado tanto una falta de técnica jurídica en la formulación y reformas de las disposiciones fiscales, como una complejidad para el conocimiento y aplicación de las mismas

Ahora bien, la presente investigación tiene como objetivo justificar que el Derecho Fiscal es una subrama del Derecho Tributario, partiendo de la comprensión profunda y fundada de los sujetos que participan en la reacción jurídica fiscal, así como del objeto o materia de dicha reacción, lo que a su vez nos mostrará con precisión su ubicación y su función en el marco jurídico mexicano. Para lo cual iniciaremos con el análisis del punto que constituye la base

5. Reyes Vera Ramón. "El Poder del Presupuesto". Revista de Tribu a Fiscal de Estado de México. Año V. N. 21 mayo agosto de 1984. México. p.134

fundamental y de partida de la legislación fiscal, la actividad financiera del Estado, también denominada finanzas públicas, tópico que abordaremos desarrollando sus temas fundamentales, como son los relativos a su caracterización general; el presupuesto como su instrumento de ejercicio y las etapas en que este se formula y ejecuta; la precisión de su fundamento constitucional; un examen de los términos más usuales en la materia financiera pública y su campo de aplicación, como son los relativos a contribución, tributo y fiscal; los órganos que desempeñan la actividad financiera pública, señalándose la competencia de los Poderes Federales en la materia y finalmente se analizará el papel que han guardado y que actualmente tienen el Derecho Administrativo y el Derecho Financiero en las finanzas públicas federales, e o a fin de esclarecer el tratamiento que respecto a esta última le ha dado la ciencia jurídica.

Así mismo, comprenderemos el tema del Derecho Tributario, el que iniciaremos con la precisión de la existencia y la función del mismo dentro de marco jurídico mexicano), lo que fundaremos apoyándonos en la Constitución Política Federal, en la Legislación Tributaria y Fiscal y en la Jurisprudencia que a efecto ha dictado la Suprema Corte

6. Toda vez que la Ley a F a ra Mex ana tende a originar e desconocimiento de Dere ho Tribut re e do e a ex en a de Derecho Fiscal

de Justicia de la Nación una vez efectuado lo anterior, se llevará a cabo el agrupamiento de todas las disposiciones federales de naturaleza excusativa tributaria vigentes en México. Concuyendo el tema con la proporción personal de los elementos que deben integrar el concepto de Derecho Tributario.

Finalmente efectuaremos un análisis profundo del Derecho Fiscal con el objeto de precisar su ubicación, su función y su naturaleza dentro del marco jurídico nacional. Hicaremos el estudio jurídico de este punto previa caracterización de sus generalidades, con un análisis de la evolución histórica de Derecho Fiscal en México pero no usaremos la Historia como comúnmente se hace en materia jurídica pasando solo nombre y fe a lo que utilizaremos como un factor reconstructivo y de auxilio en la precisión de los motivos que originaron la aparición y formación de una legislación de naturaleza fiscal, esto con el fin de confrontar la aparición de este tipo de normas, con la realidad jurídica actual que se trata de disciplinar, relacionando a la vez con las implicaciones políticas de nuestra forma de gobierno y así poder precisar con exactitud el objeto actual que persigue el Derecho Fiscal, una vez efectuado lo anterior, procederemos a efectuar una recopilación de todos los ordenamientos legales y administrativos de caracteres fiscales lo cual nos mostrará

la numerosa proliferación de este tipo de normas y la necesidad de codificarla de nueva cuenta. Asimismo se especificarán los sujetos activo y pasivo de las relaciones jurídicas reguladas por las normas fiscales, concuyendo e con una precisión persona de concepto a naturaleza, y la función del Derecho Fiscal en México.

Esperando que esta investigación no sólo aporte algo significativo y un nuevo causa a la doctrina jurídica del Derecho Fiscal, sino que también nos estimule a llevar a cabo trabajos de investigación más complejos y profundos del Derecho General Mexicano, que si bien nos aparten estudios jurídicos de excelencia, estos no reúnen las demás ciencias sociales implicadas con los mismos, habese de Economía, Política Comercio Exterior et que también integran la realidad de la vida social en México y a las cuales el Derecho solo proporciona un marco obligatorio para su cumplimiento y sujeción, a fin de conducir la vida nacional con mayor certeza, exactitud y efectividad.

CAPITULO I.

LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

SUMARIO

1. Consideraciones generales
2. La actividad financiera del Estado, en el Derecho Constitucional mexicano.
3. Análisis de los términos contribución, tributo y fiscal.
4. Organos gubernamentales que desempeñan la actividad financiera de Estado.
5. La actividad financiera de Estado, en el campo del Derecho Administrativo.
6. El Derecho Financiero subramatadora de la actividad financiera del Estado.

1. Consideraciones generales

La actividad financiera de Estado o finanzas públicas federales esta constituida por aquellas actividades realizadas por los órganos federales de gobierno de carácter canónico con el propósito de obtener y manejar los recursos necesarios para cubrir el gasto público. Es de destacarse, que dichos organos se vale en del presupuesto público, como el instrumento por medio de cual pueden llevar a cabo la formación

o proyección, el desarrollo y la ejecución de su actividad financiera, mismo que se compone de dos rubros los ingresos y los egresos. Es necesario aclarar que la actividad financiera pública, no se encuentra aislada de las demás tareas gubernamentales de índole económicas, sino que contrariamente se interrelacionan con ellas, a fin de efectuar una planeación integral del desarrollo del país, en el marco de la rectoría económica del Estado, tal y como lo apunta Richard Musgrave, "El estudio de las finanzas públicas, es el análisis integral de los ingresos y de los egresos públicos que se contienen en el presupuesto, incluyendo las operaciones complementarias y que tienen por objeto la realización de las funciones financieras del Estado; la óptima asignación de recursos para la satisfacción de las necesidades públicas; la equidad en la distribución del ingreso; el crecimiento económico con estabilidad de precios y pleno empleo de los recursos productivos, y por último el desarrollo económico". (7)

Es en razón de lo anterior, que la función financiera estatal y el presupuesto como su instrumento de ejercicio, se han convertido en uno de los instrumentos gubernamentales más importantes para organizar y dirigir la economía nacional, originándose a su vez, a través de ella,

7. Musgrave, Richard. Public Finance in theory and practice. Citado por Gerardo Gil Valdivia en Teoría de la tributación y la función cambiante de la política impositiva. Boletín de Derecho Comparado. Nueva serie, año XVII, No. 51 sep-dic 1984, México. p. 845

una fuerte intervención del Estado en el proceso productivo del país.

El modelo de presupuesto, actualmente imperante en México, es el denominado presupuesto por programa, mismo que nos define acertadamente Sergio F. de la Garza de la siguiente manera: "Es un proceso integrado de formulación ejecución, control y evaluación de decisiones, tendientes a lograr una mayor racionalización de la función administrativa, que parte de una clara definición de objetivos y metas, y conlleva la determinación de las acciones alternativas que pueden ejecutarse; la selección de las más adecuadas; su agrupación en programas; su cuantificación en función del gasto, así como una clara determinación de funciones y responsabilidades" (8). Así mismo es importante señalar que en la elaboración de todo presupuesto por programa se deben comprender tres etapas previas a su implantación que son:

- a. La constituida por el estudio de los fines que se pretende alcanza con los programas de ingresos.
- b. La de percepción, conocimiento y prevención de los aspectos económicos de los programas a implantar en la economía nacional.
- c. La de programar la política financiera que se llevará a cabo,

8. Garza, Sergio F. de la. Derecho Financiero Mexicano. 15a. ed. Ed. Porrúa, S.A. México, 1988. p. 100.

financiera pública, su instrumentación y las fases de ejecución, es el relativo a su tratamiento en la norma constitucional, ello con el fin de comprender la extensión de la misma, así como para conocer la competencia de los poderes federales dentro del proceso financiero público, antes de analizar lo anterior, es necesario detenernos a señalar que el Estado Mexicano, a partir de la Constitución de 1917, adoptó la ideología de un Estado Neo-liberal y Social de Derecho (10), postura que lo hizo trasladarse de la condición abstencionista del liberalismo - que postula por el reestablecimiento automático de los equilibrios económicos y sociales y por un Estado que funcione con pocas dependencias centralizadas- (11); a una posición más activa de los órganos de gobierno, en el ámbito financiero de la nación, los cuales de acuerdo con el Dr. Cortiñas-Peláez "para contrarrestar los desequilibrios sociales y económicos, expande intensamente su estructura y su régimen financiero, es por eso que cuenta con numerosas dependencias centralizadas y una compleja y numerosa

10. Estas ideologías, tienen como bases proporcionar a los órganos de gobierno, facultades para intervenir en el proceso económico y productivo de los países, con el fin de orientar el ingreso a la satisfacción de las necesidades sociales

11. Jacinto Faya Viesca, nos apunta al respecto: "El Estado... se limitaba casi exclusivamente a funciones de orden y supervisión". Finanzas Públicas, 2a. ed. México: Porrúa S.A., 1986. p.19.

administración paraestatal". (12) Pero las entidades gubernamentales del Estado , no sólo se expande orgánicamente, sino que a la vez se aumenta su esfera de competencia, concediéndosele facultades financieras de carácter intervencionista en la economía del país. Es importante observar que toda postura intervencionista de un Estado neo-liberal debe estar acompañada, imprescindiblemente de una ideología de un Estado Social de Derecho, toda vez que la actuación del Gobierno en la economía no lleva el propósito de obtener utilidades o generar recursos, sino de mejorar los niveles de vida de la población, por lo que se puede concluir no existe un estado neo-liberal, que no sea, a su vez, un Estado Social de Derecho o viceversa.

A continuación analizaremos los artículo constitucionales que fundamentan la participación de los órganos del Gobierno Federal, en la actividad financiera de México: 1) Artículo 27, párrafo tercero, que señala que "La Nación tendrá en todo tiempo el derecho de imponer a la propiedad privada las modalidades que dicte el interes público...", 2) Artículo 28, párrafos cuarto y quinto, que preceptúan que "No constituirán monopolios las funciones que el Estado ejerza de manera exclusiva en las áreas estratégicas a las que se refiere este precepto... y las actividades que expresamente señalen las leyes que expida el Congreso de la Unión. El Estado contará con los organismos y empresas que requiera para el eficaz manejo de las áreas estratégicas a su cargo

y en las actividades de carácter prioritario donde, de acuerdo con las leyes, participe por sí o con los sectores social y privado...", 3) Artículo 131, párrafo segundo, a partir de 1951, mediante la adición de este párrafo, se le empieza a conceder facultades constitucionales a los órganos de gobierno federal para intervenir en la economía nacional, con tal adición se otorgó facultad al Congreso de la Unión, de autorizar al Ejecutivo Federal para regular el comercio exterior, la economía del País y la estabilidad de la producción del mismo. 4) Artículo 25, con la nueva redacción de este numeral en 1983, se perfecciona esta intervención en la economía y se reafirma la rectoría económica del Estado en su nuevo texto de la siguiente manera "corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional, para garantizar que éste sea integral... y que, mediante el fomento del crecimiento económico, el empleo y una justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales..." , 5) Artículo 73, fracción VII, es facultad del Congreso de la Unión "... imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto" y 6) Artículo 73, fracción VIII, es facultad del Congreso de la Unión "Dar bases sobre las cuales el Ejecutivo pueda celebrar empréstitos sobre el crédito de la Nación, para aprobar esos mismos empréstitos y para reconocer y mandar a pagar la deuda nacional...".

En otro plano, por lo que respecta a la regulación constitucional del instrumento mediante el cual se lleva a cabo la actividad financiera gubernamental o sea el presupuesto público federal, se encuentra comprendida en el artículo 74, fracción IV, párrafo segundo en los siguientes términos "El Ejecutivo Federal hara llegar a la Cámara correspondiente las iniciativas de leyes de ingresos y los proyectos de presupuesto...", respecto a este último, en el siguiente párrafo del numeral que nos ocupa se especifica que se trata de los proyectos de presupuestos de egresos. En este punto, debemos detenernos a comprender la concepción del presupuesto público, en nuestra Carta Magna, y efectuar el análisis y comentario que le corresponda. En un primer plano debemos señalar que el presupuesto es concebido generalmente, como el documento legislativo que organiza y controla los ingresos y los gastos públicos, a manera de ejemplo podemos observar su concepción dentro de la Constitución Española de 1978, en su artículo 134, punto 2, "Los presupuestos generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal...". Sin embargo, en un sentido muy diferente a la concepción general, la Constitución Política Mexicana, divide el presupuesto en dos expresiones muy distintas entre si, a los ingresos los presenta mediante una ley aprobada por el Congreso de la Unión y a los egresos los manifiesta a través de un acto administrativo sólo

aprobado por la Cámara de Diputados. Una razón de la presentación del presupuesto en dos actos legislativos de diversa naturaleza, con la que estamos totalmente de acuerdo es la que nos proporciona el Dr. Ramón Reyes Vera, de la siguiente manera "manifestar, en primer término la supremacía del Poder Ejecutivo respecto a los demás poderes y en un segundo lugar dar lugar a la práctica viciosa, cuya razón de ser consiste en volver el acto presupuestario impenetrable, indescifrable o inexplicable para los gobernados". (13)

Dentro del presupuesto, la parte que nos interesa y a la cual nos avocaremos en la presente investigación, es la correspondiente al renglón de los ingresos del sector público, los cuales de acuerdo a la técnica presupuestaria constitucional en México, se manifiestan mediante la Ley de Ingresos de la Federación anual, donde se agrupan y clasifican los siguientes tipos de ingresos, ingresos tributarios, ingresos no tributarios e ingresos financieros. Así mismo, uno de los rubros más importantes de la parte de los ingresos públicos, es la parte correspondiente a los ingresos tributarios, aclarándose que este tipo de ingresos no obstante su importancia, se establecen en función

13. Reyes Vera, Ramón, Introducción al Derecho del Presupuesto. Revista del Tribunal del Estado de México. Año VIII, No. 21, mayo-agosto de 1984, México, p. 135

de los diversos objetivos de política económica global trazados por el Gobierno Federal, por lo que origina que su función no sea exclusivamente cumplir con las exigencias del financiamiento que el volumen del gasto público demande, sino que también su establecimiento y recaudación deben sujetarse a las variaciones del ingreso nacional a fin de estimular la tasa de desarrollo de las clases sociales menos favorecidas monetariamente, apoyan nuestra opinión, Enrique Fuentes Quintana que nos señala que "Los tributos son sólo un reflejo de las valoraciones sociales específicas de las sociedades actuales" (14) y Gritz Newmark que nos indica que "La validez de los tributos, la condicionan circunstancias de tiempo y lugar, porque nunca se podrán establecer tales, más que para épocas determinadas y/o determinados tipos de economía" (15) .

3. Análisis de los términos contribución tributo y fiscal.

Un tópico que es necesario incluir es esta parte de nuestra investigación, es la precisión de la significación de los términos contribución, tributo y fiscal, los cuales están muy relacionados con el tema de los ingresos tributarios, así mismo es indispensable a efecto de empezar a adentrarnos a los temas de Derecho Tributario y de Derecho Fiscal.

14. Fuentes Quintana, Enrique, citado por Gerardo Gil Valviera. Op. Cit. p. 816.

15. Newmark, Gritz, citado por Gerardo Gil Valviera. Op. Cit. p. 850

La importancia de exponer la significación de dichos vocablos, es evitar con su indebida utilización confusiones o errores en la apreciación y tratamiento de las materias que los correspondientes Derechos Tributario y Fiscal tratan de reglamentar, tal y como nos los advierten, tanto Felipe Tena Ramírez " a conceptos distintos deben corresponder voces diferentes, a menos de empobrecer el idioma y oscurecer las ideas con el empleo de un solo término para dos o más conceptos" (16), como Carré de Malberg " el peligro de los términos en doble sentido es introducir la confusión de las ideas" (17) . La forma en que llevaremos a cabo este análisis, será desglosando el significado de los términos contribución, tributo y fiscal, en el contexto general y jurídico, en el contexto constitucional y a la luz de la jurisprudencia mexicana.

3.1. En el contexto general y jurídico

Los términos contribución, tributo y fiscal, se analizarán a continuación, de acuerdo a lo que nos señala al respecto, el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española y algunas aportaciones de juristas destacados.

16. Tena Ramírez, Felipe. Derecho Constitucional Mexicano. 13a. ed. Porrúa, S.A., México, 1975 .p. 17.

17. Carré de Malberg. Teoría General del Estado, citado por Felipe Tena Ramírez., Op. Cit. p 17.

a . Contribución: (del Latín contributio-onis). Cuota o cantidad que se paga para algún fin, y principalmente lo que se impone para las cargas del Estado. (18)

a.1. William H. Anderson dice que, contribución es una aportación compulsoria impuesta por el Estado (en su sentido amplio) sobre las personas, propiedad, progreso y privilegios con el propósito de sufragar los gastos del gobierno, siendo obligatoria sobre todos los que sean alcanzados por el texto de la ley y puede ser impuesta solamente por la "autoridad pública" debidamente constituida. (19)

a.2. La contribución como figura jurídica para Ramón Reyes Vera, constituye una apropiación de riqueza, que el sector público realiza, de conformidad con las leyes en vigor, con o sin la voluntad del sujeto obligado. (20)

18. Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española. 19a. ed. ed. Espasa-Calpe, S.A., Madrid. 1970. p. 356.

19. Anderson, Willian, H. Taxation on the American economy., citado por Genovevo Meléndez Corrucini. Que es una contribución o tributo?. Reflexiones definicionales. Revista jurídica de la Universidad Interamericana de Puerto Rico. Vol. XV, No. 2 enero-abril 1981, Santura, Puerto Rico. p. 320.

20. Reyes Vera, Ramón. La fracción IV del artículo 31 en la Constitución Federal Mexicana. Obra del Tribunal Fiscal de la Federación, cuarenta y cinco años. Tomo I, 1a. , ed., pub. T.F.F. México.1982 P. 441.

a.3. Para H. Capitant, citado por el vocabulario jurídico, las contribuciones son procedimientos legales generales, obligatorios e impersonales, creados por la ley con el objeto de repartir anualmente entre todos los contribuyentes la carga de los gastos públicos. Sostienen los presupuestos de toda colectividad pública con poderes impositivos. (21)

b. Tributo. (del latín tributum)

Lo que se tributa/ Carga u obligación de tributar. (22)

Para comprender plenamente el significado del término tributo, es necesario analizar a su vez los siguientes vocablos

b.1. Tributar. (de tributo)

Entrega del vasallo al señor en reconocimiento del señorío, o el súbdito al Estado para las cargas y atenciones públicas, cierta cantidad en dinero o en especie. (23)

b.2. Tributario. (del Latín tributarius).

Pertenciente o relativo al tributo/ Que paga tributo o está obligado a pagarlo. (24)

21. Capitant, H. Vocabulario Jurídico, ed. Depalma, Argentina, 1966. p. 163.

22. Real Academia Española. Op. Cit.,p. 1297.

23. Ibid, p. 1297.

24 Ibid, p. 1297.

b.3. De acuerdo con la Enciclopedia Jurídica Omeba la voz contribución, ha de entenderse que se refiere a tributos en su sentido más lato. (25)

b.4. Genovevo Meléndez, desglosa un acertado análisis etimológico del Profr. Héctor Rivera, acerca de los términos contribución o impuesto en los siguientes términos:

"La voz tributo tiene su origen en tribu. El tributo era el impuesto que satisfacían las tribus del pueblo romano como pago a cambio de reconocimiento político. El término impuesto se origina de impositum participio. Imponer ese infinitivo implica dominio, superioridad, obligación; siendo la primera obligación la de pagar... las imposiciones elevadas a condición de régimen o sistema, se designan contribuciones." (26)

c. Fiscal. (del Latín fiscális)

Perteneciente al Fisco. (27)

En este punto, es necesario precisar el significado de Fisco.

c.1. FISCO. (del Latín Fiscus) tesoro público. (28)

25. Tamagno, R. Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomo IV, pág. 704.

26. Hector J. Rivera. Introducción a la Hacienda Pública. citado por Genovevo Meléndez Carrucini. Op. Cit. p. 320.

27. Ibid, p. 631

28. Ibid, p. 631

De las anteriores definiciones podemos señalar que los términos contribución y tributo pueden ser aplicados como sinónimos, desde este punto de vista general, toda vez que ambos implican la obligación de enterar alguna cantidad o cuota para cubrir los gastos públicos, por parte de los miembros de un Estado. El término Fiscal no puede ser utilizado como sinónimo de los términos mencionados, ya que al implicar lo perteneciente al Fisco, y tomando en cuenta el carácter administrativo del órgano denominado fisco, es preciso aclarar que aunque la definición citada, señale que fiscal implica lo perteneciente al fisco, ello no implica que el fisco sea el propietario del tipo de ingresos que él recauda y determina, ya que estos pertenecen al Estado, ya abundaremos más adelante, que el fisco solo tiene la función de un simple apoderado del Estado para efecto de la recaudación, administración y vigilancia del exacto cumplimiento de las contribuciones.

3.2. En el contexto constitucional mexicano.

a. El término contribución, haya su fundamento legal en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en sus artículos 31, Fracción IV y 73 Fracción VII, los cuales a la letra en el mismo orden nos precisan: 31. " Es obligación de los mexicanos: ... IV. Contribuir para los

gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes." 73. "El Congreso tiene la facultad:... VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

b. En lo que toca al término tributo, no es utilizado en la Constitución Política Mexicana, en razón de que se aplica la expresión contribución.

c. En lo correspondiente al vocablo Fiscal, es utilizado en nuestra Carta Magna, en los artículos 27, fracción VI, segundo párrafo y 131, segundo párrafo en los siguientes términos:

Art 27...VII.. "Las leyes de la Federación y de los Estados en sus respectivas jurisdicciones, determinarán los casos en que sea de utilidad pública la ocupación de la propiedad privada, y de acuerdo con dichas leyes la autoridad administrativa hará la declaración correspondiente. El precio que se fijará como indemnización a la cosa expropiada, se basará en la cantidad que como valor FISCAL de ella figure en las oficinas catastrales o recaudadoras... El exceso de valor o el demérito que haya tenido la propiedad particular por las mejoras o deterioros ocurridos con posterioridad de la asignación del valor FISCAL, será lo único que deberá quedar sujeto a juicio pericial y resolución judicial..." (El subrayado y las mayúsculas son nuestras)

Artículo 131.....

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto FISCAL de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la Facultad concedida." (El subrayado y las mayúsculas son nuestras).

De lo anterior, podemos observar que el término fiscal, es utilizado por el constituyente en el artículo 27, para asignar el carácter de fiscal al valor de los bienes susceptibles de expropiación, que es aquél que se designa a las propiedades como base gravable para aplicar la cuota determinada del impuesto predial, y en el segundo numeral se denomina fiscal al presupuesto del Estado, lo que implica una falta de técnica jurídica, toda vez que si el presupuesto comprende tanto los ingresos, como los egresos del país, están otorgándole a los egresos o gastos el carácter fiscal, por último podemos resaltar que el sentido

del término fiscal en los preceptos citados, no implica una carga u obligación de los ciudadanos de proporcionar recursos al Estado a fin de cubrir los gastos públicos.

Es de destacarse igualmente que el término fiscal, se empezó a utilizar con mayor constancia, en razón de la mayor actuación en materia financiera pública del órgano administrativo denominado fisco, que es el nombre que se da a la autoridad que formando parte de la hacienda pública, se encarga de recaudar y administrar las contribuciones, actuación que tiene un carácter funcional en materia de contribuciones o tributos.

3.3. A la luz de la jurisprudencia mexicana.

a. El término contribución.

CONTRIBUCIONES.- Para la tributación con que los ciudadanos de la República deben contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan sea proporcional y equitativa, como previene el artículo 31 constitucional, es preciso no sólo que la ley establezca el impuesto, sino que, también, fije su cuantía o proporcionalidad, la cuota y forma y términos de computarla y pagarla; de otro modo, sería la autoridad fiscal y no la ley, como

quiere la Constitución Federal, la que fijaría la proporcionalidad del impuesto con lo cual, la tributación tendría un carácter arbitrario. (29)

b. El término fiscal.

Respecto a lo que debe estimarse por materia fiscal, tanto el Poder Judicial Federal, como el Tribunal Fiscal de la Federación a través de su Jurisprudencia han tratado de precisar este punto en cuestión:

b.1. TESIS DEL PODER JUDICIAL FEDERAL.

MATERIA FISCAL, QUE DEBE ENTENDERSE POR.-Por materia fiscal debe entenderse todo lo relativo a impuestos o sanciones aplicadas con motivo de la infracción a las leyes que determinan dichos impuestos. (30)

MATERIA FISCAL, SU SIGNIFICACION. Por materia fiscal debe entenderse lo relativo a la determinación, la liquidación, el pago, la devolución, la exención, la prescripción o el control de los créditos fiscales, o lo referente a las sanciones que se impongan con motivo de haberse infringido las leyes tributarias. (31)

29. Obra Conmemorativa del Quincuagésimo Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal. La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia de Impuestos 1917-1985. Ezequiel Guerrero Lara y Aurora G. Quijano, compiladores. U.N.A.M. y Tribunal Fiscal de la Federación. 1986. p. 47

30. 2a. Sala.- S.J.F. 1917-75, 3a., p. 387.

31. 2a. Sala.- S.J.F. 1917-75, 3a., p. 389.

En lo que toca a esta última tesis, es necesario remitirnos a la comprensión del significado de crédito fiscal, lo cual ha sido definido por el Tribunal Fiscal de la Federación en la siguiente ejecutoria:

CREDITOS FISCALES.- Tienen este carácter cualquier crédito en favor del Erario Federal, sin que importe la índole o situación jurídica del deudor, ni la fuente de la obligación, la que puede derivar de una norma tributaria o de una actividad del Estado en su carácter de persona privada.

C.S. entre 8710/37 y 8708/37.- Resuelta 15 de noviembre de 1937, por unanimidad. (32)

b.2. TESIS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.

FISCAL. Por fiscal debe entenderse lo perteneciente al fisco, y fisco significa, entre nosotros la parte de la hacienda pública que se forma con las contribuciones, impuestos o derechos, siendo autoridades fiscales las que tienen intervención por mandato legal en la cuestión.

Dándose el caso de que haya autoridades hacendarias que no son autoridades fiscales, pues aún cuando tengan facultades de resolución

32. Obra del Tribunal Fiscal de la Federación, cuarenta y cinco años, Tomo III. Op. Cit. p.38.

en materia de hacienda, carecen de actividad en la cuestión, que es la característica de las fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaria, el género y el de autoridad fiscal, la especie. (33)

4. Organos gubernamentales que desempeñan la Actividad Financiera del Estado.

Al órgano del Estado encargado de llevar a cabo la actividad financiera del mismo, se le conoce tanto en el campo doctrinario, como en la práctica jurídica como la Hacienda Pública, la que define José María Naharro como, "la institución a cuyo cargo se haya la gestión de los medios con qué producir los bienes públicos, o lo que es igual con qué cumplir los fines públicos. (34)

La función y competencia de la Hacienda Pública Federal, se haya tanto en el Congreso de la Unión, el que esta facultado para aprobar la Ley de Ingresos y las leyes tributarias correspondientes, autorizar los montos de endeudamiento a que podrá someterse el crédito de la Nación, y la Cámara de Diputados que le corresponde de manera exclusiva aprobar el

33. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Año XXIV, Nos. 397-399, p. 21.

34. Naharro Mora, José María. Evolución y problemas del Derecho Presupuestario. Anales de la Universidad de Valencia. Año XXv, Curso 1951-52, cuaderno II, Derecho, Valencia. p.31.

presupuesto de egreso y de revisar la cuenta pública anual, como en el Poder Ejecutivo que tiene la facultad de presentar las iniciativas de la ley de ingreso y el proyecto de presupuesto de egresos, ambos de la Federación, además tiene a su cargo una vez aprobados legislativamente estos últimos, su ejecución y cumplimiento, por medio de los órganos administrativos que integran la Administración Pública Federal.

5. La Actividad Financiera del Estado, en el campo del Derecho Administrativo.

La actividad financiera del Estado en México, fué analizada y comprendida de manera exclusiva por la ciencia jurídica hasta aproximadamente 1940 en los tratados de Derecho Administrativo, a manera de ejemplo, podemos ver a Gabino Fraga, que en su obra Derecho Administrativo, reserva el título quinto de la misma para analizar la actividad financiera del Estado (régimen financiero y patrimonial del Estado), el cual constituye un serio y bien documentado estudio de la materia en su época.

La postura de la mayoría de los tratadistas del Derecho Administrativo en los años cuarenta, era la afirmación de que la actividad financiera

estatal, se encontraba enmarcada dentro de esta rama, apoyándose en la tesis de que dicha actividad constituía una parte del Derecho Constitucional que implicaba exclusivamente una función administrativa. Es de destacarse que tanto en aquellos tiempos, como en los actuales, el marco legal de la actividad financiera pública, no puede ubicarse como una subrama exclusiva ya sea del Derecho Constitucional o del Derecho Administrativo, por lo complejo de su campo, ya que como podemos ver la forma de aprobar el presupuesto público es una actividad eminentemente regulada por el de Derecho Constitucional y por otra los procedimientos y los plazos en que las entidades administrativas correspondientes deben presentar los programas de presupuesto al Presidente de la República se rigen por disposiciones administrativas.

No obstante, lo anterior el Derecho Administrativo tiene actualmente un papel muy significativo tratándose de la actividad financiera del Estado, ya que al constituir "la disciplina que se encarga de analizar didácticamente las normas que regulan la organización, estructura y actividad de la parte del Estado que se identifica con la administración pública (Poder Ejecutivo), sus relaciones con otros órganos del Estado, con otros entes públicos y con los particulares" (35), le correspondería

35. Acosta Romero, Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. 8a. ed. México; Porrúa. S.A., 1988, p. 13

estudiar y analizar las entidades administrativas que tienen competencia en materia financiera, sin embargo hay que destacar que no puede comprender con profundidad y precisión toda la cuestión financiera del Estado, por la amplitud de esta materia, toda vez que también tiene a su cargo esa misma tarea, sobre órganos administrativos que no tienen competencia en las finanzas públicas.

Es importante señalar, que además de las cuestiones orgánicas o competenciales de los órganos administrativos financieros, se continúan estudiando dentro del campo del Derecho Administrativo, materias jurídicas financiera, como son los casos relativos a los empréstitos y al crédito público, que no teniendo una cabida específica en algunas de las subramas que integran el Derecho Financiero, su comprensión y estudio es atendido por el Derecho Administrativo o en último de los casos se crean nuevas subramas jurídicas que lo atiendan particularmente como a la conclusión a que llega Sáinz de Bujanda " dentro de la división referente a los ingresos públicos puede situarse el Derecho de la Deuda Pública, que es la rama del Derecho Financiero que organiza como recurso constitutivo de la hacienda, las diversas modalidades jurídicas de obtención de caudales por la vía del crédito público y regulan los procedimientos y las formas de las obligaciones y empréstitos que en cada supuesto se

concierten" (36), este último caso no ha tenido aceptación en la ciencia jurídica mexicana. Otros supuestos similares, son el referente al Derecho Patrimonial del Estado, la contabilidad gubernativa y la función de la contraloría administrativa del Ejecutivo en materia financiera, que son atendidos y analizados por el Derecho Administrativo. Lo anteriormente descrito lo podemos constatar en las obras de Miguel Acosta Romero, Gabino Fraga y Andres Serra Rojas.

Sin embargo, la intervención más significativa del Derecho Administrativo en el campo jurídico financiero estatal, es la instrumentación de su parte orgánica o sea la regulación de la organización, estructura y competencia de los órganos de la administración pública encargados de efectuar y ejecutar la actividad financiera pública. Al efecto, no obstante, que todos conocemos que el vértice de la administración pública federal, es el Presidente de la República, titular del Poder Ejecutivo Federal, no debemos pasar por alto, que éste transfiere para su ejercicio las facultades relativas a la ejecución de las finanzas públicas a sus órganos subordinados. En vista de lo anterior, la materia hacendaria federal, que se encuentra integrada por la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos, ambos de

36. Sáinz de Bujanda, Fernando. Sistema de Derecho Financiero. Vol. II, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Madrid. 1977, p. 171.

la Federación, se delega para su proyección o formulación y ejecución en las Secretarías de Hacienda y Crédito Público y de Programación y Presupuesto, respectivamente.

Ahora bien, por lo que toca a la Secretaría de Programación y Presupuesto, esta tiene competencia para proyectar y calcular los egresos del Gobierno Federal y de la Administración Pública Paraestatal; formular el programa del gasto público federal y el proyecto de presupuesto de egresos de la Federación; autorizar los programas de inversión pública de la Administración Pública Federal y efectuar la ejecución administrativa del Presupuesto de Egresos.

Por lo que infiere, a los ingresos públicos federales, la tarea inherente a su proyección y ejecución es mucho más compleja, misma que esta a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual tiene la siguiente competencia: estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones tributarias y las leyes de ingresos federales, cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales; manejar la deuda pública de la Federación y dirigir la política monetaria y crediticia del País. Tomando en cuenta lo anterior, y apoyándonos en el artículo 31 de la Ley Organica de la Administración Pública Federal, podemos hacer una clasificación de la tareas financieras de la

Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que a su vez nos sirva para catalogar a sus tipos de órganos administrativos, de la siguiente forma:

a. Bursátiles

- Estudiar y formular las leyes de Ingresos Federales y del Departamento del Distrito Federal.
- Proyectar y calcular los ingresos de la Federación, del Departamento del Distrito Federal y de la Administración Pública Federal.
- Planear, coordinar, evaluar y vigilar el sistema bancario del país que comprende el banco central, a la banca nacional de desarrollo y las demás instituciones encargadas de prestar el servicio público de banca y crédito.
- Dirigir la política monetaria y crediticia.
- Administrar las casas de moneda y ensaye.
- Ejercer las atribuciones que le señalen las leyes en materia de seguros, fianzas, valores y de organizaciones auxiliares de crédito.
- Establecer y revisar los precios y tarifas de los bienes y servicios de la administración pública federal, o bien, las bases para fijarlos, escuchando a las Secretarías de Programación y Presupuesto y de Comercio y Fomento Industrial y con la participación de las dependencias que corresponda.

b. De crédito público.

- Realizar o autorizar todas las operaciones en que se haga uso del crédito público.
- Manejar la deuda pública de la Federación y del Departamento del Distrito Federal.

c. Fiscales.

- Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones impositivas.
- cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes.
- Cobrar los derechos, impuestos, productos y aprovechamientos del Distrito Federal, en los términos de la Ley de Ingresos del Departamento del Distrito Federal y las leyes fiscales correspondientes.
- Determinar los criterios y montos globales de los estímulos fiscales.
- Dirigir los servicios aduanales y de inspección y la política fiscal de la Federación.
- Practicar inspecciones y reconocimientos de existencias en almacenes, con el objeto de asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.
- Representar el interés de la Federación en controversias fiscales.

d. De servicio de tesorería de la Federación.

Son también del despacho de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de conformidad con la fracción XVI, del artículo y ordenamiento que nos ocupan, los demás que le atribuyan expresamente las leyes y reglamentos. De conformidad con el artículo 2o. de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación, el servicio que regula este dispositivo, esta a cargo de dicha Secretaría. "Art. 2o. Los servicios de Tesorería de la Federación que se regulan en esta ley, estarán a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de la Tesorería de la Federación".

La anterior clasificación, nos permite concluir en un primer término, que los órganos administrativos que integran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público son de tres clases financieros, crediticios y fiscales, así mismo, nos sirven para mostrar el profundo y arraigado error que predomina en el campo profesional en México, consistente en señalar a la dicha Secretaría, como la entidad administrativa federal que constituye el órgano fiscal federal, toda vez que pudimos observar que la actividad de la Secretaría de Hacienda es mucho más amplia que las de índole fiscal, que se reserva sólo a sancionar todo lo relativo al exacto cumplimiento de las leyes tributarias federales.

En lo conducente a los tipos de órganos hacendarios de tipo financieros y crediticios, su competencia sólo se reserva a llevar a cabo las tareas encomendadas en las disposiciones que en sus materias corresponda, sin que su ejercicio trascienda a la esfera jurídica de los gobernados de manera individual o directa.

Por lo que toca, a la regulación de la estructura y competencia de los órganos hacendarios de naturaleza fiscal, el Derecho Administrativo también interviene de manera muy importante. Primeramente debemos recordar que el tipo de entidad administrativa que nos ocupa, tiene como principal función vigilar el exacto cumplimiento de las leyes que establecen la obligación de pagar contribuciones, así como administrar y encauzar los recursos económicos provenientes de ellas, así mismo se señala que este tipo de ente una vez agrupados totalmente reciben el nombre de fisco federal, el cual nos define la Suprema Corte de Justicia de la Nación en los siguientes términos: "la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos o derechos, siendo autoridades fiscales las que tienen intervención por mandato legal en la cuestión" (37). Es importante señalar que los órganos administrativos, para poseer el carácter de fiscales, no sólo

37. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Año XXIV. Nos. 397-399, p. 21

basta tener competencia legal en materia de control y vigilancia de las leyes tributarias, sino que también deben contar con la facultad económica coactiva o procedimiento administrativo de ejecución, que constituye el instrumento legal necesario para exigir el pago de las contribuciones que no se hubieren cubierto o garantizado dentro de los plazos legales para ello, esta última circunstancia, nos permite señalar que este tipo de órganos hacendarios, poseen la categoría de autoridades, ya que pueden ejecutar sus propias resoluciones, por lo que podemos concluir que todo órgano administrativo financiero que carezca de esta facultad ejecutoria, tendrá cualquier otra naturaleza, menos la de una autoridad fiscal.

Ahora bien, a fin de comprender de manera más precisa la integración del fisco federal, y a manera de ilustración del punto, se hace necesario comentar el origen y etimología de la palabra fisco. De conformidad con el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, la palabra fisco, proviene del latín *fiscus* (38), que se empleaba en la época del imperio romano para designar la cesta de mimbre, saco, talega o bolsa, donde los romanos, acostumbraban a

38. Real Academia Española. Op. Cit. p. 631

guardar su dinero, así mismo con dicha denominación se designaba el tesoro del Príncipe, que no tomaba parte del erario que constituía el tesoro público. Es durante el Imperio Romano, que el fisco se constituye como una entidad financiera del Estado - como conocemos Roma adquirió una extensión territorial considerable en razón de su política imperial-, lo que originó que el César asumiera más responsabilidades en todos los órdenes y que se impusiera un tributum a los territorios conquistados que se manifestaba en dos clases: el tributum soli que gravaba la tierra y el tributum capitis que se aplicaba a las personas, lo que acrecentaba las funciones del Fiscus Caesaris, por lo que esta nueva situación originó la creación de una nueva organización del mismo ente, que se caracterizaba por la implantación de procedimientos como la "indictio" que constituía una función pública de determinación del monto del tributum, también creció la administración fiscal estableciéndose los siguientes funcionarios fiscales, los iudices que estaban al frente de la administración fiscal - a los que en tiempos del emperador Diocleciano se denominaron comes rerum privaterum (res privada principis)-, los suceptores o exactores que ejercían la exactio tributarium, los administradores, magistrados y perfectos que auxiliaban a los iudices, pero que estaban sujetos al poder central y los inspectores imperiales que constituían los contralores de la función de la administración fiscal.

Por otra parte, las antiguas leyes castellanas, nos apunta Sergio Francisco de la Garza, "dieron el nombre de fisco o cámara del rey, al tesoro o patrimonio de la casa real y erario al tesoro público o del Estado" considerándose actualmente a criterio de dicho tradista, ambas instituciones como una misma. (39)

Al constituirse los Estados monárquicos y dictatoriales, en Estados de Derecho, la concepción anterior del fisco y del erario de la época romana y de la colonia española, se reorganizaron constituyendo actualmente el fisco, el órgano del Estado que recauda, determina, tutela y sanciona todo lo referente a la precepción de los ingresos tributarios del Estado, y como erario, la institución estatal que se encarga de la concentración, administración y tutela de los fondos públicos, que a su vez forman la Hacienda Pública Nacional, esto último aplicado al caso de México lo apoyan lo dispuesto en el artículo 124 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y en los artículos 53 y 55 de la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación., dispositivos con los que refutamos las posturas en el sentido de que fisco y erario son actualmente una misma institución.

Finalmente, es de señalarse que el fisco federal en México, actualmente de conformidad con la Ley Orgánica de la Administración Pública

39. Garza, Sergio F. de la. Op. Cit. p. 18

Federal y el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, está formado, por el titular de esta última, así como por las Subsecretarías de Ingresos, La Procuraduría Fiscal de la Federación y la Tesorería de la Federación, igualmente por las dependencias que a su vez integran estas últimas en su niveles central y regional y el Erario Público de la Federación, por el Titular de la citada Secretaría y la Tesorería de la Federación.

6. El Derecho Financiero, subrama reguladora de la actividad financiera del Estado.

La actividad financiera del Estado, comenzó a ser analizada en una disciplina jurídica independiente, aproximadamente en los cuarenta -Finanzas Públicas Mexicanas, impuestos, de Flores Zavala-, en razón del ensanchamiento del Estado, tanto en su estructura, como en sus funciones y facultades, lo que ocasionó que la ciencia jurídica casi paralelamente, manifestara en sus estudios, que el Derecho Administrativo, no podía ocuparse de presentar en toda su profundidad la actividad financiera, como lo requiere toda disciplina jurídica comprometida.

La nueva concepción teórica-jurídica, del estudio de las finanzas públicas, se efectúa mediante el Derecho Financiero, en dos vertientes

a saber: La material o substancial: que comprende el marco legal de las actividades financieras realizadas por el Estado, para hacerse de los recursos necesarios para su funcionamiento y el cumplimiento de sus fines y sus correspondientes erogaciones y la formal u órganica: que se ocupa de los ordenamientos jurídicos que se encargan de regular la organización y las facultades de los órganos del Estado, encargados de ejecutar la actividad financiera del mismo, auxiliándose en esta parte, del Derecho Administrativo, como lo señalamos en el punto anterior. Como pudimos observar de lo recién expuesto el Derecho Financiero es una disciplina de naturaleza muy compleja, la cual podemos clasificar en los siguientes conjuntos de actividades, facultades, atribuciones del Estado, basándonos en los momentos en que se efectúa la actividad financiera pública:

- a. La planeación, programación y presupuestación de los ingresos y gastos públicos.
- b. El establecimiento y reglamentación de las diferentes clases de ingresos, a saber tributarios, no tributarios y financieros.
- c. Adecuación e implementación de un sistema fiscal, que apoye la recaudación de los ingresos tributarios.
- d. El establecimiento de un sistema contable público para el registro de los ingresos y egresos.

- e. El control y evaluación de la correcta disposición y empleo de los recursos económicos del Estado.

Un punto de importancia del Derecho Financiero, relacionado con lo anterior, que ha sido tratado con mucha imprecisión en el campo teórico-jurídico, es el referente a su división, siendo la principal razón de ello, es que dicha tarea divisoria no se lleva a cabo tomando en cuenta todos los momentos en que se desarrolla la actividad financiera, ello con el objeto de fundar y motivar las divisiones que se elaboran en los textos del mismo. Como en el caso de Sergio F. de la Garza, que en su obra Derecho Financiero Mexicano, señala que "tradicionalmente los autores han dividido el Derecho Financiero en tres ramas o grupos de normas que guardan cierta similitud con los tres momentos o fases en que se divide la actividad financiera del Estado: la obtención, el manejo y la erogación de los recursos del Estado, a las que corresponde el Derecho Fiscal, El Derecho Patrimonial y el Derecho Presupuestario" (40), pero inexplicablemente en su tratado sólo se ocupa de desarrollar dos divisiones, el Derecho Presupuestario y el Derecho Tributario.

40. Garza, Sergio F. de la. Op. Cit. p. 17

Una vez efectuado, un análisis integral de la actividad financiera del Estado y tomando en cuenta los momentos en que la misma se ejercita, podemos concluir que las divisiones del mismo, se integra por las siguientes subramas jurídicas:

- a. Derecho Presupuestario.
- b. Derecho de la Deuda Pública.
- c. Derecho Tributario.
- d. Derecho Fiscal.
- e. Derecho Patrimonial Público.
- f. Derecho de la Contabilidad Pública.

En los siguientes párrafos, definiremos el campo de aplicación de las citas subramas, exceptuando las correspondientes al Derecho Tributario y de Derecho Fiscal, por ser disciplinas que serán tratadas de manera particular en los capítulos II Y III del presente trabajo, por constituir el núcleo de la presente investigación.

DERECHO PRESUPUESTARIO:

Es el conjunto de normas que se encarga de planear, programar y presupuestar los ingresos y los gastos del Estado.

DERECHO DE LA DEUDA PUBLICA:

Según Sáinz de Bujanda, es la rama del Derecho Financiero que organiza, como recurso constitutivo de la hacienda, las diversas modalidades jurídicas de obtención de caudales por la vía del crédito público y regulan los procedimientos y las formas de las obligaciones y empréstitos que en cada supuesto se concierten. (41)

DERECHO PATRIMONIAL PUBLICO:

Es definido por Sergio F. de la Garza, como la rama del Derecho Financiero que se integra por las normas jurídicas relativas a la adquisición, administración y enajenación de los bienes que constituyen el patrimonio fijo del Estado, integrado por bienes muebles e inmuebles de su titularidad, así como de los entes descentralizados y empresas paraestatales. (42)

DERECHO DE LA CONTABILIDAD PUBLICA:

Es el conjunto de normas que regula la administración, la racionalización, la contabilidad de los recursos del Estado, el control y la evaluación administrativa del desarrollo de las finanzas públicas.

41. Sáinz de Bujanda, Fernando. Op. Cit., p. 171.

42. Garza, Sergio F. de la . Op. Cit. p. 17

Como podemos observar de lo anterior, la concepción y el desarrollo de los campos jurídicos en que se divide el Derecho Financiero, se ha mostrado por demás complicado para su especificación por la ciencia jurídica, ello en gran parte por la complejidad de su sustantividad y la no aplicación de los principios jurídicos-filosóficos elementales que citamos, por lo que la presente investigación, aunque se centrará en la parte más importante de las finanzas públicas, como son los ingresos tributarios, con el fin de precisar los campos jurídicos que se avocan al estudio del Derecho Tributario y del Derecho Fiscal por razones de la maestría correspondiente, no dejamos de señalar que en su oportunidad nos centraremos a efectuar al respecto un estudio profundo e integral del Derecho Financiero Mexicano.

CAPITULO II.

EL DERECHO TRIBUTARIO.

SUMARIO.

1. Consideraciones generales.
2. Fundamento constitucional y legal del Derecho Tributario en México.
3. Los sujetos del Derecho Tributario.
4. El objeto del Derecho Tributario en México.
5. Otras disposiciones de orden tributario.
6. Concepto de Derecho Tributario.

1. Consideraciones generales.

En todo estudio de la actividad financiera del Estado y para el objeto de la presente investigación, es imprescindible efectuar el estudio del campo jurídico que se ocupa de analizar la regulación de las contribuciones o tributos en México, ya que es del conocimiento de todos, que ellas constituyen la fuente de financiamiento más importante del gasto público y de que su establecimiento se encuentra regulado por la Constitución del País, de manera sacramental, esto último lo confirma la siguiente tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

CONTRIBUCIONES .- Para que la tributación con la que los ciudadanos de la República deben contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, sea proporcional y equitativa, como previene el artículo 31 constitucional ... de otro modo, sería la autoridad fiscal y no la ley, como quiere la Constitución Federal, la que fijaría la proporcionalidad del impuesto, con lo cual la tributación tendría un carácter arbitrario. (43)

2. Fundamento constitucional y legal del Derecho Tributario en México.

El establecimiento de las contribuciones o tributos, tiene su apoyo constitucional, en los artículos 31, fracción IV y 73, Fracción VII de nuestra Carta Magna, los cuales establecen los requisitos de validez para su establecimiento, de la siguiente manera: Art. 31. Es obligación de los mexicanos: ... IV. 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. Art. 73. El Congreso tiene facultad: ...VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto. De los preceptos citados, podemos resumir que los elementos de validez constitucional de las contribuciones son a). Estar establecidos en una ley, b). Que sean establecidos de manera

43. Obra Conmemorativa del Quincuagésimo Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal. Op. Cit. p. 47

proporcional y equitativa, c). Que sean destinadas al gasto público y d). Que su establecimiento corresponde al Congreso de la Unión Federal.

El pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Unión, en su informe del año de 1976, precisó de manera más abundante los requisitos de validez del establecimiento de las contribuciones, al expresar que no sólo es necesario agotar los requisitos constitucionales que precisamos en el párrafo anterior, "... sino que también exige que los elementos esenciales del mismo (tributo), como pueden ser el sujeto, objeto, base , tasa o tarifa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el pago de impuestos imprevisibles o a título particular... 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..." (44)

El sistema tributario mexicano, esta integrado por la totalidad de los tributos o contribuciones vigentes, establecidos de conformidad con los parámetros constitucionales y jurisprudenciales citados con

44. Obra del Tribunal Fiscal de la Federación, cuarenta y cinco años. Tomo III. Op. Cit. pp. 28 y 29.

anterioridad. Por lo que al incorporar dicho sistema al marco jurídico, como corresponde a toda actividad desarrollada dentro de un Estado de Derecho, se constituye la disciplina jurídica denominada Derecho Tributario.

La atribución del Estado para establecer contribuciones o tributos, recibe el nombre de poder tributario, el cual es definido por Sergio Francisco de la Garza, como "la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas"(45). misma actividad que encuentra su apoyo constitucional en el Artículo 73, fracción VII, que dispone que es facultad del Congreso, imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

Se hace necesario, aclarar que el ejercicio del poder tributario por parte del Estado, no implica como lo refleja su expresión gramatical, el uso de la fuerza, el establecimiento de las contribuciones, sino que es una facultad de naturaleza jurídica, toda vez que es necesario agotar una serie de requisitos constitucionales y jurisprudenciales para su

45. Garza, Sergio F. de la . Op. Cit. p. 207.

debido establecimiento, salvo pena de invalidez posterior por el órgano jurisdiccional que tenga a su cargo defender la constitucionalidad de la actividad legislativa.

El poder tributario, una vez ejercido, se exterioriza a través de leyes con el carácter de tributarias o impositivas, las cuales de conformidad con el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación en vigor, son aquellas que establecen cargas a los particulares y las que señalan excepciones a mismas, ese mismo dispositivo aclara que se consideran que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. Basandonos en lo anterior podemos observar que la Legislación Tributaria Federal, actualmente se encarga de regular de manera exclusiva los citados elementos substanciales de las contribuciones.

Por otra parte, cabe señalar que si bien los artículos 1o. y 5o. del Código Fiscal de la Federación vigente, nos habla de leyes fiscales en los términos que a continuación apuntamos: Art. 1o. " Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales..." Art. 5o. "Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares..."(el subrayado es nuestro), ello infiere una falta de técnica jurídica en la formulación del Código

citado, toda vez que ambos dispositivos se están refiriendo a la obligación tributaria de los contribuyentes consignada en el artículo 31, fracción IV constitucional, lo cual podemos constatar en la propia exposición de motivos del actual Código Fiscal de la Federación, que en su parte 7 nos indica al respecto que " se conserva el principio de aplicación estricta de las normas tributarias que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, excepciones, y a infracciones y sanciones administrativas", por lo que podemos observar que se maneja indebidamente en dichos artículos el término fiscal, aún y cuando los poderes Ejecutivos y Legislativo, que proyectaron y aprobaron respectivamente dicho Código, conocen la verdadera implicación de término mal utilizado.

En relación de lo anteriormente expuesto y a manera de abundamiento, es de destacarse que el Código Fiscal de la Federación, tanto de 1938, como el de 1967, ambos establecían en sus artículos 11, la connotación tributario, respecto a la substancia de los ordenamientos a que se refería su regulación, de la siguiente manera: 1938. "Las normas de derecho tributario que establezcan carga a los particulares serán de aplicación restrictiva". 1967. " Las normas de derecho tributario que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, serán de aplicación estricta".

Con base a lo antes expuesto, se concluye que existe un error de técnica jurídica en los artículos 6o, 11, 20, 21, 22, 28, 29 y 31 del Código Fiscal de la Federación vigente, consistente en referirse a leyes u ordenamientos fiscales, por que en estricto sentido el legislador esta haciendo referencia a leyes de naturaleza tributaria o contributivas.

3. Los sujetos del Derecho Tributario.

La sustantividad material del Derecho Tributario, la constituye la obligación de tributar de los ciudadanos, la que implica el deber legal -obligación de dar- de los individuos de proporcionar una suma de dinero o especie, para sufragar el gasto público, la cual se establece mediante actos de poder de imperio a fin de la mejor sujeción de su cumplimiento, llevados a cabo por el órgano legislativo.

El Derecho Tributario en México, rige exclusivamente la relación entre el Congreso de la Unión, titular del poder tributario -salvo la excepción del artículo 131 constitucional- y los contribuyentes, en su calidad de súbditos. Lo que podemos corroborar, al impugnar la inconstitucionalidad de las leyes tributarias, lo cual se lleva a cabo de manera exclusiva mediante el juicio de amparo directo o sea el medio de defensa de la constitucionalidad de los actos en este caso del Poder

Legislativo, a mayor abundamiento al respecto, cabe destacarse que antes de que el Poder Judicial conociera los conflictos sobre la constitucionalidad de leyes tributarias, el criterio que prevalecía para su defensa era el siguiente; "...los requisitos relativos a la equidad y proporcionalidad de las contribuciones, deben ser calificadas por las respectivas Legislaturas o por la autoridad que acuerde el impuesto. ID.- Cuando las que decreten los Estados, sean antieconómicas, exorbitantes y ruinosas, para el pueblo de su territorio, no es el Poder Federal quien debe remediarlas, sino el pueblo mismo, mediante el sufragio electoral, para llevar a las respectivas Legislaturas, ciudadanos ecuanímenes y patriotas que cuiden de los intereses generales, procurando la convivencia normal, francamente garantizada y progresiva de la comunidad. (46). Criterio que apoya el sentido de que los sujetos de las leyes tributarias son el Congreso de la Unión y los contribuyentes

Así mismo debemos considerar como apoyo a la relación jurídica, entre Legislador y contribuyentes que actualmente la mayoría de las leyes impositivas, contemplan no sólo los elementos esenciales de las contribuciones, sino también los mecanismos necesarios para que

46. Obra Conmemorativa del Quincuagésimo Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal. Op. Cit., p.p 47 y 48.

los propios contribuyentes determinen y cuantifiquen sus adeudos tributarios (47). Ello lo precisa así también el siguiente criterio de la Corte:

CONTRIBUCIONES.-Para la tributación con la que los ciudadanos de la República deben contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, sea proporcional y equitativa, como previene el artículo 31 constitucional, es preciso no sólo que la ley establezca el impuesto, sino que, también, fije su cuantía o proporcionalidad, la cuota, forma y términos de computarla y pagarla; de otro modo sería la autoridad fiscal y no la ley, como quiere la Constitución Federal, la que fijaría la proporcionalidad del impuesto, con lo cual, la tributación, tendría un carácter arbitrario". (48)

4. El objeto del Derecho Tributario en México.

Como pudimos observar, el ejercicio del poder tributario en México, constituye una función de naturaleza legislativa desde el punto de vista formal, en razón de que es competencia exclusiva del Congreso de la

47. Máxime que el artículo 6o del Código Fiscal de la Federación vigente, reglamenta que corresponde a los contribuyentes la autodeterminación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición en contrario.

48. Obra Conmemorativa del Quincuagésimo Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal. Op. Cit. p. 47

Unión su ejercicio, así mismo, desde el punto de vista material, esa atribución impositiva, es una tarea de carácter legislativa, toda vez que la obligación de tributar de los individuos, sólo puede por mandato constitucional, establecerse mediante leyes.

Tomando en cuenta, que el artículo 73, fracción VII Constitucional, proporciona al Congreso de la Unión, un poder tributario amplísimo e ilimitado al establecer como competencia de éste, "...establecer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto", sin ninguna especificación concreta de las materias impositiva a su favor, se hace necesario conocer de manera general las leyes impositivas en las cuales se manifiesta el ejercicio del poder tributario federal en México y que a su vez representan el contenido material e integración del Derecho Tributario en México, las cuales son las siguientes:

- a. Ley del Impuesto sobre la Renta.
(D.O.F., de fecha 30 de diciembre de 1980). (49)
- b. Ley del Impuesto al Valor Agregado.
(D.O.F., de fecha 29 de diciembre de 1978).
- c. Ley del Impuesto al Activo.
(D.O.F., de fecha 30 de diciembre de 1988)

49. la abreviatura D.O.F., significa Diario Oficial de la Federación.

m. Ley de Contribución de Mejora por Obras Públicas Federales de Infraestructura Hidráulica.

(D.O.F., de fecha 26 de diciembre de 1991).

5. Otras disposiciones de orden tributario.

El estudio e inclusión de las siguientes disposiciones, se apoya en lo dispuesto tanto por la Jurisprudencia de la Corte, como lo dispuesto en el Artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación vigente, en el sentido de que las *normas de Derecho Tributario*, son aquellas que establecen cargas a los particulares o sea las disposiciones relativas al objeto, los sujetos, la base gravable, la tasa o tarifa y las exenciones de las contribuciones y tomando en cuenta que las mismas preveen cuestiones inherentes a los puntos anteriores.

A. La Ley Aduanera, estimando que las leyes de los impuestos generales de importación y exportación, son constantemente reformadas por el Ejecutivo Federal, con base en la autorización que al efecto le concede el Congreso de la Unión, con base en el artículo 131, segundo párrafo constitucional, establece bases permanentes para los referidos tributos relativas a las cuotas compensatorias en importación de mercancías, tasas adicionales a la exportación, los contribuyentes de los impuestos al comercio exterior (sujetos u obligados), plazos para

la aplicación de cuotas, sobre bases gravables, tipos de cambios de moneda, restricciones, requisitos especiales y prohibiciones aplicables, bases para estimar la presunción en la introducción o exportación de mercancías, reglas para la aplicación de las mercancías o sus productos, para cubrir los créditos fiscales, exenciones en materia de impuestos al comercio exterior, reglas generales para determinar el impuesto general de importación y el impuesto general de exportación y los mecanismos de determinación y pago de los impuestos al comercio exterior.

B. La Ley Reglamentaria del artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en Materia de Comercio Exterior, contiene disposiciones de *Derecho Tributario*, al establecer en sus artículos 8, 9 y 10 las *equivalencias y reglas* para la aplicación de las cuotas compensatorias a la importación de mercancías en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional, cuotas que de conformidad con el artículo 35 de la Ley Aduanera son parte del impuesto general de importación.

C. Bases especiales de tributación.

La resolución de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que otorga facilidades administrativas a los sectores de contribuyentes que en la

misma se señalan, publicada el 4o. de febrero del presente año, contiene disposiciones inherentes al estudio del Derecho Tributario, al contener las reglas generales que establecen y regulan bases para determinar la utilidad fiscal; cantidades exentas; exenciones subjetivas, ingresos estimables para la base gravable; mecanismos para determinar la base gravable; reducción de la base gravable y sobre las tasas de impuesto, de los contribuyentes personas físicas del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto al Activo y del Impuesto al Valor Agregado que se ubiquen en los siguientes sectores: agrícola, ganadero, pesquero, actividades empresariales (microindustria, servicios y transporte), comercio en pequeño, autotransporte de pasajeros (taxistas), artesanos, autotransporte de carga federal, autotransporte de carga de materiales para construcción, productos del campo, carga general, carga urbana y gruas, autotransporte de pasajeros urbano y sub-urbano, introducción de ganado, tablajeros, comerciantes de frutas, verduras y productos del campo no elaborados; expendedores y despachadores de periódicos y revistas; expendios y agencias de billetes de lotería y venta de pronósticos deportivos.

La anterior resolución administrativa, se excede en las materias que le corresponde reglamentar, ya que el Congreso de la Unión sólo autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por medio del artículo

cuarto, fracción II de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales y que Reforma otras Leyes Federales para 1991, a otorgar facilidades administrativas relativas a las obligaciones formales de los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta sujetos al régimen simplificado y la resolución administrativa que nos ocupa, contiene disposiciones relativas al objeto, sujeto, base, tasas y exenciones no sólo de Impuesto sobre la Renta, sino también del Impuesto al Activo e Impuesto al valor Agregado. Situación que no sólo transgrede la autorización concedida, sino también el orden jurídico, toda vez que el Congreso de la Unión en un momento dado, no tiene autorización constitucional para delegar el poder tributario y la facultad legislativa en cuestiones administrativas relacionadas íntimamente con el establecimiento de contribuciones, cuyo ejercicio exclusivo le ha concedido el Estado Mexicano.

Situaciones como las recién apuntadas, nos reflejan que en México, la configuración del Estado de Derecho que deben originar las leyes emanadas del Congreso de la Unión, como principales formas de disciplinar la actuación que en materia tributaria le corresponde a los órganos del Poder Ejecutivo, han pasado a un inferior grado, ya no a un segundo plano, originándose a su vez con ello, un arbitrio casi ilimitado a la actuación de la Administración Pública Federal Hacendaria, en materia tributaria y fiscal.

D. Una norma que también integra el Derecho Tributario en México, es la Ley de Ingresos de la Federación, aunque su sustantividad material generalmente, no regule contribución alguna, ya que su función es solo imprimir vigencia anualmente a las leyes tributarias, como lo precisa más claramente la siguiente tesis de la Suprema Corte:

CONTRIBUCIONES.- ...De acuerdo con nuestro sistema legal, anualmente debe el Congreso decretar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto del año fiscal siguiente... La forma en que normalmente se decretan tales contribuciones es haciendo en la Ley de Ingresos respectiva una simple enumeración de las diversas exacciones que deben cubrirse durante el año, sin especificar, salvo casos excepcionales, ni cuotas, ni formas de constitución del crédito fiscal y sólo estableciendo en las contribuciones enumeradas se causarán y recaudarán conforme a las leyes en vigor. Sin embargo, esto no significa que el Congreso de la Unión tenga dos facultades distintas para expedir, por una parte las leyes específicas impositivas y por otra, la Ley de Ingresos, sino que en los términos en que están redactados los textos constitucionales, no hay más que una facultad. Lo que sucede es que el Congreso se vale de un procedimiento práctico para evitarse la tarea de volver a discutir y aprobar toda la legislación fiscal que ha regido en años anteriores y que debe seguir rigiendo en un año determinado... (50)

50. Obra Conmemorativa del Quincuagésimo Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal. Op. Cit. p p 45 y 46.

obtención de los medios dinerarios procedentes de la economía privada de los individuos para allegarlos al Estado. (53)

Manuel Andreozzi: Rama del Derecho Público que estudia los principios, fija las normas que rigen la creación y percepción de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres de las relaciones del Estado con el administrado que está obligado a pagarlos. (54)

Mario Pugliese: Es aquella parte del Derecho Financiero que se ocupa del estudio sistemático del conjunto de las normas que reglamentan la recaudación de los medios, constituidos casi exclusivamente por los tributos; impuestos, derechos, contribuciones especiales fiscales de variada naturaleza. (55)

Manuel Belaude Guinassi: Es la rama del Derecho Público que elabora el conjunto de normas jurídicas que se refieren a la aplicación de los tributos y que regulan la relación jurídica tributaria entre el Estado y los particulares contribuyentes. (56)

53. Rossey, Hipolito. Instituciones de Derecho Financiero, Bosch, 1959, Barcelona. p. 25.

54. Andreozzi, Manuel. Derecho Tributario Argentino. Tomo I, citado por Emilio Margain Manautou. Introducción al Derecho Tributario, 1979. ed. Universitaria Potosina, p. 22

55. Pugliese, Mario. Derecho Financiero. Fondo de Cultura Económica, 1979, México. p. 24.

56. Belaude Guinassi, Manuel. Autonomía del Derecho Tributario. Revista Jurídica del Perú. Año XIV. No. II abril-junio 1963, Perú. p. 81

A.E. Giannini: Es aquella parte del Derecho Administrativo que expone los principios y las normas relativas a la imposición y a la erogación de los tributos y analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos. (57)

Finalmente, de los conceptos transcritos y de los criterios jurisprudenciales antes invocados, podemos efectuar la unificación del campo de estudio del Derecho Tributario en México, mediante la precisión de los siguientes elementos:

- a). Es una subrama del Derecho Financiero.
- b). Se integra por el conjunto de normas que regulan el establecimiento de contribuciones o tributos.
- c). Regulándose en ellas, los elementos substanciales de las contribuciones a saber: el objeto, el sujeto, la base imponible, la tasa o tarifa y la época de pago.
- d). Así mismo se establecen en dicha normas los sistemas, mecanismos, formas y términos de computar o determinar la obligación tributaria, y

57. Giannini, A.D. Istituzioni di diritto tributario, citado por Manuel J. de Cisneros Bernal. Hacia la Unificación de las Reglas de Interpretación Tributaria. Revista General de Legislación y Jurisprudencia. Año XCIX segunda época, tomo XXII, No. 16 diciembre de 1951. Madrid. p. 695.

e). la regulación de las relaciones jurídicas, resultantes entre el Estado y los contribuyentes, con motivo de la aplicación y el pago de las contribuciones o tributos.

CAPITULO III.

EL DERECHO FISCAL.

SUMARIO

1. Consideraciones generales.
2. Las corrientes doctrinarias del Derecho Fiscal.
3. Evolución histórica del Derecho Fiscal en México.
4. Objeto actual del Derecho Fiscal.
5. Los sujetos del Derecho Fiscal.
6. Concepto, naturaleza y función del Derecho Fiscal en México.

1. Consideraciones generales.

Es de tomarse en cuenta, que no basta solamente con establecer las contribuciones o tributos a través de leyes, para garantizar su exacto cumplimiento, ello en razón que las mismas al repercutir en el patrimonio de los particulares, originarán la tendencia general y *continua* de pagar lo menos posible o de plano no pagar nada, por lo que el Congreso de la Unión a fin de suplir la ausencia de un auto-control de la propia legislación tributaria, estatuye y proporciona competencia a *una organismo* que dentro del marco del Poder Ejecutivo se encargue de vigilar y facilitar el mejor y más exacto cumplimientos de ordenamientos tributarios, entidades que agrupadas

en su totalidad reciben el nombre de fisco (58). Así mismo se prevé un sistema integrado por derechos y obligaciones de carácter administrativos a cargo de los contribuyentes en donde se lleve a cabo la competencia instituida al fisco federal, dando lugar a lo que conocemos como materia y autoridades fiscales, esto nos lo confirma José Córdoba al indicamos que "es prácticamente imposible estabilizar una economía sin un sistema impositivo eficiente: éste requiere una amplia base gravable, bajas tasas marginales y un vigoroso sistema para garantizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales (59). (el subrayado es nuestro), así mismo, también podemos apoyarnos en lo que nos señala la Real Academia Española, que debemos entender por fiscal, lo perteneciente al fisco.

Cabe destacarse, que si bien las contribuciones son establecidas por el Congreso de la Unión en apoyo de los artículos 31, fracción IV y 73,

58. Por Fisco debe entenderse, según Juan Palomar de Miguel, como la dependencia gubernamental federal que sanciona todo lo referente a los impuestos. Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación señala que son autoridades fiscales, aquellas que tienen intervención legal en materia de contribuciones, derechos e impuestos. Como ya indicamos es necesario también que los mismos cuenten con la facultad económica coactiva o procedimiento administrativo de ejecución. cfr. capítulo I de la presente investigación.

59. Córdoba, José. Diez lecciones de la reforma económica mexicana. Revista Nexos Feb. 1991.p. 33

fracción VII Constitucionales, estos numerales competen a la imposición de una obligación de dar o pagar una suma monetaria al Estado para efectos de sufragar los gastos públicos, por lo que entonces el establecimiento y competencia de una autoridad fiscales que se asegure el exacto cumplimiento de las contribuciones, no se fundamenta en los numerales citados, sino más bien en el ejercicio de las facultades implícitas (60), que concede el artículo 73, fracción XXX Constitucional al Congreso Federal.

Por otra parte, debemos advertir en primer término, que el Derecho Fiscal, como cualquier subrama del Derecho, al ser analizada y definida, desde un punto científico, puede ser objeto de equivocadas e inadecuadas interpretaciones, la cuales en lo particular se han visto más agravadas por una notoria falta de profundidad, exactitud y imparcialidad en los tratamientos que al efecto se le han practicado,

60. Según Felipe Tena Ramírez, son facultades implícitas, "Las que el Congreso puede concederse a sí mismo o a cualquiera de los otros dos poderes federales como medio para ejercer alguna de las facultades explícitas. El otorgamiento de las facultades implícitas, se justifica por 1) la existencia de una facultad explícita, que por sí solo no podría ejercerse, 2), la relación de medio necesario respecto a fin, entre la facultad implícita y el ejercicio de la facultad explícita, de suerte que sin la primera no podría alcanzarse el uso de la segunda, 3), el reconocimiento por el Congreso de la Unión de la necesidad de la facultad implícita y su otorgamiento por el mismo Congreso al poder que de ella necesita". Op. Cit. p. 116.

ello a su vez ha impedido comprender con precisión esta parte del Derecho y su correspondiente función dentro del marco jurídico.

El Derecho Fiscal, según observamos y como su denominación en sentido estricto lo implica, es una disciplina que se encarga de regular todo lo inherente al fisco. A continuación y de manera enunciativa, resaltaremos las posturas doctrinarias, que han definido al Derecho que nos ocupa, tomando en cuenta a dicho órgano administrativo:

Rafael Bielsa: Es un conjunto de disposiciones legales y de principios de derecho público que regula la actividad jurídica del Fisco. (61)

Adolfo Arrijo Vizcaíno: Es el conjunto de normas jurídicas y principios de derecho público que regulan la actividad del Estado, como fisco. (62)

Juan Palomar de Miguel: Es la rama del derecho financiero que norma las relaciones entre el erario y los contribuyentes. (63)

61. Bielsa, Rafael. Compendio de Derecho Fiscal, citado por Emilio Margain . Op. Cit., p. 22

62. Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Op. Cit., p. 15

63. Palomar de Miguel, Juan. Diccionario para Juristas. 1a. Edición. Mayo, S de R. L, México, 1981.p. 406

Armando Porrás y López: Es el conjunto de principios doctrinarios y disposiciones doctrinas y disposiciones legales que regulan las relaciones entre los causantes y el fisco. (64)

Las definiciones anteriores, también apoyan nuestra postura, en el sentido de señalar como el particularismo más importante de la sustantividad del Derecho Fiscal, el agrupamiento de las normas legales que regulan la actuación del órgano estatal, denominado fisco. Respecto a éste, hemos asentado en el capítulo I del presente trabajo, que constituye una entidad administrativa, que auxilia el Estado en la recaudación y tutela de la contribuciones, así como para vigilar el exacto cumplimiento de las disposiciones tributarias, misma tarea que son desarrolladas al amparo de la función del Poder Ejecutivo de vigilar el exacto cumplimiento de las leyes de conformidad con el artículo 89 Constitucional. Esto lo podemos confirmar en las siguientes tesis de jurisprudencia:

OBLIGACION TRIBUTARIA.- Nace, de acuerdo con el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, desde el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que, de acuerdo con las leyes

64. Porrás y López, Armando. Derecho Procesal Fiscal, 4a. Edición. Textos Universitarios, S.A. México, 1980. p. 62

fiscales, dan origen a una obligación tributaria, para con el Fisco Federal, siendo incuestionable que el precepto aludido reproduce la tesis sostenida por Mario Pugliese en su Derecho Financiero y en esa virtud procede considerar aplicables las consecuencias que la doctrina admite como efecto de la determinación del momento característico en que nace la obligación tributaria, como son las de que, en el dominio de los impuestos directos la obligación concreta del contribuyente, de pagar ese tributo, surge por una orden de carácter administrativo; pero ese orden tiene únicamente la función de declarar la pretensión de la administración financiera y de obligar al contribuyente a ejecutarla, ya que no es constitutiva ni de la obligación del sujeto pasivo, ni de la pretensión correlativa del Estado, pues éstos ya nacieron anterior y directamente por la existencia de las condiciones necesarias y suficientes para el nacimiento de la obligación tributaria. En consecuencia, antes de la notificación de la determinación, existe la prestación fiscal perfecta con el carácter de exigible, por haberse verificado las condiciones indispensables para su existencia jurídica y la notificación al causante sólo viene a ser uno de los actos encaminados a hacer efectiva la obligación tributaria, que ya existía con anterioridad; pero en modo alguno puede pretenderse que esa notificación sea

indispensable, para la existencia, para la validez, para el nacimiento del crédito fiscal, que es exigible con anterioridad. (65) (el subrayado es nuestro).

CONTRIBUCIONES.- Para que la tributación con la que los ciudadanos de la República deben contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, sea proporcional y equitativa, como previene el artículo 31 constitucional, es preciso no sólo que la ley establezca el impuesto, sino que, también, fije su cuantía o proporcionalidad, la cuota, forma y términos de computarla y pagarla; de otro modo, sería la autoridad fiscal y no la ley, como quiere la Constitución Federal, la que fijaría la proporcionalidad del impuesto, con lo cual, la tributación tendría un carácter arbitrario. (66) (el subrayado es nuestro).

La participación del fisco, como sujeto activo de la relación tributaria, no implica más que una actuación de representante o gestor de los intereses del acreedor de la obligación tributaria, que es el Estado, el cual no sólo posee derechos, sino también obligaciones frente a los causantes, mismas que se encuentran delimitadas en la

65. Obra del Tribunal Fiscal de la Federación, cuarenta y cinco años. Tomo III. Op. Cit. 38

66. Obra del Quincuagésimo Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal. Op. Cit., p. 47.

ley, su contrapartida o sea el sujeto pasivo o contribuyente de dicha obligación, el cual también se encuentra obligado frente a el, pero con la particularidad que tiene a su cargo obligaciones diversas a la obligación tributaria, como pueden ser por ejemplo: las de llevar contabilidad, presentar avisos fiscales, llevar a cabo visitas domiciliarias, autorizar a los contadores el registro para dictaminar estados financiero, con efectos fiscales, etc.

2. Las corrientes doctrinarias del Derecho fiscal.

La doctrina jurídica del Derecho Fiscal, es por demás confusa y contradictoria, nos presenta diversidad de criterios individuales respecto al campo de conocimiento de esta subrama del Derecho, esto lo podemos constatar en las siguientes posturas- muy respetables por cierto-que citamos a continuación:

a. Sergio F. de la Garza, precisa que la "obtención ... de los recursos del Estado, és materia del Derecho Fiscal". Así mismo, abunda más al respecto, al efectuar un análisis a una tesis de la Suprema Corte, relativa a lo que debe entenderse por materia fiscal, en los siguientes términos "identifica lo fiscal con lo tributario, siendo que lo primero es más amplio que lo segundo, toda vez que comprende los ingresos de

derecho privado y los demás que no son tributos". Complementa su anterior postura al señalarnos, al comentar otra tesis pero ahora del Tribunal Fiscal de la Federación, correspondiente a lo que debe entenderse por materia fiscal, que " dentro de ella, se encuentran todos los ingresos del Estado, cualquiera que sea su naturaleza, hablese de productos o precios, que tradicionalmente son los ingresos que percibe el Estado en sus actividades que no son de Derecho Público o por la explotación de sus bienes patrimoniales, últimamente restringidos a los de dominio público, entre ellos se ubican los rendimientos de las empresas paraestatales" (67)

El comentario a la postura del maestro de la Garza -a quien se admira y respeta- es que, siendo su tratado, de Derecho Financiero Mexicano y según su opinión el Derecho fiscal se ocupa de todos los ingresos del Estado, por lo que trasciende al derecho Tributario, no se ocupe de precisarlo y delimitarlo en su obra, reservando tres páginas para ello, ya que el mismo se pronuncia por el criterio de que constituye una de las divisiones del Derecho Financiero , misma que se ocupa de situaciones que a su parecer son de suma importancia como los productos, aprovechamientos, empréstitos públicos, emisión

67. Garza, Sergio F. de la . Op. Cit. p. 19

de bonos de deuda pública y las exacciones parafiscales, ocupándose en su obra exclusiva del Derecho Tributario y del Derecho Presupuestario.

b. Luis Martínez López, este autor al efectuar una delimitación del campo del Derecho Fiscal, a fin de precisar su denominación, nos señala lo siguiente: "Definición de Derecho Fiscal.- Se creyó más apropiado este título para distinguir el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Estado al señalar sus recursos para sufragar los gastos públicos, ejecutar las leyes que fijan las contribuciones mediante un procedimiento especial adecuado a su finalidad de interés social, así como resolver las controversias que suscite su aplicación, por medio de un tribunal administrativo. No se consideró conveniente la denominación de Derecho Tributario, porque no es posible olvidar que los tributos fueron originalmente cargas impuestas por el caudillo a sus súbditos, idea que pugna con nuestro régimen constitucional, que considera las contribuciones como aportación económica de los individuos en beneficio de la colectividad, y no para provecho de los gobernantes. Tampoco se creyó adecuado el título de Derecho Hacendario o Financiero, porque el Derecho Fiscal se limita a determinar la forma en que el Estado ha de declarar y recaudar las contribuciones, o sea, según definición

de la Suprema Corte, ejercer la función de "cuestación", determinante de los impuestos, con separación de actividades hacendarias o financieras consistentes no en la recaudación de los recursos del Estado, sino en su aplicación." (68)

Respecto a la anterior postura de este tratadista, cabe señalar en un primer plano, que el mismo la contradice en parte , al concluir en otra de sus obras que el "objeto primordial del Derecho Fiscal, es la recaudación de las contribuciones". (69)

Consideramos que Martínez López, es impreciso al señalar que el Derecho Fiscal, se limita entre otras cosas de determinar la forma en que el Estado ha de declarar las contribuciones, ya que hemos asentado en el capítulo anterior de este trabajo, que esa es materia del Derecho Tributario. Así mismo, se le rebate su postura en el sentido de que el Derecho Fiscal, es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Estado al señalar sus recursos para sufragar los gastos, lo cual también es impreciso, ya que el tratamiento de la totalidad de los ingresos del Estado, diversos de los tributarios, son materia del Derecho Financiero en su aplicación,

68. Martínez López, Luis. Op. Cit. p.34.

69. Martínez López, Luis, Prontuario de Derecho Fiscal Federal. Volumen séptimo, México, 1953, p.7

del Derecho Presupuestario en su programación y del Derecho Administrativo en su concepción y establecimiento.

c. Adolfo Arrijoa Vizcaíno, este tratadista, concibe dos ideas diversas de lo que considera materia del Derecho Fiscal, que son las siguientes:

c.1. "El Derecho Fiscal, tiene por objeto estudiar y analizar las diversas normas jurídicas que regulan la relación en virtud de la cual el Estado exige de los particulares sometidos a su autoridad soberana, la entrega de determinadas prestaciones económicas para sufragar los gastos públicos. La denominación Derecho Tributario resulta bastante aceptable para identificar la disciplina cuyo estudio nos ocupa, y

c.2. El término Derecho Fiscal posee una validez absoluta como concepto identificador de nuestra materia, puesto que hace referencia al conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del fisco, entendiéndose por fisco, el órgano del Estado encargado de la determinación, liquidación, recaudación y administración de los tributos". (70)

d. Raúl Rodríguez Lobato:

"Derecho Fiscal, es el sistema de normas jurídicas que de acuerdo, con

70. Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. Op.Cit. pp. 21 y 23.

determinados principios que le son comunes regulan el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado, derivadas del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes". (71)

El comentario a las anteriores posturas, es que son dos cosas diferentes el establecer los tributos y la tutela y recaudación de los mismos, tan es así que son diferentes la naturaleza de los órganos que desarrollan dichas tareas, tal y como lo consideramos en el capítulo II de este trabajo.

3. Evolución histórica del Derecho Fiscal en México.

No obstante, que la mayoría de las posturas que los estudiosos del Derecho Fiscal, han formulado respecto a su sustantividad material, son de por sí confusas y contradictorias, según observamos en el punto anterior, nosotros afirmamos que ella esta constituida generalmente por la regulación de la competencia material del órgano

71.Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Harla, S.A. 1983. México. p.3

administrativo denominado fisco, esto lo podemos reafirmar efectuando un análisis del motivo de la aparición histórica y de la evolución del Derecho Fiscal, el cual desarrollaremos a continuación.

Una primera base sería e importante, a efecto de lo anterior, la constituye la siguiente tesis de jurisprudencia que el Tribunal Fiscal de la Federación, emitió respecto al origen y configuración del Derecho Fiscal en México, la que transcribimos a continuación:

"DERECHO FISCAL MEXICANO.- En el constante desarrollo del Derecho Hacendario, el legislador mexicano ha podido ir creando ordenamientos tendientes a la unificación o recolección de los distintos principios, leyes y disposiciones de carácter fiscal, formándose así un verdadero Derecho Fiscal Mexicano; pudiéndose citar entre últimos intentos en tal sentido la Ley de Percepciones Fiscales y el actual Código Fiscal de la Federación. De tal manera que, al declarar el artículo 11 de este último Código, que el Derecho Común sólo podrá aplicarse supletoriamente respecto a la Legislación fiscal, cuando expresamente esté prevista su supletoriedad, o cuando no exista norma fiscal expresa y la aplicación supletoria no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho Tributario, el legislador

mexicano no ha hecho sino reconocer la autonomía de las leyes fiscales y sus particulares rasgos". (72)

La tesis anteriormente transcrita, nos señala que el Derecho Fiscal en México, a criterio del Tribunal Fiscal de la Federación, se presenta y configura, por la unificación o recolección de los distintos principios, leyes y disposiciones fiscales, en la Ley de Percepciones Fiscales y en el Código Fiscal de la Federación de 1938, ordenamientos que regulaban las relaciones jurídicas entre los contribuyentes y el Fisco en materia de recaudación y determinación de las contribuciones. Postura con la que estamos totalmente de acuerdo, agregándose que también la Ley de Justicia Fiscal de 1936, tuvo un importante papel en el origen y adopción del Derecho Fiscal en México.

Ahora bien, estimando que el Código Fiscal de la Federación de 1938 derogó tanto la Ley General de Percepciones Fiscales, como la Ley de Justicia Fiscal, absorbiendo gran parte de las disposiciones de dichos ordenamientos, podemos concluir que dicho Código constituye el antecedente más directo y concreto del Derecho Fiscal en México. Por

72. Obra del Tribunal Fiscal de la Federación, cuarenta y cinco años. Tomo III. Op. Cit. p. 17.

lo que al centrarnos de nueva cuenta a nuestra propuesta de que la materia o sustantividad propia del Derecho Fiscal, la constituye la regulación de la participación del fisco federal en materia tributaria, tenemos que la exposición de motivos del Código Fiscal de la Federación de 1967, nos la confirma al señalar que "la conveniencia de que exista un conjunto de reglas uniformes aplicables en las relaciones entre la administración fiscal y los particulares, para que en cada ordenamiento no se haga necesario preveer todas las disposiciones reguladoras, fundó ampliamente la expedición del Código Fiscal a fines de 1938".

A continuación y a fin de apoyar más solidamente nuestra postura de que el origen del Derecho Fiscal y el objetivo de su implantación se encuentra en la expedición del Código Fiscal de la Federación de 1938, citaremos los criterios que los juristas en la materia, que coinciden con nosotros y con la tesis que el Tribunal Fiscal de la Federación dictó al respecto, misma que citamos recientemente:

a. Luis Martínez López: "La Ley de Percepciones Fiscales fue derogada por el Código Fiscal de la Federación, que empezó a regir el primero de enero de 1938. El Código impuso un sistema uniforme para la aplicación de toda la legislación tributaria, derogando todas las leyes

que se opusieran a sus preceptos y así vino a sentar una base definitiva de nuestro derecho fiscal". Agrega este tratadista, más adelante que "al instituir el Tribunal Fiscal de la Federación, el Estado pensó en la creación de nuestro Derecho Fiscal" . (73)

b. Leopoldo R. Arreola Ortiz: "La Ley de Justicia Fiscal tuvo una vida muy efímera, pues habiendo entrado en vigor el 1o. de enero de 1937, fué derogada por el Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1938, al entrar este en vigor, el 1o. de enero de 1939.

A pesar del corto tiempo de su vigencia la influencia de dicha Ley fué trascendente, ya que logró su cometido histórico: la creación del primer organismo jurisdiccional en el ámbito del Derecho Administrativo Mexicano.

El Código Fiscal de 1938, significó un enorme avance en materia tributaria, toda vez que fué el primer intento concreto de una regulación legal total de la actuación de la administración pública en materia fiscal. Su objetivo, a diferencia de la Ley de Justicia Fiscal, no sólo se limitaba al Tribunal Fiscal de la Federación, sino que abarcó por entero a la administración pública vista desde el ángulo

73. Martínez López, Luis. Derecho Fiscal Mexicano. Op. Cit. p. 43.

tributario. Así por primera vez se estableció una sólida base jurídica a la incipiente rama del derecho fiscal.

Este primer Código Fiscal definió lo que debería entenderse por impuesto, derechos, productos y aprovechamientos; reglamentando detalladamente la relación tributaria originada por la actividad hacendaria encaminada a la obtención de tales tributos.

De esta manera se completó la legislación fiscal al reglamentar no solamente el aspecto contencioso, sino así mismo la fase oficiosa fiscal" (74). (el subrayado es nuestro).

Continuaremos, consolidando nuestra postura, con el análisis de la evolución de las materias que ha regulado e integrado el Derecho Fiscal, a partir de la expedición del Código Fiscal de la Federación de 1938, mismo que desarrollaremos dividiendo dicha evolución en tres etapas:

PRIMERA ETAPA: Como observamos, el Código Fiscal de la Federación de 1938, constituyó la primera fuente del Derecho Fiscal en México, señalándose que dicho ordenamiento se componía de siete títulos, de los cuales seis se ocupaban de la regulación de la actividad de la

74. Arreola Ortiz, Leopoldo R. La naturaleza del Tribunal Fiscal de la Federación. Obra del Tribunal Fiscal de la Federación, cuarenta y cinco años. Tomo II. 1a. ed., México, Ed. T.F.F. 1982. p. 179.

administración fiscal y uno se encargaba de regular la fase contenciosa del procedimiento tributario, en el orden que expondremos a continuación:

- Título primero, comprendía las disposiciones generales.
- Título segundo, regulaba lo relativo a los créditos fiscales, sus sujetos, su nacimiento y exigibilidad y extinción.
- Título tercero, comprendía la fase oficiosa del procedimiento tributario, mediante la regulación de los órganos para la determinación y ejecución de los créditos fiscales, la ejecución de las resoluciones administrativas en materia fiscal, del requerimiento de pago, del secuestro administrativo, de las tercerías y de los remates.

- Título cuarto, se encargaba de la fase contenciosa del procedimiento administrativo.
- Título quinto, se ocupaba de las infracciones y sanciones administrativas.
- Título sexto, regulaba la tipificación de los delitos fiscales.
- Título séptimo, le tocaba normar las cuestiones inherentes a las investigaciones fiscales.

SEGUNDA ETAPA: Esta constituye una fuente histórica de suma importancia para el desarrollo del Derecho Fiscal en México, la cual tuvo como centro la expedición del Código Fiscal de la Federación de 1967, que entró en vigor el 1o. de abril de 1967, ordenamiento que tenía como bases de su expedición, según su exposición de motivos, las siguientes consideraciones:

"Los criterios seguidos en la elaboración del proyecto del nuevo Código están orientados en el propósito de procurar que entre la autoridad fiscal, sujeto activo en la relación tributaria y las entidades, empresas o personas a las que corresponde el carácter de sujeto pasivo, prevalezca un buen entendimiento y se evite el antagonismo en todos los casos en que sea posible... Por su carácter de ley general, el Código no debe contener disposiciones sobre impuestos determinados, las que deben figurar en los ordenamientos específicos de los tributos, y por esta consideración en el proyecto se excluye toda mención de impuesto en particular... La existencia en el Código de definiciones y reglas relativas al conjunto de tributos, ofrece la ventaja de lograr uniformidad de criterio, evitar repeticiones y hacer innecesarias la formulación de ordenamientos especiales prolijos, salvo naturalmente cuando se trate de situaciones que requieran normas específicas propias, diversas de las generales que el Código consigna. Para los contribuyentes es de gran utilidad que

haya un ordenamiento con normas generales y permanentes que en la mayor parte de los casos sean aplicables en su relaciones con la administración fiscal". (el subrayado es nuestro).

Este Código, se integraba de cuatro títulos, los cuales regulaban las siguientes materias:

- Título primero, comprendía las disposiciones generales.
- Título segundo, regulaba las disposiciones substantivas:
 - De los sujetos.
 - Del nacimiento y extinción de los créditos fiscales.
 - De las infracciones y sanciones.
 - de los delitos.
- Título tercero, se refería al procedimiento administrativo.
 - Atribuciones de las autoridades
 - Derechos y obligaciones de los sujetos.
 - Del trámite administrativo.
 - Del procedimiento administrativo de ejecución.
 - De los recursos administrativos.
 - De los procedimientos relacionados con la extinción de los créditos fiscales.
- Título cuarto, comprendía el procedimiento contencioso.

Otro punto de suma trascendencia en esta fase de la evolución del Derecho Fiscal en México, es que la expedición del Código Fiscal de la Federación de 1967, trajo consigo también como objetivo la aplicabilidad y vigencia dentro del Derecho Fiscal Mexicano, de dos nuevos ordenamientos uno de carácter legal y otro de carácter reglamentario, la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación y el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, respectivamente, a fin de incluir dentro de los mismos, tantos los aspectos competenciales, como los estructurales del funcionamiento interno y externo del Tribunal Fiscal de la Federación y de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quedando reservado al Código Fiscal, exclusivamente los aspectos procedimentales oficiosos administrativos y el procedimiento contencioso administrativo.

Otra disposición jurídica de relevancia, que se integró igualmente al Derecho fiscal en esta etapa, fué la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga diversas disposiciones fiscales, que apareció en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1966, cuyo objeto es la de efectuar las reformas anuales de los ordenamientos tributarios y fiscales a través de ella, disposición que ha adquirido gran permanencia y diversidad en el campo jurídico hasta la fecha. A partir

de esta etapa las normas fiscales empezaron a proliferarse en gran número, dando lugar a una incertidumbre jurídica que hasta la fecha nos agobia.

TERCERA ETAPA: Esta empieza con la promulgación del Código Fiscal de la Federación de 1982, la cual tuvo como finalidad solamente de reordenarlo integralmente, ya que las reformas anuales e intermedias al mismo y de las normas tributarias, le habían restado uniformidad, como lo especifica su exposición de motivos de la siguiente manera: "Las materias tratadas por el nuevo Código son ciertamente las mismas que contiene el ordenamiento en vigor desde el 1967; pero la orientación de las disposiciones y los propósitos que con ellas se persiguen, varían congruentemente con la transformación de la legislación fiscal, dotando así a la sociedad con un cuerpo de normas jurídicas moderno y equilibrado, que facilite el siempre conflictivo cumplimiento de los deberes fiscales".

Este ordenamiento se integra de la siguiente manera:

- Título primero. abarca las disposiciones generales.
- Título segundo, comprende los derechos y obligaciones de los contribuyentes.

- Título tercero, regula las facultades de la autoridades fiscales.
- Título cuarto, tipifica y sanciona las infracciones y delitos fiscales.
- Título quinto, norma los procedimientos administrativos.
- Título sexto, se encarga del procedimiento contencioso administrativo.

Respecto a esta disposición, es importante señalar que contiene un grave error de técnica legislativa, al designar en su texto a las leyes tributarias, como fiscales, lo cual nos induce a equivocaciones y confusiones, ya que si partiéramos del supuesto de dicho Código, al analizar la legislación tributaria en su aspecto formal, o sea cuando estudiamos al órgano que ejerce el poder tributario del Estado, estaríamos hablando que al Congreso de la Unión, le corresponde el carácter de autoridad fiscal. Máxime que de las consideraciones terminológicas desarrolladas en el capítulo primero del presente trabajo, no corresponde al término fiscal, la actividad de establecer las contribuciones.

4. Objeto actual del Derecho Fiscal en México.

Tomando en consideración, los antecedentes que motivaron la concepción de una legislación fiscal en México, podemos afirmar con

propiedad que la substantividad material de ella, se concretiza en regular tanto las cuestiones administrativas o formales implicadas en el cumplimiento del pago de las contribuciones, como por las facultades que en dicha materia tiene el Fisco Federal, las cuales podemos describir de manera general en las siguientes:

- a. Regulación de conceptos y reglas generales aplicables a todas las contribuciones.
- b. Señalar la competencia de las autoridades administrativas, en dicha materia.
- c. La concepción de derechos y obligaciones de carácter administrativo a los contribuyentes.
- d. La tipificación y establecimiento de delitos y sanciones, para el caso de incumplimiento de las obligaciones tributarias y fiscales a cargo de los contribuyentes, de aplicación para el universo de contribuciones vigentes.
- e. La regulación de los medios de defensa administrativa y contenciosos, en materia de contribuciones.
- f. La normatividad de un sistema de colaboración y coordinación administrativa, en materia tributaria, entre la Federación y las Entidades Federativas.

"consiste en poder recaudar el tributo, cuando se ha producido el hecho generador. El titular de la competencia tributaria es el acreedor de la prestación pecuniaria." (75) y otros lo denominan, en el caso de Rogelio Martínez Vera, "como Poder de la determinación, liquidación y cobro de tributos o Potestad o competencia absoluta, que la define como la que tienen órganos fiscales que de acuerdo con las leyes que regulan su actuación, pueden llevar la determinación y el cobro del tributo hasta sus últimos extremos, que es la atribución que se identifica con el nombre de procedimiento económico coactivo". (76)

La competencia tributaria, que otorga el carácter de autoridad fiscal y por ende permite la actividad jurídica de la misma, la encontramos regulada de manera orgánica en primer término en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación; a favor de dicha Secretaría y de los

75. Garza, Sergio F. de la. Op. Cit. p. 210

76. Martínez Vera, Rogelio. La evasión de las Obligaciones Fiscales. 1a. ed. Humanitas, Centro de Investigación y Posgrado., México. 1985. pp. 31 y 32.

siguientes órganos subordinados a saber, Subsecretaría de Ingresos, Procuraduría Fiscal de la Federación y Tesorería de la Federación concediéndose a los mismos las siguientes facultades en materia fiscal:

- Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones impositivas.
- Cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes.
- Cobrar los derechos, impuestos, productos y aprovechamientos del Distrito Federal, en los términos de la Ley de Ingresos del Departamento del Distrito Federal y las leyes fiscales correspondientes.
- Determinar los criterios y montos globales de los estímulos fiscales.
- Dirigir los servicios aduanales y de inspección y la política fiscal de la Federación.
- Practicar inspecciones y reconocimiento de existencias en almacenes, con el objetivo de asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.
- Representar el interés de la Federación en controversias fiscales.

- Prestar los servicios de Tesorería o Erario de la Federación, ejerciendo las facultades que en materia Fiscal le otorguen las leyes.
- Practicar auditorías fiscales federales.
- Prestar servicios y asistencia a los contribuyentes.
- Resolver los recursos administrativos que en materia Fiscal, interpongan los contribuyentes.

B. El conjunto de reglas uniformes aplicables en las relaciones jurídicas entre la administración fiscal y los contribuyentes, que se encuentran reguladas por el Código Fiscal de la Federación vigente y que son las siguientes:

B.1. De los derechos y obligaciones de los contribuyentes.

- Promociones ante las autoridades fiscales.
- Representación ante las autoridades fiscales.
- Causación y pago de las contribuciones.
- Aplicación del índice nacional de precios al consumidor para efectos fiscales.
- Obligación de actualización de las contribuciones y pago de recargos, por mora en el pago de los créditos fiscales, en concepto de indemnización al fisco.

- Derecho a la devolución de contribuciones.
- Derecho al pago de interés a cargo del fisco.
- Derecho a la compensación de cantidades a favor.
 - Derecho al acreditamiento de estímulos fiscales.
- Obligación de responsabilidad solidaria.
- Obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes.
 - Obligación de llevar contabilidad y expedir comprobantes.
- Obligación de conservación de la contabilidad y de la documentación comprobatoria.
 - Obligación de proporcionar la información solicitada por las autoridades fiscales.
- Obligación de utilizar formas oficiales.
- Obligación de dictaminar sus estados financieros por contador público registrado.
 - Obligaciones fiscales de las instituciones de crédito.

B.2. De las Facultades de las autoridades fiscales.

- Obligación de proporcionar asistencia a los contribuyentes.
- Obligación de contestar las consultas de los contribuyentes.
- La emisión de criterios administrativos, sobre las normas tributarias y fiscales.

- Derecho de los contribuyentes a la irrevocabilidad de las resoluciones de las autoridades fiscales.
- Derecho de los contribuyentes, a la resolución de sus promociones en un plazo de cuatro meses.
- Derecho del Fisco de exigir la presentación de declaraciones y avisos fiscales omitidos.
- Derecho del fisco federal de ejercer facultades de comprobación.
- Derecho de las autoridades fiscales, de determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes.
- Obligación del fisco de determinar o liquidar el último ejercicio revisado a los contribuyentes.
- Facultades discrecionales de las autoridades fiscales, para autorizar la prórroga del pago de contribuciones omitidas.
- Obligación del fisco de ejercer sus facultades de comprobación en un plazo de cinco años.
- Derecho del fisco de que sus resoluciones gocen de la presunción de legalidad.

B.3. De las infracciones, delitos y sanciones fiscales.

B.4. De los procedimientos administrativos.

- Procedimientos administrativos de notificación fiscal.

- Procedimientos administrativos para efectuar la garantía del interés fiscal.
- Procedimiento administrativo de ejecución.

B.5. Dentro de este inciso, incluiremos las disposiciones de carácter fiscal de la Ley Aduanera, que infieren reglas aplicables en las relaciones jurídicas entre la administración fiscal y los contribuyentes, en materia de Impuestos al Comercio Exterior.

Obligaciones de los contribuyentes.

- Obligación de depositar ante la aduana, las mercancías destinadas a un régimen aduanero.
- Obligaciones de presentar un pedimento en la forma oficial ante la aduana.
- Obligación de legitimar la representación , de todo tipo de trámites y gestiones relacionadas con el despacho de mercancías.
- La responsabilidad solidaria, en el pago de los impuestos al comercio exterior.
- Obligación de llevar un registro de importaciones y exportaciones.
- Obligación de aplicar los procedimientos de control de inventarios.
- Obligación de efectuar los asientos del registro citado,

de conformidad con lo dispuesto al respecto en el Código Fiscal de la Federación.

- Obligación de conservar el registro y la documentación comprobatoria de los asientos en su domicilio, en los términos dispuestos por el Código Fiscal de la Federación.
- Obligación de autodeterminación de los importadores y exportadores de la cantidad líquida de los impuestos al comercio exterior a su cargo.

Facultades de las autoridades fiscales aduaneras.

- Comprobar la exactitud de los datos contenidos en los pedimentos, declaraciones o manifestaciones, el pago correcto de los impuestos al comercio exterior y de los derechos causados.
- Requerir de los contribuyentes, responsables solidarios y terceros, documentos e informes sobre las mercancías de importación y exportación .
- Recabar de los funcionarios públicos, fedatarios y autoridades extranjeras los datos y documentos que posean con motivos de sus funciones o actividades relacionadas con la importación, exportación o uso de mercancías.
- Practicar el reconocimiento aduanero de las mercancías de importación y exportación en los recintos fiscales y fiscalizados a

petición del contribuyente, en su domicilio o en las dependencias, bodegas, instalaciones o establecimientos que señale.

- Verificar que las mercancías por cuya importación fue concedido algún estímulo fiscal, franquicia, exención o reducción de impuestos, estén destinadas al propósito para el que se otorgó.
- Retener las mercancías de importación y exportación en los recintos fiscales y fiscalizados hasta que se obtengan los permisos de autoridad competente, se cumplan los requisitos especiales y se cubran los créditos fiscales; perseguirlas, embargarlas y secuestrarla, así como los medios de transporte en que se conduzcan, a fin de garantizar o hacer efectivos los créditos fiscales a los cuales estén afectos.
- Inspeccionar y vigilar permanentemente el manejo, transporte o tenencia de mercancías en los recintos fiscales y fiscalizados y en las franjas fronterizas, tanto terrestre, como marítimas.
- Determinar en cantidad líquida los impuestos al comercio exterior y los derechos omitidos por los contribuyentes o responsables solidarios.
- Comprobar la comisión de infracciones e imponer las sanciones que correspondan.
- Aplicar el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los impuestos al comercio exterior y los derechos causados.

C. El conjunto de definiciones y reglas relativas al conjunto de tributos.

- Concepto de contribuciones y accesorios.
- Concepto de aprovechamientos y productos.
- Concepto de México, país y territorio.
- Concepto de créditos fiscales.
- Concepto de enajenación de bienes.
- Concepto de actividades empresariales.
- Concepto de arrendamiento financiero.
- Concepto de empresa y de establecimiento.
- Reglas para la interpretación de las disposiciones tributarias y fiscales.
- Reglas para precisar el nacimiento de las obligaciones tributarias y fiscales.
- Reglas aplicables para la determinación de las contribuciones,
- Regla aplicable para considerar los residentes en territorio federal para efectos fiscales.
- Reglas para precisar el domicilio fiscal.
- Reglas generales relativas a los ejercicios fiscales.
- Reglas aplicables para el cómputo de los plazos fiscales.
- Reglas aplicables a las horas hábiles para la práctica de diligencias y a la habilitación de días y horas inhábiles.

- Reglas aplicables cuando los ingresos materias de contribuciones se perciban en bienes o servicios.
- Reglas aplicables para efectos del factor de actualización de las contribuciones.

D. el conjunto de normas que regulan los medios de defensa de los contribuyentes, tanto los administrativos, como los contenciosos.

D.1. Los recursos administrativos.

Estos procedimientos de defensa, que se entablan en contra de la propia administración fiscal, constituyen meras revisiones de sus actos, a efecto de que al encontrar irregularidades en los mismos, la autoridad fiscal lo reforme o lo anule. Este tipo de procedimientos se regula por los artículos 116 a 133 del Código Fiscal de la Federación.

Otros recursos administrativos en materia fiscal, separado del Código Fiscal, los encontramos en la Ley de Coordinación Fiscal y en la Ley Aduanera.

D.2. El Procedimiento contencioso-administrativo.

Este parte contenciosa del Derecho Fiscal, es regulada por los siguientes ordenamientos:

- Código Fiscal de la Federación. Arts. 145 a 261.
- Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.
- Reglamento de los artículos 8, 9, 16 fracción III y 35 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación. (Reglamento de peritos).
- Acuerdo acerca de promociones ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Así mismo, son aplicables las disposiciones de la Ley de Amparo y de la Ley Orgánica del Poder Judicial, en los casos de los recursos de revisión y amparos directos que se interpongan tanto para impugnar las resoluciones del Tribunal Fiscal de la Federación que decreten o nieguen sobreseimiento y las sentencias definitivas, como para impugnar la inconstitucionalidad de las leyes tributarias y fiscales.

E. El conjunto de normas, que regulan la colaboración administrativa y la coordinación fiscal entre la Federación y los Estados, en materia tributaria.

La Ley de Coordinación Fiscal, así como los respectivos convenios de adhesión y de colaboración administrativa, forman parte del Derecho Fiscal en México, toda vez que independientemente del

objetivo económico-recaudatorio que guardan respecto a las participaciones de los Estados y Municipios en impuestos federales, dichos ordenamientos contienen disposiciones que trasladan la competencia tributaria del fisco federal en ciertas contribuciones, a las Entidades Federativas, esto lo confirma el artículo 13 de la Ley de Coordinación Fiscal en los siguientes términos; "El Gobierno Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y los Gobiernos de los Estados que se hubieran adherido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, podrán celebrar convenios de coordinación en materia de administración de ingresos federales, que comprenderán las funciones de Registro Federal de Contribuyentes, recaudación, fiscalización y administración, que serán ejercidas por las autoridades fiscales de las entidades o de los municipios, cuando así se pacte expresamente. En los convenios a que se refiere este artículo se especificarán los ingresos de que se trata, las facultades que se ejercerán y las limitaciones a las mismas... En los convenios y en el acuerdo señalado en este precepto, se fijarán las percepciones que recibirán las entidades o sus municipios, por las actividades de administración fiscal que realicen". Así mismo, integran esta parte del Derecho Fiscal los convenios, acuerdos y declaratorias que se han suscrito al efecto entre la Federación y las Entidades Federativas.

F. El conjunto de disposiciones que regulan la actividad de Tesorería de la Federación, inherentes a la capacitación oportuna de la liquidez del Gobierno Federal, con fondos provenientes de la recaudación tributaria y a las atribuciones de carácter fiscal, inherentes a la vigilancia de la permanencia de la garantía del interés fiscal.

La participación de la Tesorería de la Federación, como autoridad fiscal, la encontramos regulada en la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación , en el Reglamento de dicha Ley y en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante el otorgamiento de las siguientes facultades:

- Autorizar el pago por concepto de devolución de cantidades pagadas indebidamente al Fisco, aprobadas por la autoridad competente.
- Expedir certificados de estímulos fiscales, de acuerdo con las resoluciones de las autoridades competentes.
- Expedir certificados especiales por percepciones que obtenga destinados al pago de créditos fiscales, que provengan de impuestos, derechos y aprovechamientos, para que surtan efectos en las oficinas recaudadoras que tengan a su cargo el cobro correspondiente.
- Resolver cuando le competa, las solicitudes de pagos diferidos o en parcialidades de créditos fiscales a cargo de

organismos paraestatales y de contribuyentes sujetos a control presupuestal, sujetando las autorizaciones a lo previsto en las disposiciones fiscales aplicables. Así mismo resolver las solicitudes de dispensa de la obligación de garantizar el interés fiscal, tratándose de créditos fiscales, de los citados organismos.

- Determinar los créditos fiscales a cargo de los contribuyente y demás obligados, que la Tesorería de la Federación deba hacer efectivos.
- Ordenar y aplicar el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos fiscales que le sean radicados, así como también sobre otros créditos y las garantías que para asegurar el interés fiscal, incluso fianzas a favor de la Federación, otorgadas para garantizar obligaciones fiscales a cargo de terceros, que por disposición legal deba aplicarse dicho procedimiento.
- Autorizar enajenaciones fuera de remate de bienes embargados a efecto de cubrir o garantizar créditos fiscales, cuando el embargado proponga comprador o cuando no se hubieran presentado postores en la primera almoneda.
- Depurar los créditos fiscales a favor del Gobierno Federal y cancelarlos cuando proceda.
- Autorizar el pago de gastos extraordinarios en los procedimientos administrativos de ejecución.

- Calificar, aceptar, registrar, conservar en guarda y custodia, cancelar, devolver y hacer efectivas las garantías del interés fiscal.
- Intervenir en la materia de su competencia en la formulación de los convenios y acuerdos de coordinación fiscal con las Entidades Federativas.

G. Conjunto de disposiciones que regulan la representación del Fisco Federal, en toda clase de juicios ante los tribunales de la República. Así como ejercer las atribuciones que en materia de investigación, promoción y tramitación de delitos fiscales, señala el Código Fiscal de la Federación.

Estas actividades que forman parte de la actividad jurídica del Fisco Federal, son ejercidas por la Procuraduría Fiscal de la Federación, y son reglamentadas por el Código Fiscal de la Federación y el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

H. El conjunto de criterios emitidos por las autoridades fiscales competentes, en cuanto a la aplicación de las disposiciones tributarias y fiscales.

Estos tipos de disposiciones, a las cuales el Dr. Miguel Acosta Romero, denomina para-reglamentarias, se publican en el Diario Oficial de la Federación, mediante una institución denominada Circular Miscelánea, que aparece generalmente el último día del mes de febrero de cada año, la cual contienen información sobre los criterios que se adoptan en cuanto a la aplicación de las normas tributarias y fiscales, las autoridades fiscales superiores, y a los que deberán sujetar su actuación las dependencias subordinadas. Este tipo de información, si bien en un principio estuvo dirigida exclusivamente a las autoridades fiscales operativas o inferiores a partir de que se inició la práctica de publicarla en el Diario de la Federación a efecto de que fuera del conocimiento de los contribuyentes el criterio de la autoridad fiscal, se constituyó como un acto jurídico de naturaleza compleja, ya que no sólo contenía disposiciones de circular, sino también reglamentaria y en muchos casos disposiciones legislativas, como por ejemplo la tarifas del impuesto sobre tenencia y uso de vehículos. Además las mayoría de dichas disposiciones circulares se modifican, reforman o derogan en el transcurso del año, lo que crea realmente un estado de incertidumbre jurídica en el área jurídica fiscal, ello lo podemos constatar con la circular miscelánea de 1987, la cual se modificó en múltiples ocasiones posteriormente:

Resolución que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal para el año de 1987.

Fecha de publicación en el Diario Oficial de la Federación: 2 de marzo de 1987.

Fechas de reformas, modificaciones y derogaciones: 30 de abril de 1987, 1o. de junio de 1987, 8 de julio de 1987, 24 de julio de 1987, 31 de julio de 1987, 31 de agosto de 1987, 18 de septiembre de 1987, 7 de octubre de 1987, 23 de octubre de 1987, 10 de noviembre de 1987, 4 de enero de 1988, 3 de febrero de 1988, 29 de febrero de 1988, 31 de marzo de 1988, 29 de abril de 1988, 31 de mayo de 1988 y 30 de junio de 1988.

En virtud, de la situación enunciada anterior, es casi imposible agrupar de manera permanente, las materias que comprenden dichas circulares.

I. Otras materias y dispositivos que integran parte del Derecho Fiscal Mexicano.

I.1. Acuerdo que determina el uso de vehículos que hayan pasado a propiedad del Fisco Federal.

I.2. Acuerdo que señala reglas para la importación temporal de

embarcaciones recreativas y deportivas y para el funcionamiento de recintos fiscalizados en marinas turísticas.

I.3. Acuerdo que establece, a los organismos federales, la obligación de informar de operaciones efectuadas con los principales contribuyentes del impuestos sobre la renta.

I.4. Acuerdo por el que se dan a conocer el catálogo de claves de actividades para efectos fiscales y el instructivo para la presentación de declaraciones en dispositivos magnéticos.

I.5. Circular y Acuerdo referente a los artículos exentos de permiso de importación, traídos por pasajeros procedentes del extranjero.

I.6. Decreto por el que se tiene satisfecha la obligación de los contribuyentes, retenedores y demás obligados, de presentar los avisos que se señalan; y por el que se reforma y adiciona el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

I.7. Decreto que autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a aceptar el pago de impuestos federales, que causen las personas dedicadas a las artes plásticas, con obras de su producción.

I.8. Disposiciones acerca del Impuesto al Valor Agregado.

I.9 Disposiciones acerca del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

I.10. Instructivo de operación en los recintos fiscales autorizados en los puertos.

- I.11. Reglamento de la Ley Aduanera.
- I.12. Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- I.13. Reglamento de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.
- I.14. Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- I.15. Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- I.16. Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo.
- I.17. Reglas, instructivos, formatos y circulares de carácter general en materia aduanera.

Finalmente, es de destacarse, que si bien observamos que las normas que integran el Derecho Fiscal se han acrecentado considerablemente, no debemos perder de vista que el centro o eje motor de toda las disposiciones fiscales, continúa siendo el Código Fiscal de la Federación, toda vez que la proliferación existente en el ramo, sólo ha tendido como objetivo particularizar y especificar por razón de la materia, situaciones que dicho Código trata o trataría de manera muy general, podemos observar a manera de ejemplo, el caso de las disposiciones fiscales que se contienen en la Ley Aduanera

5. Los sujetos en el Derecho Fiscal.

Como pudimos observar la sustantividad material del Derecho Fiscal en México, la constituyen las materias implicadas en las relaciones jurídicas entre el fisco y los contribuyentes, las cuales originan obligaciones y derechos de naturaleza administrativa o formal, distintas a la prestación tributaria, consistente en el pago de una suma de dinero al Estado a efecto de cubrir los gastos públicos.. Por lo que podemos concluir que las partes que regula esta disciplina son:

A. El Fisco Federal, que constituye aquel órgano de la Administración Pública Federal, encargado de la recaudación de las contribuciones y sus accesorios, de vigilar el exacto cumplimiento de las disposiciones tributarias y fiscales, contando al efecto con facultades suficientes para obligar a su cumplimiento y de verificar los datos que son declarados por los contribuyentes. Constituyendo un auténtico apoderado del Estado en el ejercicio de las materias de su competencia.

B. Los contribuyentes, que en materia fiscal, sólo tienen obligaciones de carácter formales, las cuales son necesarias para el mejor cumplimiento y control de sus disposiciones tributarias, como son:

B.1. Obligaciones de hacer, ejemplo; llevar contabilidad, expedir comprobantes de sus operaciones, proporcionar avisos de su cambios, presentar las declaraciones en las formas oficiales, etc.

B.2. Obligaciones de no hacer, como pueden ser, no llevar doble contabilidad, no presentar avisos falsos al Registro Federal de contribuyentes, no defraudar al fisco, no proporcionar comprobantes a las personas que no se identifiquen con su cédula fiscal, etc.

B.3. Obligaciones de tolerar, como es la de soportar las visitas domiciliarias que efectúan las autoridades fiscales.

6. Concepto, naturaleza y función del Derecho fiscal en México.

Basándonos en lo expuesto con anterioridad, podemos conceptualizar al Derecho Fiscal, como el conjunto de normas y disposiciones jurídicas que establecen y regulan: reglas y conceptos de aplicación general a todas las contribuciones; la actividad de la parte de la Hacienda Pública que se denomina Fisco y que se encarga de la recaudación, la tutela de las contribuciones, así como de llevar a cabo relaciones jurídicas con los contribuyentes en esa materia; los derechos y obligaciones de los contribuyentes de carácter administrativo o formal; las infracciones, los delitos, las sanciones y

penas por violaciones a las leyes tributarias y fiscales y de los medios de defensa con que cuentan los sujetos de las relaciones tributarias y fiscales.

Como pudimos observar, el Derecho Fiscal mexicano, agrupa a un conjunto de disposiciones formales de naturaleza secundaria a las leyes tributarias, ello lo podemos constatar del análisis a los artículos 1o. del Código Fiscal de la Federación que a la letra nos señala "Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales; las disposiciones de este Código se aplicaran en su defecto..." y el artículo 5o. del citado Código que nos indica que "las disposiciones... que establezca cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas... son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa". De lo anterior podemos observar que las leyes tributarias tienen una naturaleza y un campo de aplicación propias, que no puede ser traspuesto por disposiciones de otra índole o naturaleza. Por lo que nos permitimos concluir que las normas de carácter fiscal, hállese del citado Código o de otra disposición, sólo podrá aplicarse supletoriamente a las leyes tributarias.

Las disposiciones que conforman el Derecho Fiscal en México, son todas aquellas que con exclusión de las tributarias, participan en la regulación de la parte formal o administrativa de las contribuciones, a fin de llevar a cabo su mejor administración, recaudación y cumplimiento, las cuales permiten toda clase de interpretación jurídica, según el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación al preceptuar que "Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Derecho Federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal". (el subrayado es nuestro).

La función del Derecho Fiscal, es de carácter supletorio, lo que implica no solo la aplicación de una disposición o un ordenamiento fiscal, para suplir la regulación de una figura o institución prevista o regulada de manera incompleta en las leyes tributarias, sino que también tiene un carácter complementario, entendiéndose por esto la aplicación de disposiciones y figuras propiamente fiscales, que si bien no se contemplan en las leyes tributarias, sí están íntimamente vinculadas al cumplimiento y ejecución de las leyes tributarias.

Finalmente, es de observarse que si bien, la función general de las normas que integran el Derecho Fiscal, es la de regular la participación e intervención del Fisco Federal en materia de vigilancia y ejecución de las leyes tributarias, realmente en el campo de la práctica jurídica, en la mayoría de los casos, el órgano administrativo citado, se convierte de ente regulado, en una entidad reguladora, ello valiéndose de dos instrumentos legales, como es en primer término, los proyectos de iniciativas de las leyes tributarias y fiscales a cuyo cargo está su formulación y en un segundo lugar, la emisión de criterios administrativos de carácter tributarios y fiscales (circulares misceláneas), en los cuales la interpretación y tratamiento del Fisco Federal contradice el sentido de las leyes que en la materia dicta el Congreso de la Unión. Situación que como también apuntamos en el capítulo segundo de la presente investigación, relegan la función legislativa a inferiores grados de importancia en el disciplinar jurídico de la conducción de la vida nacional de México. Todo éste actuar excesivo por parte del Fisco Federal, se apoya en gran parte en nuestro régimen de gobierno, el cual es predominantemente presidencialista -consistente en que los Poderes Federales Legislativo y Judicial, se encuentra superditados al Poder Ejecutivo Federal-, lo cual tiene como fundamento el propio marco constitucional.

CONCLUSION

El Derecho, cualquiera que sea su forma de manifestación, existe para regular los aspectos esenciales de la conducta humana, y todas las normas que lo integran conforman una unidad, misma que constituye el Derecho Positivo de un Estado. Su división no tiene otro fin que el didáctico, su mejor comprensión y aplicación. Todo jurista comprometido con la autenticidad de la ciencia o doctrina jurídica, debe estimar en sus estudios individualizados del Derecho, el enfoque de los dos siguientes elementos; el objeto de la relación jurídica y sus sujetos, así mismo debe comprender a esas partes individuales partiendo del todo al cual se encuentran adheridas e igualmente comprenderse las otras implicaciones diferentes a lo jurídico que participan en ella, a fin de conocerla y estudiarla con mayor precisión. Cualquier conducta en el sentido contrario, distorsiona el sentido de la división del Derecho, ocasionando en la mayoría de los casos confusiones y ambigüedades en los estudios efectuados, amén de convertir a la ciencia jurídica en un campo de batalla, donde se gestan intereses, criterios y pasiones individuales.

La base fundamental de la existencia y aplicación de ordenamiento de tipo fiscal, la constituye la actividad financiera del Estado o Finanzas

Públicas Federales, no podemos analizar con precisión el primero, si antes no comprendemos el sentido del tronco al cual se hayan incorporadas las disposiciones fiscales. Es en la tarea de disciplinar la ejecución del presupuesto público, donde encontramos la base para la concepción de normas de características fiscales. Es preciso indicar que la expresión conceptual, doctrinal y legal que se ha dado a estas últimas, tiene su origen precisamente en la incorrecta apreciación constitucional que se da a la base que la origina o sea el presupuesto público, en la cual contrariamente a la apreciación universal, se le divide en dos momentos de distinta naturaleza, como es concebir los ingresos públicos a través de una ley y a los egresos o gastos de la Federación en un acto administrativo que impropiamente se nombra presupuesto de egresos y al cual también erróneamente le concede el artículo 131 Constitucional el calificativo de fiscal.

Como señalamos, es en la tarea de disciplinar la ejecución del presupuesto público, particularmente de su rubro ingresos, más específicamente en la parte de los ingresos tributarios, es donde encontramos la justificación de la existencia de las normas fiscales. Los ingresos tributarios, están compuestos por la totalidad de obligaciones pecuniarias a cargo de los particulares, establecidas mediante un ley y a favor del Estado a efecto de cubrir el gasto público.

Las leyes que establecen este tipo de ingresos, dentro del régimen jurídico vigente configuran el Derecho Tributario.

El Derecho Tributario tiene cabida en el contexto jurídico mexicano, y a su vez consta de una existencia permanente e independiente del resto de leyes que integran el marco jurídico, este campo del Derecho se haya integrado por todas los ordenamientos que establezcan concretamente las contribuciones federales, comprendiéndose exclusivamente dentro de su substratum, los principales elementos de las mismas, como son el objeto, sujetos, base imponible, tasa o tarifa, la época de pago y los mecanismos necesarios para efectuar su cuantificación. Esto lo apoyamos en lo establecido en el artículo 31 fracción IV, 73 fracción VII Constitucionales, en el artículo 50. del Código Fiscal de la Federación Vigente y en los criterios que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dictado al efecto , mismos que hemos dejado señalado con anterioridad. Así mismo, en razón de la aplicación de los ordenamientos de carácter tributario, se configura una relación jurídica entre el Congreso de la Unión y los contribuyentes exclusivamente, la que implica la sujeción por parte del segundo, a efecto de pagar obligatoria una suma de dinero por concepto de contribución (obligación tributaria), con el objeto de cubrir el gasto público del Estado.

Las normas que integran el Derecho Tributario, tienen una naturaleza de tipo principal y central, ya que ellas tienen existencia por si misma, no dependiendo su aplicabilidad y vigencia de otro tipo de leyes secundarias, así mismo no permite la aplicación que en el carácter de supletoria le puedan hacer de instituciones reguladas por otras normas del derecho común, ello lo podemos observar claramente en lo dispuesto en el artículo 5o. del Código Fiscal del Federación vigente "Las disposiciones fiscales (tributarias) que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas... son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa". (los parentesis son nuestros). Igualmente tienen un carácter central, por que su existencia es trascendental para la aplicabilidad y vigencia de otro tipo de normas, las cuales encuentran subordinada su aplicación a la previa configuración de las instituciones reguladas por los ordenamientos tributarios, ello también lo podemos apoyar en lo que nos dicta el artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación en vigor que a la letra nos señala "Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales (tributarias) respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto..." (los parentesis son nuestros).

Por medio de la presente investigación, pugnamos por que desaparezca la tendencia oficial, consistente en nulificar o desconocer la existencia e importancia del Derecho Tributario, que se manifiesta por las posturas de los órganos gubernamentales, de dar a los ordenamientos que integran la materia tributaria, la denominación de fiscales, tal y como son los siguientes casos: 1. La Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones FISCALES. (Las mayúsculas son nuestras), en este dispositivo se desconoce que también a través de el se reforman, adicionan, derogan y establecen disposiciones a las leyes que establecen contribuciones o cargas como las capta el Código Fiscal Federal, 2. Los artículos 6o., 11, 20, 21, 22, 28, 29 y 31 del Código Fiscal de la Federación que hacen alusión a leyes u ordenamientos fiscales, cuando en estricto sentido dichos ordenamientos revisten la función de carácter tributario. En base a lo anterior, podemos afirmar que de no desaparecer el criterio oficial comentado, el resultado será reconocer como intrascendente la función legislativa correspondiente al establecimiento de las contribuciones o tributos, al no encontrarse incluida su importancia en el marco jurídico nacional.

El primer problema que se presenta a fin de determinar la substantividad material del Derecho Tributario, es el de la incorrecta o

errónea concepción y utilización del término fiscal en la materia, ello lo podemos constatar cuando al referirnos a lo fiscal inmediatamente ubicamos este término como sinónimo o relativo al aspecto de las contribuciones o tributos. De acuerdo a lo expuesto en el cuerpo de la presente investigación, por fiscal debemos entender lo perteneciente al Fisco y por éste la dependencia gubernamental federal que sanciona todo lo referente a los contribuciones, este punto hace necesario que precisemos a que órgano de gobierno de entre de los tres poderes nos estamos refiriendo, por lo que una vez analizada integralmente la Constitución Política Mexicana, tenemos que los únicos artículos que se refieren en sus textos al término fiscal, son el artículo 27 y 131, en lo cuales no se utiliza dicho vocablo con el efecto de referirse a la facultad del Estado para establecer contribuciones. Materia que como observamos en los párrafos que nos anteceden corresponde al Poder Legislativo o sea el Congreso de la Unión, así mismo, debemos entender que al referirnos a la materia fiscal comúnmente no inferimos a controversias o conflictos sujetos a jurisdicción judicial, por lo que tampoco es materia del Poder Judicial Federal. Por lo antes expuesto no nos queda más que concluir que el Fisco Federal, con su correspondiente competencia de sancionar todo lo referente a las contribuciones, se encuentra dentro del marco de la función de Poder Ejecutivo, la cual de conformidad con el artículo 89, fracción I constitucional, es ejecutar

las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia, lo que aplicado a la materia nos da que el Fisco Federal, es aquella entidad de gobierno, -situada dentro de Poder Ejecutivo- se encarga de sancionar todo lo referente a la ejecución, al exacto cumplimiento y la vigilancia de las leyes que establezcan contribuciones, entendiéndose por fiscal consecuentemente lo relativo a la competencia de dicho órgano administrativo.

Ahora bien, el Derecho Fiscal, es teóricamente una subrama del Derecho Tributario, que comprende la parte formal o administrativa de las contribuciones, lo que en primera instancia implica el cumplimiento por parte de los contribuyentes de obligaciones distintas a la de efectuar el pago de las contribuciones a su cargo, como son obligaciones de hacer, no hacer y de tolerar, que son necesarias acatar a fin de cumplir con exactitud las primeras obligaciones y en un segundo orden, regula a la autoridad administrativa que se encarga de vigilar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y fiscales , así mismo comprende un conjunto de reglas y conceptos universales de aplicación supletoria a las leyes tributarias. Lo anterior, prácticamente podemos describirlo de la siguiente forma, las normas que integran el Derecho Fiscal, se encuentran subordinadas a la

existencia de las obligaciones tributarias establecidas en las leyes emitidas por el Congreso de la Unión, ello según lo apreciamos del siguiente texto del artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación "Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales (tributarias) respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto". (los paréntesis son nuestros).

En base a lo expuesto en el párrafo anterior, podemos señalar que la substantividad material del Derecho Fiscal, esta integrada por todas aquellas normas o disposiciones legales que regulan tanto el establecimiento de obligaciones de carácter administrativo a cargo de los contribuyentes y de reglas y conceptos de aplicación general a toda la legislación tributaria, como por todas los dispositivos que regulen la actuación del órgano administrativo denominado fisco, cuya tarea esencial es auxiliar al Estado en la recaudación y tutela del cumplimiento de las contribuciones, lo cual pudimos corroborar analizando el sentido del surgimiento de este tipo de normas en el contexto jurídico mexicano, mediante la promulgación del Código Fiscal de la Federación de 1938 y su consecuente evolución.

Constituye principio constitucional, el que corresponda al Congreso de la Unión decretar las contribuciones a cargo de los particulares, ello de conformidad con el artículo 73, fracción VII Constitucional, el que implica el establecimiento de obligaciones de naturaleza pecuniaria a fin de solventar el gasto público. Por lo que el establecimiento de una autoridad y un sistema que auxilie y supla la carencia de un auto-control y vigilancia del exacto cumplimiento de las leyes tributarias, no encuentra su apoyo en el numeral citado, ya que su ejecución no implica el pago de una cierta suma de dinero, por lo que el legislador debe apoyar su expedición en el ejercicio de las facultades implícitas que le otorga el artículo 73, fracción XXX Constitucional.

La naturaleza de las normas que integran el Derecho Fiscal, es la de disposiciones secundarias, que se encuentran subordinadas a la existencia de las obligaciones reguladas por las leyes tributarias, así lo infiere el texto del artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación vigente que a la letra señala "Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales (tributarias) respectivas; las disposiciones de este Código se aplicaran en su defecto". (los paréntesis son nuestros). La función de las normas fiscales, es de carácter supletorio y

complementario de las generalidades o carencias contenidas o existentes en la leyes tributarias, así como de cuestiones necesarias para el cumplimiento de estas últimas.

Por otra parte, en razón de que las normas que integran el Derecho Fiscal, se encuentran dispersadas en el campo jurídico, es necesario retomar la idea original de la concepción de este último dentro de un sólo ordenamiento, tal y como aconteció con el Código Fiscal de la Federación de 1938, ello claro en la medida de lo posible, así mismo diferenciar con precisión su campo de regulación, respecto a lo preceptuado por las normas tributarias. No obstante lo anterior, el Código Fiscal de la Federación vigente, continúa constituyéndose como el eje que marca la pauta de las las disposiciones de carácter fiscal.

El Derecho Fiscal, si bien constituye entre otras cosas un conjunto de disposiciones que se encargan de disciplinar la actuación y competencia del Fisco, en la práctica jurídica, se convierte en una esfera jurídica en la que este último puede intervenir directamente modificándola, reformándola o adicionándola, mediante el ejercicio de dos instrumentos jurídicos, como son el monopolio de la formulación de los proyectos de iniciativas de las leyes de ingresos tributarios y de leyes fiscales y la emisión de criterios administrativos en la mismas

materias, a través de circulares misceláneas, mediante esta última se imponen los intereses y las interpretaciones más convenientes al Fisco Federal. Al efecto y a fin de evitar la continuidad de esta práctica viciosa por parte del fisco, por medio de la presente investigación pugnamos tanto por que al artículo 89, fracción I constitucional, se le adicione un segundo párrafo, mediante el cual se prohíba al Poder Ejecutivo Federal, conceder o establecer facilidades administrativas que infieran modificaciones al objeto, sujetos, base gravable, tasa o tarifa y época de pago de las contribuciones establecidas por una Ley que emane del Congreso de la Unión, con el objeto de cumplir con su función de reglamentaria, como que también al artículo 73, fracción VII constitucional, se le adicione un segundo párrafo a través del cual se prohíba al Congreso de la Unión delegar al Ejecutivo y a la Secretaría de Hacienda Y Crédito Público el ejercicio de establecer las disposiciones administrativas o formales vinculadas íntimamente con el cumplimiento del pago de contribuciones, ello también con el fin de dar más certidumbre jurídica a las materias tributarias y fiscales.

Consideramos que en razón de lo expuesto en el párrafo anterior, actualmente se hace necesario devolver al Derecho, el papel principal de instrumento de coacción del Estado, mediante la incorporación de

una manera precisa y limitativa en el marco constitucional de participación del Poder Ejecutivo, en materia fiscal, a fin de dar una mayor certidumbre jurídica, y reducir en lo posible el actuar arbitrario del Ejecutivo. Corresponde a los abogados, pugnar para que el Derecho conserve un lugar prioritario y prominente en el desarrollo de la vida nacional y en la participación del Estado en ella, sujetando la totalidad de las implicaciones económicas, sociales, políticas, tributarias y fiscales que tienen un carácter hiperactivas, a un derecho igualmente dinámico. Toca a los juristas de nuestro tiempo la tarea y la responsabilidad de incorporar esas actividades tan cambiantes a un marco jurídico de iguales proporciones.

Ahora bien, podemos afirmar que el Derecho Fiscal, es una subrama del Derecho Tributario, encontrándose este último dentro de la parte del derecho que se denomina Derecho Financiero Público, que es una subrama jurídica que se encarga de agrupar todos los ordenamientos que regulan la actividad financiera del Estado o finanzas públicas, de este campo no podemos señalar con precisión a que rama del Derecho pertenece, ya que es una disciplina que si bien depende directamente del Derecho Constitucional, no podemos ignorar que el Derecho Administrativo tiene una gran participación dentro de su campo de regulación, lo que da un carácter complejo a la substantividad del

Derecho Financiero Público, que se refleja fuertemente también en el substratum del Derecho Fiscal.

Por lo que toca a la función del Derecho Fiscal dentro del marco jurídico mexicano, la debemos ubicar dentro del contexto jurídico de las finanzas públicas, en la cuales las normas fiscales, se encargan de establecer un sistema y una autoridad que se encargen de asegurar permanentemente la captación de los ingresos tributarios.

BIBLIOGRAFIA

Acosta Romero, Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. 8a. Edición, Editorial Porrúa, S.A. México, 1988.

Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. 1a. Edición, Editorial Themis S.A., México, 1982.

Belaude Guínassi, Manuel. Autonomía del Derecho Tributario. Revista Jurídica del Perú. Año XIV. No. 11 abril-junio 1963, Perú.

Cisneros Bernal, Manuel J. de. Hacia la Unificación de las Reglas de Interpretación Tributaria. Revista General de Legislación y Jurisprudencia. Año XCIX, segunda época, Tomo XXII, No. 16, diciembre de 1951, Madrid.

Código Fiscal de la Federación de 1990 y 1991.

Constitución Política Española

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Córdoba, José. Diez Lecciones de la Reforma Económica Mexicana. Revista Nexos, febrero de 1991.

Cortiñas-Peláez, León. Administración Pública y Nuevos Horizontes Doctrinales de la Hacienda Pública Mexicana. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. No. 2, 3a. época, febrero de 1988. México.

Enciclopedia Jurídica Omeba. Tomo IV. Driskill, S.A., Argentina. 1979.

Faya Viesca, Jacinto. Finanzas Públicas. 2da. edición, Editorial Porrúa, S.A., México. 1986.

Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. (impuestos) 7a. Edición, Editorial Porrúa, S. A., México. 1965.

Garza, Sergio F. de la. Derecho Financiero Mexicano. 15a. Edición. Editorial Porrúa, S.A. México. 1988.

Gil Valdivia, Gerardo. Teoría de la Tributación y la Función Cambiante de la Política Impositiva. Boletín de Derecho Comparado. Nueva serie. año XVII, No. 15 septiembre-diciembre 1984. México.

Ley Aduanera.

Ley de Coordinación Fiscal.

Ley de Contribución de Mejoras por Obras Públicas Federales de Infraestructura Hidráulica.

Ley Federal de Derechos.

Ley de Ingresos de la Federación de 1991.

Ley del Impuesto al Activo.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Ley del Impuesto General de Exportación.

Ley del Impuesto General de Importación.

Ley del Impuesto sobre la Prestación de Servicios Telefónicos.

Ley del Impuesto sobre Automoviles Nuevos.

Ley del Impuesto sobre la Adquisición de Inmuebles.

Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

Ley del Impuesto sobre las Erogaciones por Remuneración al Trabajo Personal Prestado bajo la Dirección y Dependencia de un patrón.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público.

Ley Reglamentaria del Artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en Materia de Comercio Exterior.

Margaín Manautou, Emilio. Introducción al Derecho Tributario Universidad Potosina. 1979.

Martínez López, Luis. Derecho Fiscal Mexicano. 7a. reimpresión, ECASA, México, 1985.

Martínez López, Luis. Prontuario de Derecho Fiscal. Volumen séptimo, México, 1953.

Martínez Vera, Rogelio. La Evasión de las Obligaciones Fiscales. 1a. Edición, Humanitas, Centro de Investigación y Posgrado. México. 1985.

Meléndez Corrucini, Genovevo. ¿Que es una contribución o tributo? Reflexiones Definicionales. Revista Jurídica de la Universidad Interamericana de Puerto Rico. Vol. XV. No. 2 enero-abril 1981, Santura, Puerto Rico.

Naharo Mora, José María. Evolución y Problemas del Derecho Presupuestario. Anales de la Universidad de Valencia. Año XXV, curso 1951-52, cuaderno II, Derecho. Valencia, España.

Obra Conmemorativa del Quincuagésimo Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal. La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia de Impuestos 1917-1985. Compiladores Ezequiel Guerrero Lara y Aurora G. Quijano. U.N.A.M. y Tribunal Fiscal de la Federación. 1986.

Obra del Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y Cinco Años. Tomos I, II, III y IV. 1a. Edición. Pub. Tribunal Fiscal de la Federación, México. 1982.

Palomar de Miguel, Juan. Diccionario para Juristas. 1a. Edición. Mayo S. de R.L, México. 1981.

Plugiese, Mario. Derecho Financiero. Fondo de Cultura Económica, México. 1979.

Porrás y López, Armando. Derecho Procesal Fiscal. 4a. Edición, Textos Universitarios S.A. México. 1980.

Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española. 19a. Edición. Editorial Espasa-Calpe, S.A. Madrid, España. 1970.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Año XXIV. Nos. 397-399.

Reyes Vera, Ramón. Introducción al Derecho del Presupuesto. Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México. Año VIII. No. 21 mayo-agosto 1984.

Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Harla, S.A., México. 1983.

Rossy, Hipolito. Instituciones de Derecho financiero. Editorial Bosch. Barcelona, España. 1959.

Sáinz de Bujanda, Fernando. Sistema de Derecho Tributario. Vol. II. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Madrid, España. 1977.

Tena Ramírez, Felipe. Derecho Constitucional Mexicano. 13a. Edición. Editorial Porrúa, S.A., México. 1975.

Vecchio, Giorgio. Filosofía del Derecho. Trad. de Juan Osorio. 2da. Edición. Editorial Bosch. Barcelona, España. 1935.

Vences Flores, Eloy. Notas para la Historia del Derecho Fiscal. Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México. Año. I, No. 1 mayo-agosto 1977, México.

Vocabulario Jurídico. Editorial Depalma, Argentina. 1966.

