

ANÁLISIS DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS OBLIGACIONES FORMALES TRIBUTARIAS* **

MARÍA ENRIQUETA MANCILLA RENDÓN***
DAVID ALEJANDRO PARADA SÁNCHEZ****

Resumen

El presente trabajo es un estudio de reflexión que tiene como objetivo analizar la ausencia de principios constitucionales en las obligaciones formales acorde con la obligación sustancial que tienen a cargo los contribuyentes en México en materia de derecho fiscal; con base en el análisis del principio de la autodeterminación del impuesto, se compara la constitucionalidad de la norma sustancial y la inconstitucionalidad de la norma formal, con la intención de comprobar dicha premisa y así proponer principios para las obligaciones formales. Se trata de un estudio inductivo con un alcance descriptivo de corte transaccional en el que se realiza un análisis hermenéutico crítico, identificando la constitucionalidad de la norma sustancial y formal del estudio. Como resultado del estudio se comprende que es necesaria una reforma para dar validez constitucional a las obligaciones formales.

* Fecha de recepción: Octubre, 2016. Aceptado para su publicación: Noviembre, 2016.

** El estudio es un producto de investigación derivado del trabajo realizado en la materia Régimen Fiscal de la Empresa, de la Maestría en Derecho, FES Acatlán, UNAM. El trabajo describe la revisión del tópico fiscal de las obligaciones de los contribuyentes con relación a la obligación sustantiva de contribuir al gasto público.

*** Doctora por la UNAM. Maestra y Contador Público por la EBC. Investigadora de la Universidad La Salle. Líder del Grupo de Investigación, Desarrollo e innovación: "Estudio de normas fiscales, contables y auditoría" de la Universidad La Salle. Miembro del Sistema Nacional de Investigadores Nivel 1. Miembro del Colegio de Contadores Públicos de México. Profesor de Asignatura del Posgrado de Derecho, FES Acatlán, UNAM. México, D.F. Correo electrónico: maenriqueta.mancilla@ulsa.mx

**** Maestro en Derecho por la UNAM. Profesor de Asignatura de la Licenciatura en Derecho, FES Acatlán, UNAM. México, D.F. Correo electrónico: scartwater@hotmail.com

Abstract

The present work is a study of reflection that takes as target analyse the lack of constitutional principles in the formal obligations commensurate with the substantial obligation by taxpayers in Mexico in fiscal law; based on an analysis of the principle of self-determination of the tax, the constitutionality of the substantive rule and unconstitutional formal standard are compared with the intention of verify the above mentioned premises. This is an inductive study with a descriptive scope of transactional court in which a critical hermeneutic analysis is performed by identifying the constitutionality of the substantive and formal rule of the study. As a result of the study, it is understood that reform is necessary to give validity to the formal constitutional obligations.

Palabras clave:

Obligaciones Formales, Obligación Sustancial, Principio de Autodeterminación, Derecho Fiscal.

Keywords:

Formal Obligations, Substantive Obligation, Self-Determination Principle, Tax Law.

Introducción

Para el Estado y el ejercicio del poder es inherente el concepto de contribuir para el gasto público. Al ser la estructura estatal un ente que se conforma de un gobierno, requiere de una serie de recursos económicos para cumplir con la función que le ha sido asignada. Para ello en la formación de sus gobernados se les instruye para que la obligación de tributar se interiorice y sea cumplida autónomamente.

Estos sujetos al asociarse para desarrollar una actividad económica se encuentran con que la obligación de tributar no sólo es el pago de impuestos, sino una carga de actividades que van más allá de esa obligación interiorizada que el Estado le inculcó. El sujeto ya no sólo debe contribuir al gasto público, sino que tiene que cumplir una carga de actividades no vinculadas con la acción de contribuir. Además está obligado a hacerlo pues existe una serie de sanciones que incluso podrían derivar en un delito que lo pueden llevar a la privación de su libertad. El cumplimiento de estas obligaciones se encuentra prevista en normas secundarias que no necesariamente cumplen con los principios tributarios de equidad, proporcionalidad o justicia tributaria, pero que al ser obligaciones instrumentales

las mismas quedan validadas por los Tribunales Federales y Constitucionales Mexicanos.

Estas obligaciones han sido denominadas obligaciones tributarias formales sin que se establezcan en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Carecen de fundamento Constitucional,¹ y la autoridad, diseña estas obligaciones al margen de todo principio, trasladando al contribuyente la obligación de colaborar con el Estado para ejercer sus facultades tributarias, incluso el contribuyente se convierte en un brazo de las autoridades fiscales sin que exista una previsión de este tipo en la norma fundamental.

I. Metodología

El diseño de la investigación es de carácter cualitativo, de corte transversal descriptivo, y tiene por objeto analizar la inconstitucionalidad de las obligaciones formales tributarias que establece la legislación, y evaluar esta variable. Se tiene como premisa principal que las obligaciones formales carecen de principios y garantías constitucionales, contrario a lo que ocurre en la norma sustantiva. Se estudia el fenómeno analizando las normas jurídicas ya existentes. No se encontró evidencia de estudios previos en el tema. Se trata de un diseño transaccional exploratorio,² con un alcance descriptivo, que muestra en primer lugar la inconstitucionalidad de la norma. En segundo lugar el estudio refleja que el concepto se contrapone con jurisprudencia emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Finalmente el estudio concluye con la intención de comprender como las obligaciones formales son reglamentarias y carecen del precepto constitucional, con el objeto de proponer los principios que las dotarían de validez. El análisis metodológico que se siguió fue con la hermenéutica crítica³ de las fuentes de información recuperadas. El análisis fue desarrollado con base en normas jurídicas vigentes y conceptos descriptivos de teóricos en estudios fiscales, amén de otros métodos cualitativos para la recolección de datos, como la revisión de la literatura que se estudia. También

¹ "Las normas constitucionales son idóneas para disciplinar directamente no solo la organización estatal y las relaciones entre el Estado y las personas, sino también las que ocurran entre estas últimas" J. Ignacio Núñez Leiva, *Estado constitucional de derecho y ponderación: Hacia la superación de la falsa disyuntiva entre libertad y satisfacción de los derechos sociales fundamentales*, 128 Univeristas (2014). doi:10.11144/Javeriana.VJ128.ecdp

² Hernández lo llama "inmersión inicial en el campo", Hernández, R., Fernández, C., Baptista, P. 2006, *Metodología de la Investigación*, México, Mc Graw-Hill.

³ Juan Luis Álvarez-Gayou Jurgenson, *Cómo hacer investigación cualitativa. Fundamentos y metodología*. Ed. Paidós Educador, 222, 2003.

se consultó a expertos en el tópico de la constitucionalidad de las normas fiscales.

II. La obligación de contribuir al gasto público

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece⁴ la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos,⁵ así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Este principio constitucional consiste en el deber de todo mexicano de aportar al Estado parte de su riqueza para que éste cumpla con sus diversas funciones,⁶ como es el de gobernar. El Estado sin ese ingreso sencillamente no existiría, además que la sociedad se vería envuelta en un caos al tener la ausencia de la gobernabilidad que representa el Estado. De acuerdo a Caballero,⁷ la obligación y responsabilidad de tributar es un tema indiscutible.⁸

⁴ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos [CPEUM]. Art. 31 fr. IV. Febrero 5 de 1917 (México).

⁵ “El ministro Sergio Valls, en ocasión de su intervención en el Tercer Seminario de Derecho Constitucional Tributario en Iberoamérica [...], comentó al respecto, que dicha disposición constitucional impone a los gobernantes el deber de destinar las contribuciones ciudadanas exclusivamente a la satisfacción de los gastos públicos”. Oscar Nava Escudero, “El principio presupuestario de no afectación de los recursos públicos y los ingresos excedentes”, en *Reforma Hacendaria en la agenda de la reforma del Estado*, 117-124. (Ed. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie Estudios Jurídicos No. 146, UNAM, México, 2009). Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2724/9.pdf>

⁶ Guillermo Barnes García, El gasto público en México, en *Las finanzas del Sistema Federal Mexicano*. (G. Barnes, Ed. Instituto Nacional de Administración Pública, México, D.F., 2000). Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/3/1440/9.pdf>

⁷ J. Caballero, *La Teoría de la Justicia de John Rawls*, en *Voces y contextos*. Otoño, núm. II, año I, 1-22. (J. Caballero, Ed. UIC, México, D.F., 2006). Disponible en: http://www.uia.mx/actividades/publicaciones/iberoforum/2/pdf/francisco_caballero.pdf

⁸ Según Rawls (Ibídem) “Un individuo que se dé cuenta de que disfruta viendo a otras personas en una posición de menor libertad entiende que no tiene derechos de ninguna especie a este goce. El placer que obtiene de las privaciones de los demás es malo en sí mismo: es una satisfacción que exige la violación de un principio con el que estaría de acuerdo en la posición original”.

La Constitución como norma suprema contiene derechos y libertades, reglas generales, principios y dogmas.⁹ Moreno¹⁰ comenta que también establece una serie de preceptos que enuncian la base o esencia del funcionamiento del gobierno, además de contener todos los derechos humanos y fundamentales que debe gozar toda persona. Por lo que toda autoridad y elementos personales del gobierno tienen que ajustarse de manera estricta a esos postulados.

El fundamento aludido impone como obligación una conducta de hacer, una acción positiva a través de la cual el sujeto debe contribuir al gasto público.¹¹ No señala de qué modo o cuáles tributos, sin embargo de ello se encargan las normas secundarias, de acuerdo a Sánchez¹² estarán apegadas a los principios de equidad, proporcionalidad y legalidad, constituyéndose en los principios en que descansará la obligación de tributar. Consecuentemente la construcción de la norma fiscal que incluya esta obligación sustancial, deberá ser apegada a esos principios, de lo contrario, la misma se consideraría inconstitucional.

De la jerarquía de las normas jurídicas, las constitucionales son las que se encuentran en el primer orden.¹³ Las demás normas jurídicas deben ser creadas por el legislador con los límites constitucionales;¹⁴ aunque la constitución no señala la naturaleza del tributo, su periodicidad o cualquier otra peculiaridad, deberá ser establecida por el legislador.

⁹ "[...] todo orden jurídico tiene forzosamente una constitución, puesto que si un orden jurídico existe, posee, necesariamente, un conjunto de normas establecidas por el primer acto creador del orden jurídico; normas que determinan [...] las formas y procedimiento de la creación del derecho." Rolando Tamayo y Salmorán, *El concepto de constitución*, en *Teoría del derecho y conceptos dogmáticos*, 129-149. (Rolando Tamayo y Salmorán, Publicaciones Serie G Estudios doctrinales No. 101, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1987). Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/399/7.pdf>

¹⁰ Daniel Moreno, *Síntesis del derecho constitucional*, en *Panorama del derecho mexicano*, 10-16. (Daniel Moreno, Publicaciones del Instituto de Derecho Comparado, Serie A Fuentes: Textos y estudios legislativos No. 4, Tomo I, UNAM, México, 1965). <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/2/590/4.pdf>

¹¹ SCJN, *Inconstitucionalidad del Impuesto sustitutivo del crédito al salario*. Decisiones de la Suprema Corte de Justicia, 21-26. (1ª. Ed., SCJN, Decisiones de la Suprema Corte de Justicia, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2006). Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2377/1.pdf>

¹² Juan Manuel Ángel Sánchez, *Principios constitucionales de las contribuciones*. Derecho fiscal, 1-27 (s/a). Disponible en: <http://www.tffja.gob.mx/investigaciones/pdf/principiosconstitucionalesde-lascontribuciones.pdf>

¹³ Luis Octavio Vado Grajales, *La jerarquía de las normas locales*. Una lectura crítica de Eduardo García Máynez. *Cuestiones constitucionales*, no. 18. 227-243, (2008). Disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/cconst/cont/18/ard/ard8.htm>

¹⁴ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos [CPEUM]. Art. 31 fr. IV. Febrero 5 de 1917 (México).

III. Las obligaciones formales de los contribuyentes

De los Códigos Fiscales de la Federación¹⁵ y los locales, así como de las demás leyes que regulan algún impuesto, incluso la normatividad aplicable para identificar las operaciones vulnerables¹⁶ y sus respectivos reglamentos, prevén una serie de actividades que debe cumplir el ciudadano y contribuyente. Obligaciones como presentar declaraciones periódicas, avisos, presentar documentos, retener información o recursos económicos, incluso cumplir con ciertas formalidades contables y administrativas.¹⁷

Todas y cada una de esas obligaciones surgen de diversos mandatos normativos que vinculan al contribuyente a realizarlas, estableciendo una serie de sanciones económicas,¹⁸ incluso privativas de libertad para el caso de que el contribuyente no observe puntualmente esas obligaciones.

Este tipo de obligaciones nada tiene que ver con la obligación de contribuir al gasto público, el cual se considera una obligación sustancial. La obligación formal no tiene por objeto que se cumpla con la obligación sustancial, pues la finalidad de cada una de ellas es distinta.¹⁹ Esa diferenciación es la que permitirá localizar las obligaciones formales. La obligación sustancial²⁰ tiene su fundamento constitucional y en el mismo texto constitucional se prevé los principios a que se deberá apegar las disposiciones secundarias que prevean la obligación de tributar.

En cambio, las obligaciones formales se fundamentan en disposiciones secundarias. Las obligaciones formales tienen por objeto que el contribuyente realice todas las actividades necesarias, para facilitarle a la autoridad tributaria la labor en el ejercicio de sus facultades de comprobación.²¹ Es decir, el particular se convierte en un coadyuvante de la autoridad fiscal

¹⁵ Código Fiscal de la Federación [CFF]. Art. 2°. Diciembre 31 de 1981 (México).

¹⁶ Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita [LFPIORPI]. Art. 1°, 2°, 3° y 4°. Octubre 17 de 2012 (México).

¹⁷ Ma. Enriqueta Mancilla Rendón, Leopoldo Díaz Toledo, *Factibilidad de que una asociación en participación en México se escinda Revista del Centro de Investigación*, 10, no. 40, 101-110, 11 (2013).

¹⁸ Código Fiscal de la Federación [CFF]. Art. 2°. Diciembre 31 de 1981 (México).

¹⁹ "La diferencia entre formalismo y sustancialismo no es un concepto teórico del Derecho Positivo, dado que en las leyes no se plasma expresamente qué es la forma y qué es la sustancia de todos los elementos y situaciones que allí se norman, simplemente es una concepción apriorística que sirve para llevar a cabo las actuaciones y decisiones que, con base en las disposiciones y predisposiciones legales, se pueden y/o deben —o no deben— realizar". Carlos Alberto Burgoa Toledo, *Formalismo y sustancialismo*, Ponencia, 19. (Carlos Alberto Burgoa Toledo, Congreso Internacional Filosofía del Derecho, FES Acatlán, UNAM, 2011). Disponible en: <http://derecho.posgrado.unam.mx/congresos/congfilodere/ponencias/CarlosBurgoaToledo.pdf>

²⁰ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos [CPEUM]. Art. 31 fr. IV. Febrero 5 de 1917 (México).

²¹ "Se ha sostenido que el uso de las facultades de comprobación constituyen un procedimiento administrativo semejante a un juicio a lo que la Sala Superior del TFF ha resuelto: [...]; pues se trata

en la determinación de las contribuciones y los créditos fiscales. El único fin de las obligaciones formales es apoyar a la autoridad fiscal para verificar que ese mismo contribuyente u otros han cumplido de manera debida su obligación de contribuir, tributando lo que realmente debe pagar ya que “su objetivo es que la autoridad hacendaria pueda llevar una adecuada vigilancia y comprobar el cumplimiento de requisitos conforme a los cuales los gobernados deben contribuir al gasto público”.²²

De aquí que las obligaciones formales son aquellas cargas al contribuyente²³ de realizar todas las actividades exigidas por la ley, que le permitan a la autoridad obtener toda la información necesaria para llevar a cabo una adecuada vigilancia y comprobar²⁴ que los ciudadanos han cumplido con su obligación de contribuir al gasto público.

del desarrollo de facultades discrecionales de la autoridad administrativa.” Margaín Manautou Emilio, *Facultades de comprobación fiscal*, 404. (1ª. Ed. Porrúa, México, 1999).

²² Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 1a./J. 2/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XXI, Marzo de 2005, p. 127.

Amparo en revisión 938/2004. Atención Rápida a Clientes Dos, S.A. de C.V. 27 de octubre de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Pedro Arroyo Soto.

Amparo en revisión 1345/2004. Servi Copacabana, S.A. 17 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Guillermina Coutiño Mata. Amparo en revisión 1032/2004. Super's Rapiditos Bip Bip. 17 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Rosalía Argumosa López. Amparo en revisión 1370/2004. Super Servicio Diamante, S.A. de C.V. 17 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Carmen Vergara López. Amparo en revisión 1532/2004. Super Servicio Coapa, S.A. de C.V. 17 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Carmen Vergara López. Tesis de jurisprudencia 2/2005. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veintiséis de enero de dos mil cinco.

²³ Según los “Estudios económicos de la OCDE: México 2011, “los sistemas fiscales de 183 países en el periodo de 2004 a 2010, muestra el impacto que en los negocios ocasiona el costo de los impuestos y las cargas para cumplir con las obligaciones fiscales. De esta publicación, se desprende que México tiene una compleja carga administrativa” Ladrón de Guevara Diana Bernal, Padilla Figueroa Marco Antonio, Pérez Romo Verónica, *Panorama de la situación de los contribuyentes en México*, 1-27. (Ladrón de Guevara Diana Bernal, Padilla Figueroa Marco Antonio, Pérez Romo Verónica, Ed. PRODECON, México, s/a). Disponible en: http://prodecon.gob.mx/Documentos/Documentos%20Basicos/PanoramaSituacionContribuyentesMex_v2.pdf

²⁴ Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para: [...] III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías. IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros y sobre las operaciones de enajenación de acciones, así como cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales. V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales digitales por internet y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes; el cumplimiento de obligaciones en materia aduanera; solicitar la exhibición de la documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que

IV. Divergencia entre las obligaciones formales y las obligaciones sustanciales

Como lo hemos venido comentando, las obligaciones sustanciales o materialmente recaudatorias, son las que están directamente vinculadas con la obligación de contribuir al gasto público, formando parte de esto al sujeto, objeto, tasa y base.²⁵ En cambio las formales,²⁶ son actividades que no se relacionan con la obligación de contribuir al gasto público, sino con la obligación de aportar a la autoridad los elementos y herramientas necesarias para facilitarle sus facultades de comprobación²⁷ y recaudación.²⁸

No obstante, esta distinción tan clara y sencilla, a través del discurso se intenta darle un mayor alcance de lo que realmente es, con el objeto de legitimar y validar las demás cargas que tiene el contribuyente y que resultan de otra naturaleza a su obligación de contribuir al gasto público.

Así la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido que las obligaciones materialmente recaudatorias, no se solo se trata de los elementos fiscales vinculados directamente a la determi-

contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete. Código Fiscal de la Federación [CFF]. Art. 42. Diciembre 31 de 1981 (México).

²⁵ “Los elementos impositivos son las obligaciones [...] en virtud de que el estado y el particular se unen en una relación (llamada jurídico tributaria) la cual, [...], nace sin la voluntad de los particulares por lo que es deber exclusivo del Estado establecer los elementos impositivos (obligaciones)”. Carlos Alberto Burgoa Toledo, Principios tributarios en serio, en Biblioteca virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas, 193-209 (Carlos Alberto Burgoa Toledo, Revista del posgrado en Derecho de la UNAM, Vol. 5, núm. 8, México, 2009). Disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/posder/cont/8/cnt/cnt10.pdf>

²⁶ “Los deberes formales se consideran como un conjunto de procedimientos que la ley ha establecido para dar cumplimiento a la obligación tributaria”. Pedro Escalante D., Neyi Hulett R. Los deberes formales a cumplir por las personas naturales como contribuyentes del impuesto al valor agregado, en Actualidad Contable FACES, (34-43) 39. (Pedro Escalante D., Neyi Hulett R., Año 12 N° 18, Mérida. Venezuela, Enero-Junio 2009). Disponible en: <http://www.redalyc.org/pdf/257/25712300004.pdf>

²⁷ El análisis que hace Emilio Margáin Monautou al artículo 16 constitucional en sus párrafos primero, once y dieciséis relacionados con la visita domiciliaria y los requisitos que deben de satisfacer los actos de molestia, en este último párrafo sólo hace alusión a las visitas domiciliarias para cerciorarse que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía, que son los que la doctrina del derecho administrativo llama reglamentos autónomos, “y las disposiciones de las leyes administrativas y laborales no pueden equipararse a los reglamentos autónomos del derecho administrativo, en virtud de que la jerarquía jurídica de aquellas es superior a la de estos últimos, que están expedidas por el poder legislativo y los reglamentos por el poder ejecutivo. No hay respaldo constitucional para estas visitas [...]”. Emilio Margáin Monautou, *Las facultades de comprobación fiscal*, México, Ed. Porrúa, 404, 1999.

²⁸ Son los procedimientos de determinación, por virtud de los cuales la administración indaga la producción de hechos generadores que no le han sido declarados, revisa las declaraciones con objeto de saber si los hechos generadores han sido propiamente denunciados y si la determinación hecha por el sujeto pasivo está de acuerdo con la ley o bien rectifica la determinación, o hace la determinación cuando la ley así se lo encarga; Sergio Francisco de la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, 645. (14ª edición, Ciudad de México, Porrúa, 1986).

nación de la obligación sustantiva del pago de la contribución. Sino que también, incluye las obligaciones formales, como la obligación de los contribuyentes de determinar su situación fiscal mediante declaración anual.²⁹

Los Ministros sostienen que existen obligaciones formales que en realidad no lo son. Y jugando con las palabras distinguen entre obligaciones sustanciales y formales, sin embargo, caen en la contradicción porque pretenden que un concepto se encuentre dentro del otro. Pero no puede ser así, pues de lo contrario esa distinción no tendría que realizarse, pero tan diferentes son, que no pudieron evadir el manejo de ambos conceptos con un contenido totalmente diferente. Así que las obligaciones formales, aunque quieran disfrazarse como obligaciones materiales, resulta imposible.

Señala que la autodeterminación no es una obligación formal pues se vincula con el pago del tributo. Ello fácticamente no se verifica, pues las acciones necesarias para autodeterminarse son muy distintas a la acción de pagar o contribuir para el gasto público. Si bien es cierto mediante la autodeterminación se fija a cuánto asciende el pago, también lo es que ello no es contribuir al gasto público, sino a una actividad tendiente a facilitar a la autoridad fiscal la verificación de que el monto del tributo sea el correcto.

Por ello es importante distinguir entre una obligación formal y una obligación sustancial, pues esta distinción será esencial para determinar a qué obligaciones se les aplican los principios de proporcionalidad y equidad, y a cuáles no, pues en este punto radica otra diferencia: a las obligaciones formales no les es aplicable el principio de proporcionalidad y equidad tributaria, pues así lo sostuvo nuestro Máximo Tribunal.³⁰

Esto significa que las obligaciones formales no cuentan con parámetros directos para su determinación. Es decir, el legislador puede crear obligaciones formales sin apegarse a principio alguno, dado que no existen principios reguladores de éstas obligaciones, al carecer de una previsión constitucional.

V. Sujeto pasivo del poder tributario del estado y sujeto pasivo de la obligación tributaria

Con las obligaciones formales y las obligaciones sustanciales surgen dos calidades de sujetos, según el tratamiento de éstas, dado que las faculta-

²⁹ 1a. X/2005, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXI, Marzo de 2005, p. 215.

³⁰ 1a./J. 2/2005, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXI, Marzo de 2005, p. 127.

des que surgen de las autoridades son de distinta índole y finalidad según la obligación a requerir o incumplida.

Incluso, la relación entre el Estado y el sujeto pasivo de obligaciones formales es de distinta naturaleza a la que tiene el pasivo de obligaciones fiscales sustanciales. El primero queda sujeto al poder tributario del Estado, al irrogarse obligaciones más allá de la obligación material de pago del tributo incluyendo, por lo que se le impone una serie de obligaciones de hacer, no hacer y tolerar, mismas que no forman parte de la obligación de tributar al Estado. E incluso, el incumplimiento de esas obligaciones derivaría en sujetarse a cumplir con la obligación material de otro contribuyente, como tercero obligado o sustituir a otro contribuyente en su obligación.

En cambio, el sujeto pasivo³¹ de la obligación tributaria es aquel que le es exigible el cumplimiento de obligaciones sustanciales, es decir de la obligación de contribuir al gasto público. Conforme a estas premisas la Suprema Corte enumera las siguientes diferencias entre uno y otro:

Por ello, las principales diferencias entre el sujeto de la obligación tributaria de pago (contribuyente) y el sujeto pasivo del poder tributario (retenedor) son las siguientes: a) Conducta realizada: el primero realiza el hecho imponible, por lo que ostenta su titularidad y, por regla general, la capacidad contributiva que el hecho imponible refleja; el segundo no, pues se trata de un tercero que realiza un supuesto normativo que se interrelaciona con ese hecho, que la mayoría de las veces no es demostrativo de capacidad contributiva, aunque al realizarse se subroga en la titularidad del hecho imponible. b) Fundamento normativo: el primero tiene la obligación de pago del impuesto por haber realizado el hecho imponible previsto en la ley respectiva (disposición normativa primaria); el segundo tiene la misma obligación de pago pero no por actualizar el hecho imponible, sino por un mandato legal diverso a éste, que es por no retener el impuesto (disposición normativa secundaria). c) Posición jurídica: el primero tiene el lugar principal en el cumplimiento de la obligación tributaria de pago; el segundo está obligado por ley al pago del impuesto en lugar de aquél, sustituyéndolo, siendo el único y verdadero sujeto obligado al pago. Por ello se ha dicho que en

³¹ Según el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación la circunstancia que da origen a la obligación de pagar el impuesto, puede ser un hecho jurídico, y los hechos jurídicos no sólo pueden ser producto de conductas de personas, sino aún de la acción de la naturaleza. "Son sujetos pasivos del impuesto, personas físicas o morales, pues con frecuencia la obligación de pagar una contribución no es a cargo de una persona, sino del activo de un patrimonio sin titular, o patrimonio afectación. [...]. Así, la única capacidad para ser sujeto pasivo contribucional es la llamada tributaria, que más que capacidad, es consecuencia de que se haya producido el hecho generador". Gregorio Rodríguez Mejía, Obligaciones fiscales, en Boletín mexicano de derecho comparado no. 90, 1185-1205. (Gregorio Rodríguez Mejía, Nueva serie Año XXX, septiembre-diciembre, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1997). Disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/90/art/art12.htm>

la sustitución tributaria existe una desviación sustancial total o parcial del normal proceso de imputación normativa de la obligación fiscal. En vez del sujeto pasivo, otro sujeto queda obligado al pago del tributo. d) Naturaleza: el primero es el que satisface por regla general y en condiciones de normalidad la obligación tributaria de pago; el segundo es un garante personal de la obligación tributaria de pago no satisfecha por aquél, que facilita y simplifica la actividad recaudatoria de la autoridad fiscal actuando a título de auxiliar y coadyuvante de ésta, por lo que se establece como un especial mecanismo impositivo”.³²

Cada una de las características del sujeto pasivo del poder tributario del Estado, claramente se refieren al cumplimiento de obligaciones formales; con una gran carga, pues incluso puede ser el caso que un contribuyente deba entregar una cantidad mayor al fisco como retenedor que como causante tributario, como ocurre con los retenedores. Las facultades sancionadoras del Estado en estos casos son más amplias sobre individuos que, incluso, ni siquiera están obligados a contribuir, por corresponder el hecho generador a otro sujeto, tal y como ocurre en el caso de terceros, a manera de ejemplo.

Es importante hacer notar que el sujeto puede ser contribuyente y a su vez sujeto de poder tributario del Estado, debido a que su obligación de tributar corresponde a una de sus actividades económicas y, por la otra, el cumplimiento de obligaciones formales para facilitar la labor de la autoridad fiscal para comprobar el cumplimiento de pago, sobre todo facilitarle sus facultades cuando las ejerza sobre el mismo sujeto.

VI. Ejemplos de obligaciones formales tributarias

Para efectos de este estudio, sólo se tomaran como referencia dos obligaciones formales: autodeterminación y terceros solidarios únicamente retenedores.

De acuerdo al artículo 6° del Código Fiscal de la Federación en su párrafo tercero, señala:

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

³² 1a. CXVII/2013 (10a.), Primera Sala, Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XIX, Abril de 2013, Tomo 1, p. 974.

El precepto refiere la autodeterminación³³ como la obligación de todo contribuyente de determinar las contribuciones a su cargo. Esto significa que la autoridad tributaria como autoridad de buena fe, obliga a los contribuyentes a determinar el monto de las contribuciones a su cargo. Evidentemente si éstas son determinadas de manera incorrecta o existe un error aritmético, la ley prevé una serie de infracciones³⁴ a cargo del contribuyente que va desde un 20% del monto omitido hasta el 90%.³⁵ Es decir, que existe la obligación de autodeterminarse³⁶ y de no hacerlo correctamente o tener errores aritméticos nacerá una sanción cuantificada en base a la contribución omitida.

El siguiente ejemplo es la obligación formal de retener, que se prevé del siguiente modo:

Artículo 26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes:

I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.

En este precepto se señala sui generis la responsabilidad solidaria para quienes deben retener³⁷ impuestos, quienes participan directamente en la obligación de recaudar contribuciones. Es decir, sustituyen a la auto-

³³ De acuerdo al autor "se entiende que es el contribuyente el que debe determinar y calcular sus contribuciones de manera voluntaria por cada una de sus obligaciones impositivas, y enterarlas". Humberto Sol Juárez, *Derecho Fiscal*, 215. (Ed. Red Milenio, México, 2012).

³⁴ "Doctrinalmente, la infracción se puede definir como el incumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas y formales, consistente en un hacer o un no hacer, cuya consecuencia es la aplicación de una sanción tributaria. La conducta tipificada como infracción debe estar expresamente señalada en la ley, de acuerdo con el principio de legalidad". Gabriela Ríos Granados, *Las infracciones tributarias en el sistema tributario mexicano*, en *Boletín mexicano de derecho comparado*, Nueva serie, año XXXVIII, NÚM. 114, septiembre-diciembre 2005, 1165-1186. Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/DerechoComparado/indice.htm?n=114>

³⁵ Código Fiscal de la Federación [CFF]. Art. 76, 77, 78. Diciembre 31 de 1981 (México).

³⁶ Existen dos tipos de autodeterminaciones: la externa y la interna. La primera se refiere al derecho que tiene un pueblo de organizarse política y económicamente, con independencia a otro Estado. "La autodeterminación interna es la potestad del Estado de decidir su orden jurídico y organización política y económica, o a cambiarlos si así lo considera, sin interferencia alguna de otros y otros Estados." Ambos dimensiones de autodeterminación se complementan, "en la óptica de los derechos humanos, en virtud de que un pueblo solo se autodetermina si los derechos fundamentales de todos sus integrantes son respetados. Jorge Carpizo, *Globalización y los derechos de soberanía, autodeterminación y no intervención*, en *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, 117-148. (Jorge Carpizo, Anuario Mexicano de Derecho Internacional, VOL. 4, UNAM, 2004). Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/pdf/DerechoInternacional/4/art/art4.pdf>

³⁷ El Servicio de Administración Tributaria al ejercicio fiscal 2011 registro en su base de datos a 36,980 contribuyentes activos de los cuales 23,500 son asalariados, 12,069 tienen inscripción como Persona Física, y 1,411 como Personas Morales. Quienes hagan pagos por salario y demás prestaciones que deriven de una relación laboral están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales del impuesto. En este sentido, la autoridad hacendaria traslada a los patrones la responsabilidad de

ridad fiscal y realizan directamente la actividad que a éste le corresponde: la recaudación.

Como se vislumbra, tenemos dos tipos de obligaciones formales, que constituyen una carga que debe soportar el ciudadano sin que exista una base constitucional que exija ello al contribuyente. Por un lado, el contribuyente realiza la labor de determinar el gravamen y por el otro, se encarga según los casos previstos en la ley la de recaudar impuestos. En ambos casos hay una sustitución de la autoridad tributaria por el particular, sin que ello forme parte de la obligación de contribuir al gasto público.

VII. La inconstitucionalidad de las obligaciones formales

De acuerdo al 31, fracción IV Constitucional, la obligatoriedad es de contribuir al gasto público, es decir una obligación de pago a la autoridad para que ésta pueda satisfacer sus necesidades económicas. Empero, la norma secundaria va más allá imponiendo al contribuyente una carga de actividades que requieren de mayores erogaciones para que otros profesionistas solventen las mismas. Dicha norma va más allá de la norma constitucional. Se puede sostener que el verbo contribuir implica también el cumplimiento de esas actividades, pero ello es meramente discursivo; porque esa visión nos aleja de la sintáctica de la norma, deformando el concepto. Partiendo de conceptos, contribución³⁸ es “cuota o cantidad que se paga para algún fin, y principalmente la que se impone para las cargas del Estado.”³⁹ Y contribuir⁴⁰ cuenta con dos acepciones conducentes a este tema: “concurrir voluntariamente con una cantidad para determinado fin; o ayudar y concurrir con otros al logro de algún fin”.⁴¹

recaudar el impuesto vía retención en el acto de efectuar el pago del salario. Disponible en: ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_ftp/publicaciones/transparencia/Padron_contribuyentes_210312.pdf

³⁸ “Las contribuciones son prestaciones unilaterales y obligatorias que establece el Estado, en ejercicio de su potestad tributaria para cubrir el presupuesto.” SCJN, Las contribuciones, en Inconstitucionalidad del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, 1-101. (Series Decisiones relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2006).

³⁹ Diccionario de la Real Academia Española, consultado en <http://lema.rae.es/drae/?val=contribuir>

⁴⁰ “Aportación económica que los miembros del Estado y los extranjeros que residen en su territorio están obligados a satisfacer, de acuerdo con la legislación fiscal, para la atención de los servicios públicos y cargas nacionales” Rafael de Piña Vara, Diccionario de Derecho, Ed. Porrúa, 1989, México.

⁴¹ Diccionario de la Real Academia Española, consultado en <http://lema.rae.es/drae/?val=contribuir>

Aplicando estos términos al gasto público,⁴² implica que el contribuyente está obligado a ayudar al estado para cubrir el gasto público requerido para que el gobierno cumpla con sus funciones. Esta obligación implica una acción de aportar recursos económicos, pues es el único modo para cubrir el gasto público. El mandato constitucional, implica una necesaria derivación de actividades a fin de que el gobernado cubra el gasto público. Por lo que toda actividad fuera de ese fin, necesariamente está excluida de la CPEUM y por lo tanto inconstitucional.

Ninguna de las anteriores actividades se relaciona con la obligación de contribuir al gasto público. Es simple entenderlo, porque de esas actividades no se deriva alguna forma directa de contribuir al gasto público. Al contrario, la finalidad de las mismas es que el particular se aplique medidas de control para facilitar la labor de la autoridad tributaria en los casos en que utilice sus facultades de comprobación.

Esa obligación de realizar actividades para facilitar el control de la autoridad fiscal no deviene de la Constitución, ni está prevista, no ordena que exista esa obligación. Ello es una carga que creó el legislador rebasando totalmente el contenido del artículo 31, fracción IV de la CPEUM. Ya la Suprema Corte se ha pronunciado al respecto, denominando este tipo de actividades vinculadas como “obligaciones formales” y las cuáles no están sujetas a ningún parámetro:

DECLARACIÓN FISCAL. LA OBLIGACIÓN DE PRESENTARLA ES DE CARÁCTER FORMAL, POR LO QUE NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA...En ese sentido, la obligación a cargo de los contribuyentes de presentar declaraciones por cualquiera de los medios establecidos por la normativa es de carácter formal y tiene como fin que la autoridad hacendaria pueda comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones de aquéllos de contribuir al gasto público; de ahí que dicha obligación no se rija por el mencionado principio de equidad tributaria, porque fue impuesta sólo para un mejor control recaudatorio y no se vincula con los elementos de la contribución.⁴³

En el anterior criterio, la Corte abiertamente reconoce que existen obligaciones cuyo fin no es contribuir al gasto público, que conllevan una serie de actividades que no deben concebirse como una obligación sustancial, como lo es el pago del impuesto. Sino que son obligaciones for-

⁴² El gasto neto total trata la totalidad de las erogaciones aprobadas en el presupuesto de egresos con cargo a los ingresos previstos en la Ley de Ingresos, las cuales no incluyen las amortizaciones de la deuda pública y las operaciones que darían lugar a la duplicidad en el registro del gasto. Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria [LFPRH] Art. 2, fracción XXV. Marzo 30 de 2006 (México).

⁴³ P./J. 8/2012 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro X, Julio de 2012, Tomo 1, p. 5.

males, cuyo objeto es permitir un mejor control recaudatorio y que no se vincula con los elemento de la contribución.

Pues bien, en este criterio insulso, el Máximo Tribunal defiende una ficción alejada de las principios constitucionales, al avalar que el gobernado está obligado a permitir un mejor control de las contribuciones que entera y paga a la autoridad fiscal. Defiende ese tipo de “obligaciones formales” que no deviene de una imposición constitucional, sino de una norma secundaria y demás reglamentos que carecen del sustento constitucional.

Ya el artículo 16, en su primer párrafo de la CPEUM nos refiere que las autoridades sólo pueden generar actos cuando se encuentran en su marco competencial, fundado y motivado;⁴⁴ ello surge del principio de legalidad universalmente válido, que indica que las autoridades sólo pueden hacer aquello que expresamente les permite la ley.⁴⁵

Justamente las obligaciones formales surgen de una norma secundaria que obliga al ciudadano a suplir al Estado en su deber, lo vincula a realizar actividades necesarias para la recaudación. Se entiende que ello es de interés público, porque la recaudación se debe reflejar en las mejoras sociales a cargo del Estado. Pero ello no significa que el contribuyente deba tolerar cargas que no le están constitucionalmente encargadas.

⁴⁴ Esta garantía es uno de los elementos esenciales que guarda el Estado de Derecho, que todo acto de molestia debe de estar fundado y motivado, además de cumplir con estos requisitos: “a) La fundamentación, al expresar con precisión el precepto legal aplicable al caso, b) La motivación, al señalar con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, c) La relación entre la fundamentación y la motivación, con la consonancia entre los motivos aducidos y las normas aplicables”. SCJN, La garantía de legalidad, en La jurisprudencia sobre inconstitucionalidad de leyes y su obligatoriedad para las autoridades administrativas, 63-67. (Series Decisiones relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, No. 4, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2006). Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1663/12.pdf>

⁴⁵ “La actividad de la administración pública está restringida por procedimientos formales y trámites precisos, que garantizan su legalidad imparcialidad e igualdad en el trato para los administrados; por el control jurisdiccional de los tribunales contencioso-administrativo; el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa,” Lucinda Villarreal Corrales, La justicia administrativa, el procedimiento administrativo y la responsabilidad patrimonial del estado, en Justicia Administrativa, 571-588. (Lucinda Villarreal Corrales, Segundo Congreso Iberoamericano de Derecho Administrativo, Germán Cisneros Farías, Jorge Fernández Ruiz, Miguel Alejandro López Olvera, coordinadores, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2007).

VIII. Propuesta para dar validez a las obligaciones formales

La estructura del sistema fiscal mexicano se forma a partir del modelo de la autodeterminación, por lo tanto, son los propios gobernados los que enteran sus ingresos, de manera automática se tienen que ubicar en las hipótesis previstas en las leyes secundarias; a su vez, ello implica que se colabore con el Estado para darle eficacia a la recaudación. Y ciertamente, ante un país territorialmente extenso con una población de más de 110 millones de persona, resulta necesaria la colaboración de los contribuyentes para aligerar la carga al Estado y evitar un engrosamiento del aparato burocrático.

Por lo tanto, las obligaciones fiscales formales surgen como una realidad y necesidad para que el Estado cumpla con sus cometidos. Justo por ello es importante que ese tipo de obligaciones se construyan en parámetros claros para no generar una carga excesiva al contribuyente.

Así como la obligación sustancial de contribuir se rige por los principios de legalidad, equidad y proporcionalidad, se considera vital que las obligaciones fiscales formales se rijan también por principios previstos en el propio texto del artículo 31, fracción IV de la Constitución Mexicana.

Se considera que los principios que deben regir las obligaciones formales, deben ser el de legalidad, así toda obligación formal tendrá que estar prevista en normas formalmente válidas para que vincule a los sujetos que encuadren en la hipótesis normativa para colaborar en la labor recaudatoria; economía, es decir, la carga que genera la obligación formal no debe generar al obligado la aplicación de grandes recursos materiales o humanos, debiendo guardar una relación con la capacidad económica del sujeto obligado; y, finalmente simplicidad, lo cual evitará que el obligado tenga que fomentar complejos procesos que lo distraigan de su actividad económica.

Se considera que bajo estos principios elevados en la Carta Magna, son suficientes para dar certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes sobre las obligaciones fiscales formales, porque el Estado se verá vinculado a considerarlos al momento de crear nuevas cargas y además se le permitirá a los gobernados la posibilidad de cuestionar los métodos implementados por el legislador, para así evitar abusos sobre el contribuyente al tener que adecuarse a las obligaciones fiscales formales.

IX. Consideraciones finales

Las obligaciones formales tienen la finalidad de fortalecer a la autoridad y facilitarle su labor; ello genera que sea un acto de molestia para el contribuyente por todas las implicaciones económicas ajenas a la obligación de contribuir al gasto público; los actos de molestia de esa índole deben estar autorizados en la norma suprema; por lo tanto, las obligaciones tributarias formales para ser válidas deben estar previstas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Todas las obligaciones formales y aquellas que se derivan de la auto-determinación son inconstitucionales al no estar establecidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y el único modo válido de evitar ello es a través de la inserción expresa en la Carta Magna; señalando que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público y dar cumplimiento las obligaciones formales que determine la autoridad, asignándoles los principios que las regirán.

Bibliografía

Libros

Álvarez-Gayou Jurgenson, Juan Luis, *Cómo hacer investigación cualitativa. Fundamentos y metodología*, Educador, Ed. Paidós, 222, 2003.

BERNAL LADRÓN DE GUEVARA, Diana, Marco Antonio Padilla Figueroa, Verónica Pérez Romo, Panorama de la situación de los contribuyentes en México, 1-27. (Ed. PRODECON, México, s/a). Disponible en: http://prodecon.gob.mx/Documentos/Documentos%20Basicos/PanoramaSituacionContribuyentesMex_v2.pdf

BARNES GARCÍA, Guillermo, 2000, *El gasto público en México. Las finanzas del Sistema Federal Mexicano*, Instituto Nacional de Administración Pública, fecha de consulta: 3 de abril de 2015, disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/3/1440/9.pdf>

DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 645, 14ª edición, Ciudad de México, Porrúa, 1986.

DE PIÑA VARA, Rafael, *Diccionario de Derecho*, México, Ed. Porrúa, 1989.

GARCÍA LÓPEZ GUERRERO, Luis, *Derechos de los contribuyentes*, 92, Cámara de Diputados LVIII Legislatura, UNAM, 2000.

HERNÁNDEZ, R., Fernández, C., Baptista, P. *Metodología de la Investigación*, México, Mc Graw-Hill, 2006.

MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, *Facultades de comprobación fiscal*, México, Ed. Porrúa, p. 404, 1999.

MORENO, D., (1965), *Panorama del derecho comparado, Tomo I. Síntesis del derecho constitucional*. La Constitución de la República, UNAM. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/2/590/4.pdf>

OECD, *Estudios económicos de la OCDE: México 2011. Reforma fiscal para una economía mexicana más fuerte, más justa y más limpia*. Disponible en: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/economics/estudios-economicos-de-la-ocde-mexico-2011/reforma-fiscal-para-una-economia-mexicana-mas-fuerte-mas-justa-y-mas-limpia_9789264115934-5-es#page1

SCJN, *Inconstitucionalidad del Impuesto sustitutivo del crédito al salario*. (Series Decisiones relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2006). Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2377/1.pdf>

Fecha de consulta: 3 de abril de 2015.

SCJN, *Las contribuciones*, en *Inconstitucionalidad del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario*, 1-101. (Series Decisiones relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2006). Disponible en.

SCJN, *La garantía de legalidad*, en *La jurisprudencia sobre inconstitucionalidad de leyes y su obligatoriedad para las autoridades administrativas*, 63-67. (Series Decisiones relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, No. 4, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2006). Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1663/12.pdf>

SOL JUÁREZ, Humberto, *Derecho Fiscal*, 215. (Ed. Red Milenio, México, 2012).

Contribuciones en obras colectivas

Gabriela Ríos Granados (coordinadora) Oscar Nava Escudero, *El principio presupuestario de no afectación de los recursos públicos y los ingresos excedentes*, en *Reforma Hacendaria en la agenda de la reforma del Estado*, 117-124. (Oscar Nava Escudero, Ed. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie Estudios Jurídicos No. 146, UNAM, México, 2009. Fecha de consulta: 15 de marzo de 2015. Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2724/9.pdf>

GALINDO GARFIAS, Ignacio, *Las fuentes de las obligaciones*, en *Teoría del derecho y conceptos dogmáticos*. Serie G Estudios doctrinales No. 101, Instituto

de Investigaciones Jurídicas, UNAM. Pp. 7-21. Rolando Tamayo y Salmorán, Enrique Cáceres Nieto (coordinadores) (1987).

TAMAYO Y SALMORÁN, Rolando, *El concepto de constitución, en Teoría del derecho y conceptos dogmáticos*. Serie G Estudios doctrinales No. 101, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM. Pp. 129-149. Rolando Tamayo y Salmorán, Enrique Cáceres Nieto (coordinadores) (1987). Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/399/7.pdf>

VILLARREAL CORRALES, Lucinda, *La justicia administrativa, el procedimiento administrativo y la responsabilidad patrimonial del estado*, en *Justicia Administrativa*, 571-588. (Lucinda Villarreal Corrales, Segundo Congreso Iberoamericano de Derecho Administrativo, Germán Cisneros Farías, Jorge Fernández Ruiz, Miguel Alejandro López Olvera, coordinadores, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2007).

Artículos de revistas

Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *Principios tributarios en serio*, *Revista del posgrado en Derecho de la UNAM*, Vol. 5, núm. 8, 193-209, (2009). Disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/posder/cont/8/cnt/cnt10.pdf>

Caballero, José Francisco, *La Teoría de la Justicia de John Rawls, Voces y contextos*. *Iberoforum*, núm. II, 1-22, año I, (2006). Disponible en: http://www.uia.mx/actividades/publicaciones/iberoforum/2/pdf/francisco_caballero.pdf

CARPIZO, Jorge, *Globalización y los derechos de soberanía, autodeterminación y no intervención*, *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, 117-148, vol. 4, UNAM, 2004, fecha de consulta: 3 de abril de 2015. Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/pdf/DerechoInternacional/4/art/art4.pdf>

ESCALANTE D., Pedro, Neyi Hulett R., *Los deberes formales a cumplir por las personas naturales como contribuyentes del impuesto al valor agregado*, en *Actualidad Contable FACES*, Año 12 N° 18 (34-43) 39 (2009). Disponible en: <http://www.redalyc.org/pdf/257/25712300004.pdf>

MANCILLA RENDÓN, Ma. Enriqueta, DÍAZ TOLEDO, Leopoldo, *Factibilidad de que una asociación en participación en México se escinda*, *Revista del Centro de Investigación*. Universidad La Salle, vol. 10, núm. 40, 101-110, (2013). Disponible en: <http://www.redalyc.org/pdf/342/34231746007.pdf>

NAVA ESCUDERO, Oscar, *El principio presupuestario de no afectación de los recursos públicos y los ingresos excedentes*, en *Reforma Hacendaria en la agenda de la reforma del Estado*, 117-124. (Ed. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie Estudios Jurídicos No. 146, UNAM, México, 2009. Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2724/9.pdf>

NÚÑEZ LEIVA, J. Ignacio, *Estado constitucional de derecho y ponderación: Hacia la superación de la falsa disyuntiva entre libertad y satisfacción de los derechos sociales fundamentales*, 128 *Vniversitas* (2014). doi:10.11144/Javeriana.VJ128.ecdp

RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Las infracciones tributarias en el sistema tributario mexicano*, *Boletín mexicano de derecho comparado*, Nueva serie, año XXX-VIII, Núm. 114, 1165-1186, (2005). Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/DerechoComparado/indice.htm?n=114>

RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio, *Obligaciones fiscales*, *Boletín mexicano de derecho comparado* Nueva serie Año XXX, no. 90, 1185-1205, UNAM, México, (1997). Disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/90/art/art12.htm>

Juan Manuel Ángel Sánchez, *Principios constitucionales de las contribuciones. Derecho fiscal*, 1-27, (s/a). Fecha de consulta: 3 de abril de 2015. Disponible en: <http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/pdf/principiosconstitucionalesdelascontribuciones.pdf>

VADO GRAJALES, Luis Octavio, *La jerarquía de las normas locales. Una lectura crítica de Eduardo García Máynez*. *Cuestiones constitucionales*, no. 18. 227-243, (2008). Fecha de consulta: 14 de diciembre de 2014. Disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/cconst/cont/18/ard/ard8.htm>

Ponencia

Carlos Alberto Burgoa Toledo, *Formalismo y sustancialismo*, *Ponencia*, 19. (Congreso Internacional Filosofía del Derecho, FES Acatlán, UNAM, 2011). Fecha de consulta: 9 de abril de 2015. Disponible en: <http://derecho.posgrado.unam.mx/congresos/congfilodere/ponencias/CarlosBurgoaToledo.pdf>

Legislación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos [CPEUM]. Febrero 5 de 1917 (México).

Código Fiscal de la Federación [CFF]. Diciembre 31 de 1981 (México).

Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita [LFPIORPI]. Octubre 17 de 2012 (México).

Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria [LFPRH]. Marzo 30 de 2006 (México).

Sitios electrónicos

Diccionario de la Real Academia Española, consultado en: <http://lema.rae.es/drae/?val=contribuir>

Semanario judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultado en: <http://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/SemanarioIndex.aspx>