

CAPÍTULO II

LAS FUENTES DEL DERECHO FISCAL

Y ORDENAMIENTOS FISCALES

2.1 Fuentes Formales del Derecho Fiscal, 2.1.1 La Constitución, 2.1.2 La Ley, 2.1.3 El Decreto - Ley y el Decreto - Delegado, 2.1.4 El Reglamento Administrativo, 2.1.5 La Circular Administrativa, 2.1.6 La Jurisprudencia, 2.1.7 Los Tratados Internacionales, 2.1.8 La Doctrina, 2.2 Ordenamientos Fiscales, 2.2.1 La Ley Fiscal, 2.2.2 El Reglamento Fiscal., 2.2.3 Código Fiscal, 2. 3 Ley Del Impuesto Sobre La Renta, 2.3.1 Definición de Renta, 2.3.2 Antecedentes históricos.

Una vez establecidas las diferencias entre los conceptos básicos del Derecho Financiero, debemos ahora considerar cuál es su origen y la forma de integración de las normas jurídico – fiscales, es decir, los procesos de formación del Derecho Fiscal, pues si deseamos considerar un ordenamiento erróneamente fundado, es obligatorio fundamentar dicha aseveración; lo cual nos conduce al estudio de las Fuentes Formales.

El vocablo “fuente” proviene del latín (*fons, fontis*) que hace alusión al manantial de donde brota el agua de los ríos, por lo que el término se utiliza en sentido figurativo en el Derecho.

“El término Fuente – escribe Claude Du Pasquier – crea una metáfora bastante feliz, pues remontarse a las fuentes de un río es llegar al lugar en que sus aguas brotan de la

tierra; de manera semejante, inquirir la fuente de una disposición jurídica es buscar el sitio en que ha salido de las profundidades de la vida social a la superficie del Derecho”¹

A juicio del jurista García Máynez, existen tres tipos de fuentes: formales, reales e históricas. “Por Fuente Formal entendemos los procesos de creación de las normas jurídicas. Llamamos Fuentes Reales a los factores y elementos que determinan el contenido de tales normas. El término Fuente Histórica aplícase a los documentos que encierran el texto de una ley o conjunto de leyes”.²

De los tres tipos de fuentes mencionadas ahondaremos únicamente en las Fuentes Formales, pues es de nuestro interés conocer de que manera y por quien se establecen las contribuciones.

2.1 FUENTES FORMALES DEL DERECHO FISCAL

Dentro de las fuentes formales del Derecho Fiscal mexicano, debemos mencionar:

- a) La Constitución.
- b) La Ley.
- c) El Decreto – Ley y el Decreto – Delegado.
- d) El Reglamento Administrativo.
- e) La Circular Administrativa.

¹ Du Pasquier, Claude, citado por García Máynez, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho, decimotercera edición, 1965 p. 52.

² García Máynez, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho, decimotercera edición, 1965 p. 51.

- f) La Jurisprudencia.
- g) Los Tratados Internacionales.

2.1.1 La Constitución

El fundamento de nuestro orden jurídico fiscal se encuentra plasmado en la Constitución Política, todas las normas que lo componen emanan de nuestra Carta Magna y es necesario que se ajusten en sus principios para poder alcanzar validez.

“La Constitución es la Fuente por excelencia del Derecho, en cuanto determina la estructura del Estado, la forma del gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos, los derechos y deberes de los ciudadanos, la libertad jurídica y determinados problemas básicos de una comunidad, elevados a la categoría de constitucionales, para mantenerlos permanentemente fuera de los vaivenes de los problemas políticos cotidianos”.³

Como ya estudiamos el multicitado artículo 31 Constitucional se encarga de establecer las contribuciones obligatorias a los mexicanos, por lo que se puede decir que de ahí nacen las obligaciones incluidas en las demás leyes.

³ Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, Decimonovena edición, 1999, p. 194.

Son obligaciones de los mexicanos: (...)

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

2.1.2 La Ley

La ley es la norma jurídica emanada del poder público facultado para ello (por regla general el Poder Legislativo) y constituye la fuente formal más importante del Derecho Fiscal, ya que toda relación tributaria debe estar prevista y reglamentada por una norma.

El citado artículo constitucional delega el establecimiento de las contribuciones a las leyes, debiendo estas respetar los Principios Constitucionales mencionados.

Carrasco Iriarte nos dice que esta fuente “se integra por el conjunto de normas jurídicas de carácter general emitidas por el Poder Legislativo que crea situaciones generales y abstractas. No se deberá pagar tributo si no se encuentra establecido en la misma ley. Esto se conoce como Principio de Legalidad”.⁴

⁴ Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal, Tomo I, 2001 p. 9

2.1.3 El Decreto - Ley y el Decreto - Delegado

“Nuestra Constitución recoge la posibilidad de que el Poder Ejecutivo emita disposiciones que tengan igual jerarquía que las expedidas por el Poder Legislativo, que inclusive, puedan reformar o derogar a estas últimas, y que la doctrina denomina Decreto-Ley y Decreto-Delegado, comprendidos en los artículos 29 y 131 constitucionales respectivamente”.⁵

El Decreto Ley representa una excepción al principio de división de los poderes, pues en este caso es el Poder Ejecutivo el que se encuentra facultado directamente por la Constitución para emitir decretos con fuerza de ley que pueden crear o incluso modificar ordenamientos. Esto sin necesidad de una delegación del Congreso.

El Decreto Delegado consiste en la transmisión al Ejecutivo de las facultades inherentes al Congreso de la Unión por autorización propia del mismo

Claro ejemplo de tal decreto se encuentra codificado en el artículo 131, 2º párrafo de la Constitución:

(...) 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

⁵ Margain Manautou, Emilio. Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano, 2000 p. 41

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.

2.1.4 El Reglamento Administrativo

El reglamento, es un ordenamiento expedido por el Poder Ejecutivo obedeciendo el cumplimiento del artículo 89, fracción I Constitucional.

Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

I.- Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia; (...).

A pesar de que originalmente el objetivo del reglamento era ser un instrumento de aclaración y aplicación de la ley, actualmente representa una fuente importante del Derecho Fiscal, pues en él, nuestro legislador al expedir la ley fiscal reserva el alcance de los principios contenidos en la ley para hacer práctica su aplicación.

Gabino Fraga, citado por Cárdenas Elizondo, observa que “la facultad reglamentaria se justifica, por la necesidad de aligerar la tarea del Poder Legislativo, relevándolo de la necesidad de desarrollar y completar en detalle las leyes para facilitar su mejor ejecución, y

por otra parte, porque el Ejecutivo se encuentra en las mejores condiciones para desarrollar los preceptos de la ley (...).⁶

2.1.5 La Circular Administrativa

Se puede considerar a las circulares como una derivación del reglamento; de igual manera, tienen carácter administrativo, sin embargo éstas no son competencia única del Presidente, sino también facultad de los funcionarios superiores de la administración pública. En algunas ocasiones las disposiciones son de carácter interno de la dependencia del Poder Ejecutivo, en otras especifican la interpretación que da a la ley quien las emite, es decir, no incluyen normas, sino simplemente la publicación de la interpretación que hace la autoridad de la norma.

Cárdenas Elizondo comenta al respecto “La existencia de este tipo de resoluciones generales de las autoridades fiscales se encuentra por demás justificada, ya que constituyen un instrumento jurídico idóneo para detallar o aclarar la muy frecuente complejidad de las leyes y reglamentos fiscales, sin embargo, también han servido para que la autoridad fiscal vaya más allá de lo que la ley determina, pretendiendo modificar o alterar las disposiciones del Poder Legislativo”.⁷

Fernández Martínez nos comenta “Las circulares se definen como las disposiciones expedidas por los superiores jerárquicos en la esfera administrativa, en las que se dan

⁶ Cárdenas Elizondo, Francisco, Introducción al estudio del Derecho Fiscal, 1998 p 98

⁷ Cárdenas Elizondo, Francisco. Introducción al estudio del Derecho Fiscal, 1998 p. 104.

instrucciones a los inferiores sobre el régimen interno de las oficinas, su funcionamiento con relación al público, o para aclarar a los inferiores el sentido de las disposiciones legales ya existentes. Son la opinión de los superiores jerárquicos y una consecuencia del reglamento”.⁸

2.1.6 La Jurisprudencia

Definida por García Máynez como “el conjunto de principios y doctrinas contenidos en las decisiones de los tribunales”⁹, podemos entender que es la interpretación que llevan a cabo los tribunales competentes con motivo de la resolución de los asuntos sometidos a su jurisdicción, sosteniendo el mismo criterio en cierto número de casos.

En nuestro sistema jurídico, la jurisprudencia puede ser creada solamente por:

- a) La Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- b) Los Tribunales Colegiados de Circuito.
- c) El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- d) Los Tribunales administrativos de los estados y del Distrito Federal

Artículo 193 de la Ley de Amparo:

La jurisprudencia que establezca cada uno de los Tribunales Colegiados de Circuito es obligatoria para los Tribunales Unitarios, los Juzgados de Distrito, los Tribunales

⁸ Fernández Martínez, Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, 1998 p. 30

⁹ García Máynez, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho, decimotercera edición, 1965 p. 68.

Militares y Judiciales del fuero común de los Estados y del Distrito Federal, y los tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales.

Las resoluciones de los Tribunales Colegiados de Circuito constituyen jurisprudencia siempre que lo resuelto en ellas se sustente en cinco sentencias no interrumpidas por otra en contrario, y que hayan sido aprobadas por unanimidad de votos de los magistrados que integran cada tribunal colegiado.

En términos del artículo 193 de la Ley de Amparo las jurisprudencias establecidas por los Tribunales Colegiados de Circuito, son obligatorias para las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, aún cuando éste sea un órgano ajeno al Poder Judicial. La jurisprudencia que establece este Tribunal, la dicta su Sala Superior con la aprobación del Pleno de tres precedentes ininterrumpidos en el mismo sentido o de cinco tratándose de las Secciones de la Sala y únicamente es obligatoria para las Salas del Tribunal.

Existe controversia respecto a si únicamente los órganos jurisdiccionales se encuentran obligados a obedecer las jurisprudencias o también tienen carácter obligatoria hacia la autoridad administrativa.

Al respecto Cárdenas Elizondo nos comenta: "... la respuesta en el estado actual de las leyes debe ser negativa, pues la producción de normas jurídicas derivada de la jurisprudencia sólo es obligatoria para los tribunales encargados de aplicar la ley".¹⁰

¹⁰ Cárdenas Elizondo, Francisco, Introducción al estudio del Derecho Fiscal, 1998 p. 121

Sin embargo se observan opiniones encontradas, pues podemos hallar en la misma Jurisprudencia:

“JURISPRUDENCIA, ES OBLIGATORIA PARA LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS EN ACATAMIENTO AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE DIMANA DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.- Si bien los artículos 192 y 193 de la Ley de Amparo que determinan la obligatoriedad de la jurisprudencia que establezca la Suprema Corte de Justicia funcionando en Pleno o en Salas y cada uno de los Tribunales Colegiados de Circuito, se refieren de manera genérica a órganos jurisdiccionales sin hacer mención a las autoridades administrativas, éstas también quedan obligadas a observarla y aplicarla, lo cual se deduce del enlace armónico con que se debe entender el texto del artículo 16, primer párrafo de la Constitución Federal y el séptimo párrafo del artículo 94 de la misma Codificación Suprema; ello porque, por un lado, la jurisprudencia no es otra cosa sino la interpretación reiterada y obligatoria de la ley, es decir, se trata de la misma norma definida en sus alcances a través de un procedimiento que desentraña su razón y finalidad; y por el otro, que de conformidad con el Principio de Legalidad que consagra la primera de las disposiciones constitucionales citadas, las autoridades están obligadas a fundar y motivar en mandamiento escrito todo acto de molestia, o sea que deberán expresar con precisión el precepto legal aplicable al caso, así como las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del mismo. Por tanto, conjugando ambos enunciados, obvio es que para cumplir cabalmente con esta obligación constitucional, toda autoridad deberá no solamente aplicar la ley al caso concreto, sino hacerlo del modo que ésta ha sido interpretada con fuerza

obligatoria por los órganos constitucional y legalmente facultados para ello. En conclusión, todas las autoridades, incluyendo las administrativas, para cumplir cabalmente con el Principio de Legalidad emanado del artículo 16 constitucional, han de regir sus actos con base en la norma observando necesariamente el sentido que la interpretación de la misma ha sido fijada por la jurisprudencia.

Visible en el SJF y su G noviembre de 1998, p. 12”.¹¹

Consideramos que tal interpretación de la Corte se traduce en una invasión de las facultades del Poder Judicial al Poder Legislativo, pues es este último el encargado de establecer la norma, y el primero meramente de la interpretación necesaria para la resolución de conflictos.

Emilio Margain Manautou opina que “la jurisprudencia tiene gran importancia como fuente formal en nuestra legislación impositiva, ya que la mayoría de las reformas e innovaciones que se introducen a nuestras leyes fiscales, obedecen a sentencias que los órganos jurisdiccionales han emitido en una serie de casos análogos. (...) el estudio de las sentencias o resoluciones que en materia fiscal expiden nuestros tribunales, muchas veces nos explican el por qué de las reformas a las leyes tributarias”.¹²

¹¹ Margain Manautou, Emilio, Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano, p. 43

¹² Margain Manautou, Emilio, Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano, 2000 p. 42

2.1.7 Los Tratados Internacionales

Son los acuerdos de voluntades celebrados entre dos o más Estados para la creación, modificación o extinción de consecuencias jurídicas. Se encuentran contemplados en el artículo 133 de nuestro máximo ordenamiento donde se les brinda carácter de Ley Suprema.

Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.

Cabe destacar que el mandamiento constitucional no esclarece en qué jerarquía es que debemos de considerar a los mandamientos citados; tal situación representa un punto de controversia a la doctrina, pues algunos erróneamente consideran lo establecido por los Tratados Internacionales por arriba en jerarquía de nuestra Carta Magna.

Sin embargo podemos encontrar en el Artículo 76 Constitucional que como condición dichos tratados deben contar con la aprobación del Senado:

Son facultades exclusivas del Senado:

I.- Analizar la política exterior desarrollada por el Ejecutivo Federal con base en los informes anuales que el Presidente de la República y el Secretario del Despacho

correspondiente rindan al Congreso; además, aprobar los tratados internacionales y convenciones diplomáticas que celebre el Ejecutivo de la Unión (...).

En nuestro país, la mayoría de los tratados internacionales celebrados en materia financiera tienen como objeto principal el evitar la doble tributación y la creación de organismos financieros internacionales.

2.1.8 La Doctrina

Hugo Carrasco describe a la Doctrina “la constituyen las aportaciones, interpretaciones y opiniones que hacen los investigadores y estudiosos de la ciencia jurídica. Cabe establecer la diferencia entre ciencia y doctrina, pues mientras la primera constata y explica, la segunda juzga y prescribe”.¹³

2.2 ORDENAMIENTOS FISCALES

Una vez comentadas y analizadas las fuentes del Derecho Fiscal, así como su importancia y generalidades alusivas al Derecho Mexicano, nos dirigimos a realizar un estudio más minucioso de los ordenamientos fiscales, que si ciertamente pueden llegar a confundirse con las fuentes, consideramos que no es lo mismo, pues como comentamos las

¹³ Carrasco Iriarte, Hugo, Derecho Fiscal, Tomo I, primera edición, 2001 p. 12

fuentes son el origen de las leyes en sí y los ordenamientos son el producto codificado de tales fuentes, es decir, una ley puede ser fuente formal de la ley misma.

2.2.1 La Ley Fiscal

La Ley fiscal se distingue de las demás leyes que componen el sistema jurídico mexicano por las siguientes características:

- a) Esencialmente impone la obligación de brindar dinero al Estado,
- b) Tiene eficacia específica propia, y
- c) Tiene un poder de ejercicio inmediato.

Analicemos tales aseveraciones más a fondo. Inicialmente, la primera característica es independiente de cual sea el concepto por el que se estableció dicha obligación. La segunda se refiere a que su aplicación no se encuentra supeditada a la existencia de ningún otro ordenamiento, vale por sí misma. Y por último se quiere expresar que su aplicación es instantánea, independientemente de que contenga vicios.

Los elementos de la ley Fiscal declaran los tratadistas que deben de ser dos:

- a) Elementos de carácter declarativo, y
- b) Elementos de carácter ejecutivo.

Los de carácter declarativo se refieren al nacimiento de la obligación fiscal y a la identificación del causante y responsables fiscales; los de carácter ejecutivo aluden a sus deberes y la manera en que deben cumplirlos.

Debemos mencionar que los comentarios realizados a las leyes son aplicables a los Decretos, pues tienen la misma eficacia de la ley.

2.2.2 El Reglamento Fiscal

Como ya comentamos son actos formalmente Ejecutivos pero materialmente Legislativos. Los de carácter fiscal presentan las siguientes particularidades:

- a) La ley debe establecer la obligación; el reglamento solamente puede desarrollar la forma en que se le debe de dar cumplimiento.
- b) No es posible que existan reglamentos fiscales autónomos, es decir, todos deben estar relacionados a una ley.
- c) La facultad reglamentaria es indelegable, por lo que compete únicamente al Presidente de la Republica y no a funcionarios hacendarios.
- d) No puede modificar, alterar o suprimir las situaciones jurídicas previstas en la ley ni crear o establecer nuevas situaciones.
- e) Pueden existir uno o varios reglamentos fiscales respecto de una misma ley, todos con validez en el mismo tiempo.
- f) Es una facultad discrecional, por lo que puede o no expedirse un reglamento a una ley.

2.2.3 Código Fiscal

El Código debemos entenderlo como la ordenación sistemática de preceptos relativos a una rama del Derecho, elaborada por el Poder Legislativo. Debe tener carácter de ley fundamental o básica de la materia que regula.

En el sistema fiscal mexicano se dispone de un Código Fiscal de la Federación, ordenamiento legal que contiene disposiciones básicas aplicables a todas las leyes fiscales, siendo éste la base supletoria de las carencias de tales leyes.

2.3 LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El Impuesto Sobre la Renta representa el gravamen más importante que sufren los contribuyentes en nuestro país, la Ley Fiscal por excelencia debido al gran efecto patrimonial que representa en la base de contribuyentes más grande de cualquier impuesto y debido a que es el centro medular de nuestro análisis. Consideramos de utilidad analizar de manera breve los antecedentes históricos de nuestra Ley de Impuesto Sobre la Renta en este capítulo.

2.3.1 Definición de renta

A pesar de no existir una definición ampliamente aceptada, podemos entender como renta al producto del capital, del trabajo o su combinación. Debemos de considerar pues que existe la renta bruta, es decir, ingresos sin deducciones, y la renta neta que incluye las deducciones de los gastos necesarios para obtener los ingresos.

2.3.2 Antecedentes históricos

Es posible rastrear como antecedente al Impuesto Sobre la Renta ya en el Derecho moderno el impuesto establecido en Florencia a los comerciantes, pero no es hasta más tarde en Inglaterra a principios del siglo XIX, que el canciller William Pitt establece un impuesto formal con la finalidad de financiar las guerras napoleónicas. Estos impuestos principalmente recaían sobre el té y las sucesiones, sin embargo, estos impuestos no son recibidos con mucha aceptación por la población, por lo que fue suprimido e instituido en varias ocasiones hasta que por fin queda permanente en 1860.

Pero es hasta principios del siglo pasado que se nota una tendencia global a gravar los ingresos para financiar las necesidades del Estado. “(...) la implementación del ISR fue más lenta en la Europa continental, siendo así que Suiza lo adoptó en 1840; Austria en 1849; Italia en 1864; Alemania en 1894; España hasta 1902; siendo Francia, sin embargo el último de los países europeos al establecerlo en 1914”.¹⁴

¹⁴ De la Cueva, Arturo. Derecho Fiscal, 1999, p. 153.

En nuestro país el Impuesto Sobre la Renta nace con la Ley del Centenario del 20 de julio de 1921, que “estableció un impuesto federal, extraordinario y pagadero por una sola vez, sobre los ingresos o ganancias particulares. No fue una Ley de carácter permanente; sólo tuvo un mes de vigencia”¹⁵. Este primer antecedente no permitía deducciones y tenía la finalidad de adquirir buques mercantes.

“Posteriormente encontramos la Ley para Recaudación de Impuestos establecidos en la Ley de Ingresos sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas, del 21 de febrero de 1924, que creó la Junta Revisora del Impuesto sobre la Renta”¹⁶. Esta ley no fue transitoria como la anterior e indica el nacimiento del “sistema cédular” que clasificaba a los causantes en distintas cédulas dependiendo el origen de la renta. Este sistema dura hasta la Ley de 1964 cuando se transforma estructuralmente el impuesto y se establece un sistema capitulado, en el cual la ley esta clasificada de acuerdo al objeto que grava el impuesto.

Flores Zavala nos menciona las subsecuentes leyes del que consideran el Impuesto Sobre la Renta:

- a) Ley del Impuesto Sobre la Renta 1925, 1941, 1953, 1964 y 1980
- b) Ley del Impuesto Extraordinario sobre Ingresos 1931.
- c) Ley del Impuesto sobre Ausentismo 1934.
- d) Ley del Impuesto sobre Exportación de Capitales 1946

¹⁵ Calvo Nicolau, Enrique. Tratado del ISR, 1995, p 191.

¹⁶ De la Cueva, Arturo. Derecho Fiscal, 1999, p. 153.

- e) Ley del Impuesto sobre la Renta sobre el Superprovecho 1939.
- f) Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes 1948.¹⁷

Al ser la primera ley que menciona el concepto de renta propiamente, la ley de 1925 es de interés especial para nuestro estudio. Calvo Nicolau comenta “Definió lo que debía entenderse por ingreso y por primera vez se le dio consideración al ingreso en crédito; sin embargo, se establecía que sólo procedía tomarlo en consideración cuando no existiera obligación de restituir su importe, requisito que más tarde desapareció, porque era una redundancia que únicamente sirvió para evadir el oportuno cumplimiento de la ley”.¹⁸

Cabe mencionar que la ley que actualmente rige en materia de Renta entró en vigor en el año de 2002.

¹⁷ Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas, trigésimo tercera edición, 2001, p. 442.

¹⁸ Calvo Nicolau, Enrique, Tratado del ISR, 1995, p 194