Benemérita Universidad Autónoma de Puebla

FACULTAD DE DERECHO

“REFORMAS FISCALES Y SU RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS CONTENIDOS EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV.”

TESINA PARA OBTENR EL GRADO DE **LICENCIADA EN DERECHO**

PRESENTA

MARÍA JOSÉ VELÁZQUEZ RODRÍGUEZ

DIRECTOR DE TESINA

DR. VALENTÍN ARMENTA RAMÍREZ

REVISORES DE TESINA

DR. HÉCTOR FRANCISCO GONZÁLEZ FERNÁNDEZ

DR. JUAN JESÚS LIMÓN GUTIERREZ

MATRICULA 201729983

AGOSTO, 2024



BENEMÉRITA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE PUEBLA

FACULTAD DE DERECHO

“REFORMAS FISCALES Y SU RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS CONTENIDOS EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV.”

TESINA PARA OBTENR EL GRADO DE **LICENCIADA EN DERECHO**

PRESENTA

MARÍA JOSÉ VELÁZQUEZ RODRÍGUEZ

DIRECTOR DE TESINA

DR. VALENTÍN ARMENTA RAMÍREZ

REVISORES DE TESINA

DR. HÉCTOR FRANCISCO GONZÁLEZ FERNÁNDEZ

DR. JUAN JESÚS LIMÓN GUTIERREZ

MATRICULA 201729983

AGOSTO, 2024

A mis padres,
Georgina y Francisco.

Mi abuelo,
Arq. José Luis Rodríguez.

A mi gran amigo y compañero,
Aldair Torres.

para aquel que me ayudo de
alguna forma, gracias.

Y a mi, por todo el esfuerzo y dedicación
que representa concluir mi licenciatura.

Contenido

Introducción ……. 1

Capítulo I

Antecedentes históricos …… 2

1810 a 1917 …… 2

1934 a 1940…… 5

1958 a 1964 …… 6

1976 a 1982 …… 7

1982 a 1988 …… 7

1988 a 1994 …… 8

1994 a 2000 …… 9

2000 a 2006 …… 9

2006 a 2012 …… 10

2012 a 2018 …… 11

2018 a 2024 …… 12

Capitulo II

Principios de legalidad, proporcionalidad y equidad jurídica……13

A. Principio de proporcionalidad jurídica ……17
B. Principio de equidad jurídica ……18
C. principio de legalidad jurídica…… 21

Origen de la obligación fiscal ……22

Clasificación de las contribuciones…… 27

1. Impuestos ……27
2. Aportaciones de seguridad social ……29
3. Contribuciones de mejora…… 30
4. Derechos ……31
5. Aprovechamientos…… 32
6. Producto …… 33

7. Multas ……34

Reformas a la norma …… 36

Capitulo III

Marco jurídico …… 40

1. Constitucional …… 40
2. Derecho Internacional …… 45

   2.1 Leyes Fiscales 46
3. Reglamentos y disposiciones administrativas ……57
4. Jurisprudencias y Precedentes ……59

Conclusión …… 60

Fuentes Bibliográficas ……64

Introducción

En el contexto económico y jurídico de México, las reformas fiscales han sido un tema de constante atención y análisis debido a su impacto significativo en la estructura y funcionamiento del sistema tributario del país, las cuales deben respaldarse en la Constitución, priorizado los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad jurídica para el contribuyente, respetando la ley en todos sus grados jerárquicos. En esta tesina, se abordará las reformas fiscales más relevantes en México, considerando la visión del derecho fiscal, políticas públicas y economía. Las contribuciones son de naturaleza personal, pecuniarias y se deben destinar al gasto público, por ello los mexicanos tenemos derecho al principio de legalidad, proporcionalidad y equidad jurídica, según el artículo 31 fracción IX de la Constitución Mexicanas. Por lo que cualquier reforma fiscal, deberá apegarse a estos principios.

Busco tocar un tema de relevancia tanto fiscal como social, sabiendo que las contribuciones han tenido diversas modificaciones que nos involucra a los mexicanos como participes de una sociedad y un sistema financiero al servicio del país. Me gustaría puntualizar, si las reformas siguen promulgando el principio básico de proporcionalidad y equidad para sus contribuyentes, esto para comprender cómo las modificaciones a las leyes han beneficiado la recaudación de impuestos, así como su impacto en la economía y sociedad mexicana. Analizar la efectividad de estas reformas para poder contribuir en el desarrollo de políticas fiscales eficaces, y brindar información para la toma de decisiones futuras e investigaciones prácticas dentro de un sistema fiscal que sirve como instrumento para financiar los objetivos de la política pública, persiguiendo el fin de llevar a cabo una recaudación más efectiva y la creación de un sistema tributario más equitativo y justo. Y esclarecer si estos esfuerzos han sido suficientes, pues, aún existe un gran sector de la población que se mantiene en la informalidad, lo que conlleva que las modificaciones en la materia no tengan los resultados deseados.

Capítulo I

Antecedentes Históricos

Del año 1810 a 1821[1] México atraviesa su independencia, buscando liberar al país del dominio Español y establecer un nuevo orden político basado en los principios de libertad, igualdad y justicia. Los ideales de soberanía popular y gobierno constitucional sentaron las bases para el desarrollo del país. En 1814[2] se promulga el decreto de Apatzingán, en Michoacán. Se establece aquí por primera vez en México la Supremacía Constitucional. En el capítulo ll, en su artículo 4º, como una característica inherente a la misma, nos dice que "(la sociedad) tiene derecho incontestable a establecer el gobierno que más le convenga, alterarlo, modificarlo y abolirlo totalmente cuando su felicidad lo requiera"[3], es aquí en donde encontramos los primeros indicios sobre las reformas.

En 1824[4] se crea la primera Constitución Federal en el país, bajo el título de Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos, estableciendo un sistema federal de gobierno y consagrando la división de poderes con 7 títulos y 171 artículos. Sentando las bases para el reconocimiento de la Carta Magna como ley Suprema y el marco jurídico dentro del cual operaban las autoridades. En este mismo año, el artículo 3o. del Acta Constitutiva de la Federación estableció que “la soberanía reside radical y esencialmente en la nación, y por lo mismo pertenece exclusivamente a ésta el derecho de adoptar y establecer por medio de sus representantes la forma de gobierno y demás leyes fundamentales que le parezca

[1] Gobierno de México, “209 Aniversario del inicio de la Independencia de México”, *Agrosemex, S.A.*, 2019, https://www.gob.mx/agroasemex/articulos/209-aniversario-del-inicio-de-la-independencia-de-mexico?idiom=es.
[2] Gobierno de México, “Promulgación de la Constitución de Apatzingán”, *Secretaría de la Defensa Nacional*, 2021, *https://www.gob.mx/sedena/documentos/22-de-octubre-de-1814-promulgacion-de-la-constitucion-de-apatzingan?state=published*
[3] Constitución de Apatzingán 1814, artículo 4º, *https://www.diputados.gob.mx/biblioteca/bibdig/const_mex/const-apat.pdf*
[4] Gobierno de México, “Hace 193 años se promulgó la primera Constitición Federal de los Estados Unidos Mexicanos”, *Instituto Nacional para el Federalismo y el Desarrollo Municipal*, 2017, *https://www.gob.mx/inafed/articulos/hace-193-anos-se-promulgo-la-primera-constitucion-federal-de-los-estados-unidos-mexicanos.*

más conveniente para su conservación y mayor prosperidad, modificándolas o variándolas, según crea convenirle más"[5].

Este recoge el mismo pensamiento que el decreto de Apatzingán sobre la adaptación constitucional a las necesidades de la nación y la sociedad, lo cual hace indispensable lograr un equilibrio entre reforma y estabilidad, entre cambio y permanencia. Estos son los inicios que explican la razón teórica de porque la Constitución mexicana debe y puede ser reformada. Goza de cierta rigidez y para su reforma es indispensable agotar un procedimiento más complicado que aquel que se sigue para la norma ordinaria.

Las reformas liberales del siglo XIX fueron una serie de cambios políticos, sociales y económicos que buscaban establecer un orden Constitucional basado en los principios del liberalismo. Promovieron la separación de poderes entre el ejecutivo, legislativo y judicial limitando el poder absoluto del gobierno central y estableciendo un sistema de contrapeso que protegía los derechos y libertades individuales. Separan la iglesia del Estado, buscando establecer un Estado laico, libre de las influencias eclesiásticas en asuntos políticos y gubernamentales, lo cual fortaleció la autonomía del gobierno y contribuyo a establecer la supremacía Constitucional. Estas introdujeron las garantías individuales y derechos fundamentales en la ley, protegiendo así los derechos civiles, políticos y sociales de los ciudadanos frente al poder del Estado, estas garantías fueron consagradas en constituciones y leyes, estableciendo que ninguna autoridad podía violar los derechos protegidos por la Carta Magna. El doctor José Herrera Peña "La generación de la Reforma es también la generación de los Derechos del hombre o como se llamarán a partir de 1917, de las garantías individuales"[6]. Un ejemplo de estas constituciones liberales fue la de

[5] Acta Constitutiva de la Federación 1824, artículo 3º.
[6] Gobierno de México, "Ven a la generación de la Reforma liberal como una de las más brillantes de la historia política mexicana", *Secretaría de Cultura*, 2018, *https://www.gob.mx/cultura/prensa/ven-a-la-generacion-de-la-reforma-liberal-como-una-de-las-mas-brillantes-de-la-historia-politica-mexicana*

1857[7], incluyeron disposiciones específicas sobre el papel del gobierno, derechos de los ciudadanos y la división de poderes, establecieron los principios del constitucionalismo moderno y sentaron las bases para la supremacía constitucional.

La Constitución de 1857[8] en México fue fundamental para la historia del país y desempeño un papel crucial. Estableció las bases para un sistema político republicano con la división de poderes, incluyo un catálogo de derechos individuales y garantías como la libertad de expresión, prensa, religión, derecho a la propiedad y el derecho a un juicio justo. Todas estas garantías protegían a los ciudadanos de posibles abusos por parte del Estado y sentaron las bases para el respeto a los derechos humanos en el país. Separación iglesia y Estado. Consagró el principio de la soberanía popular, estableciendo que el poder emana del pueblo y que este tiene el derecho de elegir a sus gobernantes y participar en la vida política del país, este principio democrático fue fundamental para legitimar el sistema político y asegurar el respeto a la voluntad popular. Crean el Orden Jurídico Nacional, coherente y uniforme en todo el país, lo que contribuyó a consolidar la unidad nacional y promover la igualdad ante la ley.

Diversos tratadistas afirman, que, para comprender y llegar al entendimiento de la historia constitucional, se debe recurrir al análisis de los alcances jurídico-políticos, es por eso que hablaremos sobre las reformas fiscales. Desde la promulgación de la Constitución en 1917, hemos tenido 59 presidentes incluyendo los interinos, provisionales y sustitutos, dejando a 13 presidentes electos que han llegado con diversas reformas para el país.

En 1917[9], se promulga nuestra Carta Magna durante la Revolución Mexicana. Estableciendo las bases para la organización política, económica y social del país.

[7] Gonzáles Lezama, Raúl, *Reforma liberal, cronología 1854 a 1876,* México, Instituto Nacional de Estudios Históricos de las Revoluciones de México, 2012, P. 34.
[8] Instituto Mexicano de la Radio & Instituto Nacional de Estudios Históricos de las Revoluciones de México, “Historia de las Revoluciones de México”, *Secretaría de Cultura*, 2017.
[9] Ídem.

En su artículo 31, fracción IV, establece los principios fundamentales del sistema fiscal actual, e incluso los impuestos del IVA y el de IEPS. Se reconocieron y garantizaron derechos sociales como a la educación, al trabajo, protección de los trabajadores, seguridad social y la distribución equitativa de la riqueza. También es importante hablar de la reforma agraria[10], con el objetivo de redistribuir la tierra de manera más equitativa entre la población campesina y combatir los latifundios. Se establece el principio de la propiedad de las naciones sobre los recursos naturales como el petróleo, minerales y aguas lo cual sentó las bases para la nacionalización de la industria petrolera y la creación de un monopolio estatal para la explotación de los recursos. Se introdujeron disposiciones para regular el trabajo estableciendo jornadas laborales, salarios mínimos y condiciones de trabajo, reglas para la regulación de la industria, protegiendo los derechos de los trabajadores y promoviendo el desarrollo económico del país.

La Constitución estableció un sistema de gobierno basado en la separación de poderes entre el ejecutivo, legislativo y judicial, con el objeto de evitar la concentración del poder y promover el equilibrio entre las distintas ramas de gobierno. A pesar de la separación de poderes, se le otorgó al presidente facultades para intervenir en la política y economía del país, lo que reflejo la necesidad de liderazgo durante un periodo de transición y reconstrucción nacional después de la Revolución. Todo esto sentó las bases para el desarrollo social, económico y político del país.

Para 1934 a 1940[11], durante la presidencia de Lázaro Cárdenas Del Río, hubo una reforma agraria de suma importancia en el país, se expropiaron grandes extensiones de tierra de los terratenientes buscando una redistribución de la tierra para apoyar a campesinos y comunidades agrarias, permitiendo diversificar sus

[10] Ídem.
[11] Fiscalía General de la República, "VII. Período del Presidente Lázaro Cárdenas", *Documentos relacionados con la Historia de la Procuraduría General de la República*, 2015, *https://www.gob.mx/fgr/documentos/documentos-relacionados-con-la-historia-de-la-procuraduria-general-de-la-republica*

actividades económicas, pasando de una agricultura de subsistencia a la producción de cultivos comerciales y crianza de ganado, con el objetivo de poner fin al latifundio y promover la propiedad comunal de la tierra. Se reconocieron los derechos de los campesinos sobre la tierra que trabajaban, esto indiscutiblemente les otorgo seguridad jurídica y los protege de los abusos de los terratenientes. Todo esto contribuyo a una notable mejora en las condiciones de vida de la población rural y a reducir la desigualdad social en el campo. La reforma incluyó medias para modernizar la agricultura como técnicas de cultivo más eficientes, construcción de infraestructura de riego y la creación de cooperativas agrícolas. Esto aumentó la productividad agrícola y mejoro las condiciones económicas de los campesinos. Esta reforma fue muy popular entre la población rural y urbana lo que ayudo a consolidar el apoyo político al gobierno del entonces presidente, candidato del Partido Revolucionario Institucional o mejor conocido como PRI, fortaleciendo la legitimidad del gobierno y su capacidad para implementar otras políticas de desarrollo, es cierto, que se enfrentaron a la oposición de los terratenientes y de los sectores conservadores de la sociedad; pero como los libros de historia lo narran, fue un caso de éxito para México. Durante su presidencia hubo 15 artículos Constitucionales reformados.[12]

De 1958 a 1964[13], durante la presidencia de Adolfo López Mateos. Conocida como la reforma constitucional de 1960[14], reforzó los derechos sociales y laborales de los trabajadores mexicanos, se incluyen derechos para garantizar la seguridad social, vivienda digna, educación gratuita, creó la Comisión Nacional de Libros de Texto Gratuito y el Museo Nacional de Antropología, y la protección de los derechos laborales, como salarios justos y condiciones de trabajo adecuadas. Se reconoció los derechos de los pueblos indígenas, garantizando su derecho a la tierra, cultura, autonomía y participación en la vida política y social del país. Nacionalización del petróleo, modificando al artículo 27 de la Constitución para establecer la propiedad

[12] Cámara de Diputados, “Reformas Constitucionales por Periodo Presidencial”, *Secretaría de Servicios Parlamentarios*, 2024. *https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cpeum_per.htm.*
[13] Ibidem. “VI. Período del presidente Adolfo López Mateo”.
[14] Ídem.

exclusiva del Estado sobre los recursos petroleros, poniendo fin al dominio de empresas extranjeras, política internacional de no intervención y de corte pacifista. Se incluyeron, disposiciones para promover el desarrollo económico y social del país como la creación de empresas estatales en sectores estratégicos de la economía, la inversión en infraestructura de transportes y comunicaciones, la promoción de la industrialización y la diversificación económica. Por otro lado, se fortaleció al poder ejecutivo ampliando sus facultades para intervenir en la economía y política del país. La nacionalización del petróleo, las medidas económicas y sociales fueron populares entre la población, lo que generó un fuerte apoyo al presidente y a su partido PRI. Durante su presidencia hubo 11 artículos Constitucionales reformados[15].

Reforma Hacendaria de 1980[16], bajo la administración del presidente José López Portillo y Pacheco, 1976 a 1982[17]. Fue significativa debido a los cambios estructurales que introdujo en el sistema tributario mexicano, se crea el Impuesto al Valor Agregado como un impuesto indirecto e intrínseco a productos y servicios. Se reforma el ISR con modificaciones a sus tasas impositivas y se amplía la base de contribuyentes sujetos al impuesto. Actualizan los impuestos especiales y se imponen medidas para combatir la evasión de impuestos. Poniendo a estas reformas como fundamentales para la modernización y reestructuración del sistema fiscal que se ha mantenido en gran medida hasta la actualidad. Durante su presidencia hubo 34 artículos Constitucionales reformados[18].

Miguel de la Madrid Hurtado, 1982 a 1988[19], durante su presidencia México experimento importantes reformas en respuesta a la crisis económica y financiera por la que atravesaba el país provocado por una parte por la caída de los precios

[15] Cámara de Diputados, “Reformas Constitucionales por Periodo Presidencial”, *Secretaría de Servicios Parlamentarios*, 2024. *https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cpeum_per.htm.*
[16] Ibidem “XIV. Período del presidente José López Portillo”.
[17] Ídem.
[18] Cámara de Diputados, “Reformas Constitucionales por Periodo Presidencial”, *Secretaría de Servicios Parlamentarios*, 2024, *https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cpeum_per.htm.*
[19] Ibidem. “XV. Período del presidente Miguel de la Madrid (hasta junio de 1987)”.

del petróleo que llevo a la implementación de medidas fiscales de emergencia para enfrentar la recesión, incluyendo aumentos en los impuestos y reformas para fortalecer la recaudación fiscal. En 1984[20], se promulgó una nueva ley del ISR introduciendo cambios significativos en la tributación, tanto para personas físicas como morales. Se implementan nuevas tasas impositivas, elimino exenciones y deducciones fiscales, también amplio la base gravable para aumentar la recaudación de impuestos. Implemento el impuesto al activo de las impresas, incluyendo maquinaria, equipo y otros activos productivos. Reformó el IVA aumentando las tasas impositivas y ampliando la base gravable. Y finalmente, fortaleció la administración tributaria para combatir la evasión fiscal, modernizo el sistema de recaudación y se fortalecieron las sanciones para aquellos que no cumplían con sus obligaciones fiscales. Durante su presidencia hubo 66 artículos Constitucionales reformados[21].

De 1988 a 1994[22], durante la presidencia de Carlos Salinas de Gortari, las medidas fiscales fueron diseñadas para liberalizar la economía, promover la inversión extranjera, aumentar la competitividad y modernizar el sistema tributario. Conocido como el ¨Nuevo Modelo Económico¨ que era un programa que plantaba modernizar la economía con cambios como la reforma a la ley del IVA, que esta vez no solo ampliaba la base gravable, sino que también unificaba la tasa impositiva, estableciendo una tasa general del 15%, aunque con algunas exenciones a ciertos bienes y servicios. En cuanto a la ley del ISR se buscaba simplificar el sistema tributario, reducir las tasas impositivas y eliminar exenciones fiscales, con esto se planeaba fomentar la inversión y el crecimiento económico del país. Se crea el Impuesto Empresarial a la Tasa Única, mejor conocido como IETU que hasta ese momento era un impuesto que gravaba los ingresos de las empresas a una tasa única del 16.5%, creado como complemento del ISR, buscando así ampliar la base gravable y reducir la evasión fiscal. Aquí se da lugar a la descentralización fiscal,

[20] Ídem.
[21] Cámara de Diputados, “Reformas Constitucionales por Periodo Presidencial”, *Secretaría de Servicios Parlamentarios*, 2024, *https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cpeum_per.htm.*
[22] Ibidem “ XVI. Período del presidente Carlos Salinas de Gortari”

con cambios en la estructura de asignación de recursos fiscales a nivel estatal y municipal, buscando fortalecer las finanzas locales y promover la descentralización del gasto público. Durante su sexenio de reformaron 55 artículos constitucionales.[23]

De 1994 al año 2000[24], durante la presidencia de Ernesto Zedillo Ponce de León, las reformas se basaron en estabilizar la economía mexicana, fortalecer las finanzas públicas y promover el crecimiento económico a largo plazo. Ya que a mediados de la década de 1990 México enfrentaba una fuerte crisis financiera conocida como el "error de diciembre "dando lugar a las 78 reformas constitucionales que tuvieron lugar durante su sexenio[25]. Por lo que nuevamente se reforma la ley del IVA e ISR, ajustando las tazas del IVA y ampliando la base gravable, por otro lado, la ley del ISR incluyo la revisión de las tasas impositivas y la eliminación o reducción de algunas deducciones fiscales, todo esto para aumentar la recaudación de impuestos. Se introdujo el Impuesto a la Renta sobre Inversiones Extranjeras (IRIE) para atraer la inversión extranjera directa al país, estableciendo tasas preferenciales para los ingresos generados por inversión extranjera, con el fin de promover el crecimiento económico y generar empleos. Por último, es importante mencionar la reforma al sistema aduanero para simplificar los procedimientos de importación y exportación, mejorar la eficiencia y reducir la evasión fiscal en el comercio internacional.

Aquí empezarían lo que yo considero las bases sólidas para la modernización de la economía mexicana, del 2000 a 2006[26], durante la presidencia de Vicente Fox Quesada, se presentó la propuesta del Poder Ejecutivo a la Cámara de Diputados denominada "Nueva Hacienda Pública Distributiva". Se buscó mejorar la competitividad económica, promover la inversión, fortalecer las finanzas públicas y

[23] Cámara de Diputados, "Reformas Constitucionales por Periodo Presidencial", *Secretaría de Servicios Parlamentarios*, 2024, *https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cpeum_per.htm*.
[24] Ibidem " XVI. Período del presidente Ernesto Zedillo Ponce de León"
[25] Cámara de Diputados, "Reformas Constitucionales por Periodo Presidencial", *Secretaría de Servicios Parlamentarios*, 2024, *https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cpeum_per.htm.*
[26] Medellín Galván, Andrés Darío, *La Reforma Fiscal del Gobierno de Vicente Fox*, México, El Colegio de México,2008, pp. 84 – 88.

mejorar la eficiencia del sistema tributario. En el año 2002, la reforma incluyó la reducción de las tasas del ISR tanto para personas físicas como para personas morales o empresas, con el fin de incentivar la inversión privada, también se introdujeron medidas para simplificar el cumplimiento de las obligaciones. En cuanto al IVA se propuso extenderlo a algunos alimentos y medicamentos. Las propuestas consideraban el marco jurídico, reforma presupuestal y reforma financiera que contemplaban cambios en la estructura fiscal e incorporaban reformas legales significativas. Proponían una nueva modalidad de negocios del presupuesto del Poder Legislativo mediante cambios en el periodo de Presentación, estudios, discusión y aprobación, esto suponía reformas Constitucionales[27], hubo 31 reformas constitucionales durante su presidencia[28].

Felipe Calderón Hinojosa durante su presidencia de 2006 a 2012, en materia de economía podemos destacar que se vivió la inflación más baja de la historia, una acumulación récord de reservas internacionales y una deuda pública estable[29].Los objetivos de las reformas fiscales se basaron en fortalecer las finanzas públicas, aumentar la recaudación y promover la competitividad económica. En cuanto al ISR se mantuvieron los objetivos de la presidencia pasada, solo establecieron nuevas disposiciones para combatir la evasión fiscal y mejorar la fiscalización. IVA realizaron ajustes mínimos para ampliar la base gravable y aumentar las tasas impositivas. IETU el objetivo era ampliar la base gravable y reducir la evasión fiscal; pero mantuvieron la tasa del 16.5%, unos años más tarde en 2014 durante la presidencia de Peña Nieto este impuesto fue abolido.[30] IEPS se aumentan las tasas impositivas en ciertos productos considerados como nocivos para la salud o el medio ambiente como el tabaco, bebidas alcohólicas y combustibles. Se concretaron 110 reformas constitucionales.

[27] Ídem.
[28] Cámara de Diputados, “Reformas Constitucionales por Periodo Presidencial”, *Secretaría de Servicios Parlamentarios*, 2024, *https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cpeum_per.htm*.
[29] Ortega Ortiz, Reynaldo Yunuen y Somuano Ventura, Fernanda, “El periodo presidencial de Felipe Calderón Hinojosa”, *Foro Internacional,* México, año 2015, vol. 55, núm.1, Enero – Marzo.
[30] Santillán, Maria Luisa, “Especial Reformas del sexenio: Modificaciones fiscales”, *Ciencia UNAM*, México, 2018. *https://ciencia.unam.mx/leer/814/reformas-del-sexenio-modificaciones-fiscales.*

2012 a 2018 durante la presidencia de Enrique Peña Nieto, un acuerdo político entre los principales partidos en el Congreso permitió la creación de un paquete de 11 Reformas Estructurales, las cuales estuvieron destinadas a elevar la productividad del país para impulsar el crecimiento económico, fortalecer las finanzas públicas, promover la equidad y mejor la eficiencia del sistema tributario.[31] En 2013, hubo cambios significativos en las reformas. Se modifica y amplia el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) para gravar bienes y servicios. Modificaciones al IVA e ISR, se ampliaron las tasas para personas físicas e implementaron medidas para combatir la evasión fiscal. Se establecen nuevas reglas para la deducción de gastos. La reforma energética, aunque se podría pensar que esta no nos compete, tuvo implicaciones significativas para los ingresos fiscales del país, al abrir el sector energético a la inversión privada y hubo cambios en el marco fiscal para regular la participación de este sector para la exploración y producción de petróleo y gas. IEPS, se ajustan las tasas impositivas y la estructura, ya que grava bienes considerados innecesarios o nocivos para la salud, y con un impacto ambiental. Mismas que planteaban cambios significativos en el sistema tributario nacional, con el objetivo de aumentar la recaudación y reducir la dependencia al petróleo como fuente de ingreso. Se planeaba lograr desde una pensión universal, y un seguro de desempleo, hasta una mejor educación e inversión en infraestructura.

En la materia que nos compete, hubo modificaciones en el ISR, modificaron las tasas impositivas para personas tanto físicas como morales, estableciendo un nuevo régimen de consolidación fiscal. En cuanto al IVA se gravan nuevos bienes y servicios, sin incluir alimentos ni medicinas, y se aplica una tasa general del 16% en todo el país, incrementan las tasas del IEPS en productos como bebidas azucaradas, alimentos con alta densidad calórica, productos de lujo y combustibles. También se planeaba aumentar la recaudación petrolera y mejorar la eficiencia en

[31] Embajada de México en Italia, “Reformas Estructurales para transfromar a México”, *Secretaria de Relaciones Exteriores*, *https://embamex.sre.gob.mx/italia/images/pdf/reformas/REFORMASESTRUCTURALES.pdf.*

la exploración y explotación de hidrocarburos.[32] Se concretaron 156 reformas constitucionales[33].

Durante la presidencia de Andrés Manuel López Obrador, de 2018 a 2024. Presentó una batería de 18 reformas constitucionales, 10 iniciativas de carácter constitucional, 23 cambios a la Carta Magna dándonos como resultado 63 artículos modificados hasta marzo de 2024[34]. Se mantuvo el objetivo de aumentar la base de contribuyentes, evitar la informalidad, combatir la evasión y defraudación fiscal, por último, facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales al incorporar regímenes fiscales simplificados y aprovechar las tecnologías.

Cómo las reformas más significativas tenemos la creación del Régimen Simplificado de Confianza (RIF), busca simplificar administrativamente el pago del ISR y disminuir sus tasas para que quien tenga menos ingresos pague menos, no permitir que el salario mínimo sea menor a la inflación. Multas a facturas incorrectas, en cuanto a los conceptos y gastos podrán ser sancionados. Notificaciones de depósitos en efectivo, esto para evitar las transacciones que provengan de dinero ilícito, las instituciones financieras tendrán que reportar ante las autoridades fiscales los depósitos en efectivo mayores a 15 mil pesos mexicanos. Limites en las deducciones personales y reducción de los gastos destinados a campañas y a partidos políticos. Carta porte para traslado de mercancías, esta es la digitalización de la información relacionada con la mercancía y su traslado dentro del territorio nacional, aplicable para cualquier medio de transporte, todo esto para evitar el contrabando y la propagación de mercancías ilegales. También me gustaría mencionar la obligatoriedad para los mayores de 18 años de inscribirse al Registro Federal de Contribuyentes (RFC), esta reforma causo mucho revuelo entre los afectados, pero cabe mencionar, que se darán de alta “sin obligaciones fiscales” lo

[32] Talamantes, Armando, “20 cosas que no sabías de la reforma fiscal propuesta por Peña Nieto”, *EXPANSIÓN*, México, 2013, *https://expansion.mx/nacional/2013/09/08/20-cosas-que-no-sabias-de-la-reforma-fiscal-propuesta-por-pena-nieto.*
[33] Cámara de Diputados, “Reformas Constitucionales por Periodo Presidencial”, *Secretaría de Servicios Parlamentarios*, 2024, *https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cpeum_per.htm*.
[34] Ídem.

cual quiere decir que no están obligados a declarar hasta que tengan empleo, pudiendo recibir transferencias de sus familiares, acceso a becas o apoyos de instituciones gubernamentales sin tener que declarar o generar retenciones[35]. Todo esto mencionando algunas de las reformas más importantes durante este sexenio.

Desde que se promulgo la Constitución en 1917 hasta el 1ero de febrero de 2024, ha experimentado 256 reformas constitucionales, alterando diversos artículos en 770 ocasiones. 136 artículos que conforman nuestra Carta Magna, 117 han sido sujetos a cambios dejando solo 19 de estos, intacto desde su promulgación. Estos cambios han sido documentados por la Dirección General de Difusión Y Publicaciones del Instituto Belisario Domínguez del Senado de la República, y recopilados por Giles Navarro, C.A. Reflejando la evolución y adaptación de la ley suprema del país, que está sujeta a los cambios socio políticos y económicos a lo largo de más de un siglo.

Capitulo II

Principios de legalidad, proporcionalidad y equidad jurídica.

Cuando hablamos de principios elementales o doctrinarios podemos encontrar diversos postulados de distintos tratadistas. Son aquellos que encontramos en nuestra Carta Magna y que son aplicables a todo el ordenamiento jurídico, incluido el ámbito tributario, hablaremos de la proporcionalidad, equidad y legalidad jurídica, considerados los principios primordiales que debe contener una ley y claro, su reforma. Aunque también existen diversos como la justicia o proporcionalidad, certidumbre o certeza, comodidad y el de economía, estos según el distinguido economista inglés Adam Smith en su obra de una investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones[36].

[35] Fix-Fierro, Héctor, "¿Una nueva Constitución? Las reformas constitucionales del presidente López Obrador", *OTROS DIÁLOGOS DE EL COLEGIO DE MÉXICO*, México, núm. 11, 2024, *https://otrosdialogos.colmex.mx/una-nueva-constitucion-las-reformas-constitucionales-del-presidente-lopez-obrador.*

[36] Retchkiman Kirk, Benjamín, "Contribuciones de Adam Smith a la ciencia fiscal. Problemas del Desarrollo", *Revista Latinoamericana de Economía,* México, octubre de 2013, vol. 6, núm. 25 (1976), p. 31 *43055-Texto del artÃ-culo-110795-1-10-20131029.pdf.*

A grandes rasgos, nos dice que, dentro del principio de justicia y proporcionalidad, los súbditos o contribuyentes, deben contribuir al gasto público para que el Estado y Gobierno puedan sostenerse en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades contributivas, la doctrina nos habla de un impuesto justo y equitativo. De acuerdo con el principio de justicia, las cargas fiscales de los contribuyentes para el sostenimiento del estado deben ser proporcionales a sus capacidades económicas. Si este principio no se respeta, se romperá con la equidad de los gobernados. El autor da un ejemplo de esto al referirse a los impuestos por cosas lujosas; insiste en que no sería justo que quienes no consumen estos objetos pagaran sus impuestos; y resuelve afirmando que los únicos que deberían tener esta carga fiscal son los que tengan la capacidad económica para comprarlos. Asimismo, de acuerdo con este principio, una persona que no obtiene un sobrante después de gastar lo necesario para subsistir, no debería pagar impuestos, ya que, en estricto sentido, no estaría generando un ingreso. Actualmente, existe una tabla para el cálculo del impuesto sobre la renta, la cual considera el ingreso para calcular el impuesto de los contribuyentes. En caso de que una persona gane el mínimo o menos, no será deudora de este impuesto. Esto es un claro ejemplo de cómo se respeta el principio de justicia planteado por Adam Smith[37].

El principio de certidumbre se refiere a que todo tributo debe estar definido en cuanto a sus elementos y características; de manera coloquial, se debe saber lo que se está pagando. Los elementos que deben estar perfectamente claros son: el tiempo de cobro, la forma de pago y la cantidad a pagar. En el caso de México, la Constitución General de la República dispone que toda contribución debe estar en ley. Además, únicamente se pueden cobrar los impuestos establecidos en la Ley de Ingresos, si alguno no está dispuesto, el contribuyente no estará obligado a pagarlo.

El principio de comodidad se basa en la facilidad que tiene el contribuyente para cumplir con sus obligaciones fiscales. Es decir, los impuestos deben ser cobrados

[37] Ídem.

en el tiempo y forma que resulten más confortable para el gobernado; de esta manera le será más práctico y menos fatigoso cumplir con el fisco. El principio de economía consiste en la paridad entre el total de los tributos y los ingresos a la hacienda pública. En otras palabras, la diferencia entre la cantidad de dinero pagada por los contribuyentes y la cantidad que ingresa al tesoro público no puede ser muy elevada; de lo contrario, los gastos del estado serían incosteables.

Sin duda alguna la obra de Adam Smith es acrónica y adelantada a su época, no sólo supo explicar las formas en las que la sociedad se las ha ingeniado para aumentar sus riquezas, sino que lo hizo desde una óptica moral, pretendiendo en todo momento contribuir a que los derechos de libertad y de propiedad fueren respetados de manera absoluta, por ello quizá se le conoce como el padre del liberalismo, en su obra *las riquezas de las naciones* en el tomo V, nos expone la idea de que "los impuestos deberán ser proporcionales a la capacidad de pagos de los contribuyentes y que la carga fiscal no deberá ser excesiva para no desincentivar la actividad económica tanto del país como del contribuyente"[38].

Los dos primeros principios se encuentran establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, en la cual se dispone que las contribuciones deben ser cumplidas de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Unos de los primeros padres de la Patria, José María Morelos y Pavón, nos dijo que "las contribuciones públicas no son extorciones, sino donaciones de los ciudadanos para la seguridad y la defensa" este concepto debería sobresalir de los archivos de la Historia Nacional y ser acuñado por los legisladores[39].

La proporcionalidad debe ir en función a la posibilidad económica de cada contribuyente para que les sea posible cumplir con la obligación, y finalmente tenemos a la equidad, la cual consiste en que todas las personas obligadas a

[38] Smith, Adam, "Las riquezas de las naciones, tomo V"*, Alianza Editorial,* Madrid, 2020.
[39] Arrioja Vizcaíno, Adolfo, "Principios Constitucionales en Materia Fiscal", *JURIDICA anuario del departamento de derecho de la universidad iberoamericana,* México, año 1981, t. 1, núm. 13, p.231

contribuir al gasto público con un mismo crédito fiscal o un determinado impuesto, entonces, deben hacerlo sin excepción alguna, es bastante lógico que el Estado asegure la comodidad en el pago de las contribuciones, esto facilita que sea mayor el número de quienes cumplan.[40] El principio de legalidad nos dice que todas las leyes deben regirse bajo el principio de legalidad, proporcionalidad y equidad jurídica. Para que el Estado pueda garantizarse a los contribuyentes un correcto desarrollo económico y jurídico capaz de solventar las necesidades de sus pobladores. Con el principio de legalidad nos referimos a que, para poder cumplir con alguna disposición, esta debe estar contenida en la ley[41]. Estos tres principios importantes constituyen los elementos sustanciales de las contribuciones. Se debe justificar todo ingreso, de no hacerlo sería inútil su cumplimiento; actualmente se realiza meticulosamente en el presupuesto de Egresos de la Federación, o en las leyes de ingresos de las entidades Federativas

Esta idea protege la economía del contribuyente mientras se permite financiar el gasto público, es decir, las contribuciones al estado deben estar contenidos en la ley y deben ir en función de la capacidad económica y contributiva. Entonces los impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas o morales, que se encuentren en una situación jurídica o de hecho y con el Estado debe cubrir las necesidades de los ciudadanos con estos ingresos.

Los principios de equidad y proporcionalidad jurídica son de lo más debatidos, tanto así que no queda claro si hablamos de un solo principio o de dos. Encontramos que el Diario de los Debates del Congreso Constituyente, y dentro de jurisprudencias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, nos arrojan el sentido de tomarlos como mandatos supremos, por lo que tendríamos que hablar de aquello que diversos tratadistas han sumado con precedentes a este tema. Lo que sí es un hecho es que la característica principal que toda ley tributaria debe contener y establecer créditos fiscales, que se basen en ser proporcionales y equitativos.

[40] Ibidem, p. 90.
[41] Carrasco Iriarte, Hugo, Derecho Fiscal I, ed. 7a., México, IURE, 2017. p.16

Retomando a Adam Smith y a modo de paráfrasis, nos dice “que en la observancia o en la omisión de la máxima, proporcionalidad, consiste en lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición”[42], todo esto haciendo referencia a que el concepto de equidad evoca la idea de igualdad, convirtiendo a los dos principios en lo mismo. Diversos tratadistas, que por mencionar algunos tenemos a Flores Zavala Ernesto, J Garza Servando y F de la Garza Sergio[43], apoyan esta idea de Smith y promueven la idea de que separar estos principios nos llevaría a un resultado absurdo.

Por otro lado, tenemos una postura que en efecto habla sobre la división de estos, en donde los tratadistas como Serra Rojas Andrés y Margáin Manautou Emilio, proponen criterios de diferenciación entre estos conceptos, que fueron aceptados en la jurisprudencia de la Suprema Corte, en el tomo LXXVI, página 794, del Semanario Judicial de la Federación. En donde nos habla del artículo 31, fracción IV Constitucional, nos expone tres requisitos fundamentales que debe satisfacer una ley, el primero es la proporcionalidad, el segundo que sea equitativo, el tercero y último que se destine al gasto público, considerándolos una facultad limitativa. De faltar alguno de estos requisitos el estatuto será considerado contrario a nuestra Carta Magna o dicho en otras palabras que incurre en la ilegalidad. Para estos efectos, se habló de estos principios como uno solo y en este punto tenemos que dividirlos para poder analizar y cuantificar sus características particulares, para así llegar a una opinión basada en la razón[44].

A. Principio de proporcionalidad jurídica

Mucho se ha hablado de este principio, según Serra Rojas en cuanto al término proporción hace referencia a “la disposición, conformidad o correspondencia debida

[42] Arrioja Vizcaíno, Adolfo, “Principios Constitucionales en Materia Fiscal”, *JURIDICA anuario del departamento de derecho de la universidad iberoamericana,* México, año 1981, t. 1, núm. 13, p.242,
[43] Ídem.
[44] Ídem.

de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí"[45], por lo que, aplicado a nuestra materia, podríamos decir que es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes o la capacidad económica de los sujetos que en cada caso se gravan[46]. Entonces podríamos decir que este principio distribuye las cargas tributarias, es decir, se contribuye al gasto público en función a las capacidades económicas tomando en consideración la capacidad de pago del contribuyente, lo que constituye que a mayores ingresos mayor debe ser la aportación.

Es una facultad correspondiente al legislador, aquella de fijar la proporción en que las contribuciones aumentarán. Nuestro Máximo Tribunal dice que las aportaciones deben constituir una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades, y rendimientos, buscando, una correcta distribución de las cargas fiscales entre las fuentes de riqueza existentes en la nación. De manera que los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo y las personas que obtengan ingresos elevados, contribuirán de una forma cualitativa superior a los de mediano y reducido recursos. Para la aplicación de este principio contamos con tarifas progresivas[47] estipuladas en las leyes fiscales y como lo mencionamos con anterioridad corresponde al legislador fijarlas.

B. Principio de equidad jurídica

Este principio nos establece las bases para la igualdad de todos los sujetos pasivos ante la misma ley tributaria. Según la concepción aristotélica, la equidad, significa la aplicación de la justicia a casos concretos con igualdad a los iguales y con desigualdad a los que se encuentren en circunstancias diferentes,[48] es curioso cómo según nuestro diccionario jurídico en su definición al principio de igualdad con relación al Derecho Tributario, nos dice que "todos son iguales a la hora de contribuir al sostenimiento de los gastos público, sin privilegios ni tratos diferenciados, este

[45] Ídem.
[46] Ibidem, p.243.
[47] Ibidem, p.244.
[48] Ibidem, p.245.

principio supone iguales aportaciones para los iguales y desiguale aportaciones por desiguales" [49] haciendo énfasis en que a la hora de la práctica se reduce al principio de capacidad contributiva. Entonces se habla de un tributo equitativo cuando el impacto económico es el mismo para todos los sujetos que se encuentran en igualdad de circunstancias o bajo la misma situación, esto nos indica que se habla de una generalidad en la obligación, al tomarlo como una generalidad se infiere que goza de justicia porque no hay excepciones ni privilegios, es decir, si adolece de esta generalidad no podría ser considerada equitativa y seria contraria a la ley, específicamente a nuestro artículo 31 fracción IX, Constitucional.

Hablamos de un acto formal y materialmente legislativo de igualdad para los sujetos pasivos ante una ley tributaria frente a un mismo crédito fiscal, es decir, un trato igualitario a lo concerniente a la hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pagos, por mencionar algunos de los conceptos relacionados. Establece las bases para realizar el cálculo de una contribución, fijado con precisión, a efecto de que, por un lado, impida el comportamiento arbitrario de las autoridades que directa o indirectamente participen en su recaudación y que generen certidumbre al gobernado. Con la única variante en las tasas, cuotas y tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con el principio de proporcionalidad, es decir con la capacidad contributiva de cada contribuyente, creando así una estrecha relación y dependencia un principio de otro.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación nos dice que "los contribuyentes que se encuentren en la misma hipótesis de causación deben guardar la misma situación frente a la norma jurídica que lo regula"[50], lo que significa que se debe de tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación, de este modo tratar de manera desigual aquellos que se encuentren en

[49] Ortiz Sánchez, Mónica y Pérez Pino, Virginia, *Diccionario Jurídico Básico*, ed. 6a., Madrid, TECNOS, 2012, p.252.
[50] Arrioja Vizcaíno, Adolfo, "Principios Constitucionales en Materia Fiscal", *JURIDICA anuario del departamento de derecho de la universidad iberoamericana,* México, año 1981, t. 1, núm. 13, p.247.

una situación diversa para lo que el legislador crea distintas clasificaciones o categorías de contribuyentes, sustentadas con bases objetivas que justifiquen el tratamiento desigual entre aquellas que no son iguales. Bastará con disposiciones formal y materialmente legislativas aplicables que prevean el procedimiento o mecanismos que deban seguir.

Para poder hacer una distinción y aclaración en estos principios tenemos que esclarecer algunos conceptos para entender que aun cuando están relacionados, no son lo mismo. El primero es la capacidad económica aun cuando nuestro diccionario jurídico la define como un principio del derecho tributario relacionado con la igualdad y la generalidad, a mayor riqueza, mayor contribución[51], también podría ser entendida como la carga fiscal. No solo debe fijarse en función a la capacidad económica de los contribuyentes, sino en función de su capacidad contributiva, que debe incidir sobre una porción razonable del ingreso, utilidad o rendimiento, para que el tributo no se vuelva confiscatoria y basarse completamente en la capacidad de gasto. La capacidad económica, surge de una manifestación fáctica apegada a la realidad, que permite que una persona tenga un ingreso el cual puede ser gravado o no. También podríamos decir que es gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas para que el impacto patrimonial de cada caso sea distinto, en cuanto a cantidad y reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial procedente, todo en función a los ingresos obtenidos[52].

En segunda instancia tenemos a la capacidad contributiva es descrita como una ficción jurídica y depende de que el contribuyente se ubique en una hipótesis normativa, entonces sí, en ese momento se materializa la riqueza. También podríamos decir que es la proporción impositiva está en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y las capacidades

[51] Ortiz Sánchez, Mónica y Pérez Pino, Virginia, *Diccionario Jurídico Básico*, ed. 6a., Madrid, TECNOS, 2012, p.79.
[52] Carrasco Iriate, Hugo, *Derecho Fiscal I*, ed. 7a., México, IURE, 2017, pp.88 –89.

requeridas para solventar el gasto público[53]. Y, por último, la capacidad de gasto, que es la facultad que tiene el individuo para satisfacer sus necesidades personales, en relación con ciertas necesidades y circunstancias objetivas, como el número de personas que dependen del contribuyente, es la diferencia entre una cantidad nominal de riqueza y la oportunidad de gastar.

C. Principio de legalidad jurídica

Este es el principio que rige todas las actuaciones de las Administraciones públicas sometiéndolas a la ley y al Derecho. El derecho fiscal, desde sus inicios nos dice que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regulé, así que nuestra Ley Suprema en su artículo. 31 fracción IV, nos dice que "debe contribuirse al gasto público de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" [54] ratificando, mediante esta frase el principio de legalidad. Entonces, debemos contribuir al gasto público de la manera en que dispongan las leyes, eso nos indica que el Estado está facultado para exigir la entrega de prestaciones monetarias o en especie dentro del carácter jurídico. Esto solamente confirma y reafirma la "piedra angular del derecho"[55], que nos dice que no puede existir un tributo sin que este en la ley. Este constituye una pieza fundamental del Derecho administrativo sancionador, reservando a la ley la tipificación de las infracciones y sanciones que correspondan.

Constituyendo a la consagración legal como una garantía elemental de seguridad para todo el país. Exige no sólo que una contribución se encuentre establecida en una ley formal, emanada del órgano legislativo competente, sino que también los elementos fundamentales del tributo como lo son el sujeto activo y pasivo, objeto, unidad del impuesto o unidad fiscal, cuota, base, tarifa, forma y época de pago y las

[53] Universidad Nacional Autónoma de México, *Diccionario Jurídico Mexicano*, ed. 5a., México, Porrúa, 1992, pp. 397 – 398.
[54] Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1917, artículo 31, fracción IV, Diario Oficial de la Federación, consultado en: https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPEUM.pdf.
[55] Arrioja Vizcaíno, Adolfo, "Principios Constitucionales en Materia Fiscal", *JURIDICA anuario del departamento de derecho de la universidad iberoamericana,* México, año 1981, t. 1, núm. 13, p. 251.

excepciones, estén consignados expresamente en ella[56]. Así la ley permite que el particular conozca los límites de las contribuciones al estado y los derechos que puede hacer valer ante posibles abusos del fisco. La existencia misma de leyes jurídico-tributarias constituye la garantía de la que hablamos previamente para oponerse a posibles arbitrariedades de quien, detentando el poder público pretenda utilizar el derecho que el Estado tiene de exigir aportaciones económicas de los contribuyentes como pretexto para ejercer abusos y confiscaciones que no estén previstas o no se sustenten en un marco legal.

-Origen de la obligación fiscal-

Relación jurídica tributaria para comprender este concepto, tenemos que el diccionario jurídico nos dice que es "un conjunto de vínculos y relaciones entre la Administración tributaria y el contribuyente, cuyo fin es obtener el cobro y el pago de tributos, como consecuencia de la aplicación de los tributos"[57]. Estos elementos nos posicionan en un hecho o situación que nos hace acreedores a la imposición de obligaciones o susceptibles de derecho. Aquí, la creación de supuestos a la hora de presentar un hecho o situación en concreto, prevista por la ley en relación con un tributo, crea un presupuesto normativo que obliga a los sujetos. Y que a este vínculo causado entre sujeto activo que es el fisco y pasivo como contribuyente o responsables solidarios causa como consecuencia el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones[58].

Aquí precisamente tenemos a las obligaciones tributarias como normas reguladoras, podremos abordar los diferentes puntos de vista de diversos tratadistas que afirman este concepto va más allá de lo que somos conscientes, en donde abarcamos desde un dar, hacer, no hacer, tolerar[59]. Los derechos de las personas sometidas a su potestad y las obligaciones conforman la relación jurídica tributaria, no como un

[56] Carrasco Iriate, Hugo, *Derecho Fiscal*, México, IURE, 2024, p.23.
[57] Ortiz Sánchez, Mónica y Pérez Pino, Virginia, *Diccionario Jurídico Básico*, ed. 6a., Madrid, TECNOS, 2012, p.284.
[58] Carrasco Iriate, Hugo, *Derecho Fiscal I*, ed. 7a., México, IURE, 2017, p.188.
[59] Carrasco Iriate, Hugo, *Derecho Fiscal*, México, IURE, 2024. P.157

sinónimo de nuestro objeto de estudio si no como parte de él surgiendo en virtud de las normas reguladoras. Entendemos que por el simple hecho de ser un sujeto el cumplimiento de la ley es inherente a este.

Como lo mencionamos con anterioridad, los elementos en el sentido de dar como una obligación tributaria es la cuantificación del ingreso que como contribuyentes percibimos para posteriormente tributar a la hacienda pública, a partir de aquí los elementos que mencionaremos son considerados formales, como lo son el hacer en tanto a nuestros deberes positivos, no hacer, seria abstenerse de caer en un ilícito ante la ley y tolerar implica el ejercicio de un acto de molestia por parte de la autoridad en donde no requiere la ejecución de ningún acto. Esto no es más que elementos importantes para apegarse a la legislación, con el único fin que ciertamente abarca nuestra materia, la recaudación de recursos necesarios para el Estado en primer plano.

El Estado es el sujeto activo que a por medio del Poder Legislativo busca el objetivo de recaudar. Esto, para fines prácticos de los individuos pertenecientes a una sociedad que tiene necesidades, para poder llegar a un bien común. Con las palabras, bien común, nos referimos al orden, seguridad jurídica o justicia en beneficio de los gobernados. Esto suena como un proceso sencillo, aunque ciertamente no lo es, ya que engloba diversas ramas que busca abarcar. Pero en este punto debemos esclarecer qué entiende nuestra Carta Magna por Estado, en su artículo 31 especifica que este está comprendido por la Ciudad de México, municipios, estados y la misma Federación[60]. El sujeto activo como acreedor a la obligación tributaria centralizada o descentralizada, es decir, ejerce sus funciones para lograr el objetivo[61].

El hecho generador de la ley tributaria es una conducta que nace para adecuarse al supuesto genérico para la ley, ya que en ella nace, recae y se instaura. El individuo sigue realizando sus actividades hasta que caiga en una situación que coincida con

[60] Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1917, artículo 31, fracción IV, Diario Oficial de la Federación, consultado en: https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPEUM.pdf.
[61] Gómez Casas, Miriam Guillermina, *Manual de Derecho Fiscal*, México, UNAM, 2020, p. 119.

un supuesto que ya está normado. Entonces bien, la prestación monetaria para cumplir con el objetivo es el objeto sustancial. Esto nos dice que dentro de la sociedad encontramos la norma o ley, podemos actuar y debemos hacerlo manteniéndonos sobre los márgenes que esta nos impone, hasta llegar a la monetización de nuestras acciones.[62] Tenemos al Estado como su principal sujeto, es la realización del supuesto y da lugar a la obligación tributaria y como lo mencionamos anteriormente sus elementos son dar, hacer y no hacer[63]. Como ejemplo tenemos que el Derecho Fiscal, le corresponde la conducta o hecho del Derecho Penal.

Se explica a la voluntad del individuo como el determinante, como un precursor para caer en una situación o hecho que está dentro del supuesto normativo y lo hace acreedor de las obligaciones y derechos, en donde es consciente de que su actuar en general no lo hace parte de esta normatividad sino acciones específicas como adquirir o vender un bien. Los derechos que tenemos por ser personas vienen con obligaciones y la ley delimita nuestro actuar. Sería importante hacer consciencia sobre la importancia de la voluntad de las personas para accionar dentro de un supuesto jurídico. Por ahora se hablará de los elementos sustanciales y más adelante se explicará a profundidad la importancia de esclarecer este tema y de su comprensión.

Los elementos sustanciales son aquellos de existencia previstos en la ley para ser exigibles y deben existir simultáneamente elementos que sirvan como medio para dar el cumplimiento que las leyes fiscales nos imponen como obligación. Aquí tenemos al hecho imponible y al hecho generador; pero comencemos por el primero, es el hecho o situación de contenido económico, previsto en la ley formal y material[64], es una previsión concreta que el legislador selecciona para que nazca la carga contributiva y también se le denomina, elemento de la obligación fiscal o de las contribuciones, engloba sujetos, objetos, base, tasa, tarifa, época de pago y en su caso las excepciones[65].

[62]Carrasco Iriate, Hugo, *Derecho Fiscal*, México, IURE, 2024, pp. 174 – 175.
[63]Íbidem, 172-173.
[64] Íbidem, 173-174.
[65] Íbidem p.p 150-154.

Los sujetos son persona física y persona moral. El objeto, es un elemento económico material que justifica la existencia económica de un impuesto, ingreso o utilidad. Por lo tanto, se tiene la obligación de pagar un impuesto o contribución por medio del ejercicio de una actividad o comercio, ya sea como persona física o moral que es representativo para la contabilidad financiera o fiscal. La base, es la cantidad o monto al que se le aplica la tasa, para determinar la contribución a pagar, la del IVA es el 16% y la del ISR el 30 %.

La tarifa puede presentarse en cuatro formas, derrama que es la cantidad distribuida proporcionalmente entre los afectados según el supuesto jurídico, fija, la cual la ley expresa cierta cantidad, proporcional, que depende del por ciento, es decir, de un porcentaje fijo y finalmente progresiva que aumenta al aumentar la base. La tasa y la tarifa no son lo mismo, en algunas contribuciones podemos encontrar la tarifa y en otras no, el ISR derivado del art. 96 de la LISR, nos habla de la tarifa para personas físicas, la tasa es la magnitud o parámetro que se representa a través de un porcentaje aplicado a la base que nos da una cantidad a pagar, de esta se derivan otros y distintas formas de análisis de estos. Entonces la tasa es un elemento que debe presentarse en todo impuesto ya que determina la cantidad a pagar y la base será la indicativa de la capacidad contributiva del particular. La tarifa se basa en el principio de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, esto la hace progresiva.

Época de pago, es el momento, plazo o fecha señalada para liquidar los créditos fiscales mediante declaraciones que serán presentadas ante la oficina autorizada. Esta se puede prorrogar a petición del contribuyente ya sea diferido o en parcialidades. Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución. Son los elementos básicos de la obligación fiscal como sujeto, objeto, época de pago, tasa y tarifa, ya que a partir de estos surge la obligación. Es la adecuación de un hecho generador a

uno imponible que debe respetar los límites naturales de la imposición y en este deben encontrarse todos los elementos.

Son elementos de carácter esencial que deben tener el hecho imponible, es decir, la ley. Esta debe ser muy clara, especifica y concreta en cuanto al sector de los sujetos y su actividad económica[66]. En cuanto a los hechos generadores puedo agregar que no solo se basan en la ley, estos determinan el elemento y la verificación de una situación fáctica que da lugar en su al nacimiento de la obligación del propio hecho generador y los hechos imponibles son eso justamente hechos o situación de contenido económico, como una forma de manifestar y ejercer la potestad tributaria, me atrevería a comentar que todo supuesto jurídico tiene que emanar de la ley y con su nacimiento existe una normatividad que engloba al hecho imponible, entonces los encontramos en una relación directa para la existencia de estos conceptos. Los elementos instrumentales constituyen el medio para dar cumplimiento a todas las obligaciones fiscales, tienen como finalidad ser el instrumento o medio que la administración, el servicio de administración tributaria nos proporciona y va dirigido a la información, asistencia del contribuyente. Todos los medios que nos proporciona la autoridad fiscal para que el cumplimiento sea estrictamente apegado a la ley.

A partir del supuesto normativo que da lugar a las obligaciones se puede determinar la exigibilidad cómo una conducta, es decir, una situación jurídica o de hecho previstas en la ley que accionan como un hecho generador. En la materia, el nacimiento y su exigibilidad no coinciden, ya que por su naturaleza se requiere el transcurso de cierto plazo para que sean exigibles y deben apegarse a la legislación vigente en que se genere según el art. 6 del CFF[67]. Se debe constatar la realización del hecho imponible o la misma existencia del hecho generador se adecua al hecho imponible, y la precisión de la deuda como una cantidad, a esto le llamaremos determinación de los créditos fiscales la cual debe ser sencilla, cómoda y limpia para que el contribuyente pueda hacerse cargo de su obligación y esto facilitara su realización.

[66] Íbidem pp.174-175.
[67] Código Fiscal de la Federación, 1981, artículo 6, Diario Oficial de la Federación, consultado en: https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf

Como especies de las contribuciones tenemos a los impuestos derechos y aportación de Seguridad Social. En México existen los impuestos directos en donde el sujeto obligado y pagador son el mismo, indirectos el sujeto obligado y el pagador son diferentes, generales aquellos que se encuentren en el supuesto de importar mercancías y especiales que son sobre producción y servicio, más adelante entraremos de lleno en ellos, solo quiero puntualizar cuales son los que existen ya que aunque son de suma importancia para hablar sobre las reformas fiscales que han sufrido con el paso de los años, estos no son nuestro objeto de estudio inmediato[68].

-Clasificación de las contribuciones-

Aquí nos empezamos a preguntar quién y porque pagamos impuestos, pues, estas preguntas son muy sencillas de responder. Todos como ciudadanos debemos pagarlos de manera directa o indirecta. Para entender mejor esto comencemos hablando de que son los impuestos, cuales hay y quienes los tienen que pagar.

1. Impuestos

Según nuestro diccionario jurídico son "los tributos exigidos sin contraprestación. Su hecho imponible lo constituyen hechos, negocios o actos de los que se desprende la capacidad económica del sujeto pasivo, directos, indirectos, subjetivos y objetivos"[69] cabe mencionar que el Estado los estima como su mayor ingreso, más adelante se muestra con cantidades la importancia de estos para el bien común. Nos marca una clasificación de los impuestos divida en cuatro, primero tenemos a los directos que son "tributos que gravan manifestaciones inmediatas de la capacidad económica del sujeto pasivo, es decir, gravan la extensión de renta o la tenencia de un patrimonio"[70]. En segundo lugar, tenemos a los indirectos, que gravan la "manifestación indirecta de la capacidad económica del sujeto pasivo, es

[68] Carrasco Iriate, Hugo, *Derecho Fiscal I*, ed. 7a., México, IURE, 2017, pp.171-173.
[69] Ortiz Sánchez, Mónica y Pérez Pino, Virginia, *Diccionario Jurídico Básico*, ed. 6a., Madrid, TECNOS, 2012, p.184.
[70] Ídem.

decir, deducibles por el consumo o la circulación de bienes"[71] por mencionar un ejemplo pondríamos al IVA e IEPS. En tercera instancia tenemos al objetivo son "tributos que no tienen en cuantas las condiciones personales del sujeto pasivo en la determinación de la deuda tributaria"[72] el ejemplo seria Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Y por último tenemos a los subjetivos, que son "tributos que, si tienen en cuantas las condiciones personales, incluso familiares de los sujetos pasivos en la liquidación tributaria"[73]nos dice que como ejemplo podemos tomar que son clasificadores de la LISR para personas físicas y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Diversos tratadistas nos dan su clasificación, a continuación, se presenta otro ejemplo de clasificación de los impuestos, según el reconocido jurista Emilio Margáin Manautou, en su obra Introducción al estudio del derecho tributario mexicano (pp89,98) la clasificación de estos es:

a) Directos: no son repercutibles y gravan los rendimientos. Son aquellos en los que el sujeto obligado y el pagador es el mismo.

b) Indirectos: son repercutibles y gravan el consumo. El sujeto obligado es diferente al pagador, este se puede trasladar.

c) Reales: atienden a los bienes y cosas que gravan. Aquellos que derivan de la propiedad o posesión de un bien como es el predial.

d) Personales: atienden a las características de las personas, es decir, se derivan de actividades propias o inherentes de las personas.

e) Específicos: atienden al peso, medida, cantidad o calidad del bien gravado.

f) Ad Valorem: consideran el valor del producto.

g) Generales: gravan actividades distintas, pero de la misma naturaleza. Todos aquellos que se encuentren en ese supuesto de llevar a cabo una actividad por la importación de mercancías.

[71] Ídem.
[72] Ibidem, p.185.
[73] Ídem.

h) Especiales: gravan determinada actividad. El IEPS es en función de lo que grava y en la función de los impuestos, un ejemplo podría ser el gasolinazo.
i) Con fines fiscales: se establecen para que el Estado obtenga ingresos.
j) Con fines extrafiscales: se establecen no con el ánimo de que se produzcan ingresos, sino con una finalidad distinta, de carácter social y económico.
k) Alcabalatorios: tránsito, circulación y extracción, introducción y diferenciales.[74]

El artículo 2º, fracción I del CFF nos dice que son "contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho previstas por la misma y que sean distintas a las fracciones I, II, III, VI"[75]. Con esto debemos entender que los impuestos, los pagamos todos alrededor del mundo, a esto se le llama contribución.

2. Aportaciones de seguridad social

Según el CFF en su artículo 2º, fracción II, nos dice que son

> "las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionadas por el mismo Estado"[76]

Entendemos que son contribuciones establecidas en ley que deben pagar tanto los patrones como los trabajadores para financiar los servicios y prestaciones de seguridad social, como el seguro de salud, pensiones, jubilaciones, entre otros. Las aportaciones de seguridad social incluyen el pago de cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE), y al Instituto de Seguridad Social para ñas Fuerzas Armadas Mexicanas (ISSFAM). Estos son de acuerdo con el grado de

[74] Carrasco Iriate, Hugo, *Derecho Fiscal I*, ed. 7a., México, IURE, 2017, pp.173-174.
[75] Código Fiscal de la Federación, 1981, artículo 2, fraccion II, Diario Oficial de la Federación, consultado en: https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf
[76] Ídem.

riesgo que corra el trabajador y su sueldo. Todo aquel que tenga una relación laboral debe pagar al IMMS e INFONAVIT es una responsabilidad compartida entre patrón y trabajador.[77]

Según la Organización Internacional del Trabajo, la Seguridad Social, se refiere a la protección que la sociedad proporciona a sus miembros, mediante una serie de medidas públicas, contra las privaciones económicas y sociales que de otra manera derivarían en la desaparición o una fuerte reducción de sus ingresos como consecuencia de enfermedad, maternidad, accidente de trabajo, desempleo, invalidez, vejez y muerte, así como la protección en forma de asistencia médica y de ayuda a las familias. Estas medidas generalmente revisten la forma de pago y prestación de servicios[78].

El objetivo del Estado en esta materia es proteger y buscar el bienestar de la sociedad en los ámbitos de asistencia y salud general

3. Contribuciones de mejora

Según el CFF en su artículo 2º, fracción III, dos dice que "son las establecidas en la Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obra pública"[79]. El destino al gasto público es sufragar la obra. Estas se encuentran dentro de las contribuciones definidas como especiales que según nuestro diccionario jurídico nos dice que son "tributos que gravan el beneficio o el mayor valor de los bienes del sujeto pasivo como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de los servicios público"[80].

Las características más relevantes son:

a) Financian los gastos de inversión.

[77] Carrasco Iriate, Hugo, *Derecho Fiscal I*, ed. 7a., México, IURE, 2017, pp.181-182.
[78] Gobierno de México, "La seguridad social y sus beneficios", *Procuraduría Federal de la Defensa del Trabajo*, México, Junio de 2018, https://www.gob.mx/profedet/articulos/seguridad-social.
[79] Código Fiscal de la Federación, 1981, artículo 2, fraccion III, Diario Oficial de la Federación, consultado en: https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf
[80] Ortiz Sánchez, Mónica y Pérez Pino, Virginia, *Diccionario Jurídico Básico*, ed. 6a., Madrid, TECNOS, 2012, p.109.

b) Su establecimiento es potestativo.
c)Lo recaudado por la contribución se destina a la obra pública para la que se pidió.
d)Tienen aplicación en el ámbito de las haciendas locales.[81]

Y según la jurisprudencia 196934 (P./J 2/98), 9ª época, Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, t VII, enero 1988, p 41[82]. Nos dice que son de carácter obligatorio, que el pago es por la ejecución de la obra o el servicio prestado por la administración pública, únicamente la pagan los sujetos que obtienen un beneficio directo. Podemos destacar que las contribuciones especiales se pagan por el beneficio especifico que determinadas personas reciben con motivo de una obra o prestación de un servicio público, entonces, es certero inferir que se proporciona para cubrir gastos causados por servicios de carácter general divisibles en obras y servicios en beneficio de la colectividad[83].

Son aquellas contribuciones que deben pagar los propietarios de inmuebles o beneficiarios de obras públicas para sufragar "parte de su obra, por el costo que reciben, pero nunca se debe pretender el costo de la inversión. Hacerlo sería un error grave de política fiscal"[84].Por el aumento de valor que estas obras generan a sus propiedades. Las contribuciones de mejoras se destinan a financiar obras públicas específicas que benefician directamente a los contribuyentes. Debe ser en base al costo y beneficio de infraestructura. Como ejemplos podríamos mencionar calles, parques, jardines, banquetas, entre otros.

4. Derechos

Según el CFF en su artículo 2º, fracción IV

> las contribuciones establecidas en la ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que

[81] Ídem.
[82] Jurisprudencia P./J. 2/98, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. VII, Enero de 1998, p. 41.
[83] Carrasco Iriate, Hugo, *Derecho Fiscal I*, ed. 7a., México, IURE, 2017, pp 180-181.
[84] Ídem.

> presenta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presenten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado[85].

Entonces entendemos que son las contribuciones establecidas en la ley por el uso, aprovechamiento o explotación de bienes del dominio público de la Nación, por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando los presenten organismos descentralizados u órganos desconcentrados.

Es pertinente que estos estén previstos en la ley, según el principio de legalidad que mencionamos con anterioridad, también debe pagarse por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho público porque si se trata de ingresos por funciones del Estado. Los derechos pueden incluir, por ejemplo, el pago por el uso de instalaciones o servicios proporcionados por el gobierno[86].

Podríamos destacar los siguientes conceptos:

Que son de carácter industrial, pero de interés económico, por ejemplo: servicios telegráficos, postal y otras comunicaciones.

Tasas de instrucción pública.

Referentes a las actuaciones y actos jurídicos

Servicios de policía, desinfección, sanidad, agua y política comercial.

5. Aprovechamientos

Según el CFF en su artículo 3º, nos indica que son

> Los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distinto de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos desconcentrados y las empresas de participación estatal. Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y

[85] Código Fiscal de la Federación, 1981, artículo 2, fraccion IV, Diario Oficial de la Federación, consultado en: https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf

[86] Carrasco Iriate, Hugo, *Derecho Fiscal I*, ed. 7a., México, IURE, 2017, p.179.

la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este código, que se aplique en relación con aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza[87].

Después de leer esto, entendemos que son una categoría específica de ingresos públicos que se obtienen por el uso, aprovechamiento o explotación de bienes del dominio público de la Nación o por la prestación de servicios públicos distintos de los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y productos. El uso de bienes del dominio público que son los ingresos derivados del arrendamiento, concesión o permisos de uso de bienes públicos como terrenos, playas, zonas federales marítimo-terrestres, entre otros. Los servicios administrativos son ingresos por servicios que no constituyen servicios públicos y que son prestados por la administración pública, como la expedición de permisos, autorizaciones, certificaciones, copias certificadas, etc. Y, por último, son los aprovechamientos por servicios específicos son ingresos por la prestación de servicios que no son considerados servicios públicos regulares, como la inscripción en registros públicos, el cobro por servicios periciales, el otorgamiento de licencias especiales estos por mencionar algunos ejemplos.

Los aprovechamientos contribuyen a diversificar las fuentes de ingresos del Estado, y pueden representar una fuente importante de financiamiento para actividades administrativas y servicios gubernamentales que no están directamente relacionados con la recaudación de impuestos, derechos o productos[88]. Pero estos deben ser establecidos y cobrados de conformidad con la legislación vigente y no deben constituir una carga excesiva o injustificada para los usuarios o beneficiarios de los bienes públicos o servicios. A continuación, viene el apartado de los productos para tener un mejor entendimiento del tema.

6. Productos

[87] Código Fiscal de la Federación, 1981, artículo 2, fraccion V, Diario Oficial de la Federación, consultado en: https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf
[88] Carrasco Iriate, Hugo, *Derecho Fiscal I*, ed. 7a., México, IURE, 2017, p.183.

Son las contraprestaciones que reciben las autoridades por los servicios que presenta el Estado en sus funciones de derecho privado, por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes de dominio privado. Los productos fiscales representan una fuente significativa de ingresos para el gobierno y contribuyen al financiamiento de actividades y servicios públicos esenciales de la vida cotidiana de las personas pertenecientes a la sociedad. Debe llevarse a cabo de manera transparente y conforme a la legislación vigente para garantizar su adecuada aplicación y evitar posibles abusos por parte de las autoridades[89]. Algunos ejemplos podrían ser los ingresos por concepto de rentas por el aprovechamiento de un bien del dominio privado o por los servicios que presta mediante un centro deportivo. El cobro por el uso de terrenos federales, playas, zonas marítimas, puertos, aeropuertos, entre otros. Cobro por el suministro de agua potable, recolección de basura, alumbrado público y transporte público. El cobro por la expedición de documentos, licencias, permisos, certificaciones y diversos servicios administrativos.

Accesorios de las contribuciones son los ingresos que recibe el estado pero que estén vinculados a la obligación fiscal principal, y solo a modo de mención tenemos recursos, multas, indemnización del 20% por cheques devueltos y gastos de ejecución. Mas adelante en el marco jurídico se explica, con cifras la relevancia de cada uno de los conceptos que acabamos de abordar.

7. Multas

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 31, fracción IV: “Son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del estado y municipio en que resida”[90]. Esto nos indica que la falta a las obligaciones fiscales nos hace incurrir en una multa, que son sanciones pecuniarias impuestas por las autoridades fiscales a los contribuyentes que

[89] Ídem.
[90] Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1917, artículo 31, fracción IV, Diario Oficial de la Federación, consultado en: https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPEUM.pdf

incumplen con las disposiciones de las leyes fiscales o que cometen infracciones relacionadas al cumplimiento de las obligaciones fiscales[91].

El fin es el de incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y garantizar el adecuado funcionamiento del sistema fiscal. Los contribuyentes que no cumplan con este requisito o lo realicen de forma extemporánea, podrán ser acreedores de sanciones. Las multas son acumulables, por lo que el fisco recomienda no dejar ningún trámite hasta el último día, ya que, en caso de tener dudas o aclaraciones, se podría realizar en tiempo y forma antes de recibir una penalización por parte del SAT, este se encarga de que las personas físicas y morales contribuyan con lo que corresponde a las disposiciones fiscales, incluyendo las declaraciones de impuestos e ingresos, ya sea anuales o mensuales.

Según el artículo 70 del Código Fiscal Federal, nos habla de las sanciones e infracciones fiscales[92]. El SAT, nos dice que los contribuyentes deben pagar impuestos debido a que son los medios principales por los que el gobierno obtiene ingresos, es decir, el Estado basa sus ingresos de acuerdo con ellos y es por ello por lo que tienen gran relevancia para la economía de nuestro país, ya que gracias a ellos se puede invertir en aspectos prioritarios para atender a las necesidades de la colectividad ciudadana. Las razones o motivos para implementar multas son diversas como la omisión de presentar declaraciones, presentación de declaraciones incompletas, incumplimiento de obligaciones de retención y pago de impuestos[93]. Los contribuyentes que deben presentar su declaración de impuestos son personas asalariadas, quienes recibieron ingresos de parte de dos patrones de manera simultánea, quienes acumularon ingresos además del salario, así como personas que recibieron su pago por un empleador no obligado a realizar

[91] Universidad Nacional Autónoma de México, *Diccionario Jurídico Mexicano*, ed. 5a., México, Porrúa, 1992, pp. 2163.
[92] Código Fiscal de la Federación, 1981, artículo 2, Diario Oficial de la Federación, consultado en: https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf.
[93] Gobierno de México, “Conoce las obligaciones”, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, https://www.sat.gob.mx/consulta/64576/conoce-las-obligaciones.

retenciones o si adquirieron alguna indemnización laboral. El Código Fiscal de la Federación (CFF) califica como infracción la no declaración de impuestos a través de medios electrónicos, como lo es la plataforma del SAT. Hablamos de multas, arrestos, clausura, confiscación de bienes y sanciones penales.

- Reformas a la norma -

En diversos textos encontramos a la reforma y la mutación como conceptos complementarios, ya que persiguen la misma finalidad, que es acoplar la norma a la realidad; pero tenemos que profundizar la reforma para encontrar las diferencias o la relación complementaria de la que tanto se habla. La reforma, es la actividad normativa que contempla modificar parcial o totalmente a ley, como un mecanismo formal que la propia Constitución establece para su modificación o alteración[94], Desde esta perspectiva son métodos complementarios que se apoyan entre sí. Por otro lado, son excluyentes, porque mientras más se utilice una de ellas, la otra declinará en algún grado. No existe país alguno en el cual uno de estos métodos excluya por completo al otro. En consecuencia, ambos conviven, pero son diferentes situaciones, circunstancias, instituciones y prácticas las que determinan cuál de ellos predomina en un país determinado y con qué intensidad.

La considerada ley fundamental, debe mantener su esencia con el tiempo, y aunque es posible adaptarla a los cambios sociales algunos sistemas jurídicos han implementado principios de rigidez para que su alteración se realice de forma motivada y fundamentada, a través de mecanismos que dificultan su reforma[95]. La aplicación de esta terminología se le atañe al autor irlandés James Bryce que en 1901 en su trabajo *Studies in History and Jurisprudence,* propuso clasificarlas en flexibles y rígidas, pues según el autor aquellas que son más antiguas poseen elasticidad y se adaptan y alteran sin perder sus características principales, las más

[94] Gobierno de México,"Reforma Constirucional", Sistema de Información Legislativa, http://sil.gobernacion.gob.mx/Glosario/definicionpop.php?ID=207.
[95]Díaz Ricci, Sergio, *Estado Constitucional, Derechos Humanos, Justicia y Vida Universitaria*, México, 2015, t. IV, pp. 551 – 553.

modernas, no poseen esta capacidad pues son de estructura fija y dura.[96] La constitución mexicana es de carácter rígido, porque existe un órgano y un procedimiento especial para la reforma de un precepto constitucional.[97]

A manera de pregunta o de afirmación podemos decir que hay múltiples variantes para responder las razones en que se sustentan las reformas a la ley, una de ellas es la adaptación, esto para poder cubrir las necesidades del orden social con la presión pública o demanda ciudadana. Las leyes, se tienen que actualizar para adaptarse a la evolución histórica que da como resultado cambios sociales, políticos, tecnológicos, económicos, constitucionales, educativos y otros aspectos que pueden afectar su aplicación y relevancia. También puede ser para corregir deficiencias, ambigüedades o contradicciones existentes en la ley, todo esto con el fin de mejorar la eficiencia y efectividad de una ley mediante reformas que simplifiquen los procedimientos, reduzcan la burocracia y fortalezcan su aplicación.

Cuando hay un cambio en la orientación política del gobierno, se reforman, con el afán de modificar las leyes para que reflejen nuevas prioridades o enfoques políticos, ya que buscan perfeccionar el sistema democrático dentro de la realidad del país y sin descuidar las peculiaridades de su evolución política. También se deben tomar en cuenta los estándares internacionales, sobre todo en comercio a nivel internacional, derechos humanos u otros asuntos de esta índole, que pueden ocasionar algunas modificaciones a nuestra ley.

Lo primero que debemos especificar son los tres niveles de gobierno, que son el federal, estatal y municipal, de estos depende la facultad territorial sujeta a las leyes que debemos atenernos como contribuyentes. Directamente de esto dependen las autoridades que conocerán del problema, y el destino mismo, es decir, la necesidad que cubrirán. Sin incurrir en las excepciones, doble tributación, entre otros supuestos previstos en la ley. Los niveles de gobierno con autoridades provenientes

[96] Ídem.
[97] Universidad Nacional Autónoma de México, *Diccionario Jurídico Mexicano*, ed. 5a., México, Porrúa, 1992, pp. 2721-2722.

de la Hacienda Pública son federales a través del Congreso de la Unión y estatales a través de sus congresos locales, los cuales se manejan por medio de las secretarias de finanzas, siendo las únicas que pueden imponer contribuciones mediante la ley, nunca el municipio tendrá estas facultades. Y por otro lado tenemos a las autoridades municipales que son tesoreras de los ayuntamientos. Estos solamente pueden proponer a las legislaturas locales sobre la necesidad de aumentar o crear gravámenes. Y existen unas pequeñas excepciones como lo son el IMMS y el INFONAVIT, que son organismos fiscales autónomos. Todo esto atiende a la potestad y competencia tributaria, siempre apegándose a la Constitución para cubrir el presupuesto.

Existen reformas por distintas instancias de gobierno, dependiendo del tipo de ley del que se trate, por un lado, tenemos las reformas constitucionales y por otro la ordinaria que incluye a leyes federales, locales y otros instrumentos normativos. Tenemos reformas educativas, políticas, energéticas, fiscales con modificaciones a las leyes fiscales, como la Ley del Impuesto sobre la Renta (ISR), la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), entre otras, estas reformas pueden tener el objetivo de modificar tasas impositivas, ampliar o reducir la base gravable, otorgar incentivos fiscales, entre otros aspectos. Legal con modificaciones a las leyes federales como el Código Penal, el Código Civil, la Ley de Amparo, la Ley de Ingresos de la Federación, entre otras. Y constitucional que es la más difícil de modificar por la rigidez que esta adquirió para ser protegida[98].

En México el procedimiento está previsto para la reforma parcial y se aprueba por el voto de las dos terceras partes (mayoría calificada) de los individuos presentes de cada una de las Cámaras del Congreso de la Unión en sesión de Pleno, las Cámaras del Congreso de la Unión este compuesto por la Cámara de Diputados y de Senadores, son los encargados de aprobar reformas a nivel federal, esto incluye

[98] Díaz Ricci, Sergio, *Estado Constitucional, Derechos Humanos, Justicia y Vida Universitaria*, México, 2015, t. IV, pp. 551 – 553.

a nuestra Carta Magna, leyes secundarias del país e incluso el derecho fiscal. Una vez avaladas por el Poder Legislativo las reformas o adiciones deberán ser ratificadas por la mayoría absoluta (la mitad más una) de las legislaturas de las entidades federativas u publicadas en el Diario Oficial de la Federación, por el Ejecutivo Federal para culminar su proceso legislativo. El fundamento de este procedimiento lo podemos encontrar en lo establecido por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, el Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, los reglamentos de cada Cámara y, los acuerdos parlamentarios.

Así como hablamos de cómo se reforma una ley ordinaria, tenemos que hablar de cómo se reforma una ley constitucional para poder esclarecer algunas diferencias. Como lo habíamos visto con anterioridad es más difícil reformar una norma dentro de nuestra Carta Magna por la supremacía y rigidez con la que cuenta.

> Articulo135. La presente Constitución puede ser adicionada o reformada. Para que las adiciones o reformas lleguen a ser parte de la misma, se requiere que el Congreso de la Unión, por el voto de las dos terceras partes de los individuos presentes, acuerden las reformas o adiciones, y que estas sean aprobadas por la mayoría de las legislaturas de los Estados y de la Ciudad de México.[99]

Así es como en la propia Constitución expresamente reconoce su capacidad para ser adicionada o reformada, siguiendo los requisitos y formalidades previstos en la ley. Y los requisitos son que el Congreso de la Unión a través de sus Cámaras aprueba por el voto de dos terceras partes de los presentes las adiciones o reformas y que sean aprobadas por la mayoría absoluta, la mitad más una, de las legislaturas de los Estados.

[99] Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1917, artículo 39, Diario Oficial de la Federación, consultado en: *https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPEUM.pdf.*

Capitulo III

Marco jurídico

Antes de empezar este apartado, considero pertinente recordar nuestras clases de teoría del derecho, específicamente la pirámide de Kelsen; la cual, establece la jerarquía normativa. En este sentido, desde una doctrina tradicional, podemos decir que dicha pirámide en México aplicaría en el siguiente orden: En primer lugar, se encuentra la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en segundo lugar, las leyes, en tercer lugar, los reglamentos y decretos del ejecutivo y por último la doctrina.

No obstante, con la evolución del derecho y el surgimiento del ordenamiento internacional, dicha pirámide ha evolucionado y reestructurado la jerarquía normativa de México. La Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Contradicción de Tesis 293/2011[100] replantea la jerarquía normativa del país, que, de manera sintetizada es la siguiente: En primer nivel, la Constitución junto con los derechos humanos de los tratados ratificados por México que a su vez se integran en el catálogo de derechos humanos constitucionales, en segundo nivel, los tratados internacionales y las leyes federales, en tercer nivel, las leyes locales y reglamentos. Es importante destacar en primer nivel siempre estará la Constitución. En este sentido, para la realización del Marco Jurídico nos centraremos en la Constitución Mexicana, los tratados internacionales, las leyes federales y locales, ley de ingresos de la federación, reglamentos y disposiciones administrativas, jurisprudencias y precedentes.

1. Constitucional

Las reformas fiscales tienen varios objetivos políticos, económicos y sociales; entre los cuales, podemos destacar diversos aspectos para garantizar la recaudación adecuada para financiar al gasto público, promover la equidad, proporcionalidad y

[100] Tesis P.XXXVI/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXX, julio de 2009, p. 91.

la justicia tributaria, estimula el desarrollo económico, combatir la evasión y la elusión fiscal, entre otros de los que estaremos hablando a continuación.

Las fuentes principales de las reformas fiscales en México son la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y la legislación internacional. En primera instancia, tenemos al art. 31 de la Constitución mexicana, en su capítulo ll denominado, de los mexicanos, en su fracción IV, establece los principios y bases fundamentales del sistema tributario mexicano. En esta fracción encontramos el principio de legalidad, proporcionalidad y equidad jurídica, incluyendo la obligación de los ciudadanos a contribuir al gasto público de manera equitativa y proporcional, sus límites, y alcances de las facultades tributarias del gobierno. Destino al gasto público ya que lo recaudado debe utilizarse para los fines del propio Estado, para que todos los ciudadanos contemos con servicios públicos, los órganos funcionen y presenten los servicios para los que están destinados.

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

> IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.[101]

En este artículo también se tocan temas como la prohibición de excepciones y privilegios fiscales, que pretendan beneficiar a particulares o empresas en prejuicio del interés general, la prohibición de condonar impuestos salvo los casos que establezca la ley y mediante las condiciones que dictamine la misma, y las facultades de las autoridades fiscales que están facultadas para revisar la situación económica del contribuyente y para exigir información para determinar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

[101] Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1917, artículo 31, fracción IV, Diario Oficial de la Federación, consultado en: *https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPEUM.pdf*

Artículo 40[102], establece el principio de soberanía nacional, lo cual significa que todo poder público emana del pueblo y se ejerce en su nombre. Esto implica que el Congreso de la Unión como órgano representativo del pueblo, tiene la autoridad para realizar reformas fiscales en nombre de la sociedad mexicana, estas al ser aprobadas por el Congreso de la Unión reflejan la voluntad popular y están respaldadas por la legitimidad de la democrática. Nos habla sobre una "República representativa, democrática, laica y federal, compuesta por Estados libres y soberanos" en donde encontramos el establecimiento y reconocimiento de una ciudad y estados, libres y sobresanos, que forman parte de una federación democrática, laica y federal. Artículo 41 fracción[103], este nos habla de la materia electoral y aún que a simple vista pareciera irrelevante en este punto, tiene una relación estrecha con el artículo antes mencionado y con el principio de legalidad, estableciendo los fundamentos del sistema democrático del país.

Dicho lo antes mencionado primero vamos a hablar de nuestra Carta Magna, la capacidad para reformas es una atribución del Congreso de la Unión en su artículo 71[104], establece sus facultades entre las que se encuentra legislar sobre contribuciones a nivel federal y la potestad para crear, modificar y derogar leyes relacionadas a los impuestos. El artículo 135[105], establece el proceso para la reforma constitucional Dentro de este proceso se encuentra la participación del Congreso de la Unión, que puede iniciar reformas a la Constitución y aprobarlas con el voto de las dos terceras partes de los miembros presentes de ambas cámaras. Esto implica que, en el caso de reformas fiscales que requieran cambios constitucionales, el Congreso de la Unión jugaría un papel fundamental. Estas facultades y procesos deben ejercerse en consonancia con los principios establecidos en el art. 31 fracción IV.

[102] Ibidem, artículo 40.
[103] Ibidem, artículo 41.
[104] Ibidem, artículo 71.
[105] Ibidem, artículo 135.

En el artículo 73[106], encontramos enumeradas las facultades del Congreso de la Unión, entre las que encontramos la atribución de establecer, modificar o derogar leyes relacionadas a la materia y la de legislar en materia de contribuciones directas e indirectas, comúnmente conocidas como impuestos federales. El artículo 74[107] establece que la Cámara de Diputados tienen la facultad exclusiva de aprobar leyes de Ingresos del gobierno federal, incluyendo la recaudación. En cuanto a la división territorial, el arreglo Fiscal entre la federación y los Estados, contemplando los municipios tienen sustento en la Constitución. En el artículo. 73[108] fracción XXIX, y en la Ley de Coordinación Fiscal que nos establece las contribuciones.

Tenemos al artículo 115[109], establece las atribuciones y competencias de los municipios libres, otorgándoles autonomía en su régimen interior y en el ejercicio de sus funciones, entre las cuáles, encontramos la de establecer y recaudar contribuciones, impuestos y derechos municipales, y la administración de sus recursos financieros. Esto implica que los municipios tienen competencias fiscales propias. Las bases de la división territorial se encuentran en su fracción III, para (funciones y servicios públicos), la más importante en cuanto a municipios es la fracción IV (administraran libremente su hacienda). El artículo 116[110], aborda la organización y funcionamiento de los municipios, estableciendo sus bases y funcionamiento, define aspectos como la forma de gobierno, estructura administrativa y atribuciones de la autoridad. Teniendo una implicación en la gestión de recursos financieros y en la aplicación de políticas fiscales a nivel local. También nos habla sobre las aportaciones anuales al presupuesto de Egresos y Legislaturas de los Estados. Artículo 117[111], nos dice que las entidades federativas, es decir, los estados, tienen la facultad de establecer contribuciones para cubrir sus gastos y servicios públicos, dentro de los límites que establecen tanto la Constitución Federal como las leyes, aquí nos encontramos con la prohibición y restricciones para los

[106] Ibidem, artículo 73.
[107] Ibidem, artículo 74.
[108] Ibidem, artículo 73 fracción XXIX.
[109] Ibidem, artículo 115.
[110] Ibidem, artículo 116.
[111] Ibidem, artículo 117.

estados en cuanto a ciertas actividades fiscales y financieras, por mencionar algunos tenemos emisión de deuda pública sin autorización legislativa, la creación de nuevos impuestos a la exportación e importación, entre otros aspectos relacionados con la política fiscal. En algunas fracciones encontramos aspectos relevantes con el tema y que tienen relación con división territorial contenida en el art. 43.

Este punto es muy importante según mi parecer, en el artículo 43[112] de nuestra Carta Magna, se establecen los principios fundamentales del federalismo, se relaciona con nuestro tema por la distribución de competencias entre el gobierno federal, y la autonomía estatal y municipal. En materia fiscal, eso significa que los gobiernos en sus distintos niveles de gobierno tienen facultades para legislar y recaudar impuestos dentro del ámbito de sus competencias. No está de más aclarar que el gobierno federal tiene la facultad de establecer impuestos de carácter nacional, mientras que los estados y municipios pueden establecer impuestos locales. En este artículo tenemos enumerados todos los estados en que podemos dividir a nuestra Federación. Que por medio de la Ley de Coordinación Fiscal que en sus objetivos nos narra una cooperación entre todos los Estados para alcanzar un México fuerte y armónico sin necesidad de dividir a que todos somos uno, claro que, con distintas necesidades según su población, situación geográfica, etc. También es importante mencionar que la distribución de competencias entre los diferentes niveles de gobierno debe realizarse de manera equitativa y proporcional. Esto implica que las reformas fiscales deben respetar los principios y garantizar que los impuestos sean justos y equitativos para todos los contribuyentes.

Cerraría este capítulo con el artículo 133[113], establece el principio de supremacía constitucional, que las leyes que de ella emanen son la Ley Suprema de toda la Unión, por la que la ley o cualquier disposición que se oponga a ella será nula. Esto es una parte clave en nuestro trabajo de estudio, ya que las reformas fiscales deben

[112] Ibidem, artículo 43.
[113] Ibidem, artículo 133.

apegarse estrictamente a estas. Dentro de los artículos Constitucionales que tienen relación con materia fiscal tenemos el 1, 14, 16, 25, 27, 28, 29, 31 fracción IV, 72 apartado H, 74 fracción IV, 76 fracción I, 89 en sus fracciones I, II y III, 90, 131, 133 y 134.

2. Derecho internacional

Este es muy importante en la toma de decisiones en cuanto a materia fiscal nos referimos, armonización, este concepto engloba la prevención a la doble tributación y a la evasión fiscal como medidas para facilitar el intercambio comercial y la inversión extranjera, aquí nos encontramos con los tratados de libre comercio y los tratados de protección de inversiones que otorga a los inversores extranjeros ciertos beneficios, estos incentivos fiscales pueden influir en la toma de decisiones a la hora de reformar la constitución, ya que contar con inversión extranjera es muy beneficioso para el sistema fiscal y social de los países.

Por otro lado, tenemos que los tratados internacionales promueven la transparencia y cooperación entre países, tales como disposiciones para intercambiar información, combatir la evasión y la elusión fiscal, y por como resultado poder fortalecer la fiscalización internacional. También cumplir con los compromisos internacionales y respetar los tratados referentes a la materia para crean confianza en el sistema fiscal del país en cuestión, en este caso, México, mediante organizaciones, acuerdos y foros.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), este organismo nos ha proporcionado orientación sobre políticas fiscales, transparencia, intercambios de información y ayuda en la lucha contra la evasión fiscal. Estos no son impositivos por lo que son considerados “soft law” que sirven como guías interpretativas para el mejor entendimiento y aplicación de la ley. La Suprema Corte

de Justicia de la Nación, en la tesis aislada P.XXXVI/2009[114], los considero una fuente de interpretación de las disposiciones de los TDI.

Según la Secretaria de Economía nacional, México, cuenta con una red de 14 Tratados de Libre Comercio con 50 países 30 Acuerdos para la Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones (APPRIs) con 31 países o regiones administrativas y 9 acuerdos de alcance limitado (Acuerdos de Complementación Económica y Acuerdos de Alcance Parcial) en el marco de la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI), además, participa activamente en organismos y foros multilaterales y regionales como la Organización Mundial del Comercio (OMC), el Mecanismo de Cooperación Económica Asia-Pacífico (APEC), la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) y la ALADI. Y Acuerdos Comerciales Bilaterales, con múltiples países que son de suma importancia para el país[115].

Foros internacionales sobre Transparencia y Lucha contra la Evasión Fiscal, participamos en diversos foros para enriquecer nuestros conocimientos mediante un intercambio de información entre autoridades y poder tomar las medidas necesarias contra la evasión de impuestos. Algunos de los foros en los que el país participa son el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales de la OCDE y la Iniciativa BEPS (Erosión de la Base Imponible y Transferencia de Beneficios), estos forman parte de un esfuerzo para borrar las controversias de la economía globalizada[116].

2.1 Leyes fiscales

Estas leyes y disposiciones suelen ser objeto de reformas fiscales, el sistema fiscal del país, según Hugo Carrasco de la Constitución y los tratados internacionales, se

[114] Tesis P.XXXVI/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXX, julio de 2009, p. 91
[115] GOBIERNO DE MÉXICO, “Comercio Exterior, Países con Tratados y Acuerdos Firmados con México”, *https://www.gob.mx/se/acciones-y-programas/comercio-exterior-paises-con-tratados-y-acuerdos-firmados-con-mexico.*
[116] Ídem.

desprenden la ley de ingresos y de egresos[117], la primera es un ordenamiento jurídico propuesto por el Poder Ejecutivo a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Es aprobado por el Poder Legislativo que contiene los conceptos bajo los cuales se podrán captar los recursos financieros. Por otro lado, es descrito como una legislación reglamentaria de la Constitución con una vigencia anual, es decir, establece el catálogo de contribuciones que pueden recaudarse en un ejercicio. También establece las metas de recaudación que el gobierno se propone alcanzar y especifica las fuentes de ingresos del gobierno federal para la distribución y el destino de los recursos públicos. Especifica las fuentes de ingresos del gobierno federal, incluyendo desde impuestos, derechos, productos, financiamientos, aprovechamientos, emisiones de bonos, préstamos, entre otros. Y el presupuesto de egresos de la Federación, en este se describe la cantidad, forma de distribución y el destino de los recursos públicos, es decir, una vez teniendo la proyección de ingresos, se destinan de igual forma los egresos y es aquí en donde quedan plasmados.

Puede ser modificada o actualizada a lo largo del año fiscal mediante reformas legislativas para ajustarse a cambios en la situación económica o para incorporar nuevas necesidades de ingresos. Aquí también debe contenerse la distribución de los ingresos entre los diferentes niveles de gobierno, proyectos, programas gubernamentales y mecanismos de rendición de cuentas para garantizar una gestión adecuada de los recursos financieros. Según la información extraída de la página del Sistema de Información Legislativa del gobierno mexicano, nos dice que los ingresos se dividen en ordinarios y extraordinarios, los primeros son recaudados de forma regular por el Estado son aquellos que el gobierno espera recibir de manera regular y recurrente durante el año fiscal, como ejemplos nos dan los impuestos, derechos, ingresos por la venta de bienes y servicios de los organismos y empresas paraestatales. Provienen principalmente de impuestos, contribuciones, derechos y productos, así como todos los ingresos que perciben de manera habitual. Suelen representar la mayor parte de los ingresos totales del gobierno y

[117] Carrasco Iriate, Hugo, *Derecho Fiscal*, México, IURE, 2024, p.88.

son fundamentales para financiar el gasto público y mantener el funcionamiento regular de las instituciones gubernamentales.

Por otro lado, tenemos a los extraordinarios que son recursos que no se obtienen de manera regular por parte del Estado, considerados como no recurrentes o excepcionales durante el año fiscal, que por mencionar algunos tenemos a venta de activos del gobiernos, obtención de financiamiento extraordinario, recuperación de recursos o la recepción de donaciones y aportaciones extraordinarias, enajenación de bienes nacionales, contratación de créditos externos e internos o emisión de moneda por parte del Banco de México. Los ingresos extraordinarios suelen ser menos previsibles y estables que los ingresos ordinarios, y suelen destinarse a financiar gastos específicos o a cubrir necesidades temporales o imprevistos.

La división de ingresos en ordinarios y extraordinarios es importante porque permite al gobierno federal planificar y gestionar de manera adecuada sus recursos financieros, identificando las fuentes de ingresos recurrentes y establecer estrategias para obtener ingresos adicionales en caso de necesidad. También, esta división permite evaluar de manera óptima el estado financiero del gobierno y una mayor transparencia en la gestión de los recursos públicos. Esta ley es fundamental ya que de ella desprende la elaboración del Presupuesto de Egresos de la Federación.

Leyes del Congreso de la Unión, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y en el mismo orden jerárquico encontramos Ley de Coordinación Fiscal, Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, Ley de Servicio de la Tesorería de la Federación, Ley del SAT, Ley de Fiscalización Superior de la Federación. Por otro lado, tenemos a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, Ley Orgánica de La Procuraduría de Defensa del Contribuyente, Ley General de Contabilidad Gubernamental. Y finalmente, que son los puntos en los que nos centraremos tenemos un Código Fiscal Federal (CFF) y leyes específicas como la Ley de Ingresos de la Federación, la Ley de Impuestos sobre la Renta (ISR), la Ley

de Impuesto al Valor Agregado (IVA), Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), entre otras, pero hablaremos específicamente de estas[118].
Pondremos un ejemplo para simplificar el entendimiento de esta ley, nos basaremos en el año 2024 que es el año en curso; pero como lo mencionamos antes este sale en 2023. Nos indica aspectos relevantes como que no se crearan nuevos impuestos relevantes en materia del ISR o el IVA, el documento estima un ingreso Federal de 9 billones 66 mil millones de pesos (mdp) por el concepto de ingreso presupuestario en donde 4 billones 942 mil (mdp) provendrán de impuestos sobre los ingresos y al ISR, impuestos sobre la producción, el consumo y las transacciones 2 billones 037 mil (mdp) IVA e IEPS entre otros, Impuesto al Comercio Exterior de 101 mil (mdp), etc. Luego encontramos desglozadas las cuotas y aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejora, derechos, productos, aprovechamientos, ingresos por ventas de bienes, prestación de servicios y otros ingresos, transferencias, asignaciones, subsidios, subvenciones, prensiones y jubilaciones, etc. Esto es un ejemplo de cómo se divide la LIF, aun cuando es recomendable acudir a ella si se tiene alguna duda en particular.

- Código Fiscal Federal

El cuál es la válvula legal de todas las leyes en cuanto al procedimiento legal de los impuestos, sus disposiciones establecen en lo general los derechos y obligaciones recíprocos para mantener el equilibrio entre la autoridad fiscal y el contribuyente. En relación con las leyes fiscales respectivas, sus disposiciones se aplican en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados internacionales[119].

- Ley de Impuestos sobre la Renta (ISR)

Este pertenece a los impuestos indirectos al gravar el proceso económico de producción, distribución y consumo, se perciben por un acto de consumo. Esta es una normativa fiscal que establece de las leyes más importantes y complejas a nivel federal, se trata de un impuesto directo que grava los ingresos de las personas. Con

[118]Ídem.
[119] Ídem.

renta nos referimos a la utilidad o beneficio que se obtiene de una actividad económica, en sentido estricto corresponde a personas tanto físicas como morales que se dedican al comercio, actividades lucrativas de la utilidad de su negocio, personas que presenten un servicio personal subordinado por su actividad y por motivo de ello obtienen un sueldo, propone alcanzar al sujeto que realiza el hecho generador. Establece las obligaciones que tienen los contribuyentes en cuanto al registro, presentación de declaraciones, pago de impuestos y cumplimiento de otras disposiciones fiscales[120].

Personas físicas, artículo 90 LISR.

> las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de este Título señale, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo. También están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes, en el país, a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a éste.[121]

Este artículo establece quienes son considerados residentes en México para efectos fiscales y define los criterios de residencia fiscal para personas físicas. Conforme al artículo 9 del CFF[122] no se habla sobre nacionalidad, porque se transforma a residencia, ante la ley no importa la nacionalidad la persona física sino el lugar de residencia. Eso se toma en cuenta para fijar y establecer el grado de obligaciones del contribuyente. La diferencia entre residencia y domicilio fiscal, ambos están regulados en el artículo antes mencionado y el 10 del CFF[123]. Lo que sucede en el domicilio es que consiste en el lugar en donde el contribuyente realiza el hecho generador del ingreso que se adecua a los supuestos de un hecho

[120] Ibidem, pp. 311.
[121] Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2013, artículo 90, Diario Oficial de la Federación, consultado en: *https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR.pdf*
[122] Código Fiscal de la Federación, 1981, artículo 9, Diario Oficial de la Federación, consultado en: *https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf*
[123] Ibidem, artículo 10.

imponible, y que a su vez le servirá a la autoridad para ejercer un mecanismo de control para poder ejercer facultades de comprobación.

También podría entenderse que son personas que prestan un servicio personal subordinado por su actividad y por motivo de ello obtienen un sueldo. Ese ingreso es gravado por esta ley. En el caso de personas físicas, la base gravable se determina restando las deducciones autorizadas a los ingresos percibidos. A manera de mención hay algunos artículos que vale la pena retomar como lo es el 93 LISR[124], que establece los ingresos acumulables, es decir, aquellos que deben considerarse para el cálculo del ISR. Él art. 109 LISR[125], establece las deducciones personales que pueden aplicarse a las personas físicas para calcular su base gravable. Art. 110 LISR[126], este establece las tarifas aplicables para calcular el impuesto, así como las tablas para determinar las retenciones que deben hacer los empleadores sobre los salarios. Art. 151[127] LISR, hace referencia a las disposiciones relativas a la declaración anual, incluye plazos, obligaciones y formas de presentación.

Personas morales, artículo 7 LISR.

> Se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.

En el caso de personas morales, la base gravable se determina restando las deducciones permitidas a los ingresos acumulables[128].

[124] Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2013, artículo 93, Diario Oficial de la Federación, consultado en: *https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR.pdf*
[125] Ibidem, articulo 109.
[126] Ídem.
[127] Ibidem, articulo 151.
[128] Ibidem, articulo 7.

El ISR se calcula aplicando una tasa sobre la base gravable. Las tasas pueden variar dependiendo del tipo de ingreso y de la naturaleza del contribuyente. Por lo general, existen tasas progresivas para las personas físicas, mientras que las personas morales suelen pagar una tasa fija, la ley contempla una serie de deducciones y exenciones que permiten reducir la base gravable del ISR, como gastos médicos, educativos, donativos, intereses hipotecarios, entre otros. La ley contempla sanciones para los contribuyentes que incumplen con sus obligaciones fiscales, como el pago extemporáneo de impuestos, la presentación de declaraciones inexactas o incompletas, entre otras.

Existen diversos artículos relativos a las personas morales que encontramos en esta ley que valen la pena mencionar, como el art.14[129] que define quien se considera como persona moral para efectos fiscales y establece los criterios para determinar su residencia fiscal. El art. 16[130] que se refiere a los ingresos acumulables, es decir, los ingresos que deben considerarse para el cálculo del ISR. Art.28[131] establece las deducciones autorizadas incluyendo los requisitos y límites para su aplicación. En el art.10[132] hace referencia a las tarifas aplicables para calcular el impuesto, así como las tablas para determinar las retenciones que deben hacer los pagadores de impuestos y por último mencionaremos al art. 117[133] que contiene las disposiciones relativas a la declaración anual, incluyendo plazos, obligaciones y formas de presentación.

- Ley de Impuesto al Valor Agregado (IVA)

“Los impuestos indirectos, no gravan al verdadero contribuyente, sino que el tributo se traslada a otro sujeto, de tal suerte que las calidades de sujeto pasivo y pagador son distintas. Ejemplo: el Impuesto al Valor Agregado” (Sánchez, 2002, p. 212). También llamado impuesto al consumo o indirecto, Es importante entender que se

[129] Ibidem, articulo 14.
[130] Ídem.
[131] Ibidem, articulo 28.
[132] Ibidem, articulo 10.
[133] Ibidem, articulo 117.

está hablando del gravamen de alcance más general del país, ya que está presente en todas las etapas de la actividad económica y del proceso de indemnización, que se aplica a todos los consumidores, y grava los consumos que se realizan por bienes y servicios adquiridos. Tiene la particularidad de que quien es considerado por la ley como contribuyente, lo puede trasladar, y por lo tanto pagar un sujeto distinto a él[134].

El IVA se caracteriza porque la carga económica del impuesto recae en el consumidor final, sin que la ley le reconozca el carácter de contribuyente. Son contribuyentes de este gravamen los productores e importadores de bienes y servicios. El sistema fiscal fue creado por el legislador para lograr un mejor control fiscal y una recaudación más eficiente (Venegas, 2016, p. 321). Los contribuyentes que realizan operaciones gravadas con IVA están obligados a calcular, retener y enterar del impuesto al SAT. Esto incluye a los vendedores, prestadores de servicios, importadores, entre otros. Están obligados al pago del impuesto persona física o moral que lleven a cabo estos actos o actividades como un impuesto indirecto al consumo. Una actividad es aquella que se lleva a cabo frecuentemente, quincenal o mensual mientras que el acto es esporádico, así como la prestación de bienes como lo es la compraventa, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes que el más común es el arrendamiento y la importación de bienes o servicios.

La tasa general del IVA en México es del 16% sobre el valor de los bienes o servicios gravados, según, el artículo 1 de la ley del IVA. Sin embargo, existen ciertas excepciones y productos que pueden tener tasas reducidas o estar exentos al impuesto, algunos considerados como básicos o de primera necesidad por mencionar algunos ejemplos tenemos a los alimentos, medicinas, libros, entre muchos otros. Por otro lado, tenemos actividades y operaciones que están exentas como la exportación de bienes y servicios. Tasa del 0% aplicable a bienes y

[134] Carrasco Iriate, Hugo, *Derecho Fiscal*, México, IURE, 2024, p. 376.

servicios, sustentado en el artículo 2 de la ley del IVA [135] y exentos que son los bienes y servicios que se expresan en los artículos 9[136]y 15[137] de la misma ley. La diferencia entre una y otra es que cuando es a la tasa del 0% las compras, gastos e inversiones los podrán recuperar en su totalidad mediante una solicitud de devolución a las autoridades fiscales y la tasa considerada como exenta, el IVA que pague por sus compras, gastos e inversiones se deberá considerar como parte del costo. Como elemento sustancial del IVA tenemos el valor del bien o del producto y la operación sobre el precio del producto con la tasa general.

Grava cuatro actividades, la primera, la enajenación de bienes en el art. 8 LIVA[138] establece que se entiende por enajenación, art. 14 del CFF[139] prevé todos los actos fiscales que deben entenderse como enajenación, la compraventa, adjudicaciones, dación de pago, arrendamiento financiero, escisión, fusión de sociedades y fideicomiso. En segundo término, tenemos a la prestación de servicios independientes, en tercer lugar, al uso o goce temporal de bienes entendido como el arrendamiento, usufructo y cualquier acto que al efecto se utilice de una persona u otra el usar un bien físico, mediante un pago y por último a la importación de bienes y servicios. Regula las tasas impositivas, exenciones, deducciones, entre otros aspectos relacionados con el IVA.

- Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS)

Este impuesto es indirecto, grava la producción y venta de ciertos productos, y servicios en el país, que se consideran de lujo, nocivos para la salud, perjudiciales para el medio ambiente o sujetos a regulación especial. Pueden variar dependiendo del tipo de bien o servicio gravado. Por lo general, existen tasas más altas para diferentes productos y actividades, tales como importaciones de gasolina, alcohol,

[135] Ley del Impuesto al Valor Agregado, 1978, artículo 2, Diario Oficial de la Federación, consultado en: *https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIVA.pdf.*
[136] Ibidem, artículo 9.
[137] ibidem, artículo 15.
[138] ídem, articulo 8.
[139] Código Fiscal de la Federación, 1981, artículo 14, Diario Oficial de la Federación, consultado en: *https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf.*

bebidas energizantes, refrescos de alto contenido calórico, tabacos, entre otras. Uno de los objetivos más importantes de este impuesto es el de regular y desincentivar el consumo de estas sustancias.

Los contribuyentes que realizan actividades gravadas con IEPS están obligados a calcular, retener y enterar el impuesto al SAT. Esto incluye a los productores, importadores, distribuidores y en algunos casos, al consumidor final. Puede recaer en el productor, importador, distribuidor o consumidor final, dependiendo del tipo de bien o servicio. Recordemos que al igual que el IVA este puede deducirse pagando en la adquisición de bienes y servicios gravados con el impuesto, esto, permite que el impuesto no se acumule en cada etapa del proceso de producción y comercialización.

Los sujetos son personas tanto físicas como morales que enajenen en territorio nacional o importen bienes como los mencionados anteriormente , presten servicios como comisión, mediación, agencia de representación, contaduría, enajenación de productos nocivos para la salud, entre otros. Realicen juegos con apuestas y sorteos que soliciten un permiso para esta actividad, siempre y cuando sea en los términos que la Ley Federal de Juegos y Sorteos, establezca. Empresas residentes en el país que importen alimentos considerados, no básicos. Y combustibles automotrices. Los cuales contaran con obligaciones fiscales encontradas en el artículo 19 fracciones I, II Y III en la ley del IEPS[140]. Las tasas y cuotas pueden encontrarse en los artículos 2 y 2 A la Ley del IEPS[141].

Efectos de los impuestos indirectos, esto aplica tanto para IVA como para el IEPS. Se le llama repercusión, esta es la autorización que concede la ley para trasladar la carga del impuesto de una persona a otra y contra de tres etapas.

[140] Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, 1980, artículo 19, Diario Oficial de la Federación, consultado en: *https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIEPS.pdf*
[141] Íbidem, 2-2 a.

La primera, percusión. Es el impacto inicial que produce la contribución o el impuesto, en el contribuyente. Es decir, es el efecto que de forma directa o indirecta que produce el IVA, que conforme al derecho es el sujeto pasivo de la obligación; pero no es el mismo sujeto pagador. Esta la recibe el fabricante.
La segunda, traslación. Esta se da en el momento en que se transmite el sujeto obligado el efecto económico a otro sujeto a pesar de no haber realizado el hecho generador, este se encuentra con la obligación de pagar. Quien realiza este papel es el distribuidor o la comercializadora. La tercera, incidencia. Es el momento en el que el consumidor final ya no lo puede seguir trasladando así que recae en el sujeto pagador del producto.

- Ley de Coordinación Fiscal

Por último, considero importante mencionar a la ley de coordinación fiscal, es una ley que establece las bases para la distribución de competencias fiscales entre la federación, estados y municipios, así como los mecanismos de coordinación y reparto de recursos fiscales entre los ya mencionados niveles de gobierno. Se divide en 5 capítulos, contando con la participación de Estados, Municipios y CDMX mientras establece sus competencias, define que impuestos pueden ser recaudados por cada nivel de gobierno y como se distribuyen los recursos fiscales, define los criterios de distribución de recursos, plazos para la entrega de participaciones y aportaciones, mecanismos de seguimiento y evaluación del cumplimiento de las obligaciones, disposiciones para promover la transparencia y rendición de cuentas en la gestión de los recursos. También, incluye la obligación de los estados y municipios de informa sobre el uso y destino de los recursos recibidos del gobierno federal. Esta ley desde la reforma de 1978 busca promover la armonización de las legislaciones fiscales para que todos los ingresos se centralicen. Su objetivo a grandes rasgos es el de establecer y contribuir con los recursos provenientes de los ingresos federales del ISR, IVA e IEPS.

De manera particular sus objetivos los encontramos en el art. 1 de esta ley[142] son los de coordinar de forma armónica, todos los ingresos se les quitan a las entidades federativas para centralizarlos a las haciendas locales, estas se les dividen. Establecer la participación que corresponda a las tesorerías o secretarias de finanzas de los estados, municipios y de la CDMX en los ingresos federales, que esta participación debe ser a las distintas haciendas públicas. Distribuir, entre los estados, municipios y la CDMX las participaciones de los ingresos federales. Fijar, las reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales. Y constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de sus organizaciones y funcionamiento.

La distribución de recursos es de suma importancia, ya que debe incluir la participación federal que son recursos que la federación transfiere a los estados y municipios, así como las aportaciones que serán destinadas a programas y proyectos específicos. Esta ley establece la creación del Fondo de Fomento Municipal que tiene como objeto fortalecer las finanzas de los municipios y promover el desarrollo económico y social, con recursos provenientes de participación Federal. Busca realizar una distribución equitativa a las entidades federativas de los recursos que se les asignen en el Presupuesto de Egresos, atendiendo los rubros y fórmulas de distribución que se establecen en el presupuesto y en esta propia ley.

3. Reglamentos y disposiciones administrativas

Son instrumentos normativos que complementan las leyes y detallan aspectos específicos de la legislación fiscal como los procedimientos para el cumplimiento de las obligaciones, determinación de impuestos, incentivos fiscales, etc. Norma de carácter general, abstracta e impersonal.[143] Son creados por las autoridades fiscales competentes para implementar y hacer cumplir la legislación fiscal vigente. Estos instrumentos proporcionan detalles específicos sobre cómo se aplicarán y ejecutarán las disposiciones contenidas en las leyes fiscales.

[142] Ley de Coordinación Fiscal, 1978, artículo 1º, Diario Oficial de la Federación, consultado en: *https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LCF.pdf.*
[143] Carrasco Iriarte Hugo, *Derecho Fiscal I*, 7a. ed., México, IURE editores, 2017. p.7

Las disposiciones administrativas de carácter general son normas escritas dictadas por la Administración Pública y con rango inferior a la ley. Los reglamentos son un acto formalmente ejecutivo y materialmente legislativo, es decir, sirve para la ejecución de las leyes. Mientras una ley establece la obligación, el reglamento lo complementa desarrollando una forma para su cumplimiento. El Poder Ejecutivo, para fines prácticos el Presidente está facultado para habilitarlos, según lo estipulado en el artículo 89[144] de nuestra Carta Magna. Es curioso como comparten características con la ley, ya que son de carácter general, abstracto, obligatorios y coercibles; pero se diferencian porque como se explicó en capítulos anteriores las leyes emanan del Poder Legislativo, la ley tiene eficiencia propia y es independiente al reglamento mientras este está supeditado. A continuación, se presentaran unos ejemplos de reglamentos como lo es el RCFF o Reglamento del Código Fiscal de la Federación, RISAT o Reglamento Interior de Servicio de Administración Tributaria, RITFJFA o Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, RLA o Reglamento de la Ley Aduanera, RLCE Reglamento de la Ley de Comercio Exterior, entre muchos otros.

Estos reglamentos y disposiciones establecen los procedimientos, formalidades y requisitos que los contribuyentes deben seguir para cumplir con sus obligaciones fiscales, suelen contener definiciones específicas de términos utilizados en la legislación fiscal, así como interpretaciones y aclaraciones sobre la aplicación de ciertas disposiciones. Esto ayuda a clarificar el alcance y la interpretación de las leyes fiscales. Por ejemplo, pueden establecer los plazos para presentar declaraciones fiscales, los formatos a utilizar, los métodos de cálculo de impuestos, entre otros. Deben ser publicados, entrarán en vigor en toda la República al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación y estar disponibles para consulta pública, garantizando así la transparencia y el acceso a la información sobre las normas y procedimientos fiscales aplicables. Esto permite a los

[144] Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1917, artículo 39, Diario Oficial de la Federación, consultado en: *https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPEUM.pdf.*

contribuyentes conocer y cumplir con sus obligaciones fiscales de manera adecuada.

Estos instrumentos normativos también establecen las facultades y atribuciones de las autoridades fiscales para la aplicación y fiscalización de las leyes fiscales. Por ejemplo, pueden establecer los procedimientos de auditoría, las sanciones por incumplimiento fiscal, los mecanismos de revisión y defensa del contribuyente, entre otros. Pueden ser actualizados y modificados periódicamente para adaptarse a los cambios en la legislación fiscal, así como a las necesidades y circunstancias cambiantes del entorno económico y social.

4. Jurisprudencias y precedentes

La jurisprudencia, según nuestro diccionario jurídico nos dice que es la doctrina jurídica asentada mediante resoluciones judiciales reiteradas de los tribunales. También nos marca que su función principal es la de complementar e integrar el ordenamiento jurídico[145]. y precedentes fiscales son decisiones tomadas por los tribunales competentes en la materia, como el Tribunal Federal de Justicia Administrativa o TFJA. Y la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que establecen criterios jurídicos vinculantes para resolver casos similares en el futuro, mientras que estas decisiones contribuyen a la uniformidad en la interpretación y aplicación de las leyes fiscales, asegurando que los casos similares sean resueltos de manera consistente y equitativa en todo el país. Como resultado juegan un papel importante en la resolución de conflictos fiscales entre los contribuyentes y las autoridades.

Son considerados fuente de derecho y tienen autoridad vinculante sobre las autoridades fiscales y los contribuyentes, es decir, que los tribunales deben aplicar estos criterios jurídicos al resolver casos similares en el futuro, esto ayuda a proporcionar estabilidad jurídica al establecer criterios claros y predecibles para resolver disputas. Esto reduce la incertidumbre legal y promueve la confianza en el

[145] Ortiz, Mónica y Pérez, Virginia, *Diccionario Jurídico Básico*, 6a. ed., Madrid, Tecnos, 2012, p. 200.

sistema tributario, mientras ayudan a resolver disputas de manera eficiente y efectiva, evitando largos procesos judiciales y litigios prolongados, proporcionando claridad sobre los alcances y el significado de las disposiciones legales en casos concretos.

Según el jurista Carrasco Iriarte, en su libro Derecho Fiscal las describe como "la justicia de carne y hueso" y nos dice que en México se reconocen a los órganos que crean las jurisprudencias a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Plenos regionales y los tribunales colegiados de circuito estos son las jurisprudencias que emanan del Poder Judicial de la Federación y los provenientes de los tribunales Administrativos son el Tribunal Federal de Justicia de la Administrativa y los tribunales administrativos de los estados y la Ciudad de México[146].

Conclusión:
El Estado funge su papel como titular de la soberanía fiscal, es importante destacar que todos los ciudadanos por el simple hecho de pertenecer a una sociedad tenemos que contribuir como parte del sistema político, financiero, social, económico, entre muchos otros. Y es aquí en donde entran las contribuciones que debemos pagar tanto personas físicas como personas morales al Estado para sufragar los gastos públicos, en forma de impuestos directos e indirectos, aportaciones y cuotas de seguridad social, contribuciones de mejora o especiales, derechos, aprovechamientos, productos y hasta las multas, todo esto entendido como un medio para cumplir los objetivos de un bienestar social, en donde el Estado debe proveer y poder cubrir las necesidades básicas que nos proporcionan los derechos humanos a nivel internacional, y encontrar un apoyo en estos ingresos para obtener un equilibrio entre la economía desigual de los pobladores, para tener un sistema fiscal sólido y transparente que contribuya al bienestar de la sociedad mexicana.

[146] Carrasco Iriarte Hugo, *Derecho Fiscal I*, 7a. ed., México, IURE editores, 2017. p.7

Las reformas como una generalidad son la proyección de un cambio social y una ley que debe adaptarse a las necesidades de sus ciudadanos, los mismo pasa con las reformas fiscales estas deben ser a favor del Estado, pero nunca en detrimento de sus ciudadanos, es por eso por lo que los conceptos de capacidad contributiva y capacidad económica son tan importantes para tomarlos en consideración a la hora de legislar e imponer créditos fiscales. Las reformas fiscales en México representan modificaciones significativas en el marco legal que regula las contribuciones y los impuestos en el país. El marco legal, compuesto por leyes que constantemente son reformadas, tienen una relación directa con los principios contenidos en la Constitución Mexicana, particularmente en el artículo 31 fracción IV, que establece las obligaciones de los ciudadanos respecto al pago de contribuciones.

Nuestro marco legal debe acatarse a los lineamientos de los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad jurídica. Cuando hablamos de legalidad entendemos que es aquel derecho positivo, es decir, los lineamientos a los que debemos acatarnos los encontramos expresamente en la ley. Esto como una generalidad no solo en la materia, ya que en todas las ramas de derecho es muy importante que las palabras sean elegidas correctamente para no estar sujeto a diversas interpretaciones y no errar en el entendimiento de los conceptos, siendo el legislador quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones.

En cuanto a los principios de proporcionalidad y equidad jurídica, entendemos que aun cuando tienen una estrecha relación, son independientes y al mismo tiempo complementarios ya que ambos principios buscan el bienestar social, la adecuada aplicación de la norma y garantizar la justicia. Para poder distinguir de mejor forma la proporcionalidad de la equidad, consideraría necesario iniciar con un ejemplo que se va a ir desarrollando. La proporcionalidad, podríamos entenderla a manera de ejemplo, cuando una persona vive en un edificio de apartamentos, hay dos áreas, su apartamento y las áreas comunes. Cada persona tiene que hacerse cargo de su apartamento y es responsabilidad de todos cuidar, procurar, aportar e incluso apoyar en el mantenimiento de las áreas comunes. Quizá algún vecino utilice más

los parques, salón de fiestas, cajones de estacionamientos, elevador, pasillos, etc. Pero al formar parte de su día a día, todos tienen que pagar la cuota establecida. Los gastos corren aún que no se utilicen o alguien no los pague, es aquí cuando entramos de llenos a este principio de proporcionalidad, para aquellas personas que sus ingresos no podrían cumplir con una cuota fija, es decir, entre más compras, más pagas impuestas ya que estos no dependen de la cuota fija, sino de los gastos variables de cada persona. Dándonos como resultado una cuota variable que crea categorías dentro de los contribuyentes, para el correcto funcionamiento del Estado. Regresando a mi ejemplo nos refleja que en efecto puedes hacer uso de estos, todos pueden hacerlo; pero es responsabilidad común resarcir los deterioros presentados por el uso.

Entonces podríamos mencionarlo como un acto de solidaridad para con la sociedad y el mismo Estado. Todo dentro de las obligaciones fiscales para cubrir con los derechos. Aquí es en donde entra la equidad, que podría sostener la justicia a la proporcionalidad como un tratamiento igualitario, la igualdad para los iguales y desigualdad, en la norma, para los desiguales. Considerando las circunstancias particulares de cada caso y evitando discriminaciones arbitrarias o desigualdad injustificada. Es un equilibrio en la distribución de derechos y obligaciones entre las partes. Es cierto que, a mayor libertad económica, mayor crecimiento económico, por lo que una combinación entre igualdad de oportunidades y libertad económica sería una de las mejores alternativas para un modelo realmente equitativo.

La cantidad monetaria que este destinada al gasto público, no puede, ni debe cambiar su fin. Se debe perseguir los intereses sociales y colectivos, es por ellos que no deben ser destinados para satisfacer necesidades privadas o individuales. Cuando retomando las excepciones, el equilibrio ante la economía social, el poder de abarcar las necesidades de los pobladores para cubrirlas, lo expreso en la ley y buscando un estado de derecho armónico para los pobladores, tenemos algunas prestaciones que pueden o no ser utilizadas por un sector que lo requiera en donde debido a la naturaleza de su condición, serán apoyados tanto por el Estado como

por instituciones especializadas. Como sería el Seguro Social para los trabajadores, esto dentro del derecho que tenemos todos a la salud, según los derechos humanos internacionales.

Por otro lado, y entrando de lleno a la importancia de las reformas fiscales, que deben adecuar y mejorar el sistema tributario, promoviendo los principios antes mencionados, la eficiencia, simplificar los procesos administrativos, adecuar las tasas impositivas, así como los incentivos fiscales, entre muchas otras actividades de las culés son precursoras. Dentro del marco legal debemos destacar a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 31, fracción IV, marcando las directrices en las que versa nuestro marco legal, la obligación de contribuir y la importancia de apegarse a los principios que nos marca el derecho internacional, las leyes, los códigos, reglamentos y disposiciones administrativas, jurisprudencias y precedentes, para fortalecer la recaudación y promover el desarrollo económico y social del país.

Fuentes Bibliográficas

Acta Constitutiva de la Federación 1824, artículo 3º.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, “Principios Constitucionales en Materia Fiscal”, *JURIDICA anuario del departamento de derecho de la universidad iberoamericana,* México, año 1981, t. 1, núm. 13.

BIZBERG, Ilán et al., “El Fracaso de la Continuidad. La Economía Política del Sexenio de Enrique Peña Nieto.” *Foro Internacional*, México, Abril – Junio, año 2020, vol. 60, núm. 2 (240).

CALVELLINA MILLER, José Luis et al., *Relevancia de las Reglas Fiscales y su Implementación en México*, México, Instituto Belisario Domínguez, Senado de la República, 2019.

Cámara de Diputados, “Reformas Constitucionales por Periodo Presidencial”, *Secretaría de Servicios Parlamentarios*, 2024. *https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cpeum_per.htm.*

CARPIZO, Jorge, “La Reforma Constitucional en México. Procedimiento y Realidad”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, Mayo – Agosto, año 2011, vol. 44, núm. 131.

CARRASCO IRIATE, Hugo, *Derecho Fiscal I*, ed. 7a., México, IURE, 2017.

CARRASCO IRIATE, Hugo, *Derecho Fiscal*, México, IURE, 2024.

Código Fiscal de la Federación, 1981, Diario Oficial de la Federación, Consultado en: *https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf*.

COMPAÑ, María del Carmen et al., *Panorama del Derecho Mexicano*, 1a. ed., México, Cámara Nacional de la Industria Editorial Mexicana, 1997.

Constitución de Apatzingán 1814, artículo 4º.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1917, artículo 31, fracción IV, Diario Oficial de la Federación, consultado en: *https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPEUM.pdf.*

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto y DELGADILLO LOZANO, Siheml, *Principios del Derecho Tributario*, 5a. ed., Limusa, 2007.

DÍAZ RICCI, Sergio, *Estado Constitucional, Derechos Humanos, Justicia y Vida Universitaria,* México, 2015, t. IV.

Embajada de México en Italia, “Reformas Estructurales para transformar a México”, *Secretaria de Relaciones Exteriores*, *https://embamex.sre.gob.mx/italia/images/pdf/reformas/REFORMASESTRUCTURALES.pdf.*

Fiscalía General de la República, “Vll. Período del Presidente Lázaro Cárdenas”, *Documentos relacionados con la Historia de la Procuraduría General de la República*, 2015, *https://www.gob.mx/fgr/documentos/documentos relacionados-con-la-historia-de-la-procuraduria-general-de-la-republica*

FIX-FIERRO, Héctor, “¿Una nueva Constitución? Las reformas constitucionales del presidente López Obrador”, *OTROS DIÁLOGOS DE EL COLEGIO DE MÉXICO*, México, núm. 11, 2024, *https://otrosdialogos.colmex.mx/una nueva-constitucion-las-reformas-constitucionales-del-presidente-lopez obrador.*

GOBIERNO DE MÉXICO, “Comercio Exterior, Países con Tratados y Acuerdos Firmados con México”, *https://www.gob.mx/se/acciones-y programas/comercio-exterior-paises-con-tratados-y-acuerdos-firmados-con mexico.*

GOBIERNO DE MÉXICO, “Conoce las obligaciones”*, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, https://www.sat.gob.mx/consulta/64576/conocelasobligaciones.*

GOBIERNO DE MÉXICO, “Hace 193 años se promulgó la primera Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos”, *Instituto Nacional para el Federalismo y el Desarrollo Municipal*, 2017, *https://www.gob.mx/inafed/articulos/hace-193-anos-se-promulgo-la-primera constitucion-federal-de-los-estados-unidos-mexicanos.*

GOBIERNO DE MÉXICO, “La seguridad social y sus beneficios”, *Procuraduría Federal de la Defensa del Trabajo*, México, Junio de 2018, *https://www.gob.mx/profedet/articulos/seguridad-social*

GOBIERNO DE MÉXICO, “Ley de Ingresos”, *Sistema de información Legislativa*, *http://sil.gobernacion.gob.mx/Glosario/definicionpop.php?ID=146*.

GOBIERNO DE MÉXICO, “Promulgación de la Constitución de Apatzingán”, *Secretaría de la Defensa Nacional*, 2021, *¿https://www.gob.mx/sedena/documentos/22-de-octubre-de-1814 promulgacion-de-la-constitucion-de-apatzingan?state=published*

GOBIERNO DE MÉXICO, “Reforma Constitucional”, *Sistema de Información Legislativa*, *http://sil.gobernacion.gob.mx/Glosario/definicionpop.php?ID=20.%205*.

GOBIERNO DE MÉXICO, “Ven a la generación de la Reforma liberal como una de las más brillantes de la historia política mexicana”, *Secretaría de Cultura*, 2018, *https://www.gob.mx/cultura/prensa/ven-a-la-generacion-de-la reforma-liberal-como-una-de-las-mas-brillantes-de-la-historia-politica mexicana*

GOBIERNO DE MÉXICO, “209 Aniversario del inicio de la Independencia de México”, *Agrosemex, S.A.*, 2019, *¿https://www.gob.mx/agroasemex/articulos/209-aniversario-del-inicio-de-la independencia-de-mexico?idiom=es.*

GÓMEZ CASAS, Miriam Guillermina, *Manual de Derecho Fiscal,* México, UNAM, 2020.

GONZÁLES LEZAMA, Raúl, *Reforma liberal, cronología 1854 a 1876*, México, Instituto Nacional de Estudios Históricos de las Revoluciones de México, 2012.

Instituto de Investigaciones Jurídicas y Suprema Corte de Justicia de la Nación, *LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES*, México, UNAM, 2012.

Instituto Mexicano de la Radio & Instituto Nacional de Estudios Históricos de las Revoluciones de México, “Historia de las Revoluciones de México”, *Secretaría de Cultura*, 2017.

Jurisprudencia P./J. 2/98, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VII, Enero de 1998, p. 41.

LAGUNA PLUS, Sergio, RAMÍREZ PACHECO, Julio César, “¿Pueden Considerarse Significativas las Reformas Fiscales de México?”, *Revista de Métodos Cuantitativos para la Economía y la Empresa*, México, año 2016, vol. 22.

Ley de Coordinación Fiscal, 1978, Diario oficial de la Federación, consultado en: https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LCF.pdf

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2024, Diario Oficial de la Federación, Consultado en: *https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIF_2024.pdf*

Ley del Impuesto al Valor Agregado, 1978, Diario Oficial de la Federación, consultado en: *https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIVA.pdf*

Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, 1980, Diario Oficial de la Federación, consultado en: *https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIEPS.pdf*

Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2013, Diario Oficial de la Federación, consultado en: *https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR.pdf*

LÓPEZ PÉREZ, Sugey J. y VENECE, Xavier, "Estructura y Evolución de Ingresos Tributarios y Beneficios Fiscales en México: Análisis del Periodo 1990 – 2019 y Evaluación de la Reforma Fiscal de 2014". *El Trimestre Económico*, México, Abril – Junio, año 2021, vol. 88, núm. 350.

MEDELLÍN GALVÁN, Andrés Darío, *La Reforma Fiscal del Gobierno de Vicente Fox*, México, El Colegio de México,2008.

OROZCO-FELGUERES, Carlos, *Las Reformas Fiscales que México Necesita*, México, UNAM, 2023, Cuadernos de Gobernabilidad y Fiscalización.

ORTEGA ORTIZ, Reynaldo Yunuen y SOMUANO VENTURA, Fernanda, "El periodo presidencial de Felipe Calderón Hinojosa", *Foro Internacional*, México, año 2015, vol. 55, núm.1, Enero – Marzo.

ORTIZ SÁNCHEZ, Mónica y PÉREZ PINO, Virginia, *Diccionario Jurídico Básico*, ed. 6a., Madrid, TECNOS, 2012.

RETCHKIMAN KIRK, Benjamín, "Contribuciones de Adam Smith a la ciencia fiscal. Problemas del Desarrollo", *Revista Latinoamericana de Economía*, México, octubre de 2013, vol. 6, núm. 25 (1976).

RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio, "Obligaciones Fiscales", *Revistas Jurídicas UNAM,* México.

SANTILLÁN, María Luisa, "Especial Reformas del sexenio: Modificaciones fiscales", *Ciencia UNAM*, México, 2018. *https://ciencia.unam.mx/leer/814/reformas del-sexenio-modificaciones-fiscales.*

SMITH, Adam, *La Riqueza de las Naciones*, trad. de Carlos Rodríguez Braun, Madrid, Alianza, 1994.

SOBARZO, Horacio, "Reforma Fiscal en México", *Estudios Económicos*, México, Julio – Diciembre, año 2004, vol. 29, núm. 2 (38).

SOL JUAREZ, Humberto, *Derecho Fiscal*, México, Red Tercer Milenio, 2012.

TALAMANTES, Armando, "20 cosas que no sabías de la reforma fiscal propuesta por Peña Nieto", *EXPANSIÓN*, México, 2013, *https://expansion.mx/nacional/2013/09/08/20-cosas-que-no-sabias-de-la reforma-fiscal-propuesta-por-pena-nieto.*

Tesis P.XXXVI/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta,* Novena Época, t. XXX, julio de 2009, p. 91.

Universidad Nacional Autónoma de México, *Diccionario Jurídico Mexicano,* ed. 5a., México, Porrúa, 1992.