

## Unidad 2

---

- Nociones generales de derecho fiscal

*“Se entiende por materia fiscal todo lo relativo a los ingresos del Estado provenientes de las contribuciones y a las relaciones entre el propio Estado y los particulares, considerados en su calidad de contribuyentes”.*

## 2.1 CONCEPTO DEL DERECHO FISCAL

Al iniciar el estudio de Derecho Fiscal, el primer problema con el que se nos presenta y que debemos resolver es precisar cuál es el contenido de la materia en estudio, paso fundamental para estar en aptitud de determinar cuál es su ubicación dentro de la Ciencia del Derecho y si es una rama autónoma de la misma o sólo una parte de otra rama más amplia y general.

Entendemos por materia fiscal todo lo relativo a los ingresos del Estado provenientes de las contribuciones y a las relaciones entre el propio Estado y los particulares, considerados en su calidad de contribuyentes. Por ello, coincidimos con el criterio, que sobre este punto ha sostenido de manera constante la Suprema Corte de Justicia de México, el cual puede observarse, entre otras, en las siguientes tesis:

**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 cuestación, dándose el caso de que haya autoridades hacendarías que no son autoridades fiscales pues aún cuando tengan facultades de resolución en materia de hacienda, carecen de actividad en la cuestación, que es la característica de las fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaría, el género, y el de autoridad fiscal, la especie. Amparo en revisión 1601/33. José Yves Limantour. 29 de mayo de 1934. 5 votos. Ponente: José López Lira.

**MATERIA FISCAL.** 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 por motivo de haberse infringido las leyes tributarias.

Unanimidad de 4 votos. Ponente: Jorge Iñárritu. Secretario: Fernando Lanz Cárdenas.

Precedentes:

Amparo en revisión 152/61. Anastasio Miguel Cerda Muñoz. 19 de abril de 1961. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez. Secretario: Jesús Toral Moreno.

Amparo en revisión 852/60. Carl R. Guth. 26 de octubre de 1960. 5 votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez. Secretario: Jesús Toral Moreno. Informe Suprema Corte de Justicia de la Nación. 1974. Segunda Parte. Segunda Sala.

En el mismo sentido:

Amparo en revisión 293/77. Ferretería Baños, S.A. 4 de mayo de 1977. Unanimidad de votos. Ponente: Gilberto Liévana Palma. Secretario: José Raymundo Ruiz Villalbaz. Informe. Suprema Corte de Justicia de la Nación. 1977. Tercera Parte. Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

De las dos tesis antes transcritas, en la segunda se incurre en el error de incluir el concepto definido en la definición, ya que se dice que por materia fiscal debe entenderse lo relativo a diversos aspectos de los créditos fiscales. Lo anterior resta claridad y precisión al concepto definido, pues a final de cuentas *¿qué es lo fiscal, según esta tesis?* Sin embargo, el error mencionado se aclara con otro de los elementos de la tesis que comentamos, pues más adelante se refiere en forma clara y precisa a las leyes tributarias. Por lo tanto, creemos que válidamente podemos concluir que con la expresión "*créditos fiscales*" la tesis hace referencia únicamente a los créditos relativos a los tributos, conclusión que además, armoniza perfectamente con la otra tesis transcrita.

No obstante que, como ha quedado visto, la materia fiscal, y por ende la rama de Derecho respectiva, está perfectamente precisada y se refiere únicamente a los ingresos del Estado que provienen de las contribuciones, en México las disposiciones fiscales se llegan a aplicar a otros ingresos del propio Estado y aun de organismos descentralizados, pero esto obedece solamente a fines prácticos de recaudación mas no a la naturaleza misma de tales ingresos, que definitivamente no son fiscales.

Ahora que hemos precisado cual es la materia fiscal, abordaremos el problema de la definición del Derecho Fiscal. Esta disciplina ha sido definida por De la Garza como el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos, contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos officiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.

A su vez, Manuel Andreozzi define al Derecho Tributario como a la rama de 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.

Por su parte, Rafael Bielsa nos dice que "*el Derecho Fiscal es el conjunto de disposiciones legales y de principios de derecho público que regula la actividad jurídica del fisco*".

Para nosotros el Derecho Fiscal es el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones

entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes.

La definición anterior se basa en las siguientes consideraciones: la doctrina jurídica ha reconocido que uno de los atributos de la soberanía del Estado es su potestad tributaria, es decir, su facultad de establecer a cargo de los particulares las contribuciones que considere necesarias para contar con recursos económicos suficientes que le permitan cumplir adecuadamente con sus funciones. Sin embargo, también se ha reconocido que si el Estado desea un sano sistema de contribuciones, el ejercicio de su potestad tributaria no puede ni debe ser anárquico.

Por lo anterior, la propia doctrina se ha ocupado del estudio metódico de las diversas figuras tributarias, para llegar a su correcta y precisa caracterización jurídica y, a la vez, se ha ocupado de las instituciones jurídicas complementarias necesarias para la efectividad de dichas figuras tributarias. Esto es así por que de nada o de muy poco serviría dar, por ejemplo, la correcta caracterización del impuesto, si a la vez no se precisa cuándo, dónde, cómo y de quién es conveniente hacerlo efectivo, así como cuáles son los medios adecuados para verificar el debido y oportuno cumplimiento de las obligaciones respectivas.

De este estudio metódico han surgido los diversos principios que son los que dan cohesión y distinguen plenamente al sistema normativo que constituye el Derecho Fiscal.

## **2. DENOMINACIÓN**

Sobre la denominación de esta rama del Derecho, en la doctrina italiana se habla de derecho tributario, en la alemana, de Derecho Impositivo y en la francesa de Derecho Fiscal. Emilio Margáin indica que en México no pueden utilizarse las denominaciones antes citadas como sinónimas, como sucede en otras partes, en virtud de que las disposiciones fiscales en el país se aplican no sólo a los impuestos o a los tributos en general, sino también a otros ingresos del Estado, aquellos que tradicionalmente se han denominado productos y aprovechamientos, es decir, los ingresos patrimoniales y los ingresos no tributarios. Por lo tanto, dice el autor mencionado, *"tenemos que concluir que debemos hablar de un Derecho Fiscal"*.

No compartimos el criterio de Margáin ya que, como ha quedado dicho con anterioridad, la materia fiscal está perfectamente precisada como todo lo relativo a las contribuciones, es decir, a los tributos, y si bien es cierto que las disposiciones fiscales se aplican a otros ingresos del Estado o de organismos descentralizados, ello obedece a razones prácticas de cobro y no a la naturaleza misma de tales ingresos.

Confirman nuestro punto de vista diversos criterios sustentados por el Poder Judicial Federal Mexicano que, entre otros ha establecido:

**Registro No.** 326801

**Localización:**

Quinta Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

LXXII

Página: 4567

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

**CRÉDITOS FISCALES.** Tratándose de multas, no todas pueden constituir propiamente un crédito fiscal. La palabra "crédito" en términos generales significa lo que se debe a una persona, y desde el momento que algo se adeude a una tesorería, existe un crédito a favor de la misma, que tiene derecho a cobrar, pero el hecho de que todas las multas vayan a parar al erario, no basta para dar el carácter de fiscal, a toda multa. Muchas dependencias del ejecutivo imponen multas y no por eso tienen éstas el carácter de **fiscales**; por diversos conceptos en materia tributaria, entran al tesoro público rentas, productos, etc., y no por el hecho de que la Secretaría de Hacienda sea la que tenga que hacerlos efectivos, pueden considerarse como **créditos fiscales** propiamente dichos, y que por lo mismo, den margen a que se acuda en inconformidad al Tribunal Fiscal. No basta la consideración del destino que se dé a los ingresos de la Tesorería de la Federación, para imprimir un sello que dé naturaleza jurídica a esos ingresos, de tal manera que siempre se les pueda denominar **créditos fiscales**, pues el Estado puede ser acreedor por muchos conceptos. Haciendo la distinción entre **créditos** a favor del Estado y **créditos fiscales**, tenemos para ésta última, aquellos que provienen de derechos o productos tributarios, interpretación que se apoya en la misma ley que creó al Tribunal Fiscal; y por materia fiscal debe entenderse lo relativo a impuestos o sanciones aplicados con motivos de infracciones a las leyes que determinen dichos impuestos y el Tribunal Fiscal debe conocer solamente de asuntos **fiscales**. Por tanto, aunque una multa pertenezca al fisco, esa circunstancia no le imprime naturaleza fiscal a la resolución que haya dado origen a esa sanción, por lo que el Tribunal Fiscal sólo puede conocer de inconformidad contra las leyes tributarias.

Amparo administrativo en revisión 87/39. "Montepío Luz Saviñón". 8 de junio de 1942. Mayoría de tres votos. Excusa: Gabino Fraga y Manuel Bartlett B. La publicación no menciona el nombre del ponente. Engrose: Octavio Mendoza González

**Registro No.** 256472

**Localización:**

Séptima Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

39 Sexta Parte

Página: 62

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

**SEGURO SOCIAL, CUOTAS DEL. NO TIENEN EL CARÁCTER DE' CRÉDITOS DEL GOBIERNO FEDERAL.** La circunstancia de que el artículo 135 de la Ley del Seguro Social prevenga que el capital constitutivo, entre otras cuotas que deben pagarse al Instituto, tiene el carácter de crédito fiscal, no significa, porque no se expresa así en el régimen fiscal mexicano, que sea un impuesto, derecho, producto o aprovechamiento y la indicación de que el deber de pagar los aportes, los intereses moratorios y los capitales tengan "*el carácter de fiscal*", sólo quiera decir que se asimila a ese tipo de crédito para los efectos del cobro únicamente y no para darles en esencia naturaleza fiscal en los términos del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal y artículos 2, 3, 4 y 5 del Código Fiscal de la Federación.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo DA-561/71. Hilaturas Salyazar, S. A. 6 de marzo de 1972 Unanimidad de votos. Ponente: Jesús Ortega Calderón.

**Genealogía:**

Informe 1972, Tercera Parte, Tribunales Colegiados de Circuito, página 64.

En síntesis, de las ideas antes apuntadas y las expuestas en el apartado anterior, podemos decir que los ingresos a que se refiere la materia fiscal son aquellos cuyo fundamento constitucional se encuentra en los artículos 31, fracción IV y 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, o sea, aquellos que tradicional y doctrinariamente han sido llamados contribuciones o tributos, entre cuyas características se encuentran que el Estado los impone o ha impuesto unilateralmente y que constituyen exacciones (exigencia de prestaciones, impuestos y multas).

En estas condiciones, si con la expresión Derecho Tributario se denomina al sistema jurídico relativo a los tributos, y con la expresión Derecho Impositivo se denomina al sistema jurídico relativo a las contribuciones impuestas por el Estado, resulta claro que en ambos casos se trata de la misma materia fiscal, por lo tanto, las expresiones Derecho Fiscal, Derecho Tributario y Derecho Impositivo pueden considerarse sinónimas, pudiendo, en consecuencia, denominar a esta disciplina con cualquiera de ellas, aunque en México, hay que señalarlo, tradicionalmente se le ha denominado como Derecho Fiscal.

### **3. AUTONOMÍA DEL DERECHO FISCAL**

Señala Mario Pugliese que "*en el dominio de las ciencias jurídicas como en todos los campos científicos, existe el fenómeno de la formación progresiva de nuevas disciplinas que se separan lentamente del tronco original formado por las que*

*son de naturaleza general y fundamental, en la medida en que los instrumentos de estudio se van afinando y se va ampliando la materia sometida a la investigación jurídica".*

Por ello se ha visto que no obstante que el Derecho es uno solo, exigencias de orden práctico o necesidades sistemáticas, han determinado que se le divida y clasifique conforme a diversos puntos de vista, entre los que se encuentra el que atiende a su ámbito material de validez, que al clasificar al Derecho de acuerdo con la índole de la materia que regula, nos lo presenta dividido en diversas ramas.

Sin embargo, debemos tener presente que sólo si este fenómeno segregacional que nos lleva al estudio autónomo de una parte del Derecho se deriva de necesidades de orden teórico y no de requerimientos puramente didácticos podemos hablar de la existencia de una nueva disciplina en el sentido auténtico de la palabra, cuyo estudio debe llevarse a cabo mediante métodos propios y particulares, para formar un sistema de normas jurídicas regidas por principios comunes distintos de los que rigen a las de otros sistemas normativos.

Respecto al Derecho Tributario sustantivo sostiene Sergio F. De la Garza que no existe dificultad en reconocerle autonomía científica y, citando a Amorós Rica, nos dice que *"hay que admitir la existencia de unos principios generales, de unas instituciones comunes, de unos problemas idénticos y la posibilidad de unas mismas soluciones al estudiar los diversos ordenamientos tributarios"*. A su vez, Emilio Margáin nos dice que los partidarios de la autonomía del Derecho Tributario apoyan su idea en la existencia de ciertos particularismos que conforman la materia y la independizan como una rama más del Derecho. Esos particularismos son los siguientes:

- a) La naturaleza específica de la obligación tributaria.
- b) Los caracteres de la responsabilidad.
- c) El procedimiento económico-coactivo.
- d) La figura jurídica de la exención.
- e) La sanción en el Derecho Fiscal, que concibe la reparación civil y delictual con sus propias normas.
- f) El hecho de que la Hacienda Pública nunca litiga sin garantías.

Como veremos en los capítulos correspondientes, efectivamente existen los anteriores particularismos como pasamos a ejemplificar en el mismo orden de incisos:

- a) La obligación tributaria es semejante a la del Derecho Privado, pero se distingue de ésta por varias razones, entre ellas que el sujeto activo siempre es el Estado y que el objeto siempre es un dar.
- b) El Derecho Fiscal con frecuencia separa la titularidad de la deuda de la responsabilidad de efectuar el pago; o bien, en ocasiones responsabiliza a personas ajenas a la relación tributaria.
- c) La posibilidad de que la autoridad administrativa haga efectiva por sí

misma la obligación a cargo del particular y sin necesidad de que éste haya consentido previa y expresamente someterse a este procedimiento sólo existe en el Derecho Fiscal.

- d) La exención es la solución que el Derecho Fiscal ha dado al problema que se presenta en virtud de la imposibilidad del Estado para remitir deudas cuando no desea exigir el cumplimiento de la obligación a una determinada categoría de contribuyentes.
- e) En la legislación fiscal están todas las normas necesarias para que cuando el contribuyente no cumpla voluntariamente, el Estado pueda lograr el cumplimiento forzado de la obligación y, en su caso, la indemnización por los daños y perjuicios causados por el incumplimiento, así como para sancionar al contribuyente por la infracción cometida y están en un solo ordenamiento, el Código Fiscal de la Federación, a diferencia de otras ramas del Derecho en donde para satisfacer los tres aspectos indicados se debe acudir a la aplicación de dos o más ordenamientos, como el Código Civil, el Código Penal, etcétera.
- f) La idea a que se refiere este particularismo está mal expresada, pues no es cierto, al menos en México, que el fisco nunca litiga sin garantías, puesto que conforme a la legislación tributaria mexicana no es requisito indispensable para que proceda la impugnación de una resolución fiscal el otorgamiento previo de una garantía al Estado, por lo tanto, es jurídicamente posible impugnar la resolución tributaria y llegar a la resolución definitiva de la controversia sin haber otorgado garantía alguna. En realidad, la idea de este particularismo consiste en que durante la impugnación de las resoluciones en materia impositiva ante las autoridades jurisdiccionales-administrativas la aplicación del procedimiento económico-coactivo sólo se suspende si se otorga garantía al Estado.

Sobre el problema de la autonomía del Derecho Fiscal, resulta interesante señalar que desde hace tiempo el Tribunal Fiscal de la Federación de México ha sostenido que existe esa autonomía, como puede verse en su jurisprudencia de fecha 19 de Noviembre de 1940, que en su parte conducente dice que el Derecho Fiscal *"Como rama del Derecho Administrativo y a su vez del Derecho Público, ha venido evolucionando en forma tal, que actualmente puede considerarse como una verdadera rama autónoma del Derecho con características especiales que si la distinguen en el campo del Derecho Administrativo y en el Derecho Público, con mayor razón la distinguen en el campo del Derecho Civil"*.

Coincidimos plenamente con las ideas anteriores sobre la autonomía del Derecho Fiscal, pues consideramos que en el campo de la Hacienda Pública, el acelerado desarrollo económico y la amplia diversificación de la actividad humana que se han experimentado en los últimos tiempos han provocado que antiguos conceptos o instituciones jurídicas que en su momento fueron oportunos resultan ya insuficientes para explicar y regular adecuadamente todos los aspectos de los ingresos del Estado que derivan de su potestad tributaria, así como de las relaciones entre el propio Estado y los contribuyentes. De ahí la existencia actual del Derecho Fiscal como una disciplina jurídica o rama del Derecho autónoma,



cuyo objeto de estudio son precisamente los ingresos y relaciones antes mencionados y cuya finalidad es la de conformar un sistema de normas jurídicas de acuerdo con determinados principios que les son comunes y que son de los que rigen a las de otros sistemas normativos.

#### **4. RELACIONES CON OTRAS RAMAS DEL DERECHO**

El Derecho Fiscal se encuentra ampliamente relacionado con otras ramas del Derecho, de las que ha tomado principios generales así como conceptos e instituciones jurídicas, elementos que el Derecho Fiscal ha adaptado a sus finalidades. Esta adaptación, en ocasiones, tiene por resultado ampliar, restringir o modificar el significado y alcance que los conceptos y las instituciones tienen en las otras ramas del Derecho donde han sido tomados.

Otro aspecto de las relaciones entre el Derecho Fiscal y las demás ramas del Derecho radica en que el tratamiento fiscal de una situación depende de la naturaleza y efectos jurídicos que la misma tenga conforme a la rama del Derecho que regula su configuración, circunstancias que deben ser adecuada y cabalmente conocidas y entendidas para la correcta aplicación de las normas tributarias. La importancia de este aspecto es puesta de relieve por Margáin al decir *"La materia tributaria podemos conceptuarla como la rama más compleja del Derecho, ya que la solución de sus problemas corresponde, en ocasiones, al Derecho Constitucional, o al Penal, o al Civil, o al Mercantil, o al Procesal, etcétera, o sea, que dicha materia exige estudios constantes y criterio de juristas, para precisar si es al Derecho Tributario o al Común, aplicado supletoriamente, al que compete la solución de un problema específico"*.

De manera ejemplificativa y no exhaustiva mencionaremos algunos de los principios generales, conceptos o instituciones jurídicas que el Derecho Fiscal ha tomado de las otras ramas del Derecho como son:

- a) Derecho Constitucional: De esta rama obtiene su fundamento jurídico dentro del sistema normativo general del Estado, a través de los preceptos constitucionales que prevén el ejercicio de la potestad tributaria del propio Estado, y además, dichos preceptos, artículos 31, fracción IV y 73, fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establecen los principios generales rectores de la regulación de que se ocupa el Derecho, como son el principio de justicia tributaria (proporcionalidad y equidad), el principio de destino de las contribuciones (gasto público); el principio legalidad (no hay tributos sin ley) y conexo a éste, el principio de aplicación estricta de la ley, etcétera.
- b) Derecho Civil: De esta rama ha tomado numerosos conceptos, entre ellos, obligación, sujetos de la obligación, responsabilidad, domicilio, residencia, pago, prescripción, compensación, etcétera.
- c) Derecho Mercantil: De esta rama ha tomado conceptos como sociedad

mercantil, empresa, título de crédito, etcétera.

- d) Derecho Procesal: De esta rama ha tomado los principios e instituciones relativos tanto a los procedimientos para el control de legalidad de los actos del fisco (recursos administrativos o juicio ante los tribunales administrativos) como el procedimiento administrativo de ejecución.
- e) Derecho Penal: De esta rama ha tomado los principios básicos para tipificar las infracciones a los ordenamientos fiscales y para aplicar las sanciones correspondientes. Además, y siempre dentro de los principios generales del Derecho Penal, el Derecho Fiscal tipifica los delitos en materia fiscal, tipificación que no se encuentra en el Código Penal.
- f) Derecho Internacional: De esta rama ha tomado los principios básicos y las instituciones (tratados internacionales) conforme a los cuales pretende resolver los problemas relativos a la doble o múltiple tributación internacional.
- g) Derecho Administrativo: De esta rama ha tomado los principios básicos y las instituciones necesarias para la administración fiscal. Desde otro punto de vista, no obstante que el Derecho Fiscal es autónomo, es innegable que los órganos públicos encargados de la aplicación de las leyes impositivas y de la vigilancia de su cumplimiento son de carácter administrativo, por lo tanto, la actividad de estos organismos está regulada a la vez por las leyes fiscales y las administrativas.
- h) Derecho Financiero: Como hemos visto esta rama del Derecho se ocupa del estudio general del aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, el de la obtención, el de la administración o manejo y el del empleo de los recursos monetarios y al Derecho Fiscal corresponde el estudio detallado del aspecto jurídico de uno solo de esos tres momentos, el de la obtención de los recursos monetarios, únicamente en lo que se refiere a las contribuciones forzadas o exacciones. En esta virtud, el Derecho Fiscal desarrolla el estudio detallado de las exacciones y de las instituciones jurídicas complementarias necesarias para su efectividad a partir de los principios básicos, conceptos generales e instituciones relativas a los ingresos del Estado elaborados por el Derecho Financiero.

## **5. TERMINOLOGÍA**

La historia nos muestra que el tributo es prácticamente tan antiguo como la manifestación del poder político, sin embargo, el Derecho Fiscal es una disciplina joven cuyo contenido y terminología la doctrina procura conformar sólidamente.

Respecto al contenido, ya hemos dicho que el Derecho Fiscal ha tomado de otras ramas del Derecho determinados principios generales o conceptos e instituciones jurídicas, pero hemos de agregar que en ocasiones, también de otras ciencias ajenas al Derecho, toma conceptos que le son necesarios para la regulación de las contribuciones, todo lo cual da por resultado que la terminología del Derecho Fiscal no sea original de él, sino adoptada ya sea de alguna otra rama del

Derecho, o de la Economía, o de la Contaduría, o de la Ingeniería (Civil, Mecánica, Química, etcétera) o, en general, de cualquier otro campo de la tecnología; pero siempre debe tenerse presente que el Derecho Tributario adaptará los conceptos a sus finalidades, por lo tanto, no siempre respetará el significado original del concepto y así, podrá ampliarlo, restringirlo o inclusive modificarlo.