

881209

19  
20

# **UNIVERSIDAD ANAHUAC**

**ESCUELA DE DERECHO  
CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA  
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**



***EQUIDAD TRIBUTARIA EN EL IMPUESTO SOBRE LA  
RENTA PARA LAS PERSONAS FISICAS QUE PERCIBEN  
INGRESOS POR LA PRESTACION DE UN SERVICIO  
PERSONAL SUBORDINADO***

**T E S I S**

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
LICENCIADO EN DERECHO**

**P R E S E N T A :  
EDUARDO JOSE SCHAD BERINGOLA**

MEXICO, D. F.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

1988.



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

## I\_N\_D\_I\_C\_E

	PAGINA
INTRODUCCION	XI
HOJA DE ABREVIATURAS	XV
<b>CAPITULO PRIMERO</b>	
<b>MARCO TEORICO DOCTRINAL DE LOS IMPUESTOS</b>	
1. CONCEPTOS Y DEFINICIONES DE LOS IMPUESTOS.	2
1.1. DIFERENCIA ENTRE CONTRIBUCION E IMPUESTO.	2
1.2. DIFERENCIA ENTRE TRIBUTO E IMPUESTO.	7
2. ALGUNAS DOCTRINAS CLASICAS SOBRE LOS IMPUESTOS.	11
2.1. DOCTRINA DE ADAM SMITH.	11
2.2. DOCTRINA DE ADOLFO WAGNER.	15
3. DOCTRINAS CONTEMPORANEAS DE LOS IMPUESTOS.	22
3.1. HAROLD M. GROVES.	22
3.2. HAROLD M. SOMERS.	27
3.3. DOCTRINA DE LA "HACIENDA PUBLICA" DE RICHARD MUSGRAVE.	32
3.4. DOCTRINA DE ERNESTO FLORES ZAVALA	39
4. LOS IMPUESTOS Y EL ESTADO.	42

## **CAPITULO SEGUNDO**

### **LA FUNDAMENTACION CONSTITUCIONAL DEL REGIMEN IMPOSITIVO MEXICANO**

1.	RELACION JURIDICO-TRIBUTARIA.	51
1.1.	SUJETOS QUE INTERVIENEN EN LA RELACION JURIDICO-TRIBUTARIA.	51
1.1.1.	SUJETO ACTIVO	51
1.1.2.	SUJETO PASIVO	52
1.2.	NACIMIENTO DE LA RELACION JURIDICO-TRIBUTARIA.	57
1.3.	EXTINCION DE LA RELACION JURIDICO-TRIBUTARIA.	62
2.	SOPORTE CONSTITUCIONAL DE LA POTESTAD TRIBUTARIA.	64
2.1.	POTESTAD TRIBUTARIA DE LA FEDERACION.	67
2.2.	POTESTAD TRIBUTARIA DE LOS ESTADOS.	70
2.3.	POTESTAD TRIBUTARIA DE LOS MUNICIPIOS.	72
3.	CONSIDERACIONES ACERCA DE LOS CONTRIBUYENTES.	75
3.1.	LA CONSTITUCION Y LOS CONTRIBUYENTES.	75
3.2.	ELEMENTOS QUE SUJETAN A LOS PARTICULARES A LA POTESTAD TRIBUTARIA.	76
3.3.	COBRO COACTIVO DE LOS TRIBUTOS.	78
4.	MECANISMO CONSTITUCIONAL PARA EL CONTROL LEGISLATIVO DEL PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACION. LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION, Y LA CUENTA ANUAL.	
4.1.	EL PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACION.	91

4.2. LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION	83
4.3. LA CUENTA ANUAL.	85

**CAPITULO TERCERO**  
**DE LA EQUIDAD A LA CARGA TRIBUTARIA**

1. LA EQUIDAD.	89
1.1. DIFERENCIA ENTRE JUSTICIA Y EQUIDAD.	89
1.2. LA EQUIDAD Y EL DERECHO.	93
1.3. LA EQUIDAD EN SENTIDO ECONOMICO.	95
1.3.1. EQUIDAD TRIBUTARIA.	97
2. EQUIDAD CONSTITUCIONAL.	98
2.1. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LA EQUIDAD TRIBUTARIA.	98
2.2. INTERPRETACION DOCTRINAL DE LA EQUIDAD CONSTITUCIONAL.	99
2.2.1. DOCTRINA DE SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA.	99
2.2.2. DOCTRINA DE SERVANDO J. GARZA	100
2.3. INTERPRETACION CONSTITUCIONAL DE LA EQUIDAD.	103
3. LA EQUIDAD EN EL DERECHO FISCAL.	105
3.1. EQUIDAD REFERENTE A LA DISTRIBUCION DE LOS RECURSOS	105
3.2. EQUIDAD REFERENTE AL SISTEMA	

	DE IMPUESTOS	106
3.3.	EQUIDAD RELATIVA A LA APLICACION DE LA LEY.	106
3.4.	EQUIDAD RELATIVA A LA APLICACION DE LOS RECURSOS RECAUDADOS.	107
3.5	CRITERIOS SOSTENIDOS POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION ACERCA DE LA EQUIDAD.	108
4.	EXACCION Y EQUIDAD TRIBUTARIA.	110
4.1.	PRESION FISCAL.	110
4.2.	JUSTIFICACION DE LA EXISTENCIA DE LOS SISTEMAS TRIBUTARIAS.	112
4.3.	DOCTRINA DE LUCIEN MEHL ACERCA DE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS.	115
4.4.	LA EXACCION ES UNA CARGA O UN MEDIO PARA EL DESARROLLO.	116

#### **CAPITULO CUARTO**

### **EL TRANSITO DEL SISTEMA CEDULAR AL GLOBAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL REGIMEN IMPOSITIVO (ISR) PARA LAS PERSONAS FISICAS QUE PERCIBEN INGRESOS POR LA PRESTACION DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO.**

1.	CONCEPTO DEL ISR	119
1.1.	CARACTERISTICAS PRINCIPALES DEL ISR.	121
1.2.	DIVERSAS CLASES DE RENTA.	122
2.	ANTECEDENTES DEL ISR EN MEXICO.	124
2.1.	LEY DEL CENTENARIO DE 1921.	124

2.2.	LEY PARA RECAUDACION DE LOS IMPUESTOS ESTABLECIDOS EN LA LEY DE INGRESOS SOBRE SUELDOS, SALARIOS EMOLUMENTOS, HONORARIOS Y UTILIDADES DE LAS SOCIEDADES Y EMPRESAS DE 1924.	125
2.3.	LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1925.	127
2.4.	LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1941.	129
2.5.	LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1955.	129
2.6.	LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1964.	131
3.	REGIMEN CEDULAR DEL ISR Y PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE LA GLOBALIZACION.	133
3.1.	REGIMEN CEDULAR DEL ISR.	134
3.2.	REGIMEN GLOBAL DEL ISR.	135
3.2.1.	ASPECTOS QUE IMPIDEN EL BUEN FUNCIONAMIENTO DEL REGIMEN GLOBAL.	137
3.3.	ESTUDIO COMPARATIVO DE LOS REGIMENES CEDULAR Y GLOBAL DEL ISR.	140
3.4.	DOCTRINA DE HAROLD GROVES ACERCA DEL SISTEMA DEL ISR A SEGUIR EN LOS PAISES EN VIAS DE DESARROLLO.	143
3.5.	LA LEGISLACION MEXICANA DEL ISR VIGENTE Y LA GLOBALIZACION.	144
4.	NUESTRA LEGISLACION Y LOS INGRESOS QUE PERCIBEN LAS PERSONAS FISICAS POR SALARIOS Y EN GENERAL POR LA PRESTACION	

DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO.	148
4.1. FORMA EN QUE SE GRAVA IMPOSITIVAMENTE AL PRODUCTO DEL TRABAJO PERSONAL SUBORDINADO DE LAS PERSONAS FISICAS.	149
4.1.1. RETENCION Y ENTERO DEL IMPUESTO.	155
4.1.2. RETENCION DE PAGOS POR SEPARACION.	162
4.1.3. DECLARACION Y CALCULO DEL IMPUESTO ANUAL.	163
4.1.4. EXENCIONES.	168
4.2. DOCTRINA DE TORIBIO ESQUIVEL OBREGON ACERCA DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO PROGRESIVO.	177
4.3. LA INDEXACION DEL IMPUESTO EN MEXICO.	179
4.4. EVASION FISCAL EN MEXICO.	182
CONCLUSIONES	186
BIBLIOGRAFIA.	193

## I.N.T.R.O.D.U.C.C.I.O.N

Tomando en consideración que vivimos en una época de crisis económica, y que el buen funcionamiento de nuestro sistema tributario es factor primordial para lograr el deseado entendimiento entre el Estado y los ciudadanos, hemos considerado pertinente realizar un estudio jurídico acerca de las disposiciones fiscales que afectan a los ingresos salariales de las personas físicas.

Para tal efecto, el presente trabajo de investigación jurídica a nivel de tesis de Licenciatura en Derecho, lo hemos intitulado "EQUIDAD TRIBUTARIA EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LAS PERSONAS FISICAS QUE PERCIBEN INGRESOS POR LA PRESTACION DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO", y lo hemos conformado de cuatro capítulos. En éstos tratamos el marco teórico doctrinal de los impuestos, la fundamentación Constitucional del Régimen Impositivo Mexicano, la equidad dentro del Derecho Fiscal, y la forma en que nuestras leyes vigentes gravan los ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado de las personas físicas.

A continuación presentamos un breve esbozo de la estructura capitular en que se sustenta nuestra tesis.

En el Primer Capítulo, correspondiente al marco teórico doctrinal de los impuestos, se definen los términos de contribución, tributo e impuesto. Asimismo, se tratan algunas doctrinas clásicas y contemporáneas acerca de los impuestos y se concluye con una exposición relativa a la relación existente entre el Estado y los tributos.

Por otro lado, en el Segundo Capítulo, que contempla la fundamentación Constitucional del Régimen Impositivo Mexicano, se realiza un estudio referente a la relación jurídico tributaria, en cuanto a los sujetos que intervienen en la misma y atendiendo al momento de su nacimiento y de su extinción. De igual manera, se explica la potestad tributaria del Estado y la situación de los contribuyentes desde el punto de vista Constitucional. Para finalizar, se exponen los mecanismos Constitucionales para el control legislativo del Presupuesto de Egresos, la Ley de Ingresos y la Cuenta Anual.

En el Tercer Capítulo, que trata de la equidad dentro del Derecho Fiscal, se ubica a la equidad desde los puntos de vista jurídico, económico y tributario; haciéndose hincapié en el fundamento Constitucional de la equidad tributaria y en la interpretación doctrinal y Constitucional de la misma. Por último, se comenta acerca de la exacción, denotando que ésta puede ser una carga o un medio para el

desarrollo, dependiendo de la forma en que se lleve a cabo.

En el Cuarto Capítulo, relativo a las cargas fiscales que recaen sobre los ingresos salariales de las personas físicas, se da el concepto del Impuesto sobre la Renta, así como sus principales características, sus antecedentes en México y su funcionamiento bajo los regímenes cedular y global. Se realiza un estudio acerca de la forma en que se grava impositivamente al producto del trabajo personal subordinado de las personas físicas, sin pasar por alto lo relacionado con las tasas progresivas, la indexación del impuesto y la evasión fiscal en nuestro país.

• Mi inquietud por la elaboración del presente trabajo, tuvo como principal motivo el descubrir hasta que grado se apega nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta a los principios de la justicia y la equidad. Por consiguiente, en esta tesis se pretende poner de manifiesto la situación fiscal en que se encuentran los contribuyentes personas físicas que perciben salarios. Entonces, esta investigación jurídica nos puede llevar a la conclusión de que los mencionados causantes son gravados de manera justa y equitativa o de que no lo son.

Existiendo una crisis económica como la actual, en la que los aumentos salariales no van a la par con la inflación y las personas pierden su poder adquisitivo, el

hecho de que se establezcan tributos inequitativos y excesivos, no puede traer otra consecuencia que la inconformidad generalizada de los ciudadanos y una actitud negativa por parte de los mismos con respecto al cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Un sistema tributario que vaya de acuerdo con la justicia y la equidad siempre va a lograr que se mantenga la armonía entre el Estado y la ciudadanía, misma que va a favorecer al desarrollo y al buen desenvolvimiento de cualquier nación.

A\_B\_B\_E\_V\_I\_A\_I\_U\_B\_A\_S

Art(s): Artículo(s)  
CFF: Código Fiscal de la Federación  
Const: Constitucional  
LM: Dinero legal  
IM: Dinero ilegal  
VE: Economía subterránea  
Ed: Edición  
EF: Evasión fiscal  
FCE: Fondo de Cultura Económica (Editorial)  
Fracc(s): Fracción(es)  
ISR: Impuesto sobre la Renta  
LISR: Ley del Impuesto sobre la Renta  
LFT: Ley Federal del Trabajo  
No: Número  
P(p): Página(s)  
PIB: Producto Interno Bruto  
Reimpr: Reimpresión  
SHCP: Secretaría de Hacienda y Crédito Público  
Trad: Traducción  
UNAM: Universidad Nacional Autónoma de México  
Vol: Volumen

# CAPITULO PRIMERO

## MARCO TEORICO DOCTRINAL DE LOS IMPUESTOS

SUMARIO: 1. Conceptos y Definiciones de los Impuestos. 1.1. Diferencia entre Contribución e Impuesto. 1.2. Diferencia entre Tributo e Impuesto. 2. Algunas Doctrinas Clásicas sobre los Impuestos. 2.1. Doctrina de Adam Smith. 2.2. Doctrina de Adolfo Wagner. 3. Doctrinas Contemporáneas de los Impuestos. 3.1. Harold M. Groves. 3.2. Harold M. Somers. 3.3. Doctrina de la "Hacienda Pública" de Richard Musgrave. 3.4. Doctrina de Ernesto Flores Zavala. 4. Los Impuestos y el Estado.

## CAPITULO I

## MARCO TECNICO DOCTRINAL DE LOS IMPUESTOS

## 1.- CONCEPTOS Y DEFINICIONES DE LOS IMPUESTOS

## 1.1. DIFERENCIA ENTRE CONTRIBUCION E IMPUESTO.

A este respecto se han suscitado muchas polémicas y con éstas se ha ocasionado gran confusión.

Hay muchos autores que utilizan indistintamente los términos de contribución e impuesto como si fueran sinónimos, por lo que resulta obligado establecer su distinción. Incluso, hay quien define a la contribución como la " . . . cantidad que se paga a un organismo público (municipio o Estado), en concepto de impuesto"(1). Aquí se nos da a entender que todas las contribuciones son impuestos y que no existe diferencia alguna entre los dos términos que nos aquejan.

Hay otros autores, con los que coincido, que dividen los ingresos del Estado en ordinarios y extraordinarios. Los ordinarios son los que se perciben regularmente, repitiéndose en cada ejercicio fiscal, y en un presupuesto establecido deben cubrir enteramente los gastos ordinarios. A diferencia de estos, los extraordinarios, son aquellos que el Estado percibe solamente

(1) RAFAEL MARTINEZ CORTINA: Diccionario Enciclopédico (Vol. III); 1a. ed., Planeta, Barcelona (España), 1980, p.45.

\*cuando alguna circunstancia anormal lo coloca frente a necesidades imprevistas que lo obligan a erogaciones extraordinarias, y estas situaciones se presentan en los casos de guerra, epidemia, catastrofe, deficit etc. Esta clasificación se deriva de lo estipulado por la Ley de Hacienda, para el Distrito Federal del 31 de diciembre de 1941, que los incluye en sus Artículos 3o. y 4o.

Los ingresos ordinarios, que son a los que doy el nombre de contribuciones, por razones que mas adelante explicare, se dividen en impuestos, derechos (estos dos primeros tambien llamados rentas derivadas o de derecho público por entrañar el ejercicio del poder soberano), productos (también conocidos como rentas orginarias, patrimoniales, o de derecho privado) y aprovechamientos.

La Ley de Ingresos de la Federación del año de 1986 señala como ingresos ordinarios a los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos y contribuciones (2). Pudiendo este último causar cierta confusión, pero sin embargo es correcto porque se refiere a las causadas en ejercicios fiscales anteriores, pendientes de liquidación o pago, accesorios, productos, aprovechamientos, ingresos derivados de financiamientos, así como otros ingresos.

(2). ERNESTO FLORES ZAVALA: Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas; 27a. ed., Porrúa, Mexico, 1986, p.24.

Dentro de la clasificación de los ingresos extraordinarios, encontramos a los impuestos extraordinarios, derechos extraordinarios, contribuciones, empréstitos, emisión de moneda, expropiación, servicios personales e ingresos destinados a partidas de reconstrucción. Como nos podemos dar cuenta dentro de esta clasificación se ven comprendidas las contribuciones, lo cual me parece del todo incorrecto, ya que al no mencionarse ningún signo que las distinga de los ingresos ordinarios (contribuciones) lo único que se provoca es una confusión, misma de la que se deriva la no ubicación del término contribución.

Después de haber dado esta división de los ingresos del Estado, en ordinarios y extraordinarios (3), vamos a analizar los conceptos de las palabras contribución e impuesto para poder llegar a diferenciarlas. Primero nos referimos a los terminos con que el Código Fiscal de la Federación vigente nos define el impuesto y nos da los elementos para obtener el concepto de contribución, mismos con los que estoy de acuerdo, y son los siguientes:

Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos (4).

---

(3)Cfr. E. FLORES ZAVALA, Op. Cit.; pp.23-24

(4) Cfr. Art. 2-I del Código Fiscal de la Federación (CEE); 21a. Ed., ECASA, México, 1987, p.6

Contribuciones son las cantidades en dinero establecidas en ley, que deben pagar las personas físicas, morales y la Federación (cuando las leyes lo señalen expresamente), que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que se clasifican en impuestos, aportaciones, de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

En estas definiciones se puede apreciar que estos dos términos no se pueden utilizar como sinónimos, ya que insinuar que todas las contribuciones son impuestos sería descartar a las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, dentro del marco de las contribuciones, siendo que si lo son, por tener las características necesarias, para que se les considere así. Las aportaciones de seguridad social se encuentran establecidas en ley, a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la misma en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial, por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado. Características que sin duda alguna les dan el carácter de contribuciones.

Las contribuciones de mejoras, están establecidas en ley a cargo de personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas, lo cual también las convierte en contribuciones.

Por último los derechos también se encuentran establecidos en ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso

aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación, tratándose de otro tipo de contribución.

Los impuestos, entonces, son simplemente un tipo de contribución, aclarando que son las más importantes y las que más ingresos hacen percibir al Estado. Ya que se ha aclarado la diferencia entre impuesto y contribución, voy a exponer mi definición de impuesto, analizando cada uno de sus elementos:

El impuesto es una contribución establecida en ley que se exige sin contraprestación por parte de la Hacienda Pública (federal, estatal o municipal) a las personas físicas y morales, y en función de un hecho imponible que la ley estima que pone de manifiesto la capacidad económica de un contribuyente, y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

De esta definición se desprenden los siguientes elementos:

- 1) El impuesto es un miembro de la clasificación de las contribuciones y, por tanto, es un recurso de carácter coactivo;
- 2) El pago de impuesto no genera contraprestación específica alguna a favor del contribuyente a diferencia, por ejemplo, del derecho;
- 3) La obligación impositiva nace con la realización del supuesto jurídico o de hecho previsto por la ley;
- 4) El pago del impuesto es exigido por una Hacienda Pública (Estado), y no se deriva de la existencia de un contrato social, ni de leyes naturales superiores al mismo Estado; sino de la voluntad del

Estado, expresada por medio de la ley y basada en las cargas de la vida social; 5) El hecho imponible está constituido por un acto o negocio, de naturaleza económica o jurídica, que representa la existencia de una capacidad contributiva. En este último punto se habla de una capacidad económica del contribuyente o sujeto pasivo del impuesto, misma que puede ser detectada con la posesión o titularidad de un determinado patrimonio, el incremento patrimonial a título gratuito (herencia, legado o donación), la percepción de una renta por parte de una persona física o por unidad familiar, la obtención de rendimientos o productos derivados del trabajo personal, del capital, de las actividades profesionales, etc., el gasto de la renta personal o familiar y la transmisión de bienes muebles e inmuebles.

Con lo expuesto anteriormente nos podemos dar cuenta de la importancia de los impuestos dentro de los ingresos del Estado, así como de su alcance, que es enorme. De esto también se deduce la necesidad imperiosa de la existencia de un buen entendimiento y comprensión de los mismos. Así mismo, se debe tener mucho cuidado al legislar y reglamentar sobre esta materia, ya que afecta el patrimonio de los particulares.

#### 1.2. DIFERENCIA ENTRE TRIBUTO E IMPUESTO.

Después de haber aclarado la diferencia entre impuesto y contribución, nos encontramos con la palabra tributo, misma que en ocasiones se llega a confundir con las dos anteriores, y que tiene una gran importancia dentro del Derecho Fiscal, puesto que

a éste también se le conoce con el nombre de Derecho Tributario, y constituye la fuente más importante de ingresos del Estado para obtener los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades. El tributo es sinónimo de contribución, y para demostrar esta afirmación, vamos a analizarlo. A continuación presentaremos las diversas formas en que los tratadistas lo han definido:

Giuliani Fonrouge dice que el tributo es una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de Derecho.

Dino Jarach define al tributo "como una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo."

El modelo de Código Tributario para la América y Latina, dice en su Artículo Trece que los tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de un poder imperioso, exige con el objeto de obtener sus recursos para el cumplimiento de sus fines.

El Código Tributario de Uruguay vigente en su Artículo Diez, establece que el tributo es la prestación pecuniaria que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Por último, el tributarista brasileño Geraldo Ataliba, dice que el tributo es la obligación jurídica pecuniaria, ex-lege, que no constituye sanción de un hecho ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio, una persona pública y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley. Como se puede notar, en estas definiciones (5), con excepción de la última, se

(5) Cfr. SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA: Derecho Financiero Mexicano; 14a. ed., Porrúa, México, 1986, pp. 311-313.

habla del tributo como una prestación; situación con la que disiento, pues se excluiría a los derechos, mismos que son contraprestaciones, y ya aclaramos en el punto anterior que sí se encuentran dentro del marco de los tributos o contribuciones.

En realidad, ninguno de los conceptos anteriores me satisface del todo, ya que no poseen todos los elementos necesarios para que quede bien claro lo que es el tributo. La definición más correcta, y que destaca todos los elementos del tributo, es con la que en el punto anterior (supra punto 1.1 de este capítulo), definimos a la contribución, y para que se entienda correctamente la sinonimia de estos dos términos vamos a analizar sus características:

- 1.- Los tributos son de carácter público, pues constituye parte del Derecho Público, al igual que la contribución.
- 2.- Tanto los unos como los otros implican la realización de prestaciones y contraprestaciones al Estado por parte de los contribuyentes.
- 3.- Los dos se ven regidos por el principio de legalidad.
- 4.- Son relaciones personales de derecho y obligatorias. Implican el nacimiento de la relación tributaria.
- 5.- Tienen por objeto o finalidad proporcionar recursos al Estado para la realización de sus funciones.
- 6.- Deben ser justos. Aquí es donde entran los principios de proporcionalidad y equidad.

7.- Generalmente, los recursos que producen no afectan a gastos determinados.

Con estos elementos podemos afirmar que tributo y contribución significan lo mismo. Entonces, los impuestos son un tipo de tributo, es decir, están dentro de la clasificación de los mismos.

Regresando a lo que se refiere a los tributos o contribuciones, encontramos que hay autores que consideran más apropiado el término de contribución, ya que el de tributo nos trae memoria de arbitrariedad o de derrota (6).

Es cierto que en la antigüedad la tributación era la opción de entregar el vasallo al señor o el súbdito al Estado dominante, cierta contribución en dinero o en especie, o inclusive, consistía en la realización de tareas personales, servicios tales como abrir y limpiar caminos; sin embargo, esta idea ya ha sido borrada por el transcurso del tiempo, y es totalmente correcto utilizar cualquiera de las dos acepciones. Para concluir este tema, diremos que en términos generales, se puede dividir a los ingresos del Estado en ordinarios y extraordinarios. Los ingresos ordinarios también pueden ser nombrados contribuciones o tributos, y a los extraordinarios los considero como tributos extraordinarios o contribuciones extraordinarias. Dentro de los ordinarios, se encuentran los impuestos, mismos que estudiaremos con mayor detalle durante el

(6) Cfr. MIGUEL VALDES VILLARREAL: Principios Constitucionales que regulan las Contribuciones; en VARIOS: Estudios de Derecho Publico Contemporáneo (Homenaje a Sabino Escobar); 1a. ed., FCE-UNAM, Mexico, 1972, p. 331.

desarrollo de esta tesis, y que constituyen el punto central de la misma.

## 2. ALGUNAS DOCTRINAS CLASICAS SOBRE LOS IMPUESTOS.

### 2.1. DOCTRINA DE ADAM SMITH

Adam Smith, al referirse a los fondos o fuentes de ingresos pertenecientes al soberano o a la comunidad (actualmente se usa el término de Estado) éstos se dividen en capitales o en tierras. El soberano, al ser propietario del capital, puede obtener una renta del mismo, ya que al emplearlo directamente obtiene un beneficio y prestándolo recibe un interés. Sin embargo el capital y las tierras propiedad del Estado, no son fuentes suficientes para cubrir los gastos necesarios de una nación culta y poderosa, y es aquí donde nace la necesidad imperiosa, de recurrir a los impuestos de una u otra naturaleza, para poder cubrir los egresos del Estado, o la mayor parte de ellos; derivándose de esto que el pueblo debe contribuir con una parte de sus ingresos privados, para pagar las rentas públicas del soberano o de la comunidad. Smith dice que los ingresos privados de las personas, provienen de las tres siguientes fuentes: rentas, beneficios y salarios. Entonces todos los impuestos deben recaer sobre alguna de estas fuentes de ingresos, o indistintamente sobre las tres.

Todos los tributos en general, se ven comprendidos por las cuatro máximas que a continuación se exponen:

1.- Igualdad: Existe el deber de los ciudadanos de cualquier

Estado de contribuir al sostenimiento del gobierno, de acuerdo a sus posibilidades, a sus aptitudes, es decir, proporcionalmente a sus ingresos obtenidos bajo la protección estatal. Aquí se hace una comparación de los gastos del gobierno en lo concerniente a sus súbditos y los gastos de administración de una gran hacienda con respecto a sus copropietarios, los cuales están obligados a contribuir en proporción a sus intereses. La obediencia de esta máxima es fundamental para la consecución de la igualdad de la imposición. Cualquier impuesto que sea pagado por una sola de las tres fuentes originarias, sin afectar a las otras dos, es esencialmente desigual.

2.-Certidumbre: Todo impuesto debe ser cierto y no arbitrario. Tanto el tiempo de su cobro, como la forma de su pago deben ser claras y precisas para el contribuyente y cualquier otra persona. De lo contrario, cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir, puede estar más o menos sujeta a la voluntad del recaudador, mismo que podría agravar la situación contributiva con mala intención, o lograr ciertos beneficios por medio de amenazas.

3.- Comodidad del pago: Los impuestos deben ser cobrados en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente. Esto se refiere por ejemplo, a que los impuestos se vayan liquidando poco a poco, a medida que

se va teniendo la necesidad de adquirir ciertos bienes, de los que se deriva una carga tributaria.

4.- La economía en la recaudación: Este principio se refiere a que la percepción de las contribuciones debe organizarse de tal manera, que haya la menor diferencia posible entre las sumas que ingresan en el Tesoro Público y las que salen del bolsillo del contribuyente, acortando el período de exacción (acción y efecto de exigir impuestos) lo más que se pueda. Esto se refiere a impedir que le resulte al Estado más costoso el hecho de recaudar, que lo que perciba de los contribuyentes.

Esta última máxima, puede no cumplirse si se presenta alguna de las cuatro situaciones que a continuación se señalan:

- I.- Cuando para llevar a cabo la recaudación se utilizan un gran número de funcionarios, y éstos perciben salarios que absorben la mayor parte del producto del impuesto y cuyos emolumentos suponen otra contribución adicional sobre el pueblo.
- II. Cuando la naturaleza del impuesto oprime la industria y no motiva a las personas para que se dediquen á actividades, que proporcionarían empleo y mantendrían económicamente a un gran número de individuos.

III Cuando un impuesto es excesivo, estimula a la evasión, la cual se ve sancionada o penalizada en proporción a la tentación que la ocasiona. Al llevarse a cabo la evasión, se eliminan los beneficios que la comunidad podría retirar del empleo de sus capitales. Cuando ocurre esto, se debe a una mala configuración de la ley, que primero suscita la tentación de infringirla, y después castiga al que la viola.

IV. Cuando los individuos se encuentran sujetos a visitas frecuentes y fiscalizaciones odiosas por parte de los recaudadores, ocasionando persecuciones innecesarias, opresiones e incomodidades, y aunque esto no significa ningún gasto, es una carga de la que cualquiera se libraría gustoso.

Al realizarse cualquiera de estos cuatro supuestos, los impuestos llegan a ser mas gravosos para el pueblo que ventajosos para el soberano.

También Adam Smith hace un análisis de los diferentes tipos de impuestos sobre la renta, impuesto sobre el beneficio o sobre las utilidades procedentes del capital, impuesto sobre los salarios del trabajo, impuesto sobre artículos de consumo, y muchos mas.

En términos generales, lo expuesto anteriormente, representa la doctrina de los impuestos de Adam Smith (7), misma que es muy completa, y por esa razón es considerada como clásica dentro del Derecho Tributario Internacional. A pesar de haber sido creada hace aproximadamente dos siglos, muchos de sus principios son tomados como la base para la elaboración y desarrollo de los sistemas tributarios actuales. Esta situación, nos hace comprender la enorme visión que tenía este economista, filósofo y politólogo escocés, al que se le conoce como el padre del liberalismo económico.

## 2.2. DOCTRINA DE ADOLFO WAGNER.

Este tratadista alemán, cuyos principios tienen una gran influencia en la ciencia de las finanzas, considera un doble punto de vista: por un lado, las necesidades de la economía financiera, y por el otro, las necesidades del Estado y de las otras personas públicas y la población a gravar. Entonces, de la esencia de la economía financiera (necesidades apremiantes, basadas en el interés de la colectividad) se deben deducir los principios superiores, propios de la ciencia de las finanzas, en primer lugar; y de los efectos de la imposición sobre la población, en segundo lugar.

Estos principios superiores deben ser considerados como relativos, dependiendo del tiempo y el lugar, y no como absolutos, es decir, no son puramente lógicos, sino también

(7) Cfr. ADAM SMITH: Investigación sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones. (trad. del Inglés por Gabriel Franco); 4a. reimpr. de la 1a. ed., FCE, México, 1984, pp. 719-804.

históricos. También deben considerarse en su conjunto, y no aisladamente, para que en determinado momento sea posible sacrificar a alguno de ellos. Constituyen un fin que debe perseguirse en la práctica. Se debe escoger, dentro de los diversos impuestos, a aquellos que presenten mayores posibilidades de ajustarse a estos principios, teniendo presente, que la realización integral de los mismos se puede lograr en un sistema de impuestos, y de ninguna manera, en un sistema de un impuesto único.

Wagner divide a los principios superiores en nueve, y los agrupa en cuatro categorías, dependiendo de los puntos de vista que los determinan. De tal forma, que esta clasificación queda de la siguiente manera:

1.- Principios de política financiera: 1.- Suficiencia de la imposición, 2.- Elasticidad de la imposición.

Estos principios se derivan de la conveniencia de determinar el gravamen según la elevación de las necesidades, para que éstas puedan ser cubiertas con el producto de los gravámenes.

1.- El principio de la suficiencia de la imposición es el consistente en poder cubrir las necesidades financieras de un período financiero determinado, con los impuestos, en la medida en que otras vías o medios no puedan hacerlo o no sean admisibles.

2.- El principio de la elasticidad o de la movilidad, es el que se refiere a adaptar los impuestos a las variaciones de las necesidades financieras, de tal suerte que en un sistema deben existir uno o varios impuestos, que al cambiar tarifas sin provocar trastornos, produzcan recursos necesarios en caso de urgencia.

Impuestos muy recomendables en estos casos, son algunos sobre los consumos (licores, cigarros, etc.) y los impuestos sobre la renta. En el caso de los impuestos sobre consumos, podría resultar una restricción en el consumo y una disminución en el rendimiento, si la elevación es excesiva.

II. Principios de economía pública: 1.- Elección de buenas fuentes de impuestos, que se refiere al problema de que si debe gravarse sólo la renta, o también el capital de los particulares, y analizar esta cuestión desde el punto de vista de la economía pública y privada.

2.- Elección de las clases de impuestos atendiendo a los efectos de la imposición, así como de las diferentes clases de impuestos sobre los contribuyentes (repercusión final).

Para este efecto, Wagner señala tres fuentes del impuesto: renta, capital y medios de consumo; y para escoger entre éstas, se debe considerar el punto de vista crítico de la economía privada y pública, las consideraciones financieras

de política social en materia de imposición y el fin que se pretende alcanzar con el empleo del producto de lo recaudado.

La fuente normal del impuesto es la renta nacional, siendo los bienes y riquezas que se encuentran a disposición de una comunidad durante un período determinado y que pueden ser consumidos en su totalidad en el transcurso del periodo señalado, sin que disminuya el capital nacional preexistente. El capital nacional son los bienes y riquezas de un país que en determinado momento se dedica a producir bienes futuros, y que no debe ser gravado de manera permanente, sino excepcionalmente, pues al disminuir se pueden provocar desastres económicos y la disminución de la población, ya que la función del capital en la economía pública, y principalmente en el proceso de producción, es fundamental.

Con respecto a la elección de las clases de impuestos, el legislador tiene la opción de escoger al sujeto del impuesto, pero está fuera de su poder, fijar quien será el pagador. La autoridad solamente puede emitir una hipótesis, y obtener mediante la elección de las clases de impuestos y de los objetos, una realización más o menos verdadera de la misma.

Aquí se debe tomar en cuenta la repercusión, al escoger las clases de gravámenes y los objetos, para que si alguna

clase social se ve librada de los efectos de la repercusión impositiva, que si recaigan sobre otra clase social, aquella pueda ser gravada con otros tributos.

III Principios de equidad o de repartición equitativa de los impuestos: 1.- Generalidad, y 2.- Uniformidad.

1.- En este aspecto dice Wagner, que el impuesto debe tener solamente finalidades fiscales, ya que en el régimen de la libre concurrencia, el sistema de repartición de fortunas y rentas, es un hecho que debe considerarse como realizado; además de que debe ser proporcional y gravar a todos, sin mínimos de exención ni cuotas progresivas, y para lograr ésto se tiene que utilizar un gravamen muy leve para las personas que adquieran, pudiendo así pagar lo mismo los ricos y los pobres, es decir, darles tanto a los unos como a los otros, la posibilidad de cubrirlo. Todo esto sin que se pierda la proporcionalidad.

Los impuestos también deben servir para corregir, la repartición de las rentas y de la fortuna, pudiendose establecer una exención de impuestos general, o de ciertos impuestos, en provecho de las personas pobres, principalmente cuando su renta proviene del trabajo, pues la generalidad no es tomada al pie de la letra en lo que concierne a los miembros del Estado.

2.-El principio de uniformidad se refiere a que los impuestos deben ser proporcionados a la capacidad de

prestación económica, misma que crece según una progresión más rápida que la renta. De aquí que puede admitirse el impuesto progresivo, la imposición de la renta más fuertemente fundada que la proveniente del trabajo, etc.

La justificación de estos principios, debe buscarse en la parte de la economía nacional o social que le sirve de fundamento a la ciencia de las finanzas.

IV.-Principios de Administración Fiscal o Principios de Lógica en Materia de Imposición: 1.- Fijeza de la imposición.-

2.- Comodidad de la imposición. 3.- Tendencia a reducir lo más posible los gastos de la recaudación de los impuestos.

Wagner dice que estos principios son verdaderas afirmaciones que no necesitan ser demostradas y su correcta aplicación depende de la adecuada elección de las clases de impuestos y de la estructura del régimen financiero. En primer lugar, la fijeza podrá llevarse a cabo de manera efectiva, siguiendo las reglas que ha continuación se citan:

- 1.- Que los encargados de determinar los impuestos tengan una buena preparación profesional y moral.
- 2.- La simplicidad del sistema de impuestos y de su organización.
- 3.- Que se especifique con precisión y exactitud la fecha y lugar de pago, así como el monto de la suma debida, y de las especies liberatorias admitidas.

- 4.- Que el lenguaje empleado en las leyes sea claro, simple y accesible a todos.
- 5.- Excluyendo las discusiones y controversias, por medio del rigor jurídico y la precisión.
- 6.- Expedición de circulares y disposiciones que aclaren los principios establecidos en la ley, no sólo para los órganos de la administración, sino para el público en general.
- 7.- Las disposiciones relativas a penas, defensas y ciertos principios fundamentales, deben imprimirse en las formas oficiales para notificaciones o para el control del impuesto.
- 8.- Usar la prensa para dar a conocer las leyes nuevas.

En segundo lugar, el principio de comodidad, se refiere a que el pago debe realizarse de la forma menos molesta para el contribuyente. Este principio tiene mucha similitud, y en términos generales se refiere a lo mismo, que el principio de comodidad del pago de Adam Smith, (supra punto 2.1 de este capítulo).

Por último, el principio de la reducción del costo, depende de la técnica administrativa y de las condiciones de vida de la población, del Estado, de la economía y de las clases de impuestos, para que pueda realizarse correctamente. Esto se puede equiparar con la máxima de "economía en la recaudación", planteada por Adam Smith, ya que se refiere en realidad, a lo mismo.

La doctrina de los impuestos de Adolfo Wagner (8), es bastante completa y por eso ha tenido gran influencia dentro del Derecho Fiscal Internacional, sin embargo sostiene que ciertas situaciones se tienen que resolver de acuerdo al tipo de organización de cada Estado, y a las circunstancias que prevalezcan en determinado momento; sin tratar de dar soluciones reales y procedentes a ciertos problemas. Por esto considero mas completa y visionaria la doctrina de Adam Smith.

### 3. DOCTRINAS CONTEMPORANEAS DE LOS IMPUESTOS.

#### 3.1. HAROLD M. GROVES.

Harold M. Groves dice que es el de la Hacienda Pública un campo de investigación en que se estudian los ingresos y los egresos de los gobiernos (federales, estatales y locales).

En la actualidad, dice Groves, incluye este estudio cuatro divisiones principales: recaudaciones públicas, deudas públicas y ciertos problemas del sistema fiscal, como, por ejemplo, administración fiscal y política fiscal. A la Hacienda Pública, según este autor, se le puede apreciar desde el punto de vista del abogado y del contador, ya que ambos orientan al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones impositivas, procurando la reducción de los impuestos en favor del sujeto pasivo. Otro punto de vista, es el del economista quien se encarga del estudio de los efectos económicos, provocados por las medidas financieras. La Hacienda Pública, aunque sea una

---

(8) Cfr. ADOLFO WAGNER: Traité de la Science des Finances; citado por: E.FLORES ZAVALA: Op. Cit.; pp.145-150.

disciplina que se ha independizado, no deja de ser una rama de las finanzas, las cuales forman parte de la economía en general. Groves dice que hay determinados principios, que deberían guiar al gobierno para distribuir entre sus ciudadanos las cargas que exigen sus necesidades financieras, y que tienen cierta validez en todo tiempo y lugar. Estos principios los enumera de la siguiente manera:

- 1.- Equidad: 1) Pertenencia: La justicia y la precisión requieren un alto grado de racionalidad en los métodos impositivos. Dos personas no deben ser tratadas de distinta manera, sólo porque uno sea más alto que el otro, o por la razón de que el nombre de uno aparezca primero en una lista alfabética, o porque sus antepasados fueron de diferente origen. La diversificación en los impuestos, se debe basar en una semejanza patente entre los dos nombres. Para Groves una semejanza patente es aquella referente a la relación de cada una de estas personas con el gobierno, y en cuanto al pago de impuestos. Por ejemplo una diferencia en sus ingresos anuales.
- 2) Neutralidad.- Por esto se entiende una total parcialidad en el trato, mismo que debe asegurarse a los contribuyentes. Sólo así, se puede lograr una justicia en la imposición de tributos. Esto no quiere decir que se

les debe dar trato idéntico a todos, pues se haría caso omiso de varias diferencias aplicables bajo algunas circunstancias. Sería muy sencillo llenar los requisitos de recaudación por una sola captación universal, sin excepciones para menores, ancianos, dementes y otros, pero sin embargo sería muy injusto.

- 3). Impuestos progresivos e igualdad.- Esto se refiere al pago de tributos discriminados entre distintas personas, de acuerdo con la cantidad de sus ingresos y sus riquezas, tomando más del que goza de mayor fortuna. Aquí también entran las medidas, cuya mira no es la igualdad tributaria, sino la igualdad de contribuyentes después de la fijación de los impuestos. Según este autor se podría hacer un caso para estas tendencias en términos de discriminación racional en interés del público.

- II. Precisión. Los impuestos deben ser inteligibles para los contribuyentes, pero dada la complicación de la actividad financiera contemporánea, este principio no es muy fácil de cumplir. Se ha logrado realizar este principio para aquellas personas que cuentan con tipos sencillos de ingresos, sin embargo, cada nueva ley añade complicaciones (aspectos técnicos) para aquellos que disfrutan de pensiones de retiro y dividendos. Este tratadista dice que en algunos países, la reducción de impuestos depende de a quien se conoce, y no, de lo que uno conoce, pues prevalecen gobiernos de personas, y no

de leyes, situación que frustra totalmente la finalidad de este principio:

III. Conveniencia: 1) Impuestos de Consumo.- Estos no sólo se pagan poco a poco, con las mismas compras del consumidor, como afirma Adam Smith, sino que es costumbre incluirlos en los precios de los productos, de manera que el consumidor se confunde y no puede reconocerlos.

IV. Economía: 1) Su efecto sobre la producción. Es totalmente inconveniente que la recaudación ponga obstáculos a la producción privada de riqueza, ya que esto destruiría las posibilidades económicas de los contribuyentes. La gente sin recursos quedaría mucho más favorecida por un sistema que, aumentando el ingreso total, lo divida equitativamente, que con uno que, favoreciendo en forma relativa la situación actual del pobre, reduzca sus posibilidades de adquisición. Un gran número de impuestos, se proyectan basados en la suposición de que ciertas actividades pueden estimularse, o por el contrario, restringirse, ofreciendo algunas ventajas a determinados negocios, mismas que son resultantes del sistema fiscal. De aquí que la imposición de tributos debe tener carácter restrictivo, cuando se aplica a fuentes que tienen un abastecimiento elástico, y por eso, se dice que la tierra por su relativa invariabilidad, es

un fácil objeto de imposición tributaria.

V.- Los impuestos deben ser adecuados: Esto quiere decir, que la mejor fuente de recaudación es la que produzca más ingresos. Las recaudaciones fiscales, deben ser suficientes para sostener funciones esenciales del Estado, pero si los gravámenes son excesivos, puede ocurrir que aunque la población esté interesada en un programa generoso de gastos públicos, pierda el interés en la manera de financiarlos. Automáticamente se derivaría la existencia de presupuestos no equilibrados, dando origen a la inflación. Un impuesto que no proporciona ingresos carece de utilidad financiera.

Más adelante, Groves dentro de su doctrina de los impuestos (9), propone los siguientes principios para regular la manera de cubrir las cargas del gobierno: 1.-El principio de los beneficios obtenidos, que se refiere a que toda mercancía o servicio tiene un mismo precio para todos los compradores, sean las que sean, las clases o circunstancias de éstos. El autor, habla de que esta regla, que es la que rige respecto a los bienes suministrados por los dueños de las tiendas, debería aplicarse a los artículos y servicios suministrados por el gobierno. Así los que reciben beneficios del Estado, pagarían siempre por ellos y se atenuaría el clamor de los que reclaman ayuda estatal, o bien, este sería más justificado.

(9) Cfr. HAROLD M. GROVES: Españolas Públicas; 5a. reimpr. de la 1a. ed., Trillas, México, 1932, pp.29-47.

2.- El principio de la capacidad de pago. Se trata de repartir las cargas del Estado, de acuerdo a la capacidad del pago de cada persona, para que la imposición resulte más justa y natural. Groves pone como ejemplos a la familia, en la cual cada uno contribuye a los fines comunes de acuerdo con sus posibilidades; y a la Iglesia, que solicita fondos a sus feligreses con el razonamiento de que cada cual coopere en proporción a lo que Dios le ha dado a él.

3.- Principio de conveniencia social. Los mejores sistemas y fuentes de ingreso son los que producen más, y para determinar cuáles son las fuentes preferibles, se debe llevar a cabo un examen concreto de cada impuesto y estudiar su funcionamiento.

Harold Groves, mas que haber creado una doctrina propia acerca de los impuestos, reactualizó la de Adam Smith, y en algunos casos, como es el del principio de que los impuestos deben ser adecuados, se basa en lo que ya otros autores han expuesto. Es obvio, que él interpreta los principios según sus puntos de vista, y según los problemas contemporáneos, y de aquí surgen ideas propias, pero sin embargo, no crea ningún principio que pueda ser añadido a los preexistentes.

### 3.2 DOCTRINA DE HAROLD M. SOMERS.

Somers dice que los impuestos y otros ingresos que obtiene el gobierno, pueden tanto los unos como los otros, ejercer efectos profundos en la economía y que los fondos con que

los particulares contribuyen para el sustento del gobierno, pudieron haberse gastado en consumo, o bien, para adquirir valores. Por otro lado, los fondos que por la vía fiscal se obtienen de las empresas comerciales, pudieran haberse usado en la adquisición de valores o de bienes y servicios, y con esto haber estimulado la ocupación.

En segundo lugar, si prevalecen condiciones prósperas y son favorables las perspectivas de los negocios, siendo muy alta la confianza del consumidor, las posibilidades son de que el dinero que obtiene el gobierno por la vía impositiva, habría sido empleado eficazmente por personas físicas y morales. En realidad, lo que aquí cuestiona Somers, es si se obtiene mayor provecho del dinero recaudado impositivamente, al ser utilizado por el gobierno, que aquél que se podría obtener si esos fondos se hubieran dejado en manos de los contribuyentes. A este respecto, pienso que no se puede ser tan tajante en asuntos tan delicados, ya que si el sistema tributario se lleva a cabo de una manera correcta y cuidadosa, se puede lograr el adecuado equilibrio, para que salgan beneficiados tanto el Estado como los particulares; pues hay que evaluar que el gobierno requiere de la contribución, a cargo de los sujetos pasivos de la relación tributaria, para poder realizar adecuadamente sus actividades y lograr sus fines.

Los cuatro elementos básicos de una estructura impositiva, son para Somers, propósitos, principios, consideraciones prácticas y progresivas.

- Las finalidades o propósitos de la política impositiva se dividen en financieras y no financieras. Los impuestos pueden ser establecidos con el propósito de recaudar fondos (finalidad financiera), o con el de alcanzar cualquier finalidad no financiera. Las dos finalidades pueden ser alcanzadas por cualquier impuesto (en la práctica), sin importar cual de ellos se toma en cuenta al formular la ley.
- Los principios de la política fiscal, son según este tratadista, los siguientes:
  1. Principio de la capacidad de pago: Este principio, que ya se ha expuesto en puntos anteriores, se refiere a que paguen la mayor parte del impuesto los que poseen el mayor ingreso o riqueza, independientemente de los beneficios que reciban del gasto de estos fondos. Los grupos de altos ingresos, pagan proporcionalmente una parte mayor de su ingreso al gobierno que los grupos de bajos ingresos.
  2. Principio del Beneficio: Las personas físicas y morales deben pagar de acuerdo con los beneficios que reciben de los gastos gubernamentales. Con excepción del caso de un impuesto, que en realidad sea un derecho pagado por un servicio concreto, es muy difícil determinar el beneficio. Lo que pasa, es que los contribuyentes se benefician, no por un servicio

concreto financiado con los fondos que él aporta, sino por los servicios gubernamentales como un todo, financiados por el rendimiento de todos los impuestos.

3. El principio del "Crédito por ingreso ganado": Aquellos que obtengan sus ingresos como resultado de cualquier clase de trabajo, recibirán un tratamiento favorable, y aquellos ingresos que la ley considere "no ganados", como los provenientes de rentas, dividendos e intereses, debe ser castigado.
4. Principio de la "ocupación plena": Con relación a esto, Somers dice que los impuestos pueden estar formulados, con objeto de estimular la producción y el empleo, sin tomar en cuenta consideraciones acerca de la capacidad de pago, el beneficio o la forma en que se obtenga el ingreso. A estos impuestos se les da el nombre de "promotores". En este tipo de sistemas, el patrón recibe una rebaja, o bien, paga un menor impuesto de seguro contra el desempleo si mantiene cierto grado de estabilidad en la ocupación. Este principio tiene como finalidad lograr un alto nivel de ocupación al que se le llama "ocupación plena"
5. Principio de la "conveniencia": En ocasiones se establecen impuestos con el fin de recaudar lo más

posible con la menor dificultad. Aquí se manejan los llamados "impuestos ocultos" con la idea de que lo que el público no conoce, no le duele. Un ejemplo son los impuestos a la producción y que después se incorporan al precio. Conveniencia política de este tipo no acarrea más que fallas en las leyes.

- Dentro de las consideraciones prácticas en la formulación de la política impositiva, Somers da fundamental importancia a los rendimientos, a la justicia, al costo administrativo y a los efectos económicos y sociales. Todos estos aspectos hay que tenerlos en consideración al crear políticas impositivas.

Progresividad de la estructura de tasas: En este punto son factores fundamentales la base del impuesto, la tasa del mismo, la obligación por concepto del impuesto y el cómputo de la progresividad. Discrepo con la forma en que en ocasiones se ha manejado este principio.

Para concluir con lo referente a la doctrina de Harold M Somers de los impuestos (10), podemos decir, que contiene principios e ideas acerca de la imposición tributaria, que pueden ser útiles a los diversos sistemas políticos, y que, por otro

---

(10) Cfr. HAROLD M. SOMERS: Finanzas Públicas e Ingreso Nacional, (trad. del Inglés por Horacio Flores de la Peña y Martha Chávez); 5a. reimpr. de la 1a. ed., FCE., México, 1981, pp.18-19 y 151-164.

lado, no carecen de originalidad, ya que son propios de este tratadista. Sin embargo, como ya lo hice notar, disiento con algunos de estos principios, además de que noto cierta inflexibilidad en algunas cuestiones, que requieren de la misma, y de ser estudiadas desde diversos puntos de vista.

### 3.3. DOCTRINA DE LA "HACIENDA PUBLICA" DE RICHARD MUSGRAVE.

Richard Musgrave, sostiene que en cualquier sociedad desarrollada debe existir cierta organización política, que en cualquier caso posee una autoridad coactiva, sobre dicha sociedad, aunque no sea representativa de los miembros que la forman. Estas organizaciones políticas tienen que llevar a cabo ciertas funciones, por lo tanto requieren de una serie de ingresos, para cubrir los gastos que de esto se deriven.

Actualmente, esta cuestión de los gastos y los ingresos es manejada en dinero. Este autor señala, que aunque las operaciones de la Hacienda Pública se realizan a base de flujos monetarios, sus problemas principales no son cuestiones financieras. Esto lo explica Musgrave de la forma siguiente: que aunque el dinero es siempre el medio a través del cual se realiza la actividad financiera, no es la materia de la que realmente trata, ya que el dinero es solamente la apariencia que reviste el proceso de ingresos y gastos públicos, pero bajo ésta existen claras y substanciales divergencias debidas a los diversos efectos económicos, producidos por movimientos monetarios

uniformes, que hacen variar diariamente a la administración de los recursos escasos de las diferentes sociedades. El conocimiento de estos efectos económicos puede utilizarse para dos fines: 1) Programar los medios más eficaces, y así lograr los diversos fines que la sociedad persiga y, 2) Predecir la política de ingreso y gastos públicos que deba adoptarse en el futuro, considerando las reacciones generadas por tales efectos de la actividad financiera. En el primer caso se puede lograr una gestión financiera eficaz, y en el segundo, un pronóstico de la gestión financiera real. Lo que Musgrave trata de alcanzar, es una visión de la actividad financiera que permita gestionarla con eficacia y enfoca una teoría desde el punto de vista de la planificación económica. En base a estos lineamientos, el autor delinea la actividad financiera como el ". . . conjunto de problemas de política económica que emanan de las operaciones de ingresos y gastos del Estado".(11).-

Uno de los elementos que se encuentran incluidos dentro de la teoría de Musgrave, se refiere a las finalidades que persiguen los programas de ingresos y gastos públicos. Con relación a esto, dice, que nos enfrentamos con un cierto número de funciones separadas e interrelacionadas, que requieren soluciones distintas, ya que no existe un conjunto sencillo de principios, ni una regla uniforme de conducta que pueda aplicarse a la gestión de la economía pública. Para Musgrave, estas

---

(11) RICHARD A. MUSGRAVE: Teoría de la Hacienda Pública. (trad. del Inglés por Enrique Fuentes Quintana); la reimpr. de la 1a. ed., Aguilar, Madrid, 1959, pp.33.

funciones orientadoras de la gestión financiera son tres, pues los programas de ingresos y gastos públicos pueden variar la asignación de los recursos económicos de la sociedad entre sus diferentes utilidades, practicar reajustes en la distribución de la riqueza y de la renta nacionales y mantener la estabilidad económica. Esta división se debe a que los programas de ingresos y gastos públicos ocasionan muy variadas repercusiones y efectos, así que, para lograr una gestión financiera eficaz, se debe establecer un orden, facilitar un pensamiento metódico sobre las materias básicas de la política presupuestaria. Como estas tres funciones son diversas, Musgrave al discutir una, supone que las otras dos se han alcanzado. Así, cuando se discuten problemas de asignación de los recursos económicos entre sus distintas utilidades, se considera que los recursos productivos están ocupados plenamente, se supone lograda la distribución correcta de la renta y la riqueza nacional y vigente el sistema de precios del mercado, de libre competencia como principio rector en la orientación productiva y consuntiva de los recursos económicos.

Cuando se lleva a cabo la intervención de la Economía Pública, en la asignación de los recursos económicos de la sociedad, se realiza una labor residual derivada del quehacer de la economía del mercado.

Con base a esto, después de estudiar la anatomía de los fallos de la economía del mercado, Musgrave realizó, con arreglo a un doble criterio, la siguiente clasificación de las intervenciones públicas.

- 1.- Según el grado de divergencia entre el beneficio marginal social y el producto marginal privado que las origina.
- 2.- Según que se exija, o no, la utilización de los medios de la política presupuestaria.

Después, este tratadista realiza un cuadro en el que clasifica las intervenciones públicas en la asignación de recursos, y lo hace de la siguiente manera:

- I.- Causados por divergencias parciales entre el beneficio marginal social y el producto marginal privado, debidas a: 1) Imperfecciones del mercado, 2) Cortes decrecientes y economías o deseconomías externas.
- II. Causadas por divergencias totales entre el beneficio marginal social y el producto marginal privado: 1) Satisfacción de necesidades sociales y, 2) Satisfacción de necesidades preferentes.
- III Orientadas a mantener la asignación óptima de recursos realizada por el mercado: 1) Neutralidad de la imposición. Esto se refiere a cuestiones de fondo de la rama de servicios, sobre la cual Musgrave trata problemas de asignación de recursos.

El verdadero y fundamental problema que plantea la actividad financiera, es la satisfacción de las necesidades sociales y preferentes. En su teoría de la rama de servicios, Musgrave determina las condiciones óptimas que deben cumplirse en la satisfacción de las necesidades sociales y preferentes, en base a principios distintos y planteando exigencias para ambos tipos de necesidades.

Son tres las notas que definen las necesidades sociales: 1) Al igual que las privadas, forman parte de los esquemas de preferencias individuales, 2) La conjunción en la oferta de los bienes públicos con los que se satisfacen las necesidades sociales. Aquí se plantean dos cuestiones fundamentales que deben resolverse: 1) La revelación de las preferencias individuales correspondientes a las necesidades sociales. No todos los sistemas de adopción de decisiones, encuentran obstáculos iguales para revelar las preferencias subjetivas por los bienes públicos. 2) Inexistencia de una única solución óptima que satisfaga las necesidades sociales. Aun si se suponen reveladas las preferencias personales por los bienes públicos, es imposible elegir una única solución óptima, para la satisfacción de las necesidades de tal carácter, ya que los sujetos deben consumir la misma cantidad de servicios públicos a precios diversos, según la determinación por el principio de distribución de los impuestos.

Acerca de las necesidades preferentes, Musgrave simplemente las plantea y será el papel de otros investigadores

analizarlas a fondo y determinar sus características, así como su campo, de tal manera que se podrían conocer los problemas peculiares que plantea su satisfacción.

Otro de los principios que se encuadran dentro de la rama de los servicios, es el de la neutralidad de la imposición exigido en base a la asignación óptima de los recursos. Esto constituye una exigencia general de la imposición, y Musgrave la desarrolla en el marco de las condiciones de un equilibrio general, llegando a tales conclusiones, que permiten rechazar muchos juicios categóricos sobre el exceso de gravámen de determinados impuestos. De aquí surge la genérica, que condena a los impuestos indirectos frente a los directos, dando preferencia a los impuestos generales sobre los selectivos y al gravámen de los bienes que tengan una baja relación de sustitución.

Aparte de la rama de los servicios, este autor estudia a la rama de la distribución y a la rama de la estabilización. En estas ramas clasifica a las funciones presupuestarias.

En lo relativo a la rama de distribución, Musgrave dice que los programas de ingresos y gastos públicos deben ser juzgados y seleccionados en orden a su capacidad para lograr los reajustes necesarios en la distribución de la renta y las riquezas nacionales. Para que se logre una correcta realización de la rama de la distribución se tiene que cumplir lo siguiente:

- 1.- Practicar una política distributiva con mínima interferencia en el funcionamiento del mercado, con respecto a las otras políticas de redistribución, que se lleven alternativamente.
- 2.- Lograr una mayor capacidad potencial de las medidas fiscales para afectar a todos los miembros de la sociedad, con relación a las otras políticas alternativas. Ya que la distribución depende de la estructura de los diversos mercados, de las oportunidades educativas y de la movilidad de los recursos, al adoptar el mercado la forma ideal de la libre competencia, se podrían descartar las políticas alternativas de iguales oportunidades educativas y de movilidad económica.

La rama de estabilización tiene como finalidad ajustar los gastos totales y el nivel de producción, en base a las siguientes reglas: 1) Elevar el nivel de demanda en el caso de que predomine un paro, y así poder crear el gasto capaz de absorber la producción de pleno empleo, 2) Reducir el nivel de demanda, cuando predomine la inflación, para que los gastos totales no excedan de la producción factible a los precios corrientes y 3) Generar la demanda precisa, y equilibrarla con el desarrollo de la capacidad de producción a lo largo del tiempo, esto con el fin de lograr la estabilidad en los precios y el pleno empleo.

Esta teoría de la Hacienda Pública, propuesta por Richard Musgrave (12), y que en términos generales se expuso, nos proporciona un estudio muy completo y profundo de la organización, funcionamiento y efectos de lo referente a ingresos y egresos públicos. Sin embargo, siento que en sus explicaciones utiliza términos que pueden resultar demasiado complicados, y en ocasiones, inentendibles para las personas poco familiarizadas con las dificultades y problemas que se han planteado para la satisfacción de las necesidades sociales, es decir, de los ingresos que requiere el Estado para su buen funcionamiento y para poder cubrir los gastos que se derivan de las citadas necesidades. Antes que nada, Musgrave debió realizar un esquema sencillo de la Hacienda Pública para introducir a los lectores dentro de este campo, y así facilitarles el entendimiento de las cuestiones que poseen un mayor grado de dificultad.

#### 3.4. DOCTRINA DE ERNESTO FLORES ZAVALA.-

Este tratadista mexicano sostiene que el impuesto, es en esencia, una aportación, que los miembros de la sociedad están obligados a entregar a las entidades de derecho público, por un imperativo derivado de la convivencia en una sociedad políticamente organizada, con el objeto de que el Estado se encuentra en la posibilidad de realizar las atribuciones que se le han conferido.

---

(12) Cfr. Ibid, pp. 28-64

Ernesto Flores Zavala, señala como los conceptos más importantes que se han dado sobre la naturaleza del impuesto a los siguientes:

- I. El impuesto es el precio de los servicios prestados por el Estado a los particulares (teoría de la equivalencia). Con relación a esto, el citado autor dice que no toda actividad del Estado es concretamente un servicio público, ya que realiza una serie de actividades que no están encaminadas directamente a la prestación de servicios públicos, y sin embargo, los gastos que acarrea se cubren con el rendimiento de los impuestos. Por otro lado, el Estado realiza una serie de gastos por actividades que resultan dañosas para los individuos, como las guerras, y a pesar de esto se cubren por medio de la recaudación tributaria. Por último, el particular que paga el impuesto, no percibe en cambio un servicio concreto, e inclusive, hay servicios que se prestan a los que no contribuyen, como en los casos de obras de asistencia pública.
- II.- El impuesto es una prima de seguros que se paga como garantías de la seguridad individual que está obligado a proporcionar el Estado (teoría del seguro). Ernesto Flores Zavala rebate esta teoría desde tres puntos de vista:

1.- La actividad del Estado no se ha reducido en ningún tiempo ni podrá estarlo nunca, a una simple función de protección de la hacienda de sus súbditos.

2.- Las cantidades que el Estado destina a los servicios de seguridad de los individuos, representan una pequeñísima parte de sus presupuestos.

3.- El Estado nunca ha actuado como una empresa de seguros cuando alguno de sus miembros es afectado en su patrimonio o en su persona, ya que de ser así, tendría la obligación de indemnizar al dañado al realizarse cierto riesgo.

III.- El impuesto representa la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda la aplicación y explotación del capital nacional. Esta teoría también es inexacta, pues las actividades del Estado no pueden verse limitadas por determinadas formas únicas, si se toma en cuenta que tiene múltiples aspectos, que requieren la distribución de cantidades obtenidas por medio de la imposición.

IV.- El impuesto debe significar el sacrificio mínimo. Según este tratadista, el sacrificio se da en función de dos variables en razón de que debe darse una mayor igualdad en la repartición del impuesto entre los ciudadanos, así como un mínimo obstáculo para el aumento de la producción.

V.- El impuesto es un deber que no necesita un fundamento jurídico especial. El fundamento de esta teoría se encuentra en el hecho de que la nación, no sólo en casos graves, sino fundamentalmente en todo tiempo puede pedir la ofrenda de la vida a todo ciudadano, sin necesidad de fundamento jurídico

especial, así que tratándose de la ofrenda de cosas mucho menos valiosas que la vida, debe considerarse que todos deben aportar a la comunidad las fuerzas y valores económicos de que disponen, cuando así lo exija el bien común. Este razonamiento fue expuesto primeramente por Eneberg.

Con base a lo expuesto anteriormente, llegamos a la conclusión de que Ernesto Flores Z. considera al impuesto como un sacrificio, ya que el contribuyente no recibe ninguna compensación concreta, visible o mensurable a cambio del pago que realiza, el cual disminuye su renta y su patrimonio. Entonces el Estado al distribuir las cargas fiscales entre los individuos, deberá tomar en cuenta esta situación para que el sacrificio sea el menor posible.

Esta doctrina de los impuestos (13) es una de las más consultadas en nuestro país.

#### 4. LOS IMPUESTOS Y EL ESTADO.

Para poder desarrollar este tema lo mejor posible, es indispensable tratar la actividad Financiera del Estado, ya que la recaudación de impuestos por las autoridades, es una función que se encuadra dentro del marco de dicha actividad.

---

(13) Cfr E. FLORES ZAVALA: Op.Cit.; pp.47-52

La actividad financiera del Estado, se traduce en la realización de diversos quehaceres para la ejecución de sus finalidades. Es así, como el Poder Ejecutivo realiza una actividad encaminada a la consecución de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales, utilizando medios personales, materiales y jurídicos. Mediante la realización de su actividad financiera, el Estado logra la administración del patrimonio, la determinación y recaudación de tributos y la conservación, destinación e inversión de las sumas ingresadas.

Una definición de la actividad financiera del Estado, con la que estoy de acuerdo, es la elaborada por Joaquín B. Ortega, que dice que es "... la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas en general, a la realización de sus propios fines"(14).

La actividad financiera del Estado tiene tres finalidades fundamentales: 1) La obtención de ingresos, tanto por institutos de derecho privado, de derecho público o mixtos. 2) La gestión o manejo de los recursos obtenidos, así como la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente y 3) La realización de un conjunto de erogaciones para sostener las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras actividades y gestiones.

---

(14) S. FRANCISCO DE LA GARZA: Op. Cit.: p.5

Esta actividad financiera del Estado, la podemos encuadrar dentro de tres aspectos: I.- Aspecto económico: esto se refiere a que se ocupa de la obtención e inversión de los recursos económicos necesarios para el cumplimiento de sus fines. II. Aspecto político: Para poder entender con precisión la actividad financiera, debemos partir de una noción clara de la organización y de los fines estatales. III.- Aspecto jurídico: Aquí se asienta que la actividad financiera del Estado se encuentra sometida al derecho positivo. Dentro de esta clasificación se puede incluir un cuarto aspecto, que sería el sociológico, ya que el régimen de los tributos y de los gastos públicos trae consigo cierta influencia sobre los grupos sociales que se desempeñan dentro del Estado.

Por lo anterior, podemos decir que la actividad financiera del Estado se distingue primordialmente por su naturaleza y contenido substancialmente diferentes a los de la actividad realizada por los particulares. De esto se deriva a lo que se le ha dado el nombre de Finanzas Públicas, que tienen como sujeto al Estado, del cual toda su actividad está contenida y normada por leyes, reglamentos y disposiciones administrativas que el mismo Estado establece para regular su economía. Esto nos da como resultado, que el marco de la actividad financiera del Estado, son las Finanzas Públicas.

Para que el Estado tenga la facultad de imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza, requiere de lo que se ha conocido como poder o potestad tributaria. Esta potestad tributaria se confiere en virtud de la Soberanía, misma que se ejerce sobre otros Estados y sobre los propios habitantes del país determinado. La potestad comparte con la Soberanía, las características de poder supremo, en lo económico, es decir, es inalienable, ya que no se puede comprometer, dar en garantía, transigir o arrendar a la manera de los negocios privados; y únicamente se puede ver limitada en su eficacia por la reciedumbre de la vivencia democrática y de la posibilidad de aplicación de la ley, y en su legitimidad por las garantías individuales, por la forma en que estén equilibrados y coordinados los poderes de la Unión y por las diversas funciones o competencias de las autoridades. Además la potestad tributaria predomina en el campo económico, aún sobre la atribución estatal de emitir moneda y de regular el crédito público y privado, ya que constituye el principal medio a través del cual el Estado obtiene recursos para el desarrollo de sus actividades, y para la consecución de sus fines.

A diferencia del poder financiero, que se refiere al conjunto de la actividad financiera del Estado, y que incluye ingresos y egresos; la potestad tributaria se refiere únicamente a la facultad propia de la autoridad de crear tributos

y de exigir su pago, en ocasiones utilizando la fuerza pública o valiéndose del procedimiento económico-coactivo. Cabe señalar que en Mexico, tanto la Federación como los Estados, gozan de una potestad tributaria plena, ya que tienen tanto la facultad de crear contribuciones como la de exigir su pago, en cambio los Municipios tienen una potestad tributaria restringida, consistente en que solamente pueden exigir el pago de los tributos, pero de ninguna manera crearlos, ya que carecen de órgano legislativo. Por esto, los Municipios tienen que ajustarse a lo señalado por la ley del Estado a que pertenezcan, o por la ley federal en su caso.

Toda contribución que se exija por medio de la potestad tributaria o poder jurídico correspondiente al Estado, debe estar contemplada en una ley (como se vió con anterioridad)

A este poder jurídico se le pueden atribuir las siguientes características.:

- 1.- Su origen y naturaleza se deriva de la soberanía.
- 2.- Se tiene que determinar el grado en que se atribuye a los diversos entes estatales.
- 3.- Determinación de quienes están sujetos a la potestad.
- 4.- Su justificación o finalidad es que lo recaudado se utiliza para cubrir los gastos públicos.
- 5.- Es indispensable la creación de sistemas de contribuciones, especificando los elementos que componen cada contribución.
- 6.- Se debe cuidar la aplicación de la ley que produce la recaudación.

7.- Debe ejercerse de manera equitativa.-

A la potestad tributaria también se le conoce como poder fiscal o tributario y como poder de imposición.

Es obvio, que la multicitada potestad tiene ciertas limitantes con el objeto de controlar al poder máximo del Estado y así lograr la ordenada convivencia de los ciudadanos conforme a los principios de justicia y de razonamiento. Una de estas limitantes, que ya fue citada y es de las principales, es la referente a las garantías individuales. De esta manera se protege al contribuyente cuando la autoridad está a punto de cometerle una injusticia. A este respecto hay autores que dicen que a la autoridad corresponde la potestad, así como al particular corresponde la garantía. (15).

Existen otras limitaciones como la garantía de proporcionalidad y equidad, principios de igualdad y prohibición de leyes privativas, prohibición de los impuestos que limitan el libre ejercicio del derecho al trabajo y a ejercer actividades comerciales lícitas; y algunas que limitan a los Municipios y Estados con respecto a la Federación y viceversa.

En México, la dependencia encargada de realizar la actividad financiera estatal, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. El nombre otorgado a este órgano del Estado, tiene su origen en el término de "Hacienda Pública", mismo que tiene tres acepciones: 1) Estudio, que desde el punto de vista económico, se ocupa de la actividad financiera que desarrollan

(15) Cfr. M. VALDES VILLARREAL: Revolución p. 332.

los entes públicos. 2) Conjunto de recursos con que cuenta un ente público de naturaleza política (Federación, Estado o Municipio) para atender al cumplimiento de sus fines y, 3) también se puede utilizar para hacer referencia al conjunto de órganos que tienen encomendada la gestión de los ingresos públicos.

Maurice Duverger, define a la Hacienda Pública de la siguiente manera: es la "... ciencia de los medios por los que el Estado procura y utiliza los recursos necesarios para la cobertura de los gastos públicos, mediante el reparto entre los individuos de las cargas resultantes" (16). Después Duverger conceptualiza a la Hacienda Pública desde un punto de vista moderno, diciendo que es la ciencia que estudia la actividad del Estado, cuando utiliza medidas especiales, llamadas medidas financieras: gastos, tasas, impuestos, empréstitos, medidas monetarias, presupuestos, etc.

Disiento con estos conceptos, ya que la Hacienda Pública no es una ciencia, sino un órgano estatal, o bien, un conjunto de recursos de carácter público. Se podría hacer un estudio acerca de si es una ciencia o no, pero no queda encuadrado dentro de los propósitos de esta tesis.

Dos términos que se llegan a confundir con la expresión de Hacienda Pública son los de erario y fisco. Para los antiguos

(16) MAURICE DUVERGER: Instituciones Financieras; citado por: JACINTO FAYA VIESCA: Entidades Públicas; 2a. ed., Porrúa, México, 1986, p.1

romanos el fisco (fiscus) era el tesoro del soberano (rey o emperador), y el erario era el tesoro del Estado. Utilizando esta misma acepción, las antiguas leyes castellanas dieron el nombre de fisco al tesoro o patrimonio de la casa real y el de erario al tesoro público o del Estado. Actualmente, estos dos vocablos se consideran como sinónimos. Entonces por fisco debe entenderse la parte de la "Hacienda Pública" que se forma con las contribuciones (impuestos, aportaciones de seguridad, social, derechos, etc.)

Por último, considero pertinente señalar, que el nexo existente entre el Estado y los contribuyentes, y que se deriva del deber de contribuir por parte de estos últimos y del derecho o facultad de exigir el pago por parte del Estado, recibe el nombre de relación jurídico-tributaria.

C A P I T U L O  
S E G U N D O

**LA FUNDAMENTACION CONSTITUCIONAL DEL REGIMEN  
IMPOSITIVO MEXICANO.**

SUMARIO: 1. Relación Jurídico-Tributaria. 1.1. Sujetos que intervienen en la Relación Jurídico-Tributaria. 1.2. Nacimiento de la Relación Jurídico-Tributaria. 1.3. Extinción de la Relación Jurídico-Tributaria. 2. Soporte Constitucional de la Potestad Tributaria. 2.1. Potestad Tributaria de la Federación. 2.2. Potestad Tributaria de los Estados. 2.3. Potestad Tributaria de los Municipios. 3. Consideraciones acerca de los Contribuyentes. 3.1. La Constitución y los Contribuyentes. 3.2. Elementos que sujetan a los particulares a la Potestad Tributaria. 3.3. Cobro Coactivo de los Tributos. 4. Mecanismo Constitucional para el Control Legislativo del Presupuesto de Egresos de la Federación, la Ley de Ingresos de la Federación y la Cuenta Anual. 4.1. El Presupuesto de Egresos de la Federación. 4.2. La Ley de Ingresos de la Federación. 4.3. La Cuenta Anual.

## CAPITULO II

LA FUNDAMENTACION CONSTITUCIONAL DEL REGIMEN  
IMPOSITIVO MEXICANO.

## 1.- RELACION JURIDICO TRIBUTARIA.

Ya en el capítulo anterior (supra punto 4 del Capítulo I), hemos tocado a groso modo este aspecto de la relación jurídico tributaria. A continuación realizare un estudio mas profundo de la misma.

1.1.- SUJETOS QUE INTERVIENEN EN LA RELACION JURIDICO  
TRIBUTARIA.

En la relación jurídico-tributaria es lógico suponer que son dos los sujetos que intervienen: 1) Sujeto activo o acreedor y 2) sujeto pasivo o deudor.

1.1.1. Sujeto activo: Este sujeto es el que tiene el derecho de exigir el pago de la contribución y por esta misma razón es el acreedor. En este caso del Derecho Impositivo el sujeto activo no puede ser sino una entidad del Estado (Federación, Estados o Municipios), ya que el Estado es el único facultado para recaudar contribuciones, y aquí encontramos una enorme diferencia con las obligaciones civiles, en las cuales cualquier persona puede tener el carácter de acreedor. Por lo anteriormente mencionado, pareciera que el sujeto activo solamente tuviera derechos,

pero sin embargo tiene dos clases de obligaciones: principal y secundaria.

Su obligación principal se refiere a la percepción o cobro de los tributos, ya que no es potestativo para el Estado hacerlo, sino obligatorio. Esta situación es muy fácil de entender, pues si el Estado deja de cobrar una contribución que este contemplada por la Ley, se estaría concediendo una exención, misma que prohíbe la Constitución, ya que algunas personas quedarían en situación privilegiada con respecto a los demás, disminuyendo así los ingresos del Estado.

Las obligaciones secundarias del sujeto activo, son las referentes a la determinación del crédito fiscal y a las medidas que se deben tomar para lograr el cumplimiento de la obligación tributaria. Con esto se hace posible la percepción de la contribución y se evita la evasión. Dentro de estas obligaciones encontramos las de hacer, que se refieren a determinar la existencia del tributo, fijar las bases para su liquidación, practicar visitas de inspección, etc.; y las de no hacer, consistentes en abstenerse de realizar ciertos trámites, referentes a contribuyentes que no han cumplido con las disposiciones fiscales.

1.1.2. Sujeto Pasivo: Es la persona física o moral, que ante la Ley tiene la obligación de pagar el tributo. Sobre este sujeto también recae una obligación principal y obligaciones secundarias, igual que en el caso del sujeto activo.

La obligación principal del sujeto pasivo es la de pagar la contribución que se le determine.

Por otro lado, sus obligaciones secundarias pueden ser de hacer, de no hacer y de tolerar. Las de hacer consisten en presentar avisos de iniciación de operaciones, declaraciones, llevar determinados libros contables, expedir documentos, y otras. Las obligaciones de no hacer son por ejemplo, no proporcionar datos falsos, no tener aparatos de destilación de bebidas alcohólicas sin haber avisado a las autoridades fiscales, etc. Y algunas de las obligaciones de tolerar son permitir la práctica de las visitas de inspección y mostrar a las autoridades fiscales los libros y documentos que les sean solicitados.

Dino Jarach dice que se pueda hablar de tributos subjetivos y objetivos. Los primeros son aquellos en que se indica en primer termino al contribuyente, ocupando un lugar secundario el hecho imponible; y en los segundos el contribuyente no es indicado en primer termino, e incluso en ocasiones no es indicado para nada. De esto, se deduce que en los tributos objetivos el contribuyente se descubre únicamente por medio del criterio de atribución, mismo que tampoco se encuentra indicado expresamente en la Ley, sino que hay que deducirlo de la naturaleza misma del hecho imponible (17).

---

(17). - Cfr. DINO JARACH: Curso Superior de Derecho Tributario citado por S. FRANCISCO DE LA GARZA: Op. Cit. pp. 483-484.

Considero importante, aclarar dentro de este punto, que no siempre el sujeto pasivo es el que en la práctica paga el tributo, ya que debido a diversos fenómenos a que están sometidos los impuestos, puede ser una persona distinta del sujeto pasivo la que en realidad pague la contribución. Un ejemplo de lo anterior, es el impuesto sobre producción de tabaco, en el cual el fabricante es el sujeto pasivo, es decir, el obligado frente al fisco, sin embargo el que en la práctica cubre el importe del impuesto es el consumidor, porque en el precio al que le venden los cigarros, está incluido el importe de dicho impuesto.

Este tipo de situación se da en los impuestos indirectos, que son los que no gravan al verdadero contribuyente, sino que gravan por repercusión. La repercusión se desarrolla en tres etapas: percusión, traslación e incidencia.

La percusión es el momento en que la carga recae sobre el sujeto pasivo, es decir, sobre la persona legalmente obligada. La traslación consiste en el paso de la carga tributaria del sujeto pasivo a otra u otras personas. Por último, la incidencia es cuando la carga impositiva cae sobre la persona que realmente la paga.

No solamente las personas físicas y morales particulares pueden ser sujetos pasivos dentro de la relación jurídico-tributaria, sino también los establecimientos públicos, la Federación, Estados y Municipios, las unidades económicas, e inclusive, las

naciones extranjeras. A continuación nos referimos a cada uno de estos sujetos:

I.- Establecimientos Públicos: Aquí nos referimos a los organismos descentralizados que poseen personalidad jurídica propia, ya que aunque son dependencias estatales, son considerados como personas morales. Un ejemplo de este tipo de establecimiento lo tenemos en el caso de Petróleos Mexicanos. El fundamento legal correspondiente a esta cuestión lo encontramos en el primer Artículo del Código Fiscal de la Federación de 1981.

II.- El Estado (Federación, Estados y Municipios), como sujeto pasivo del impuesto. Esta situación crea gran diversidad de opiniones y de polémicas, ya que se habla de una confusión, originada por el hecho de que tanto el deudor como el acreedor son la misma persona. Sin embargo, como lo señala el segundo párrafo del Artículo 10. del Código Fiscal de la Federación vigente, la Federación puede ser indistintamente sujeto activo y pasivo de una relación tributaria. Aquí se debe afrontar al problema de la personalidad del Estado, acerca de la cual existen cuatro posiciones o posturas: 1) El Estado tiene dos personalidades, una de Derecho Público y otra de Derecho Privado. 2) El Estado tiene una personalidad con dos aspectos. 3) Tiene una personalidad de Derecho Privado y, 4) No es necesario el concepto de personalidad del Estado.

En México, tanto la legislación como la jurisprudencia aceptan la postura de doble personalidad, es

decir, el Estado realiza actos en que manifiesta su Soberanía, y también realiza actos en que se pone al nivel de los particulares. Dentro del plano Constitucional, encontramos las bases para este criterio en el Artículo 27, que establece el Derecho del Estado de transmitir a los particulares el dominio de las tierras y de aguas, de cuya propiedad originaria es titular la Nación, constituyéndose así la propiedad privada. Este Artículo Constitucional impide que el Estado se haga de la propiedad de los particulares, sino es por causa de utilidad pública y mediante indemnización. Por otro lado, el Artículo 73 Constitucional, en sus Fracciones VIII, XVII, XIX, Y XXXI también reconoce la personalidad de Derecho Privado del Estado. Otros ordenamientos de nuestra Carta Magna que nos hacen darnos cuenta de esta postura son el Artículo 115 Fracción III y el Artículo 134.

Estoy totalmente de acuerdo con este criterio y pienso que el Estado no siempre debe actuar con su poder de imperio, sino que también debe ponerse al nivel de los particulares cuando lleve a cabo un negocio con los mismos, para que así no se encuentren estos en posición desventajosa que les pueda ocasionar algún daño o perjuicio.

III.-Unidades económicas sin personalidad jurídica: La Ley del Impuesto Sobre la Renta, no exige que el causante tenga personalidad jurídica, así que si varias personas unen sus patrimonios o explotan en conjunto una determinada fuente de riqueza, se les puede gravar como

una unidad económica en lugar de gravar a cada una de las personas físicas que la componen. En esta situación se encuentran las aparcerías, que fueron consideradas como una unidad económica por el pleno del Tribunal Fiscal en resolución del 26 de octubre de 1937.

IV.- Naciones Extranjeras: Solamente cuando en ellas se grave al Estado Mexicano, ya que en el tercer párrafo del Artículo 10. del Código Fiscal de la Federación vigente se establece que los Estados Extranjeros no están obligados a pagar impuestos en el caso de que exista una reciprocidad.

Para concluir con este punto, debemos dejar muy claro que no solamente se derivan obligaciones para los sujetos activos y pasivos dentro de la relación jurídico-tributaria, sino también para terceros, cuestión que abordaremos en el siguiente punto (1.2), por considerar que se relaciona con lo que ahí se tratará.

#### 1.2.- NACIMIENTO DE LA RELACION JURIDICO TRIBUTARIA.

A este respecto encontramos dentro de la doctrina diversas opiniones, y una que parece bastante aceptable es la expuesta por José Pérez de Ayala, quien dice que la relación jurídico tributaria "... nace al darse la situación base de imposición prevista por la Ley para un determinado tributo" (18).- Esta definición básicamente considera el momento en que nace la relación jurídico-tributaria, pero

(18).- JOSE LUIS PÉREZ DE AYALA: *Derecho Tributario*; citado por: JACINTO FAYA VIESCA: *Op. Cit.* p. 141.

sin embargo omite totalmente el elemento subjetivo. Una manera mas completa de referirnos a la cuestión que en este punto nos aqueja, es la siguiente:

La relación jurídico-tributaria nace en el momento en que una persona (física o moral) se encuentra dentro del supuesto que la Ley señala como generador de gravamen fiscal, es decir, de contribución o tributo.

Como hemos visto en el Derecho Tributario se habla del nacimiento de la relación jurídico-tributaria, sin embargo también se puede hablar del perfeccionamiento de la relación tributaria, haciendo una equiparación con lo referente a las obligaciones civiles, ya que en el momento en que una persona cae dentro del supuesto generador de tributo, señalado por la Ley, esta queda identificada como sujeto pasivo u obligado ante la Ley a pagar determinada contribución. De todo esto se deduce que quedan determinados tanto los sujetos, como el tributo que el sujeto pasivo debe cubrir. Las obligaciones civiles se perfeccionan cuando se encuentran identificadas las partes (sujeto activo y pasivo) y el objeto, y una de las partes es titular de un derecho, y sobre la otra cae un deber de llevar a cabo una prestación de dar, de hacer o de no hacer. Haciendo una comparación con la relación jurídico-tributaria, podemos decir que en ambas encontramos dos sujetos (activo y pasivo) pero con la diferencia de que en las obligaciones civiles el sujeto activo puede ser un particular o el Estado, y este ultimo actúa como particular sin utilizar su poder de imperio, en

cambio dentro de la relación jurídico-tributaria el sujeto activo es siempre el Estado en su carácter de ente soberano.

Por otro lado, el objeto de la obligación civil, que es acordado por la voluntad de las partes, lo podemos equiparar con el tributo que el particular debe pagar dentro de una relación jurídico tributaria, nada más que éste no es acordado por la voluntad de las partes, sino exigido por un acto de imposición del Estado. Una última y muy importante diferencia, es que las obligaciones civiles se perfeccionan por la voluntad de las partes, misma que se puede manifestar de manera consensual o formal, dependiendo del tipo de acto jurídico que se quiera realizar; en cambio la carga tributaria es exigida impositivamente por el Estado, a las personas físicas o morales que se encuentren en la situación de hecho, prevista por la ley, como generadora de crédito fiscal, aunque estas no estén de acuerdo.

No sólo los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria tienen obligaciones, sino también los terceros, es decir, aquellos que no se encuentran dentro del hecho generador del crédito fiscal. Estas obligaciones se derivan de la situación de que cualquier persona puede en determinado momento convertirse en sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, cuestión por la cual se debe tener control sobre todos los sujetos, para así verificar si existe o no obligación de pago, evitando posibles evasiones. Entonces, las obligaciones que deben cumplir los terceros,

son las que se señalaron como secundarias dentro de las que corren a cargo de los sujetos pasivos.

Como un ejemplo de lo anterior, tenemos la obligación de presentar su declaración anual de ingresos, para que las autoridades fiscales, basandose en un análisis de la misma, puedan determinar si existe o no la obligación de pago.

Tanto la obligación que tienen las personas físicas y morales de pagar contribuciones, como la limitante de que todo tributo que exija el Estado debe ser establecido por una ley (principio de legalidad), tienen su fundamento constitucional en el Artículo 31 Fracción IV, que señala como una de las obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, que tengan que realizar la Federación, los Estados y los Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Aunque aquí se hable de que la obligación de contribuir para el gasto público corre a cargo de los mexicanos, ésto no significa que los extranjeros se encuentren exentos de cargas tributarias, ya que tomando en cuenta que el citado artículo, no prohíbe expresamente que se fijen tributos a cargo de extranjeros, se ha considerado, que corresponde a la legislación ordinaria, establecer dichas contribuciones. De lo anterior se desprende, que los extranjeros que encuadren como sujetos pasivos en los supuestos establecidos por los textos legislativos ordinarios, quedan obligados a pagar las cargas impositivas

que les corresponden. Como ejemplos de esto tenemos el Artículo 32 de la Ley de Nacionalidad y Naturalización, al Artículo 3o. de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el Artículo 13 del Código Fiscal de la Federación de 1985.

En lo que respecta al principio de legalidad, del mismo se desprenden dos excepciones, las cuales estudiaremos más adelante.

Para concluir con este punto, diremos que hay tratadistas que distinguen los siguientes tipos de relaciones:

- I.- Pretributaria - Es aquella en la que el sujeto pasivo del impuesto tiene la obligación de declarar, creandose con ésto la relación jurídico-tributaria principal.
- II.- Principal - Se da como una consecuencia del acto administrativo que determina el importe del tributo que ha de satisfacer el sujeto pasivo.
- III.-Dependiente - Es aquella que puede establecerse a título subsidiario por impago de la deuda a cargo del obligado principal, y nace debido a la insolvencia o desaparición del sujeto pasivo principal.

Considero correcta esta clasificación (19) en terminos generales, con la excepción de que en el momento en que se realiza la relación pretributaria, la persona obligada a declarar todavia no puede ser considerada como sujeto pasivo, ya que la autoridad no ha comprobado que

---

(19)Cfr. MIGUEL FENECH. Derecho Procesal Tributario; citado por: Ibid, p.140.

dicha persona se encuentra dentro del supuesto que la ley ha señalado como generador de gravamen fiscal; y por esta razón se tiene que hablar de un tercero con posibilidades de convertirse en sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.

### 1.3. EXTINCIÓN DE LA RELACION JURIDICO TRIBUTARIA.

Son varias las formas en que puede extinguirse la relación jurídico tributaria, mismas que son análogas a las referentes a los actos jurídicos en general. A continuación explicaremos brevemente cada una de ellas. Cuando se lleve a cabo cualquiera de los siguientes supuestos, se extinguirán tanto la obligación del sujeto pasivo, como el derecho de exigir del sujeto activo.

- I. Pago: Es el modo de extinción por excelencia, pues satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, ya que satisface la pretensión creditoria del sujeto activo.
- II. Compensación: Cuando dos personas reúnen la calidad de deudor y acreedor recíprocamente, la compensación es extinguir por ministerio de la ley las dos deudas, hasta la cantidad que imponga la menor.
- III. Condonación: Se refiere a que el Estado renuncie en todo o en parte a su derecho de exigir el pago del tributo. Se tiene que hacer a título general, y no particular, para no implicar exenciones indebidas.
- IV. Cancelación: No considero que esta cancelación de

créditos fiscales, que se realiza por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor, sea una forma de extinguir las relaciones Jurídico tributarias, ya que no libera de la obligación al sujeto pasivo.

- V. Remate y adjudicación fiscal de bienes: Si un crédito fiscal no es pagado por el deudor, la autoridad inicia el procedimiento de ejecución secuestrando o embargando bienes del sujeto pasivo responsable, y pudiendo concluir ésto con la adjudicación.
- VI. Dación en pago: Consiste en que el sujeto activo acepta recibir en pago, una prestación distinta de la debida por el sujeto pasivo.
- VII. Confusión: La obligación se extingue cuando las calidades de acreedor y deudor se reúnen en una misma persona. Es muy difícil que se de esta situación en la relación tributaria, pero no imposible, ya que el Estado puede llegar a ser heredero del deudor a título universal.
- VIII Baja: Se refiere a la eliminación del causante en el Registro Federal de Causantes, extinguiéndose una serie de obligaciones tributarias, que deben cumplirse solamente cuando el contribuyente está registrado.
- IX. Prescripción: Las obligaciones fiscales, tanto a cargo del sujeto activo, como del sujeto pasivo se extinguen por el transcurso del tiempo. El plazo es de 5 años.
- X. El crédito de impuestos pagados en el extranjero contra

el impuesto pagado en México. Esta es una de las formas que se deben utilizar para evitar la doble tributación. Si un contribuyente ya pagó en el extranjero un determinado impuesto, en México se debe de extinguir su obligación de pago por el mismo concepto.

- XI. Destrucción de mercancías en depósito ante la aduana: Esta forma de extinción de la obligación fiscal está establecida por el artículo 17 de la Ley Aduanera, al disponer que si las mercancías en depósito ante la aduana se destruyen por accidente, se extingue la obligación fiscal, a menos que los interesados destinen los restos a algún régimen aduanero.

## 2.- SOPORTE CONSTITUCIONAL DE LA POTESTAD TRIBUTARIA.

Ya en el capítulo anterior se dejó claro el concepto de la potestad tributaria del Estado (supra punto 4 del capítulo I), así como sus fundamentos teóricos y doctrinales. Ahora bien, para tratar el soporte constitucional de la citada potestad, primero nos referiremos a las bases constitucionales de la rectoría económica del Estado, misma que marca la pauta para el nacimiento del poder o potestad tributaria.

La rectoría económica del Estado consiste en un conjunto de facultades a favor de sus autoridades u órganos para dirigir la vida económica del país, limitando así las actividades individuales o colectivas que dentro de él se desarrollen. Los fundamentos constitucionales de esta rectoría se encuentran establecidos en los artículos 25, 26

y 28. Hay autores que opinan que es un error de técnica legislativa encuadrar estos preceptos dentro del capítulo referente a las garantías individuales, ya que no proclaman ninguna garantía en favor del gobernado frente a las autoridades del Estado, sino que entrañan lineamientos básicos de la política estatal en el área económica (20).

En lo relativo al artículo 25 Constitucional, éste establece que es al Estado al que le corresponde la rectoría del desarrollo nacional, y así garantizar que éste sea integral y fortalezca la soberanía de la Nación, y su régimen democrático.

Por otro lado, el artículo 26 alude a la organización de un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional, para la realización de la solidez, dinamismo, permanencia y equidad al crecimiento económico para la independencia y democratización política, social y cultural de la Nación, actividad que este artículo le confiere al Estado. Por último, el nuevo artículo 28, cambia esencialmente el texto del anterior al suprimir la proclamación de la libre concurrencia, por considerarla incompatible con la rectoría económica del Estado, borrando así el espíritu del Constituyente de 1917. Este artículo prohíbe los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. También señala que las

(20). Cfr. IGNACIO BURGOA: Las Garantías Individuales; 19a. ed., Porrúa, México, 1985, p.713.

leyes fijarán bases para establecer precios máximos a los artículos, materias o productos que se consideren necesarios para la economía nacional o el consumo popular; y así mismo impondrán modalidades a la organización de la distribución de dichos artículos, materias o productos, para evitar intermediaciones innecesarias o excesivas que puedan provocar insuficiencia en el abasto, y alza de precios.

Ya que en términos generales hemos tratado los preceptos constitucionales que dan apoyo a la rectoría económica del Estado, nos referiremos en concreto a los fundamentos constitucionales de la potestad tributaria del Estado.

A este respecto, cabe señalar que es la fracción IV del artículo 31, la que declara que los entes habilitados para recibir contribuciones son la Federación, las entidades federativas (Estados) y los Municipios, y por consiguiente, es aquí donde nace el poder tributario del Estado, siendo la citada fracción el principal sustento constitucional para que el Estado tenga la facultad de exigir el pago de tributos.

Por otro lado, la fracción IV del artículo 31 también establece que los Estados y Municipios que pueden fijar gravámenes, son sólo aquellos en los que resida un contribuyente, pues dice implícitamente que las legislaturas locales únicamente están en posibilidad de gravar a quienes residan en la entidad respectiva. Pienso que lo anterior sólo es parcialmente cierto y estoy de acuerdo con los

autores que opinan que de hecho, tanto las entidades como los Municipios crean tributos indirectos que tienen como sujetos pasivos a todo el que consuma bienes o servicios en el ámbito respectivo, ya sea que resida o no en el Estado o Municipio de que se trate (21).

Ahora bien, encontramos dentro de nuestra Carta Magna, preceptos que asignan determinadas atribuciones a la Federación, así como a los Estados y Municipios; y por esta razón dividiremos el estudio de este numeral en tres partes.

#### 2.1. POTESTAD TRIBUTARIA DE LA FEDERACION.

En primer lugar, el artículo 40 de nuestra Carta Magna establece que es voluntad de los mexicanos constituirse en una República representativa, democrática y federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación. Aquí se les confiere a las entidades federativas una libertad y soberanía relativas, puesto que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal, según lo establece el artículo 41. En segundo lugar, es el artículo 49 el que divide el Supremo Poder de la Federación en Legislativo, Ejecutivo y Judicial, siendo el artículo 50 el que deposita el Poder Legislativo en un Congreso General, que se divide en dos Cámaras, una de Diputados y la otra de Senadores.

(21). Cfr. JORGE MADRAZO: Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada; 1a. ed., Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM et alii, México, 1985, p.88.

Ahora bien, el precepto Constitucional que define los poderes del Congreso Central, es el artículo 73, del cual analizaremos las fracciones relacionadas con la tributación.

La fracción VII otorga al Congreso la facultad de imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. Aquí también encontramos una limitante, consistente en que no se pueden imponer tributos que vayan más allá del presupuesto.

La fracción XXIX, que es importantísima en materia fiscal, faculta al Congreso Central para establecer contribuciones acerca de los siguientes tópicos:

1. Sobre el comercio exterior
2. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales de la plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas; de todos los minerales o substancias que en vetas, mantos, masas o yacimientos constituyan depósitos cuya naturaleza sea distinta de los componentes de los terrenos; los yacimientos de piedras preciosas; los productos derivados de la descomposición de las rocas; los yacimientos minerales; los combustibles minerales sólidos, el petróleo y el espacio situado sobre el territorio nacional en la extensión y términos que fije el Derecho Internacional. Aquí también quedan incluidas las aguas que sean propiedad de la Nación.
3. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.

4. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación.
5. También tiene facultad para imponer contribuciones especiales sobre energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal, producción y consumo de cerveza.

Esta fracción también asienta que los Estados participaran en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la Ley secundaria federal determine; y que a las legislaturas locales les compete fijar el porcentaje correspondiente a los Municipios en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.

Por último, la fracción XXX faculta al Congreso para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer valer las facultades anteriores y todas las que la Constitución concede a los Poderes de la Unión. Esta última fracción, aunque no sea de carácter tributario tiene como finalidad que sean respetadas las atribuciones conferidas al Congreso Central, incluyendo las referentes al Derecho Fiscal.

Otros dos artículos constitucionales que tienen relación con la materia tributaria Federal son el 65 y el 126.

El Artículo 65 establece que el 10. de noviembre de cada año debe reunirse el Congreso para celebrar sesiones

ordinarias, mismas en que se estudiara, discutira y votara acerca de las iniciativas de ley que se le presenten y de la resolución de los demás asuntos que le correspondan.

El Artículo 126 determina la prohibición de hacer pago alguno que no este comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. Este Artículo contiene una disposición que tiene como fin garantizar el manejo y ejercicio correcto y objetivo del gasto público en el orden Federal. El presupuesto anual de egresos se encuentra estrechamente relacionado con el gasto público, y su discusión y aprobación corresponde a la Cámara de Diputados, como una facultad exclusiva. Este precepto constitucional se encuentra tal como se aprobó en la sesión ordinaria del 25 de enero de 1917 (22). Las atribuciones referentes al Presupuesto de Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal, son conferidas a la Cámara de Diputados por el artículo 74 fracción IV.

Para concluir con este numeral, cabe recordar lo ya señalado anteriormente, acerca de la Potestad Tributaria Plena de que goza la Federación, ya que puede crear contribuciones mediante su órgano legislativo (Congreso Central); así como exigir su pago.

## 2.2. POTESTAD TRIBUTARIA DE LOS ESTADOS O ENTIDADES FEDERATIVAS.

(22) Cfr. Idid., p. 316.

Es la fracción III del artículo 71 Constitucional, la que otorga a las Legislaturas de las Entidades Federativas el derecho de iniciar leyes. Cabe señalar, que el texto de este artículo coincide exactamente con el encuadrado dentro del Proyecto de Constitución expedido por Venustiano Carranza, y que fue presentado ante la Asamblea Constituyente en 1916.

Una disposición importantísima para el punto que estamos desarrollando, es la tomada por el Artículo 124 de nuestra Carta Magna, ya que señala que las facultades que no están expresamente concedidas por este ordenamiento a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados. Sin embargo, es obvio pensar que nuestra Constitución establece ciertas prohibiciones para las entidades federativas, y a continuación hablaremos de las relativas a la materia tributaria.

El artículo 117 prohíbe a los Estados:

- IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.
- V. Gravar directa o indirectamente la entrada a su territorio ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.
- VI. Gravar la circulación y el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuyo cobro se efectúe por aduanas locales, requiriendo inspección o registro de bultos o exigiendo documentación que acompañe la mercancía.

- VII. Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras.
- IX. Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, de manera distinta o con cuotas mayores de las autorizadas por el Congreso de la Unión.

Por otro lado, la fracción I del Artículo 118 Constitucional, estipula que los Estados no pueden establecer derechos de tonelaje, ni otro de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

Las Legislaturas de las entidades federativas, están compuestas por una Cámara de Diputados, siendo en esta donde residen los poderes tributarios.

Considero que dentro de este punto, es conveniente tratar lo referente al órgano que tiene el poder tributario sobre el Distrito Federal. A este respecto se deduce de la lectura de las Fracciones V y VI del Artículo 73 Constitucional, que es el Congreso de la Unión el que tiene la facultad de imponer tributos para el Distrito Federal.

### 2.3.- POTESTAD TRIBUTARIA DE LOS MUNICIPIOS.-

Como ya se mencionó anteriormente dentro de esta tesis, los tributos municipales (impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras) son establecidos por las legislaturas de los Estados y no

por los Municipios, pues estos últimos solamente tienen la facultad de recaudarlos.

Esta Potestad Tributaria restringida que tienen los municipios, tiene su base en el Artículo 115 de la Constitución, que le confiere a los Estados la adopción de la forma de gobierno republicano, representativo y popular, teniendo como soporte de su división territorial y de su organización política y administrativa al municipio libre.

El citado precepto, dispone en su Fracción IV que los Municipios administrarán en forma libre su hacienda, y que ésta se formará con los rendimientos de los bienes que les pertenezcan y con las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas de los Estados establezcan a su favor.

Por lo tanto, percibirán las contribuciones incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles; asimismo recibirán las participaciones federales que les correspondan en base a los plazos y montos que cada año determinen las legislaturas locales; y por último obtendrán los ingresos derivados de la prestación de servicios a su cargo. Esto último se deriva de lo dispuesto por la Fracción III del mismo Artículo 115, ya que esta pone en manos del municipio la prestación de los servicios públicos de agua potable y alcantarillado, alumbrado público, limpieza,

mercados y centrales de abasto, panteones, rastros, calles, parques, jardines, seguridad pública y tránsito.

Para concluir con lo referente a la Potestad Tributaria de los Municipios, es pertinente aclarar que son las legislaturas de las entidades federativas las facultadas para aprobar las leyes de ingresos de los Ayuntamientos y revisar sus cuentas públicas; correspondiendo a los Ayuntamientos aprobar los presupuestos de egresos, tomando como base sus ingresos disponibles. El Ayuntamiento es el encargado de administrar el municipio, es de elección popular directa y no hay ninguna autoridad intermedia entre este y el gobierno del Estado. El Ayuntamiento es regido por el Presidente Municipal.

Con el propósito de fortalecer lo expuesto dentro de este numeral, es pertinente incluir la tesis jurisprudencial que a la letra señala:

Al establecer la Fracción IV del Artículo 31 constitucional, la obligación de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado o Municipio en que residen los contribuyentes, esta señalando que los impuestos federales se aplicarán exclusivamente para los gastos de la Federación, los Estatales para los del Estado, y los municipales para los del Municipio; de manera que si una ley impone una contribución para una obra determinada de un Municipio y extiende la exacción del impuesto a toda la República, indudablemente que la contribución es inconstitucional, en virtud de que las obras de carácter municipal únicamente pueden cubrirse con los arbitrios municipales (23).

(23). A.R. 188/440 JOSÉ UGALDE VARGAS, en: La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia (1917-1984) (T.I- IV); 1a. ed., UNAM, México, 1985, p.937.

De la lectura de esta tesis, se desprende la potestad tributaria municipal, en cuanto a la recaudación de contribuciones, ya que todas las obras que se realicen en determinado Municipio, deben ser financiadas con los ingresos del mismo, y no con los obtenidos por la Federación o por el Estado correspondiente.

### 3.-CONSIDERACIONES ACERCA DE LOS CONTRIBUYENTES.

#### 3.1.- LA CONSTITUCION Y LOS CONTRIBUYENTES.

Como ya se dijo, la potestad tributaria del Estado se deriva de la Soberanía, misma que según lo establecido en el Artículo 39 Constitucional, reside esencial y originariamente en el pueblo y es ejercida en su representación por el Estado, y por otro lado, las contribuciones son aportaciones de los miembros de la comunidad para los fines públicos. Entonces, es lógico que solamente los particulares tienen la obligación de pagar tributos, es decir, son los únicos sometidos a la potestad tributaria. A este respecto, ya se analizó que pueden llegar a darse algunas excepciones, pero sin embargo, es muy difícil, pues la Federación no puede establecer impuestos sobre sus propios órganos, ya que la naturaleza de la potestad no lo permite, y además se llegaría a la imposibilidad jurídica de aplicar la cláusula económico-coactiva y a una inutilidad práctica. Por otro lado, mientras los entes constitucionales, a los que se les ha conferido la potestad tributaria, se muevan dentro del campo

de sus atribuciones propias, dicha potestad no puede ser ejercida entre sí por los citados entes.

De todo lo anterior se deduce, que desde el punto de vista constitucional, solamente los particulares pueden ser gravados impositivamente; ya que establecerse impuestos entre sí, la Federación, los Estados y los Municipios, es ir en contra de la forma federal de gobierno. Entonces, el Estado sí puede encontrarse en la situación de tener que pagar una determinada contribución, pero no porque la misma haya sido establecida a su cargo, sino porque el desenvolvimiento cotidiano de las actividades sociales lo pueden llegar a colocar en dicha postura. Un precepto legal que habla de la no causación de impuestos federales por parte de la Federación, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, es el segundo párrafo del Artículo 16 del Código Fiscal de la Federación de 1966. Con relación a esto, es acertada la opinión de Robert Bennett, quien dice que el Gobierno es considerado como una unidad que requiere de ingresos para llevar a cabo sus fines o gastos, y que dentro de esta unidad se encuentran todos los órganos a que se confiere la potestad tributaria, así como las dependencias de los citados órganos, los cuales se dedican a llevar a cabo la actividad financiera del Estado, no pudiéndose gravar entre sí impositivamente. (24).

### 3.2. ELEMENTOS QUE SUJETAN A LOS PARTICULARES A LA POTESTAD

(24). Cfr. ROBERT L. BENNETT: Ide. Financial Sector and Economic Development (Ide. Mexican Case) (trad. del Inglés por el autor); 1a. ed., The Johns Hopkins Press, Baltimore, 1965, p.7.

## TRIBUTARIA.

En este numeral se pretende destacar el alcance de la potestad tributaria, y acerca de esto, se considera que los particulares están sujetos a la potestad en virtud de su nacionalidad, del lugar donde residen o se encuentran, y del sitio donde se localizan sus bienes o sucedan actos que les son imputables.

Los particulares que pueden llegar a convertirse en sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria son tanto los nacionales como los extranjeros; las personas físicas y las morales, así como las unidades económicas; y por último los residentes y los no residentes cuando tengan bienes en el territorio de jurisdicción o sucedan actos en este territorio que les sean imputables. De lo anterior se desprende que aunque la nacionalidad somete a los particulares a la jurisdicción en materia fiscal, tal como se consigna en la Fracción IV del Artículo 31 Constitucional, esto no impide que los extranjeros (aún siendo residentes en el extranjero) tengan la obligación de contribuir en México, cuando el hecho generador de determinado tributo les sea imputable, y suceda en territorio de jurisdicción de las autoridades nacionales.

En lo referente a los extranjeros que residan en territorio mexicano, éstos se encuentran bajo la potestad tributaria del Estado y tienen la obligación de contribuir según lo establecido en las leyes ordinarias. Esto lo considero justo, pues estas personas se encuentran

protegidas por las garantías individuales y gozan de los servicios públicos que presta el país, de la misma forma que los nacionales.

Por otro lado, desde hace algún tiempo se le ha dado importancia al concepto del lugar donde se encuentra la fuente de riqueza como hecho generador del crédito fiscal, en relación a extranjeros, aunque residan fuera de México.

Todo lo expuesto nos lleva a la conclusión de que la mayoría de los contribuyentes son nacionales, puesto que al residir en territorio mexicano, tienen bienes y suceden actos que les son imputables dentro del campo correspondiente a la jurisdicción federal, estatal o municipal; pero también los extranjeros llegan a tener la obligación de pagar contribuciones cuando realizan actos que sean gravables impositivamente, ya sea que residan o no en nuestro país.

### 3.3.- COBRO COACTIVO DE LOS TRIBUTOS.

Las autoridades fiscales pueden llevar a cabo procedimientos por sí, y ante sí, sin recurrir a los tribunales judiciales, para aplicar coactivamente la ley cuando el particular no cumple voluntariamente con determinada contribución. Con respecto a esto, hay quienes opinan que el cobro coactivo de los tributos va en contra de la garantía de audiencia consagrada por el artículo 14 Constitucional, y que además viola lo estipulado por el artículo 17 del mismo ordenamiento en el sentido de que nadie puede hacerse justicia por su propia mano, ni ejercer

violencia para reclamar su derecho, ya que los tribunales son los órganos facultados para administrar justicia. Discrepo con lo anterior por las razones que a continuación detallo:

1.- La naturaleza de la materia impositiva implica la presunción de validez de los actos de la autoridad administrativa, y por consiguiente lleva implícito un principio de ejecutividad, mismo que se lleva a cabo por medio del procedimiento administrativo de ejecución, sin embargo, el particular tiene los suficientes medios de defensa para probar que determinada contribución no le está siendo aplicada de acuerdo con la ley, si en determinado caso así lo considera.

2.- Una de las más importantes manifestaciones de la soberanía que le ha sido conferida al Estado, es la facultad económico-coactiva.

3.- No es cierto que el particular se encuentre en estado de indefensión cuando se le pretende exigir coactivamente el cumplimiento de determinada obligación fiscal, puesto que por un lado, la facultad económico-coactiva se ejerce en base a un procedimiento y siguiendo ciertas formalidades; y por otro lado, como ya mencionamos, el contribuyente tiene a su disposición diversos medios de defensa.

El administrativista mexicano José María del Castillo, escribió en 1874 que "... cuando la autoridad persigue a un deudor de la Haciendas Pública y exige el pago de algo que es debido al erario, generalmente está armada de la potestad económico-coactiva, que consiste en obligar al deudor a

satisfacer su adeudo, llegando el agente de la autoridad a apoderarse de bienes del deudor y hacer trante y remate de ellos, sin necesidad de intervencion de otra autoridad ninguna, y menos de la judicial. Un poder tan importante es en muchos casos peligroso, pero en verdad es tambien necesario en diversas ocasiones, porque ni la más simple recaudación sería practicable, si en el ejercicio de sus funciones hubiere de estrellarse contra la resistencia de los deudores" (25).

#### 4.- MECANISMO CONSTITUCIONAL PARA EL CONTROL LEGISLATIVO DEL PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACION, LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION Y LA CUENTA ANUAL.

Antes de empezar con el desarrollo de este numeral, resulta conveniente anunciar lo expuesto por David Ibarra acerca de la política hacendaria, pues dice que la misma debe cumplir objetivos propios y servir como uno de los núcleos que se integran y hacen congruentes muchas de las medidas de índole económica, encontrándose dentro de su campo jurisdiccional la promoción y coordinación de las acciones tributarias con respecto a las de orden financiero y crediticio, logrando que los egresos del sector público guarden la debida correspondencia con las disponibilidades reales del sistema financiero nacional (26).

A continuación, nos daremos cuenta que tanto se apega nuestra Carta Magna a lo anteriormente expuesto, fin para el cual hemos dividido nuestro estudio en tres secciones.

(25) JOSE MA. DEL CASTILLO: Ensayo sobre el Derecho Administrativo Mexicano, citado por: S. Francisco de la Garza: DE-III: p.789.

(26). Cfr. DAVID IBARRA MUÑOZ: Política Económica y Hacendaria; 1a.ed., SHCP, Mexico, 1980, pp.25-26.

#### 4.1.- EL PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACION.

Es en la Fracción IV del Artículo 74 Constitucional, donde se confiere la competencia exclusiva para la aprobación del Presupuesto Anual de Egresos a la Cámara de Diputados. En relación a esto, se puede causar una confusión, pues el Artículo 65 Constitucional, dispone que el Congreso se ocupara anualmente de estudiar, discutir y votar acerca de las iniciativas de ley que se presenten y de la resolución de los demas asuntos que le correspondan. Esto tiene una sencilla explicación, pues las atribuciones que corresponden al Congreso no son siempre simultaneamente para las dos Cámaras.

Ya que sabemos que la Cámara de Diputados es la encargada de aprobar el Presupuesto de Egresos, nos enfrentamos al problema de quien es el que esta facultado para iniciar el mismo. Hay autores que opinan que corresponde al Ejecutivo Federal exclusivamente dicha facultad, y otros dicen que pueden iniciar el Presupuesto indistintamente el Presidente de la Republica o la misma Cámara de Diputados.

Coincido con los autores que dicen que el Presidente de la República, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Publico, es el mas capacitado para conocer un instrumento juridico tan tecnico y delicado como lo es el Presupuesto de Egresos (27), ademas de que la

---

(27). Cfr. ULISES SCHMILL ORDONEZ; El Sistema de la Constitución Mexicana; 2a. ed., UNAM, Mexico, 1977, p.235

Fracción I del Artículo 71 de nuestra Carta Magna le confiere ese derecho, pero esto no significa una prohibición para que lo haga la Cámara de Diputados, e inclusive en la fracción II del mismo artículo 71 se otorga a los diputados y senadores la facultad de iniciar leyes.

Por otro lado, el Ejecutivo Federal sí tiene un derecho exclusivo con relación al Presupuesto de Egresos, y es el de vetarlo, aunque ya se encuentre aprobado por la Cámara de Diputados, aclarando que puede ocurrir que no lo apruebe en su integridad o autorice sólo a realizar ciertos gastos de manera independiente. En estos casos, procede que la Cámara reconsidere su actuación en vista de las observaciones que el Ejecutivo haya hecho.

Desde el punto de vista de la Constitución, el Presupuesto de Egresos se encuentra regido por tres principios fundamentales. mismos que son los siguientes:

1.- Universalidad: Este principio se refiere a que todos los gastos públicos que se realicen deben estar previstos y consignados en el Presupuesto de Egresos. Esto encuentra su fundamento constitucional en el Artículo 126, que dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el Presupuesto de Egresos o determinado en una ley posterior. Es obvio que esta universalidad se encuentra atenuada al permitirse que una ley posterior determine algún pago o gasto público, y con ésto se da pie a que en caso de alguna calamidad o situación no prevista, se pueda requerir la contratación de servicios necesarios para

realizar ciertas actividades u obras, cuyo pago no se pueda prever en el Presupuesto.

2.- Especialidad: Las autorizaciones para gastos deben darse, detallando para cada caso el monto correspondiente. Este principio tiene como finalidad el no permitir que se den autorizaciones globales, al detallar con precisión el concepto de cada gasto y la cantidad autorizada del mismo.

3.- Anualidad: Este principio ya ha sido explicado anteriormente. (supra este mismo punto)

#### 4.2.- LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION.

Para que el Estado pueda cubrir los gastos establecidos en el Presupuesto de Egresos, es necesario que obtenga ingresos. Estos se encuentran contemplados en la Ley de Ingresos, misma que faculta su percepción y fija los conceptos por los que se deben recaudar. Esta Ley, aunque es expedida por el Congreso de la Unión, siempre debe ser iniciada ante la Cámara de Diputados según lo estipula el inciso h del Artículo 72 Constitucional. La ley de Ingresos consiste fundamentalmente, en una lista o enumeración de los conceptos por los cuales se van a percibir ingresos durante un determinado año fiscal. El objeto principal de este ordenamiento es que durante el año de su vigencia, condicione la aplicación de las leyes fiscales especiales (Ley del Impuesto sobre la Renta, sobre Ingresos Mercantiles, etc.), que son las que establecen las contribuciones. Así, cuando en determinado período fiscal

(un año), se considere conveniente que ciertas disposiciones impositivas deben carecer de validez, simplemente no se les incluye en la Ley de Ingresos correspondiente. Sin embargo, si en un período fiscal posterior, es necesario que recobren su procedibilidad, se les incluye en la nueva Ley de Ingresos. Con esto se evita el tener que emitir anualmente todas y cada una de las leyes fiscales especiales.

No existe, inclusive, ninguna prohibición para que en la Ley de Ingresos se creen nuevos impuestos o se modifiquen las tarifas de algunos de ellos. Además, la Ley de Ingresos puede modificar toda Ley impositiva especial, cuando lo exija la política del Estado y el interés público.

En el caso de que ya se haya emitido la Ley de Ingresos, y se considere conveniente crear un nuevo tributo, se puede emitir una ley que lo establezca. El soporte constitucional para la elaboración de la Ley de Ingresos, lo encontramos en la Fracción VII del Artículo 73, pues faculta al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto de Egresos. Aquí podría surgir el problema de determinar las contribuciones que puede establecer la Federación para cubrir su Presupuesto, tomando en cuenta que los Estados también tienen la facultad de imponer tributos, pues parece que la Federación carece de límite, y que se puede llegar a la doble tributación al gravarse una sola situación jurídica o de hecho, por leyes federales como por leyes de los Estados.

La Constitución resuelve el anterior problema en la fracción XXIX del artículo 73, en donde se reserva a la Federación el imponer ciertas contribuciones, que sólo ella puede establecer de modo exclusivo.

Otros preceptos de nuestra Carta Magna que ayudan a evitar la doble tributación son el Artículo 117, que determina prohibiciones en materia hacendaria para los Estados; el Artículo 118 en su Fracción I, que establece que las Entidades Federativas, no pueden sin consentimiento del Congreso de la Unión, imponer contribuciones o derechos sobre importaciones y exportaciones; y el Artículo 124, que reserva para los Estados aquellas facultades que no estén expresamente concedidas a la Federación.

Felipe Tena Ramírez, dice que la Fracción VII del Artículo 73 Constitucional, debe entenderse en el sentido de que autoriza al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto de Egresos de la Federación (28). Con esto se evitan confusiones entre las facultades del Congreso de la Unión y las que corresponden a las legislaturas de los Estados.

#### 4.3.- LA CUENTA ANUAL.

Como ya se dijo, los ingresos obtenidos por la Federación, con base en la Ley de Ingresos, deben ser destinados a cubrir el Presupuesto de Egresos. Ahora bien, la inversión, utilización y manejo de toda esta riqueza, corresponde al Presidente de la República, quien debe llevar

(28). Cfr. FELIPE TENA RAMÍREZ: Derecho Constitucional Mexicano; 4a. ed., Porrúa, México, 1958, p.313.

a cabo esos actos ajustandose al Presupuesto de Egresos. Por otro lado, la facultad para comprobar que la utilizacion de los fondos públicos se ajusto al Presupuesto de Egresos, corresponde a la Cámara de Diputados, segun la disposicion contenida en la Fracción IV del Artículo 74 Constitucional.

La revision, que de la cuenta anual realiza la Camara de Diputados, comprende los siguientes pasos:

- I.- Investigar si las cantidades gastadas estan de acuerdo con lo establecido en el Presupuesto de Egresos.
- II.- Analizar la exactitud de los gastos hechos.
- III. Encontrar la justificacion de cada gasto.
- IV.- Establecer las responsabilidades a que hubiere lugar.

Para revisar la Cuenta Anual, el Congreso cuenta con una dependencia llamada Contaduria Mayor de Hacienda. La Ley Organica de dicha dependencia es emitida por el Congreso de la Union, segun lo dispuesto por la Fracción XXIV del Artículo 73 de nuestra Carta Magna; pero la vigilancia y nombramiento de los empleados de la misma corresponde a la Cámara de Diputados, ya que así lo disponen las Fracciones II y III del Artículo 74 Constitucional. El Presidente de la República debe presentar la Cuenta Anual del año anterior a la Comisión Permanente del Congreso dentro de los diez primeros dias del mes de junio, pues así lo dispone el sexto parrafo de la Fracción IV del multicitado Artículo 74.

Algunos tratadistas opinan acertadamente, que al Artículo 74 se le deberian suprimir las Fracciones II y III,

tomando en consideración que la fracción IV, por extensa, es explícita por sí (29).

Además de las contribuciones, los empréstitos constituyen otro de los medios que la política fiscal y la Constitución reconocen para la obtención de fondos públicos. Estos consisten en un préstamo a favor de un órgano del Estado, el cual se convierte en deudor y adquiere obligaciones. A los empréstitos se recurre, cuando es necesario obtener ingreso para la realización de ciertas actividades, y no se considera conveniente sufragarlas por medio de la recaudación de tributos. Es el Ejecutivo Federal, quien tiene la facultad para celebrar empréstitos, pero con la limitante de que necesita la autorización del Congreso de la Unión (Artículo 73 Fracción VIII Constitucional).

Por último cabe señalar que a la Cuenta Anual también se le conoce como Cuenta Pública.

---

(29). Cfr. JORGE MADRAZO: Op. Cit.: p.176.

## C A P I T U L O I. E. R. C. E. R. O

### DE LA EQUIDAD A LA CARGA TRIBUTARIA.

SUMARIO: 1. La Equidad. 1.1. Diferencia entre Justicia y Equidad. 1.2. La Equidad y el Derecho. 1.3. La Equidad en Sentido Económico. 1.3.1. Equidad Tributaria. 2. Equidad Constitucional. 2.1. Fundamento Constitucional de la Equidad Tributaria. 2.2. Interpretación Doctrinal de la Equidad Constitucional. 2.2.1. Doctrina de Sergio Francisco de la Garza. 2.2.2. Doctrina de Servando J. Garza. 2.3. Interpretación Constitucional de la Equidad. 3. La Equidad en el Derecho Fiscal. 3.1. Equidad referente a la Distribución de los Recursos. 3.2. Equidad referente al Sistema de Impuestos. 3.3. Equidad relativa a la Aplicación de la Ley. 3.4. Equidad relativa a la aplicación de los Recursos recaudados. 3.5. Criterios sostenidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación acerca de la Equidad. 4. Exacción y Equidad Tributaria. 4.1. Presión Fiscal. 4.2. Justificación de la Existencia de los Sistemas Tributarios. 4.3. Doctrina de Lucien Mehl acerca de los Sistemas Tributarios. 4.4. La Exacción es una carga o un medio para el desarrollo.

## CAPITULO III

## DE LA EQUIDAD A LA CARGA TRIBUTARIA.

## 1. LA EQUIDAD.

## 1.1 DIFERENCIA ENTRE JUSTICIA Y EQUIDAD.

La justicia ha sido definida en terminos generales como la virtud que inclina a dar a cada uno lo que le pertenece. Asimismo ha sido considerada como el valor juridico por excelencia y el principal criterio ideal del Derecho.

La justicia es un valor inherente al hombre, ya que ha sido vivida mucho antes de haber sido razonada y formulada racionalmente, es decir todo ser humano tiene alguna vivencia de la justicia, por mas primitivo e ignorante que sea.

Miguel Villoro Toranzo dice que "la justicia es un aspecto de la dimension moral del ser humano, segun el cual este percibe que el desarrollo y perfeccion de la propia personalidad estan condicionados al desarrollo y perfeccion de otros seres humanos" (30).-

Sin embargo, lo anterior puede ser violado al notarse que no todos ven a las mismas personas como esos otros cuyo desarrollo condiciona el nuestro, debido a que la vivencia de la justicia es cambiante y depende en gran parte de las influencias culturales.

---

(30) MIGUEL VILLORO TORANZO: *Leciones de Filosofia del Derecho*; 2a. Ed., Porrúa, Mexico, 1984, p. 474.

Rafael Preciado Hernandez, define muy acertadamente a la justicia "... como el criterio ético que nos obliga a dar al prójimo lo que se le debe conforme a las exigencias ontológicas de su naturaleza, en orden a su subsistencia y perfeccionamiento individual y social." (31).-

Para llegar a un buen entendimiento de esta definición, es conveniente analizar cada uno de los elementos que la componen:

I. Criterio ético que nos obliga a dar al prójimo lo que se le debe. Esto quiere decir que se trata de un principio destinado a dirigir obligatoriamente la acción humana, de manera que se nos manda dar, atribuir o reconocer a toda persona lo que se le debe.

II. Conforme a las exigencias ontológicas de su naturaleza.- Lo que a cada persona le corresponde se determina muchas veces por el derecho positivo, sin embargo éste se inspira en el derecho natural, mismo que tiene un fundamento ontológico.

III. En orden a su subsistencia y perfeccionamiento individual y social.- Todo acto debe ser atribuido a su autor (principio de imputabilidad), y por lo tanto, el autor de un acto debe responder por éste y sus consecuencias (principio de responsabilidad). A nadie se le debe imputar o atribuir un acto que no ha realizado, de manera que jamás se justifique el condenar conscientemente a un inocente o el absolver a un culpable.

(31) RAFAEL PRECIADO HERNANDEZ: Lecciones de Filosofía del Derecho; 2a. ed., UNAM, México, 1984, p. 209.

La justicia se divide en general y particular, subdividiéndose esta última en distributiva y conmutativa.

- 1.- La justicia general exige que todos los miembros de la comunidad dirijan su conducta hacia la consecución del bien común, regulando así los derechos de la sociedad. También se le llama justicia legal, ya que las leyes humanas tienden a determinar los actos debidos al bien común que la sociedad tiene el derecho de exigir.
- 2.- La justicia particular es la que regula los derechos de los individuos, tomando en cuenta que estos tiene derechos frente a la sociedad y frente a sus semejantes.
  - a) La justicia distributiva tiene como finalidad el regular la medida en que cada persona debe participar para el logro del bien común, es decir, distribuye las tareas o cargas con que los particulares deben contribuir.
  - b) La justicia conmutativa.- Si dos o más personas contribuyen para alcanzar un bien común o crear determinada situación, ya sea realizando determinados actos o aportando cierto capital (en dinero o en especie), cada una de ellas debe participar en las consecuencias benéficas o perjudiciales de esa situación, y en las utilidades o pérdidas del producto común en la proporción de su contribución.

Algunos autores consideran como otro tipo de justicia, aparte de las mencionadas, a la llamada justicia social; sin embargo afirmo que se trata de la noción generica de justicia, ya que es el principio de armonía y equilibrio racional que debe existir en toda sociedad, Estado o comunidad. Entonces, la citada justicia comprende a todas las demás.

A continuación precisaremos el concepto de equidad, así como su relación con la justicia.

En muchas ocasiones, una ley justa en sus términos generales, puede ser aplicada con la ausencia de equidad y producir efectos notoriamente injustos. Entonces, la equidad se refiere a la aplicación del derecho, no tratándose de corregir la ley, sino de interpretarla razonablemente en cada caso particular. Entonces la equidad es la manera de interpretar y aplicar las leyes en cada caso concreto.

Aristoteles realizó un estudio (32) acerca de la equidad y llegó a las siguientes conclusiones:

- I. Cuando el legislador dicta sus normas generales, toma en consideración determinado tipo de casos, mismos que son los habituales.
- II. El legislador desea que las normas que dicta produzcan determinados efectos jurídicos, respecto de los casos cuyo tipo ha previsto.
- III. El legislador anticipa mentalmente el efecto de las

(32) Cfr. ARISTOTELES: Ética Nicomaguea; citado por: LUIS RECASENS SICHES: Tratado General de Filosofía del Derecho; 9a. ed., Porrúa, México, 1983, pp. 657-658.

normas que dicta, estimando que este va a ser justo.

- IV. Al plantear la vida nuevos casos, no previstos por el legislador, probablemente la aplicación de las normas produciría efectos contrarios a aquellos que la norma de lugar cuando se aplica a los casos que el legislador tuvo a la vista. Entonces, no procedería aplicar la norma en cuestión a los nuevos casos que se presentaron.

Las citadas conclusiones son bastante correctas, sin embargo, en el último punto se debe contemplar la posibilidad de aplicar la norma equitativamente, y no afirmar que forzosamente se deba cambiar.

Luigi Tripiccone define a la equidad como "...el procedimiento para la interpretación-adaptación de las normas jurídicas a los casos prácticos, conjugándolas con las cambiantes necesidades" (33).

Todo lo expuesto nos hace notar que existe una gran relación entre la justicia y la equidad, ya que el aplicar la ley en forma equitativa hace que ésta resulte justa. Por esto afirmo que la equidad presupone la justicia.

## 1.2. LA EQUIDAD Y EL DERECHO.

El Derecho está constituido por un conjunto de normas que contienen prescripciones de carácter general, y que se refieren a las necesidades ordinarias de un medio social determinado, regulando así las actividades que se realizan más a menudo. De aquí surge el problema de la aplicación del Derecho, que consiste en determinar

(33) LUIGI TRIPICCONI: L'Equità del Diritto; citado por: Ibid, p. 659.

si un caso concreto se encuentra comprendido en la regla general. Esta situación se debe afrontar desde el punto de vista de la regla y desde el punto de vista del caso concreto, de tal manera que se pueda fijar el sentido y alcance precisos de la norma jurídica de cuya aplicación se trata, así como determinar las circunstancias particulares del caso concreto.

En la aplicación del Derecho es donde la equidad juega un papel muy importante, y para que se lleve a cabo en forma apropiada se requiere de mucha prudencia en los jueces y en todos los encargados de interpretar la ley y aplicarla.

Las personas encargadas de aplicar el Derecho deben conocer la realidad, y lograr así que este resulte justo y equitativo.

El Derecho es el instrumento de la justicia y por lo tanto debe ser renovado incesantemente, ya que constantemente aparecen nuevas situaciones en la realidad, y ésta nos va enseñando como mejorar dicho instrumento.

Ahora bien, los fines primordiales del derecho natural, forman la base de toda equidad legal. A su vez el derecho positivo tiene como objeto lograr la realización de los citados fines. Por esta razón, al encontrarnos ante un caso fuera de lo común, en razón de circunstancias excepcionales, debemos acudir al sentido de la equidad, y así tomar una decisión que resulte justa.

A este respecto, Preciado Hernández sostiene que " . . . la equidad es el criterio que exige una aplicación prudente de las normas jurídicas al caso concreto, tomando en cuenta todas las circunstancias particulares del mismo, con miras a asegurar que el espíritu del derecho, sus fines esenciales y sus principios supremos, prevalezcan sobre las exigencias de la técnica jurídica" (34).-

### 1.3.- EQUIDAD EN SENTIDO ECONOMICO.

En toda sociedad política de importancia, los trabajadores de todas las categorías constituyen la mayoría. Los altos rendimientos del trabajo son ventajosos para todas las personas que pertenecen a dicha sociedad, es decir, contribuyen en gran parte para la consecución del bien común. Entonces, no puede ser perjudicial para el todo social lo que beneficia a la mayor parte de sus componentes.

Sin embargo en algunos países, se da la situación de que la mayoría de sus ciudadanos (incluyendo a los trabajadores) son pobres, o incluso miserables. Lógicamente, esto impide que la sociedad sea feliz y floreciente.

Sostengo, por consiguiente, que la equidad económica se ve realizada, cuando las personas que alimentan, visten y albergan al pueblo entero, participan en el producto de su labor, en la proporción que les permita alimentarse, vestirse y alojarse decorosamente.

A este respecto, los marxistas sostienen que la evolución económica va hacia una Edad de Abundancia, en la que cada persona contribuirá para el bien común de acuerdo con su capacidad, y recibirá en la medida de sus necesidades

(34) R. PRECIADO HERNANDEZ: Op. Cit.: p. 223.

(35).- Lo anterior resulta utópico por las razones que a continuación se exponen:

1. En nuestra sociedad contemporánea, es mayor el incremento de la población que el de la producción de benefactores, y esto nos indica la imposibilidad de llegar a la edad de abundancia que nos menciona Karl Marx.
2. Aparentemente resultaría justo y provechoso el hecho de que todas las personas contribuyeran de acuerdo con su capacidad y recibieran en la medida de sus necesidades. Sin embargo, esto mermaría los incentivos para el trabajo, viéndose gravemente afectado el producto nacional. Es decir, si todas las personas reciben lo que necesitan, sin importar su colaboración dentro de la sociedad, es probable que muchos no desarrollen al máximo su capacidad y desempeñen su labor de manera deficiente e inconstante.

Por consiguiente, sostengo que el principal aliciente para que las personas se superen y realicen lo mejor posible sus labores, colaborando así para la consecución del bien común, es el hecho de que reciban un mayor número de beneficio.

---

(35) Cfr. FAT SLOAN: Marx y la Economía Ortodoxa. (Trad. del Inglés por Celia Faschero); 1a. Ed., FCE, México, 1974, p.67.

### 1.3.1.EQUIDAD TRIBUTARIA.

La equidad tributaria se da cuando se aplica el sistema jurídico vigente a los contribuyentes, tomando en consideración su respectiva capacidad contributiva, misma que esta constituida por su renta neta, exención de un mínimo de subsistencia, discriminación de ciertos ingresos y atención a sus circunstancias personales.

De la citada definición se desprenden los siguientes elementos:

- I. El reparto de las cargas impositivas sera el que venga dado por la legislación positiva vigente. Por lo tanto, será siempre legal y justa. Si se llega a una disociación entre estos dos terminos, no sería permanente sino temporal.
- II. La renta neta son los ingresos que revierten a una persona, de éstos se deducen los gastos causados por su obtención, mismos que son fijados por el legislador.
- III. Exención de un mínimo de subsistencia: Este no tiene que ser fijo, pues puede variar con la elevación del nivel de vida, el cambio de las necesidades y los motivos económicos, políticos y sociales.
- IV. Discriminación de ciertos ingresos: esto se refiere a una protección de las rentas procedentes del trabajo.
- V. Circunstancias personales del contribuyente: Estas varían debido a diversos factores, es decir, no son iguales si el contribuyente es casado, soltero o viudo,

si goza de buena salud o no, si tiene hijos o no, si es una persona física o moral, etc.

- VI. Como esta fórmula no es aplicable a todos los países, carece de universalidad.
- VII. También carece de temporalidad, pues no es válida para todas las épocas, sino que únicamente es conveniente aplicarla en su momento actual.

Por último, es conveniente señalar, que se requiere de una adecuada administración financiera para que se vean realizados los objetivos de la justicia y la equidad en el ámbito tributario.

## 2.- EQUIDAD CONSTITUCIONAL.

### 2.1. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LA EQUIDAD TRIBUTARIA.

El fundamento Constitucional de la equidad tributaria se encuentra dentro de la fracción IV del Artículo 31, ya que establece como una de las obligaciones de los mexicanos el contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Lo anterior ha sido objeto de muchas polémicas, ya que en épocas recientes, se ha seguido la filosofía de la progresividad de los impuestos, y esta se ha convertido en uno de los principios fundamentales de los sistemas impositivos contemporáneos. El principio de la progresividad en la tributación ha substituido al del beneficio, refiriéndose este último a que las contribuciones se

establezcan tomando en consideración el beneficio, utilidad o provecho que el sujeto pasivo obtiene del Estado como contraprestación.

Ahora bien, en lugar del citado principio del beneficio se ha adoptado el de la capacidad de pago, en base al cual el establecimiento de contribuciones se lleva a cabo según la posibilidad económica de cada individuo, misma que se determina considerando el ingreso personal fundamentalmente.

## 2.2.- INTERPRETACION DOCTRINAL DE LA EQUIDAD CONSTITUCIONAL.

### 2.2.1. DOCTRINA DE SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA.

Este autor sostiene que la exigencia de proporcionalidad y de equidad establecida en la fracción IV del Artículo 31 Constitucional, es una de justicia tributaria, y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, misma que tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir, y por objeto indirecto las cargas, entre ellas los tributos.

En la distribución de las cargas, la justicia distributiva se encarga de tratar a los iguales como tales. Para lograr esto se tienen que tomar en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos.

Ahora bien, el sistema más adecuado para medir las capacidades contributivas es el de los impuestos directos, que por su naturaleza pueden ser progresivos; y aunque los

impuestos indirectos no pueden eliminarse de ningún sistema tributario, su distribución tiene que hacerse de manera proporcional.

S. Francisco de la Garza afirma que no se ha puesto suficiente énfasis en las últimas palabras de la fracción IV del Artículo 31 Constitucional, que establece que es en la forma que establezcan las leyes donde deben encontrarse la proporcionalidad y la equidad. Asimismo considera que no se puede dar una fórmula general, y que el requisito de justicia tributaria tiene que ser definido jurisprudencialmente, como sucede en todos los países del mundo donde el Poder Judicial tiene una actuación destacada y cuya influencia sobre los demás poderes y la sociedad son relevantes. Con respecto a esto, hace la observación de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no atribuye significados diferentes a las dos expresiones de proporcionalidad y equidad.

Por último, este tratadista recomienda que deben hacerse distinciones respecto a los diversos tipos de tributos, pues los requisitos de proporcionalidad y equidad deben aplicarse o interpretarse en forma diferente tratándose de impuestos, derechos o de contribuciones especiales (36).-

#### 2.2.2. DOCTRINA DE SERVANDO J. GARZA.

---

(36) Cfr. S. FRANCISCO DE LA GARZA.: *Op. Cit.*; pp.265-268

Este autor asegura que es preciso examinar los conceptos de proporcionalidad y equidad, con el objeto de determinar si son expresiones de contenido coincidente o si se trata de conceptos contrarios y excluyentes.

Algunas veces, el concepto de proporcionalidad solo puede comprenderse en su sentido matemático. Entonces, nuestra intuición de justicia nos anuncia que la cuota debe ser fijada (proporcional) en relación con la categoría o volumen del objeto gravado. La mayoría de los tratadistas han reservado este vocablo para la cuota constituida por un porcentaje fijo.

Este criterio de justicia expresado en la proporcionalidad de los impuestos indirectos, no puede ser aplicable para un impuesto directo como el de la renta, ya que si este gravara con cuota fija (proporcional) y única, la renta de los contribuyentes, sin diferenciar su distinta capacidad contributiva, estaríamos en presencia de una injusticia legal. Entonces la proporcionalidad en los impuestos directos se transforma de fórmula matemática de la cuota sobre el objeto gravado, en proporcionalidad subjetiva, es decir, en la nivelación del sacrificio que se realiza mediante la tarifa progresiva.

Asimismo, este tratadista sostiene que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia, y que por esta razón coincide con la equidad. Sin embargo el lenguaje utilizado por el legislador en la fracción IV del Artículo 31 Constitucional se justifica, ya que el principio

de justicia se expresa en los impuestos indirectos mediante la cuota proporcional, y en los directos mediante la progresividad que es también fórmula de equidad, pero manteniendo siempre, para analogas capacidades contributivas, idéntica cuota tributaria.

Si los conceptos de proporcionalidad y equidad, a los cuales debe ajustarse simultáneamente toda ley tributaria del Congreso, fueran contradictorios o excluyentes, ninguna ley podría ajustarse a ambos en forma simultánea, puesto que la adecuación a uno de ellos implicaría desajuste al otro. Servando J. Garza concluye mencionando que si el Derecho es el arte de lo bueno y lo equitativo, y se llama así porque el vocablo latino (*ius*) deriva de justicia, nuestro Derecho Tributario se cimenta con mayor razón en el principio de equidad (37).-

(37) Cfr. SERVANDO J. GARZA: Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano; citado por: *Ibid.*, p. 266.

### 2.3. INTERPRETACION CONSTITUCIONAL DE LA EQUIDAD.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, se ha pronunciado en favor de la legitimación de la progresividad en el gravamen al ingreso, y no en favor del principio del beneficio. Esta afirmación encuentra su apoyo en la tesis jurisprudencial que a continuación se transcribe:

El Artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto, en monto superior, los contribuyentes de mas elevados recursos y uno inferior, los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una

situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula (38).

Esta interpretación de la Suprema Corte de Justicia, y que se refiere a los conceptos de proporcionalidad y equidad citados por la Constitución, nos aclara lo siguiente:

- I. La proporcionalidad se logra cuando los contribuyentes aportan para los gastos públicos lo que su capacidad económica les permite, y así, la tributación resultaría justa e iría de acuerdo con sus ingresos, utilidades o rendimientos. Entonces, las personas que obtienen ingresos altos, deben contribuir de manera cualitativamente superior a aquellos cuyo ingreso es bajo. Con el fin de que se realice este principio, se ha optado por el establecimiento de tarifas progresivas.
- II. La equidad se alcanza aplicando la ley tributaria de manera idéntica, a todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los cuales deben recibir el mismo tratamiento en lo referente a causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., variando únicamente las tarifas aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente.

---

(38) A.R. 2598/85. Alberto Manuel Ortega Venzor, 2980/85. Jesús Farias Salcedo y 2982/85. Ruben Peña Arias en: Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, México, 2a. Época, Año VIII, No. 79, julio 1986, pp.38-39.

### 3.- LA EQUIDAD EN EL DERECHO FISCAL.

Al término de equidad, se le han dado cuatro significados dentro de los sistemas fiscales.

#### 3.1.- EQUIDAD REFERENTE A LA DISTRIBUCION DE LOS RECURSOS.

La finalidad de este tipo de equidad, es la de distribuir los recursos economicos nacionales de tal manera, que se apliquen a la satisfacción de los propósitos directos de los particulares y a los fines del gasto publico de las autoridades.

La asignación de recursos para los fines públicos debe comprender todo lo referente a aprovisionamiento, que es lo propiamente fiscal (impuestos y derechos), los productos y los aprovechamientos, siendo de gran importancia la aplicación de los precios públicos a las mercancías y servicios producidos y distribuidos por el Estado y del credito para el sector publico , que comprende el para-estatal.

Cabe señalar que el cumplimiento de lo dispuesto por la Constitution en este amplio sentido de la justicia, le corresponde a los poderes legislativos cuando éstos se ocupan de las cuestiones relacionadas con el presupuesto.

Un ejemplo de esto, sería determinar que porcentaje del producto nacional debe asignarse a cada uno de los

fiscos (federal, estatal y municipal); y que porcentaje conviene asignar en suma a todos estos fiscos tomando en consideración sus programas de gobierno y atendiendo a la condición o nivel de vida de los mexicanos.

### 3.2.- EQUIDAD REFERENTE AL SISTEMA DE IMPUESTOS.-

La equidad que debe manifestarse en los sistemas tributarios, en una visión de conjunto, cuando se ha formulado la serie de impuestos con afectación de personas, respecto a sus bienes y según sus actividades; y la equidad en cada impuesto en particular, de manera que la carga impositiva (total o parcialmente considerada) resulta justa.

Nuestra Constitución (art.73 fracción VII), confiere el cumplimiento de esta concepción al Poder Legislativo, ya que es este el encargado de configurar los sistemas tributarios.

Esta equidad, en relación al sistema de impuestos y respecto a cada uno de los impuestos que componen el sistema, ha hecho posible que se proteja a los contribuyentes por medio de la constitucionalidad y através del Juicio de Amparo.

### 3.3.- EQUIDAD RELATIVA A LA APLICACION DE LA LEY.

Esta equidad se refiere a que la ley debe ser aplicada sin distinción a todos los contribuyentes,

evitando así que se deje de aplicar a quien corresponda o que se llegue a aplicar ilegalmente a alguien que no está obligado, o estándolo, se le pretenda imputar una obligación mayor a la que en realidad tenga.

La justicia manda dar y reconocer a cada quien lo suyo. A las personas se les deben imputar o atribuir solamente los actos que han realizado.

Todo acto, ya sea que implique mérito o demérito, ganancia o perjuicio, utilidad o pérdida, debe atribuirse o imputarse a su autor, para bien o para mal, y éste debe responder de sus consecuencias. Esto tiene su fundamento ético en que todo ser humano es la causa eficiente de sus actos.

Una disposición legal puede ser útil al aplicarla como regla general, pero al ser aplicada en ciertos casos determinados puede convertirse en extremadamente perjudicial. En estos casos, el papel de la equidad, es el de atemperar el rigor de la ley escrita, guiándose por los fines esenciales del Derecho, lo cual equivale dentro de un régimen constitucional, a aplicar perfectamente la ley suprema y no la secundaria que se le opone.

: El cumplimiento de la equidad referida en este numeral corresponde a las autoridades de la Administración Pública que se encargan de estos negocios conforme a la ley; y al Poder Judicial en caso de litigio.

### 3.4.- EQUIDAD RELATIVA A LA APLICACIÓN DE LOS RECURSOS RECAUDADOS.

Este tipo de equidad se refiere a aplicar debidamente a los gastos públicos los recursos recaudados por concepto de impuestos. Esta situación se logra cuando las autoridades ejercitan correctamente sus atribuciones y se crean eficaces programas de Gobierno.

Los recursos recaudados impositivamente deben ser utilizados para la realización de obras y servicios públicos. Esta situación beneficia a la comunidad conforme a un criterio de seres humanos que la componen, en vez de tomar en cuenta únicamente su status económico.

Jacinto Faya Viesca afirma que "... Los servicios públicos no están organizados para atender una suma más o menos extensa de utilidad individual, sino fundamentalmente, su organización y sus fines contemplan a la colectividad en su conjunto. La teoría de los servicios públicos no puede construirse fuera de la realidad social. Las técnicas jurídicas de estos servicios tendrán que apoyarse necesariamente en la realidad que es la única fuente justificativa de todo montaje jurídico. La experiencia cotidiana nos demuestra que los servicios públicos vienen a vertebrar grandes estructuras sociales de nuestro tiempo, rebasándose por mucho a la simple satisfacción de necesidades individuales" (39).

La realización de una equitativa aplicación de los recursos recaudados, se encuentra en manos de los poderes Ejecutivo y Legislativo, ya que proponen, aprueban y ejercen los presupuestos de egresos incluyendo los del sector paraestatal.

### 3.5. CRITERIOS SOSTENIDOS POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION ACERCA DE LA EQUIDAD.

(39) J. FAYA VIESCA: Op. Cit.: p. 102

Los criterios que ha sostenido la Suprema Corte acerca de la equidad, son básicamente tres, mismos que a continuación expongo:

I. Se debe proteger al particular en el caso de inexistencia del tributo, por no realizarse el hecho que es su causa. Por ejemplo, cuando se supone por el legislador, jure et de jure, que se causan intereses a cierta tasa en todos los contratos de mutuo, a pesar de que se pueda convenir por los particulares una tasa menor o de que se trate de un mutuo gratuito en casos que lo justifiquen.

II.- Se debe proteger al particular en repetición del principio de legalidad.

La Suprema Corte considera las características de generalidad y abstracción de la ley como equivalentes a la equidad y sostiene que se da la inequidad cuando se aplica una ley privativa. Aquí la Corte confunde a la equidad propiamente dicha con el vicio de ley privativa.

III. Se debe dar un trato igual a los causantes que se ven afectados por una misma ley tributaria y por un mismo impuesto, sobre todo si, las circunstancias del hecho generador de la exención son fundamentalmente equiparables o análogas.

En esta última concepción es donde realmente opera la equidad, la cual también se ve lograda en los casos en

que se declare inconstitucional un tributo que sea ruinoso, confiscatorio o exorbitante.

Los otros dos criterios sostenidos por la Corte nos revelan a primer nivel otros vicios constitucionales, distintos a la falta de equidad.

Miguel Valdes Villarreal sostiene que: "... tomando en consideración que por vía de amparo el principio de equidad alcanza únicamente al trato equiparable por la comparación de casos similares regulados por una misma ley tributaria y referidos a un solo impuesto, queda para los juristas, como universitarios, como autoridades y como ciudadanos, aportar ideas y fórmulas y actuar con el fin de que las contribuciones se vayan conformando al concepto de equidad de los tiempos, tanto para los particulares como para la comunidad organizada en gobierno, en virtud de que en el logro de ese anhelo de justicia se finca la paz social verdadera" (40).-

#### 4.- EXACCION Y EQUIDAD TRIBUTARIA.

##### 4.1.- PRESION FISCAL.

El término de "Presion Fiscal" se debe entender bajo las tres acepciones siguientes:

- 1) La estructura jurídica del poder tributario del Estado;
- 2) La incidencia económica que las contribuciones tienen en los contribuyentes y,
- 3) La coercitividad que el Estado puede ejercer sobre el cumplimiento de las obligaciones a cargo del contribuyente.

Maurice Duverger afirma que los efectos de la Presión Fiscal "... consisten simplemente en aumentar o disminuir en bloque el peso de los impuestos. Se

(40) M. VALDES VILLARREAL: Op. Cit.; p.343.

logran así resultados muy importantes en el campo económico. Una disminución de la presión tributaria tiene como efecto la baja de los precios de los productos (por todo el importe de la disminución de los impuestos indirectos que se incorporan a los precios) al mismo tiempo que aumenta las disponibilidades de los individuos (por el importe de la disminución de los impuestos sobre la renta) favorece pues, el desarrollo de las transacciones. En cambio, un aumento global de los impuestos obliga a los individuos a restringir su consumo y permite evitar que una excesiva abundancia de disponibilidades monetarias haga subir los precios por desproporción entre la oferta y la demanda". (41).-

Para que el Estado pueda ejercitar sus funciones requiere de que estas estén expresamente concedidas en nuestra Carta Magna (Constitución), leyes, reglamentos o jurisprudencia. Teóricamente, el Estado no puede rebasar esta limitación jurídica, aunque al hacerlo consiga un beneficio de orden público, puesto que sería ir en contra de la seguridad jurídica del ciudadano y de nuestro orden constitucional.

Todo acto de autoridad debe estar debidamente fundado y motivado en Derecho, aunque este requisito puede verse violado por la ignorancia jurídica del contribuyente, el cual al desconocer sus derechos, permite que la autoridad ejercite sobre su persona o patrimonio, actos ilegales. Lo anterior se debe a que las limitaciones jurídicas de las autoridades no se dan automáticamente, sino que es necesario que el ciudadano ejercite sus derechos y garantías fundamentales ante el Poder Judicial, ante el Tribunal Fiscal de la Federación, o bien, ante la propia autoridad

(41) MAURICE DUVERGER: Hacienda Pública; citado por: EDUARDO A. JOHNSON OKHUYSEN: Equilibrio entre Presión Fiscal y Justicia Fiscal; 1a. ed., Themis, México, 1985, p. 7

(recursos administrativos), para que el acto sea declarado ilegal y la autoridad se vea impedida de ejercitarlo.

El equilibrio entre las facultades del Estado y los derechos de los contribuyentes, se logra por medio de la correcta aplicación del poder tributario, respetando las defensas del contribuyente y las garantías individuales.

Nuestro país cuenta con un sistema bastante completo de medios de defensa para los contribuyentes, sin embargo éstos no lo utilizan con la frecuencia y precisión debidas, a causa de la ignorancia jurídica de nuestra ciudadanía. Esta situación es la causa de que en ocasiones el Estado se exceda en su autoridad.

#### 4.2. JUSTIFICACION DE LA EXISTENCIA DE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS.

En todo sistema tributario debe existir un equilibrio entre el poder tributario del Estado y las obligaciones fiscales de los ciudadanos, pues de no ser así, nunca se alcanzarían los objetivos de la justicia y la equidad.

Ningún Estado debe tener un excesivo poder tributario, que le permita establecer altos tributos y pocas defensas para los contribuyentes, ya que estos últimos reaccionarían de manera negativa y podrían llegar a rebelarse. Sin embargo, un Estado que carezca de poder tributario y de coercitividad frente a los obligados de la

ley fiscal, no tendría muchas probabilidades de fortalecerse y seguramente caería por su falta de poder económico.

Una política impositiva injusta e inequitativa puede ser la causa de una revolución. Por lo tanto, los órganos legislativos deben ser muy cuidadosos al dictar medidas fiscales, respetando siempre los conceptos de justicia y equidad, mismos que toca a los órganos judiciales cumplir, mediante la adecuada interpretación y aplicación de las leyes tributarias.

Al cumplirse todo lo anterior, no se le quitaría al Estado su libertad de acción, sino que se le reconocerían al pueblo los derechos que ha conquistado.

Arthur Laffer sostiene que ni el establecimiento de tasas extremadamente altas, ni la inexistencia de ellas, pueden traer consecuencias positivas. Esto se debe a que en tasa cero no existiría el gobierno, y en consecuencia, reinaría la anarquía en la vida diaria, y con tasas exageradas la actividad económica desaparecería, operando en la población trabajadora un sistema de trueque (42).

Se deduce de lo expuesto en este numeral, que el desequilibrio entre el Estado y los contribuyentes, se da en base al exceso de poder tributario, o bien en base a la falta de dicho poder.

Ahora bien, el exceso de poder tributario se debe a:

I. Excesivo poder de revisión de la autoridad.

(42) Cfr. ARTHUR LAFFER; citado por: JAMES BELLINI: *Bule Britannia*; citado por: *ibid*, pp. 10-11.

- II. Altas tasas impositivas.
- III. Coercitividad ante el contribuyente incumplido, ejercitada en exceso.
- IV. Elaboración de leyes complejas de difícil comprensión.
- V. Aprovechamiento del error o ignorancia ciudadana del Derecho.
- VI. Causar miedo en la población.
- VII. Apoyo en un poder judicial que favorezca al Ejecutivo.
- VIII. Falta de defensa por parte del contribuyente.
- IX. Implementaciones legales en la Constitución para facultar al Ejecutivo a legislar en materia fiscal.
- X. Lentitud en los tribunales para resolver en favor del contribuyente.

Por otro lado, la falta de poder tributario se debe

a:

- I. Falta de un sistema impositivo moderno.
- II. Carencia de coercitividad por parte del Estado, aunque exista un sistema fiscal.
- III. Falta de respeto a la autoridad por parte de la población.
- IV. Corrupción en la Administración.
- V. Desconfianza en el Sistema Fiscal.
- VI. Ignorancia del Estado en relación a los contribuyentes.
- VII. Falta de ética social.
- VIII. Falta de nacionalismo.

Para evitar que se de alguno de los citados casos, el Poder Legislativo debe estructurar un sistema fiscal, en

el que otorgue al Ejecutivo una potestad tributaria justa e imponga al contribuyente una serie de obligaciones fiscales que pueda hacer frente razonablemente.

Concluimos por consiguiente, que la relación entre las autoridades y los contribuyentes, debe traer como consecuencia una balanza justa, ya que no es debido que los sujetos pasivos de la obligación tributaria evadan sus compromisos fiscales sin ser sancionados; y por otro lado, el Estado no puede abusar de los contribuyentes sin esperar una reacción negativa por parte de los mismos.

#### 4.3. DOCTRINA DE LUCIEN MEHL ACERCA DE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS.

Todo sistema fiscal debe operar de tal manera, que no obstaculice en modo alguno el desarrollo económico.

Las personas encargadas de escoger el sistema fiscal que resulte adecuado, deben preocuparse de que éste se encuentre apegado a la justicia y a la equidad, y de que su rendimiento sea óptimo en relación con los imperativos de la economía. Aquí no se habla de un rendimiento a corto plazo, sino de un rendimiento permanente, y a largo plazo, que no se vea afectado por la expansión.

Dentro de un sistema fiscal que sea neutral ante las unidades y los recursos económicos, y que no obstaculice la circulación de bienes, servicios y capitales, los empresarios podrán elegir combinaciones más eficaces que

aseguren una alta productividad y un adecuado impulso a la economía.

Por otro lado, resulta necesario preguntarse si es deseable y posible hacer del impuesto un instrumento de progreso económico, es decir, si conviene derogar a veces el principio de neutralidad del impuesto, con la finalidad de estimular la expansión y favorecer el incremento de la productividad.

En términos generales, esta doctrina (43) habla de que los sistemas fiscales no deben afectar la esfera económica de los individuos, siendo este el único camino al progreso.

#### 4.4. LA EXACCION ES UNA CARGA O UN MEDIO PARA EL DESARROLLO.

El problema planteado en este numeral, no se puede resolver tajantemente desde el punto de vista de alguna de las dos posturas. Esto se debe a que la exigencia de tributos por parte del Estado puede acarrear consecuencias negativas o positivas, dependiendo de la forma en que ésta se lleve a cabo.

Si el Estado cuenta con una administración adecuada, que utiliza los fondos recaudados para el crecimiento económico del país, y para el bienestar de sus ciudadanos, la exacción sería un medio para el desarrollo y

---

(43) Cfr. LUCIEN MEHL: Elementos de Ciencia Fiscal; citado por: ibid., pp.13-14.

para la consecución de la justicia social. También resultaría así, si el Estado establece los suficientes medios de defensa en favor de los contribuyentes, además de imponerles tributos razonables (proporcionalidad y equidad). Actuando de este modo, se les respetan a las personas sus garantías individuales y sus derechos, y se les da seguridad jurídica.

Sin embargo si el Estado no actúa de acuerdo a los lineamientos señalados, es obvio que la recaudación de impuestos se va a convertir en una carga inútil e injusta, que va a causar descontento en la población, y va a evitar el deseado progreso económico y el apropiado desenvolvimiento social.

Para que un sistema tributario funcione correctamente, también se requiere de la cooperación de los contribuyentes, quienes deben cumplir puntual y precisamente sus obligaciones fiscales, además de instruirse en materia de tributos.

En conclusión, sostengo que la exacción no es de ninguna manera un hecho perjudicial para los hombres, sino por lo contrario, puede llegar a ser uno de los principales cimientos de nuestra sociedad contemporánea, y puede dar solución a muchos de nuestros problemas. Sin embargo, la forma de realizarla es lo que en ocasiones resulta dañino.

## C A P I T U L O C U A R T O

### **EL TRANSITO DEL SISTEMA CEDULAR AL GLOBAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL REGIMEN IMPOSITIVO (ISR) PARA LAS PERSONAS FISICAS QUE PERCI BEN INGRESOS POR LA PRESTACION DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO.**

SUMARIO: 1. Concepto del ISR. 1.1. Características Principales del ISR. 1.2. Diversas clases de renta. 2. Antecedentes del ISR en México. 2.1. Ley del Centenario de 1921. 2.2. Ley para Recaudación de los Impuestos establecidos en la Ley de Ingresos sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades y empresas de 1924. 2.3. Ley del Impuesto sobre la Renta de 1925. 2.4. Ley del Impuesto sobre la Renta de 1941. 2.5. Ley del Impuesto sobre la Renta de 1955. 2.6. Ley del Impuesto sobre la Renta de 1964. 3. Régimen Cedular del ISR y Principios Tributarios de la Globalización. 3.1. Régimen Cedular del ISR. 3.2. Régimen Global del ISR. 3.2.1. Aspectos que impiden el buen funcionamiento del Régimen Global. 3.3. Estudio Comparativo de los Regímenes Cedular y Global del ISR. 3.4. Doctrina de Harold Groves acerca del Sistema de ISR a seguir en los países en vías de desarrollo. 3.5. La Legislación Mexicana del ISR vigente y la Globalización. 4. Nuestra Legislación y los Ingresos que perciben las Personas Físicas por salarios y en general por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado. 4.1. Forma en que se grava impositivamente al Producto del Trabajo Personal Subordinado de las Personas Físicas. 4.1.1. Retención y Entero del Impuesto. 4.1.2. Retención de Pagos por Separación. 4.1.3. Declaración y Cálculo del Impuesto Anual. 4.1.4. Exenciones. 4.2. Doctrina de Toribio Esquivel Obregón acerca de la Inconstitucionalidad del Impuesto Progresivo. 4.3. La Indexación del Impuesto en México. 4.4. Evasión Fiscal en México.

## CAPITULO IV

## EL TRANSITO DEL SISTEMA CEDULAR AL GLOBAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL REGIMEN IMPOSITIVO (ISR) PARA LAS PERSONAS FISICAS QUE PERCIBEN INGRESOS POR LA PRESTACION DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO.

## 1.- CONCEPTO DEL ISR.

La finalidad del Impuesto sobre la Renta es la de gravar los ingresos, mientras que los impuestos sobre el capital gravan la riqueza ya adquirida por los contribuyentes.

La renta se encuentra constituida por los ingresos del sujeto pasivo, y estos provienen del trabajo, del capital, o de la combinación de ambos. Asimismo, la renta debe ser la fuente normal de los impuestos en función a las siguientes características:

- I. Es susceptible de renovarse, pues proviene de una fuente normalmente productora, como lo es el capital o el trabajo.
- II. Se encuentra económica y jurídicamente a disposición del beneficiario, quien puede disponer libremente de ella.

Eduardo Johnson define al ISR como "... el gravamen que tiene el Estado sobre el incremento patrimonial

del individuo medido en ingresos y percibido durante un periodo determinado" (44).

Esta definición, desde el punto de vista teórico, podría ser considerada como universal. Sin embargo, en cada país en que se establezca una Ley del Impuesto sobre la Renta, el incremento patrimonial será definido en forma distinta.

De la citada definición, también se desprende la importancia de que el ISR debe gravar el incremento patrimonial del individuo medido en ingresos, pues de no ser así no se trataría de un verdadero ISR, ya que éste no es impuesto en base a actividades, sino en base a ingresos.

Ahora bien, tomando en consideración las características que el ISR tiene en México, sostengo que este debe ser definido como aquél que grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito que modifiquen el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos o rendimientos de capital, del trabajo o de la combinación de ambos, o de otras situaciones jurídicas o de hecho que la ley señale. De aquí se obtienen los siguientes tipos de ingreso:

I. Ingresos en efectivo: Esto se refiere a lo que el contribuyente percibe en dinero (moneda), que económicamente es una mercancía de equivalente general en la vida de los negocios y en el Derecho Fiscal.

---

(44) EDUARDO A. JOHNSON OKHUYSEN: *Impuesto sobre la Renta de Las Personas Físicas*: 3a. ed., Humanitas, México, 1984, p.20.

II. Ingreso en especie: Cuando un contribuyente no perciba el ingreso en efectivo, sino en bienes, se toma en cuenta el valor de estos en moneda nacional en la fecha de la percepción, según las cotizaciones o valores de mercado o por el de su avalúo:

III. El crédito: Es un bien que puede modificar el patrimonio del contribuyente. Es la entrega de un bien presente por otro futuro.

#### 1.1. CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES DEL ISR.

A este respecto, son cinco los caracteres específicos que distinguen al ISR, mismos que a continuación se exponen:

I. El ISR es directo: Esto quiere decir que no es repercutible, es decir, el pago del impuesto no se traslada del sujeto pasivo a otra persona. En contraposición con esto, en los impuestos llamados indirectos, el pago del tributo puede ser trasladado del sujeto pasivo (quien actúa como retenedor) a otra persona ajena a la relación tributaria.

II. El ISR es personal: Esto se debe a que se funda en la capacidad económica de cada contribuyente. Esta cuestión ha causado polémica, pues algunos autores sostienen que va en contra del principio de generalidad. Aquí se debe tomar en cuenta que todos aquellos que se encuentren gravados por un

mismo impuesto, y se encuentren en idénticas circunstancias, deben recibir un trato igual.

III. Progresividad: El ISR es progresivo, ya que la tasa impositiva, aumenta al ser mayor el ingreso, la utilidad o la riqueza, pero dicha tasa no es constante como los impuestos proporcionales.

IV. El ISR puede ser cedular, global o mixto. (infra punto 3 de este capítulo).

V. Elasticidad: El ISR no es rígido, pues grava los ingresos de los contribuyentes, y estos ingresos van fluctuando según el panorama económico-social.

## 1.2. DIVERSAS CLASES DE RENTA.

En la doctrina se han expuesto varias clases de renta, y las principales son las siguientes:

I. Renta Bruta.- Es aquella que se considera sin deducción de los gastos que tuvieron que realizar para su obtención.

II. Renta Neta.- Esta se obtiene al deducir de la renta bruta los gastos que se realizaron para obtenerla.

III. Renta Libre.- Es la que permanece en manos del contribuyente después de haberse deducido los gastos realizados para obtener la renta bruta, así como las cargas de todos tipos que puedan recaer sobre la misma.

IV. Renta Legal.- Resulta de deducir los ingresos totales únicamente los gastos que la ley autoriza.

Algunos tratadistas incluyen la distinción entre rentas fundadas y no fundadas, y esto con el objeto de que se establezca una política fiscal en que se grave más fuertemente a las fundadas. Las rentas fundadas son las provenientes del capital y las no fundadas provienen del trabajo. Los sistemas legales han llegado a acoger esta clasificación, y así ocurrió en México con la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1953, pero sin embargo el postulado no se practicó.

En lo referente a las deducciones, Benvenuto Griziotti considera que para determinar la renta neta se deben restar los siguientes gastos a la renta bruta:

- I. Gastos de producción, que son los gastos para compra de materia prima, para pago de salarios, para impuestos sobre materias primas y salarios y para intereses pasivos a satisfacer por los capitales recibidos a préstamo.
- II. Cuota de manutención y consumo físico de las máquinas y de todos los capitales, colocados de un modo fijo y permanente en la producción, teniendo en cuenta el tiempo necesario para la renovación física de estos capitales.
- III. Cuota para depreciación y amortización de valores, por cambiar la moda, por nuevos inventos o por alguna otra causa que pueda dejar sin valor a los capitales colocados.

IV. Cuota de seguros contra cualquier riesgo. Como ejemplos podemos mencionar al seguro contra incendios, contra robo, contra accidentes de trabajo, etc.(45).

## 2.- ANTECEDENTES DEL ISR EN MEXICO.

### 2.1. LEY DEL CENTENARIO DE 1921.

Esta Ley fue publicada el 20 de julio, siendo Presidente Constitucional el General Alvaro Obregón y Ministro de Hacienda Don Adolfo de la Huerta. Ha sido considerado como uno de los principales antecedentes del ISR, siendo sus características principales las siguientes:

- 1.- Gravamen sobre ingresos provenientes del comercio, industria, ganadería y sobre aquellos procedentes del trabajo de los asalariados y profesionistas.
- 2.- La base estaba constituida por los ingresos o ganancias brutas, no se permitían deducciones.
- 3.- El Impuesto del Centenario era extraordinario y debía pagarse una sola vez en agosto de 1921.
- 4.- Su finalidad era la adquisición de buques para crear una marina mercante y rehabilitar los puertos, y de cierta manera cubrir los gastos derivados de las fiestas del Centenario de nuestra Independencia.
- 5.- Se establecía una exención para las personas que tuvieran un ingreso no mayor de \$100.00 mensuales.

(45) Cfr. BENVENUTO GRIZIOTTI: Principios de la Ciencia de las Evidencias; citado por: E. FLORES ZAVALA: OE...Cit.; pp.125-126.

6.- Las tasas progresivas para la agricultura, industria y comercio eran del uno al cuatro por ciento. Los productos del trabajo tratándose de los sujetos de la relación de subordinación, eran gravados con tasas de uno al tres por ciento, cuando la base fluctuaba entre \$750.00 y \$1,000.00 mensuales. Para los profesionistas la tasa era del uno al cuatro por ciento, siendo la base de \$400.00 a \$1,200.00 mensuales.

7.- Se establecieron juntas calificadoras regionales para el estudio y calificación de las declaraciones de los causantes, así como el recurso administrativo de inconformidad.

8.- El impuesto era pagado con timbres, los cuales llevaban la leyenda "del Centenario".

## 2.2 - LEY PARA RECAUDACION DE LOS IMPUESTOS ESTABLECIDOS EN LA LEY DE INGRESOS SOBRE SUELDOS, SALARIOS, EMOLUMENTOS, HONORARIOS Y UTILIDADES DE LAS SOCIEDADES Y EMPRESAS DE 1924.

Esta Ley estaba integrada por 41 Artículos y por tres capítulos, que eran los siguientes:

- I. Impuestos sobre sueldos, salarios y emolumentos.
- II. Impuestos sobre utilidades de las sociedades y empresas.
- III. Manifestaciones, recaudaciones y disposiciones diversas.

Las ganancias que gravaba esta ley, eran aquellas que se percibían efectivamente durante el año, en dinero o en especie, y el impuesto se aplicaba atendiendo al momento en que dicha ganancia se percibía, no a aquel en que se causaba. Entonces el crédito, no se consideraba como percepción o ganancia.

Las personas que quedaban exentas del pago de este impuesto eran:

- a) Los trabajadores dependientes cuyas percepciones no fueran mayores de \$200.00 mensuales.
- b) El Presidente de la República, los Magistrados de la Suprema Corte de Justicia, los Diputados y los Senadores y los funcionarios públicos federales de elección popular, solamente durante el periodo de su gestión.

Las empresas debían presentar una declaración estimativa provisional de las utilidades obtenidas durante el primer semestre de cada año. Los causantes que no estuvieran en esa situación podían declarar las ganancias percibidas en el año anterior, deduciendo de ellas un 30%, así el impuesto se calculaba sobre la utilidad. La declaración definitiva se presentaba en el mes de enero del año siguiente y el impuesto se pagaba sobre la diferencia, después de haberse deducido el pago provisional.

Las declaraciones eran revisadas por las juntas calificadoras, que estaban integradas por representantes del gobierno y de los contribuyentes.

En el reglamento de esta Ley se establecían las deducciones y las ganancias no sujetas a gravamen sobre capitales.

Además, aquí es donde aparece por primera vez la obligación retenedora del impuesto por parte de las empresas, naciendo así la solidaridad fiscal que hasta nuestros días existe.

Por todo lo expuesto en este numeral, sostengo que esta Ley señala el verdadero establecimiento del Impuesto sobre la Renta en México.

### 2.3 LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1925.

Esta Ley fue promulgada, al igual que la anterior, siendo el Presidente de la República el Gral. Plutarco Elías Calles, quien en su informe del 10. de septiembre, pronunció el siguiente discurso referido a este ordenamiento jurídico:

"Las principales modificaciones introducidas en la Ley de Ingresos de 1924 fueron para formar, conservando su estructura general, la de 1925, tendieron a simplificarla mediante la clasificación más técnica de los ingresos federales en los cuatro grupos de "impuestos" "productos" y "aprovechamiento" y la supresión de gabelas improductivas y estorbos, y aumentó en lo posible, sin perjuicio de la economía nacional, los recursos del erario y, sobre todo, a preparar la futura reforma fiscal por medio de la creación de nuevos elementos correctores del defectuoso régimen imperativo, y de la vigorización del germen ya incubado en dicha reforma: el impuesto sobre sueldos, salarios y emolumentos y sobre utilidades de sociedades y empresas, o con menos palabras; el Impuesto sobre la Renta" (45).

---

(45) ARMANDO PORRAS Y LOPEZ: *Naturaleza del impuesto sobre la Renta*; 1a. ed., Porrúa, México, 1976, p. 35.

En esta Ley se precisó el concepto de ingreso bruto, mismo que es indispensable para la determinación del ingreso gravable.

La ganancia era determinada sobre la diferencia entre los ingresos percibidos y los gastos, deducciones y amortizaciones autorizadas por el reglamento.

Los contribuyentes que tenían la obligación de sostener varios miembros de su familia, tenían el derecho de deducir las llamadas "cargas de familia".

Asimismo, apareció la denominada tasa del "superprovecho", que en cierto modo, corresponde a la complementaria de "utilidades excedentes" ya derogada en la actualidad.

Por otro lado, se estableció la obligación de presentar declaraciones en los términos señalados por el reglamento. El organismo administrativo llamado "Junta Calificadora" se encargaba de determinar la utilidad gravable, mientras que la "Junta Revisora" conocía en última instancia las resoluciones dictadas por las "Juntas Calificadoras". Tanto las Juntas Revisoras como las Calificadoras, estaban integradas por representantes del fisco y de los contribuyentes.

Por último, cabe mencionar que esta Ley no estableció ningún gravamen para la propiedad de bienes inmuebles, y esto no se debió a una omisión voluntaria, sino a que el gobierno federal dejaba dicha fuente libre para los

Estados y Municipios a razón de que estos hicieran del Impuesto predial el núcleo de sus sistemas fiscales.

#### 2.4. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1941.

Esta Ley fue promulgada bajo la Presidencia del Gral. Manuel Avila Camacho. En este ordenamiento se vació la mayor parte del contenido de la Ley de 1925, con la diferencia de que se redujeron de siete a cinco cédulas, quedando contenidas en la primera cédula las tres primeras cédulas de la Ley de 1925. En el fondo continuó la misma técnica contable y fiscal.

La división entre causantes mayores y menores se determinaba con la base de \$100,000.00. Se suspendió el impuesto del Superprovecho y existía una tendencia a no limitar las utilidades legítimas, ya que el país requería en alto grado del impulso a la iniciativa y a la empresa privada.

Esta Ley sufrió muchas adiciones y reformas mientras estuvo en vigencia, y esto se debió a que se encontraba en vigor durante el fenómeno de la postguerra, mismo que se produjo al finalizar la segunda guerra mundial.

#### 2.5. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1955.

Esta Ley fue obra del fiscalista mexicano Hugo B. Margain, y se promulgó siendo Presidente de la República Don Adolfo Ruiz Cortines.

Este cuerpo legal volvió a adoptar el sistema analítico de las siete cédulas. En el proyecto se establecía una "tasa complementaria global", pero al no ser aceptada por algunos sectores de la iniciativa privada, no se le incluyó en la Ley definitiva.

Esta Ley se creó en función a las experiencias aportadas por las anteriores leyes que acerca de esta materia se promulgaron.

El título primero precisaba el objeto, el sujeto, el domicilio, el pago y las exenciones. El título segundo estaba dedicado al comercio, el tercero a la industria y el cuarto a las actividades agrícolas, ganaderas y pesqueras. Los títulos quinto y sexto reglamentaban el trabajo personal obrero-patronal. Los títulos séptimo y octavo establecían impuesto sobre capitales, ganancias distribuibles, arrendamientos, y subarrendamientos. Por último, el título noveno reglamentaba la enajenación de regalías y concesiones.

Las tasas complementarias de utilidades excedentes, ingresos acumulados, y sobre educación, estaban establecidas en el título undécimo. El ordenamiento que comentamos fue reformado el 30 de diciembre de 1961, y se le añadieron dos cédulas que en realidad ya estaban establecidas en la cédula sexta.

Esta Ley fue derogada el 30 de diciembre de 1964 al entrar en vigencia una nueva Ley que establecía el ISR en forma global o sintética.

## 2.6. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1964.

Esta Ley establece el sistema global o sintético y se divide en títulos y estos en capítulos como sigue:

- El título primero se denomina "Disposiciones Preliminares" y está compuesto por quince artículos.
- El título segundo se denomina "Del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas", y está dividido en los siguientes capítulos: I. Del objeto y sujeto; II. De la base del Impuesto de los Causantes Menores; III. Del pago de los Causantes Mayores; IV. Obligaciones diversas de los Causantes mayores y V. Causantes Menores.
- El título tercero se denomina "El Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas" y se divide en los capítulos: I. Impuesto Sobre Productos del Trabajo; II. Impuesto sobre Productos y Rendimiento de Capital; III. Tarifa aplicable en lo referente a los Capítulos I y II; IV. Impuesto al Ingreso Global de las Personas Físicas y V. Se refiere a la tarifa y declaraciones.

El título cuarto contiene un capítulo único denominado "El Impuesto al Ingreso de las Asociaciones, Sociedades Cívicas y de los Fondos de Reserva para jubilaciones"

Además, esta Ley contiene catorce artículos transitorios, que resultaban de gran importancia en la práctica.

Las ventajas de este ordenamiento, que tiene como finalidad el crecimiento económico de las empresas, son las siguientes:

1. Fomento a la reinversión y al ahorro.
2. Se derogó la tasa sobre utilidades excedentes.
3. Se establece la depreciación acelerada
4. La amortización de las pérdidas de operaciones sufridas en ejercicios anteriores.
5. Se pueden deducir los créditos incobrables.
6. Tratándose de personas físicas, los títulos valores son nominativos, así se evitan los prestanombres extranjeros que debilitan nuestra economía al llevarse las utilidades al exterior.
7. Los títulos al portador deben estar depositados permanentemente en instituciones de crédito, y se debe consignar el domicilio, nacionalidad y registro federal de causantes para el cobro de intereses extendidos en determinado documento.
8. La ganancia percibida al enajenar un inmueble en que se hubiere tenido el domicilio en los últimos años no causa gravamen, siempre que dentro del año siguiente al de la enajenación se invierta dicha ganancia en la adquisición o construcción de otro inmueble en que se establezca el nuevo domicilio.
9. Tratamiento excesivamente bondadoso para las instituciones de crédito.
10. Se pueden presentar declaraciones espontáneas para corregir errores de buena fe.
11. La creación e incremento de reservas para pensiones,

Jubilaciones y primas de antigüedad del personal son deducibles.

12. Para las tasas de depreciación y amortización de los activos fijos intangibles, se realizó una lista de los bienes, fijándose distintas tasas para la depreciación misma que en términos generales son menores a los establecidos en las anteriores leyes.
13. En lo referente a los gastos publicitarios se deduce en el ejercicio el 50% de la erogación que se efectúe, y se debe amortizar el saldo en los siguientes ejercicios a razón del 15% durante los dos primeros años y del 10% en el tercer año.

Los ordenamientos legales que hemos expuesto en este apartado son los antecedentes más importantes del ISR en nuestro país.

La Ley del Impuesto sobre la Renta que se encuentra en vigencia en la actualidad fue publicada en el Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre de 1980. Esta Ley ha sufrido un buen número de reformas, siendo la más importante el "Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga diversas Disposiciones de la Ley del ISR", publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1986. Esta Ley en vigencia será estudiada más adelante (infra punto 4 de este capítulo).

### 3 REGIMEN CEDULAR DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE LA GLOBALIZACION

### 3.1. REGIMEN CEDULAR DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

El Impuesto sobre la Renta es cédular o analítico cuando se determina el gravamen tomando en consideración los diferentes orígenes, fuentes o causas que producen el ingreso gravable. En este régimen se adopta un sistema por medio de cédulas. Cada cédula atiende a diversas fuentes y tiene un tratamiento diferente con características específicas, razón por la cual existen diferencias entre unas y otras.

Este sistema cédular, que distingue el concepto de renta según su fuente y que establece reglas para cada categoría de renta, es un impuesto analítico debido a que grava la renta en forma segregada, es decir, separa el todo en partes (cédulas).

En México se establecían siete cédulas en la Ley del ISR de 1925, en la Ley de 1941 se redujeron a cinco cédulas, la Ley de 1955 volvió a adoptar el sistema de siete cédulas, y en 1961 fue reformada esta última Ley al añadirsele dos cédulas más, quedando así compuesta por nueve cédulas y tres tasas complementarias. Estas tasas eran la tasa sobre utilidades excedentes, la tasa sobre ingresos acumulados, y la tasa complementaria del 1% sobre percepciones por concepto de remuneraciones al trabajo personal.

Las citadas leyes gravaban al contribuyente por su actividad (medida en ingreso) y no como un objeto del ingreso, por lo tanto eran leyes cedulares.

Para Eduardo Johnson, el sistema cedular es aquel que grava al causante en base a ingresos dependiendo de la fuente de actividad de su obtención, siendo acumulables únicamente aquellos ingresos que provengan de una misma fuente, teniendo deducciones asignadas al origen del ingreso, o en ocasiones grava a éstos aunque provengan de una misma fuente, sin acumulación alguna estableciendo una tasa fija independiente del total de ingresos que obtenga en un ejercicio fiscal (47).

En un regimen cedular se hace una diferencia entre ingreso real e ingreso gravable. El ingreso real es el ingreso total que un individuo percibe en el transcurso de un ejercicio fiscal, mientras que el ingreso gravable es aquél que para efectos de Renta se encuentra sujeto a carga impositiva.

### 3.2. REGIMEN GLOBAL DEL ISR.

Un Impuesto Sobre la Renta de caracter global es aquél que acumula los ingresos del contribuyente, sin importar la fuente--trabajo, capital, empresa o mixto-- y en función a una tarifa progresiva, pero siempre partiendo de un patrimonio universal unico.

(47) Cfr. E. JOHNSON OKHUYSEN: Impuesto sobre la... p. 85

Al término de "ingresos sobre un patrimonio universal único" lo podemos encuadrar dentro de los tres conceptos siguientes:

- I. Acumulación de la totalidad de los ingresos obtenidos por el contribuyente durante el transcurso de un ejercicio fiscal, independientemente de la fuente de ingreso.
- II. Se permite aplicar a la base gravable, las deducciones que sean consideradas como universales, lo que significa que se deben integrar en su totalidad y no por áreas de actividad. Entonces se tiene que identificar al ingreso gravable dentro de un contexto de ingresos totales y deducciones totales, para así obtener un universo gravable único.
- III. Se debe acumular el total de los ingresos sin importar si la fuente de que provengan se encuentra en el país o en el extranjero.

Enrique Calvo Nicolau y Enrique Domínguez Mota definen a la Ley Global del ISR como aquella que "... atiende fundamentalmente para fines del gravamen, al sujeto que recibe el ingreso independientemente de la fuente que le dio origen. Esto significa, por ejemplo, que el legislador no le interesa para determinar el crédito fiscal, si el ingreso fue sueldo u honorario, sino que atiende al ingreso total que recibió el causante y que modificó su patrimonio" (48).

La tendencia a alcanzar un Impuesto sobre la Renta de carácter global, tiene dos razonamientos: el de equidad y el económico.

(48) ENRIQUE CALVO NICOLAU Y ENRIQUE DOMÍNGUEZ MOTA: Estudio del impuesto sobre la renta de las Personas Físicas; citado por: *ibid.*, p.85.

1. Razonamiento de equidad. A pesar de que aquí siempre se tendrán que analizar juicios sobre aspectos sociales, se ha aceptado bastante bien la idea de que el ingreso ampliamente definido pretende abarcar todos los aspectos del incremento patrimonial de las personas.
2. Razonamiento económico. Los órganos de la Hacienda Pública no son solamente políticos, sino también económicos, y el impacto que producen sobre el ciudadano y sobre su comportamiento puede estudiarse, analizarse y describirse desde el punto de vista económico. Por lo tanto, la Hacienda Pública ha sido una subdisciplina de la Economía. El impacto de las instituciones fiscales ha sido examinado casi exclusivamente en lo relativo a la respuesta de los individuos en el mercado, descuidándose el estudio de las reacciones de los individuos en el proceso de elección política.

En realidad, ningún país ha logrado implementar un verdadero impuesto sobre la Renta de carácter global con todas sus características, ni siquiera los más desarrollados.

En México, fue la Ley del Impuesto sobre la Renta que entró en vigor el 10. de Enero de 1985, la que transformó esencialmente la estructura de dicho impuesto al establecer el sistema global o sintético.

### 3.2.1. ASPECTOS QUE IMPIDEN EL BUEN FUNCIONAMIENTO DEL REGIMEN GLOBAL.

En términos generales, el buen desenvolvimiento de los sistemas globales del ISR se ve impedido por los aspectos que a continuación se exponen:

- I. Aspectos Políticos.- En los sistemas democráticos, los partidos tienen que dar concesiones de justicia social y económica en diversas áreas para la obtención del poder político, y esta situación afecta al sistema global en su esencia. Por otro lado, una Ley no se puede elaborar sin tomar en cuenta el momento político y social del país, entonces podría resultar de justicia fiscal el gravar a ciertos sectores de la economía, mismos que ejercerían gran presión política, causando efectos negativos en el poder vigente. Por último, es muy frecuente que los partidos políticos (en las democracias) usen la herramienta fiscal para obtener más votos, prometiendo concesiones de mayor a menor pago de impuesto sobre sectores económicos, reformas fiscales, etc., afectando esto a la globalización.
- II. Competencia Internacional Impositiva. No se puede estructurar un sistema impositivo sin atender al orden internacional en materia tributaria. México no es la excepción y al crear su sistema impositivo tiene que atenerse a factores económicos y fiscales que existan en otros países, debiéndose esto principalmente a que nuestro país necesita la captación de inversión extranjera y nacional.

El Impuesto que se paga en un determinado país es uno de los factores más importantes para que los inversionistas, tanto nacionales como extranjeros, se vean motivados a invertir. Un país de economía mixta y de sistema abierto debe utilizar la política fiscal como un instrumento de mercado para la atracción de inversiones, ya que los inversionistas analizan el impuesto que pagara su inversión además de estudiar los factores de estabilidad política y de productividad.

Por todo lo anterior, se deduce que un país en vías de desarrollo, como México, tiene que sacrificar el concepto de justificación fiscal en mayor medida que un país desarrollado, ya que el primero necesita una mayor captación de capital extranjero e inversión de sus nacionales que al segundo.

Los países que tienen un sistema menos estructurado y costoso que el nuestro y que implementen estímulos fiscales, paraísos fiscales, facilidades para la evasión fiscal, etc., representan para nuestro país un peligro de fuga de capitales mexicanos y una competencia en la captación internacional de inversiones, razones por las que nuestro sistema tributario debe tomarlos en cuenta.

Paraíso fiscal es todo territorio o nación que grava bajos impuestos, o inclusive no exige el pago de ningún impuesto a los extranjeros.

III. Creación de estímulos fiscales y regímenes especiales

de tributación. Esto es una necesidad para el buen desarrollo fiscal y económico de un país, puesto que estos factores son utilizados por el Estado para motivar la inversión y desarrollar áreas de empleo. Como ejemplos, podemos citar las exenciones fiscales sobre las inversiones en energéticos y desarrollo científico que se dan en los Estados Unidos, así como los incentivos sobre exportaciones que se verifican en Inglaterra.

Dentro de un verdadero régimen global no existirían distinciones en el gravamen, puesto que todos los ingresos serían gravados en su totalidad sin importar su origen, es decir, no se agravaría sobre ciertas áreas de riqueza del individuo, sino sobre el incremento en el patrimonio neto que durante un ejercicio fiscal tuvo la persona.

### 3.3. ESTUDIO COMPARATIVO DE LOS REGIMENES CEDULAR Y GLOBAL DEL ISR.

El Impuesto sobre la Renta es uno solo en su esencia, puesto que nace de la utilidad o beneficio. Durante el transcurso del tiempo, este impuesto ha pasado por la etapa cedular o analítica, por la global o sintética, y en algunos países se ha adoptado un sistema mixto del ISR.

En términos generales, se puede encuadrar la diferencia esencial que existe entre el régimen cedular y el global, dentro de los puntos que a continuación se exponen:

1. El sistema cedular atiende a la fuente de ingresos,

mientras que el sistema global determina la base gravable atendiendo a la capacidad tributaria del contribuyente. Dentro del sistema global, el ideal es que pague más quien tenga capacidad para hacerlo.

- ..II. El sistema global es más sencillo en cuanto al mecanismo tributario. Cuando en nuestro país se seguía el sistema cedular, había empresas que tenían que presentar varias declaraciones y se les aplicaban diversas tarifas. Esto traía como consecuencia que las declaraciones iban acompañadas de múltiples anexos, que contenían los más variados cálculos por las diversas tarifas que se aplicaban a cada una de las fuentes impositivas. Todo esto era muy complejo y ocasionaba gran probabilidad de equivocación. Por otro lado, en el régimen global la empresa presenta la declaración acumulando o englobando sus ingresos y aplicando una sola tarifa.
- ..III. Por último, cabe señalar que en los sistemas cedulares se atiende a la naturaleza de la fuente (mercantil, crediticia, etc.), independientemente del sujeto pasivo o persona que obtiene el ingreso o utilidad. En cambio dentro de los sistemas globales se acumulan ingresos y se atiende al sujeto pasivo y a su capacidad contributiva, sin tomar en consideración las fuentes que la ocasionaron, ya que se engloban los ingresos y se hace abstracción de su origen.

S. Francisco de la Garza, comenta que un impuesto global sobre la renta, como el Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas o de las Empresas en la actual legislación mexicana, recae sobre la totalidad de las rentas puestas a disposición del contribuyente en un determinado lapso, es decir hace una síntesis de todas las fuentes productoras antes de gravar el importe total, y por lo tanto es un impuesto sintético(49). A diferencia de lo anterior, el impuesto cedular sobre la renta es analítico, ya que analiza a la renta.

Lucien Mehl sostiene que el impuesto sintético es en ocasiones un impuesto personal o semipersonal, mientras que el impuesto analítico es generalmente real; el impuesto sintético no es nunca un impuesto real, debido a que su propia naturaleza exige una personalización por vía directa o cuando menos por vía indirecta. También afirma que el impuesto sintético es un mejor instrumento de técnica fiscal que el impuesto analítico (50).

El sistema mixto del Impuesto sobre la Renta es una combinación de los sistemas cedular y global. En cierta medida, la Ley del ISR de 1955 seguía este sistema mixto, ya que además de las cédulas existía la tasa de ingresos acumulados, siendo este uno de los principales pasos de transición para llegar al sistema vigente.

---

(49) Cfr. S.FRANCISCO DE LA GARZA: *Op.Cit.*; p 382.

(50) Cfr. LUCIEN MEHL: *Science et Technique Fiscales*; citado por: *Ibid.*, p.382.

### 3.4. DOCTRINA DE HAROLD GROVES ACERCA DEL SISTEMA DE ISR A SEGUIR EN LOS PAISES EN VIAS DE DESARROLLO.

Harold Groves afirma que el Impuesto sobre la Renta ocupa un lugar prominente entre las fuentes de ingresos públicos por su incidencia relativamente segura, su relación directa con la capacidad de pago y la facilidad que proporciona para lograr una mas equitativa distribución de la riqueza. Sin embargo, su acertada aplicación depende de ciertas condiciones que es posible que no se cumplan en las regiones subdesarrolladas. Entre las citadas condiciones se encuentran las siguientes:

- 1) Que todos los ciudadanos sepan leer y escribir.
- 2) Que exista una elevada capacidad en las artes de la contabilidad.
- 3) Buena disposición de los contribuyentes para aceptar la imposición directa, como una disciplina que se impongan ellos mismos.
- 4) Predominio de la vida urbana o de una vida agrícola que se base en el cambio de productos, y no en la subsistencia con los del campo.
- 5) Abundancia de capitales y de ahorros.

Este tratadista sostiene que en México no se le debería asignar al ISR un papel predominante, sino que podría resultar mas acertada la aplicación de un sistema basado en el impuesto sobre la propiedad y sobre ciertos artículos de consumo.

Por otro lado, propone que un Impuesto sobre la Renta con tarifas graduales y amplias exenciones, podría desempeñar un importante papel de no poca utilidad, pero tal impuesto no es recomendable para su aplicación en masa. Se debe fijar una especial atención en lo relativo a si se deben incluir las ganancias de especulación en tal base del impuesto, o si deben tenerse en cuenta aparte, independientemente.

Con lo anterior, se reconoce la lamentable tendencia a invertir en fincas y especular en inventarios, mas aun si la inflación sirve de apoyo a un programa de desarrollo.

Harold Groves también habla de los países comunistas, como Rusia, en donde la distribución de la renta se ajusta a un molde planeado y resulta difícil distinguir los impuestos sobre las ventas de los beneficios proporcionados por el Estado. Para este autor no constituye ninguna anomalía el hecho de que los impuestos sobre las ventas sobrepasen el sumamente deteriorado impuesto sobre la renta en Rusia (51).

### 3.5. LA LEGISLACION MEXICANA DEL ISR VIGENTE Y LA GLOBALIZACION.

En los países en vías de desarrollo existe la tendencia a sacrificar los sistemas globales sobre la tasación de capital con el fin de atraer inversiones, es

---

(51) Cfr. H.M.GROVES: *Op. Cit.* p.p.314-315.

decir, se ven obligados a ceder en sus disposiciones de redistribución de la riqueza para incrementar su posibilidad de crecimiento en la captación de inversión extranjera y nacional.

Por lo anterior, sostengo que en México tenemos una Ley del ISR de carácter mixto, ya que en algunos casos se acumula en su totalidad el ingreso del contribuyente y en otras ocasiones no se tiene un ingreso total gravable. Esta situación se debe a que la Ley del ISR vigente, permite lo siguiente:

- 1). Sistema fraccionado de deducciones.- Nuestra Ley autoriza diversos tipos de deducciones dependiendo de la fuente de ingresos que se tenga. Esta segmentación de deducciones en función a las actividades que producen el ingreso nos provoca una legislación cedular, ya que se permiten mayores o menores deducciones y se grava más o en su caso se incentiva al causante con menos pago del Impuesto, situación que crea desproporción en la acumulación del ingreso anual.

En los ingresos relativos al trabajo, por regla general solo se autorizan deducciones a los profesionistas independientes (deducciones al capital o inversión realizada para llevar a cabo sus actividades), mientras que a los trabajadores dependientes rara vez se les conceden deducciones sobre los ingresos percibidos por la relación de un trabajo subordinado. El otorgar fuertes deducciones para sectores prioritarios de la economía, produce efectos

negativos en el sistema global que se intenta lograr, ya que al hablar de una globalización se habla de ingresos netos, es decir, después de realizarse las deducciones, y si existen áreas económicas con beneficios de altas deducciones estaremos hablando de un sistema cedular.

- 2) Distinción entre ingresos provenientes de actividades empresariales e ingresos provenientes de actividades civiles. En el título IV, la Ley del ISR presenta características de Ley cedular al diferenciar a los actos civiles de los mercantiles. Este cuerpo legal (LISR) considera que los ingresos obtenidos por actividades empresariales incrementan en mayor grado el patrimonio, que los provenientes de actividades civiles. Entonces, si obtenemos cien pesos de ingreso por concepto de un acto mercantil, pagaremos un mayor ISR que obteniendo la misma cantidad realizando un acto civil.
- 3) Ingresos exentos no acumulables. A este respecto, el legislador en un sistema global de ISR debe tomar en cuenta que la finalidad primordial del ISR es la redistribución de la riqueza. La exención de ciertos ingresos provoca un desajuste, ya que una persona que recibe un ingreso exento se enriquece más que aquella que percibe un ingreso no exento.

Nuestra legislación vigente adoptó el sistema de que los ingresos exentos no se acumulan y esto encuentra su fundamento en el Artículo 141 de la Ley del ISR vigente.

mismo que establece: "... Las personas físicas calcularán su impuesto anual sumando, después de efectuar las deducciones autorizadas por este título, todos sus ingresos, salvo aquellos por los que no se este obligado al pago del impuesto y por los que ya se pago impuesto definitivo" (52).

4) Diferenciación entre tres tipos de tasa.

En Mexico existen ingresos con una aplicación impositiva equivalente a cero (exentos), ingresos gravados en base a una tarifa progresiva e ingresos tasados en función a una tarifa fija. Esta situación trae consigo un sistema semicircular, pues va contra el Principio de Unidad de los sistemas globales, que consiste en que todos los ingresos que incrementen el patrimonio del individuo deben ser acumulables y gravados en base a una sola tarifa.

5) Regímenes o Bases Especiales de Tributación. Existen contribuyentes que son gravados por un impuesto que suple al tipificado en la Ley del ISR, viéndose exceptuados del pago de este. La creación de Regímenes o Bases Especiales de Tributación va en contra de un equitativo sistema fiscal, debido a que determinada actividad económica resultará privilegiada sobre las demás.

Estamos conscientes de que ciertos sectores económicos de nuestro país necesitan que se les desgrave de manera especial, pues de lo contrario desaparecerían del panorama de las inversiones. Entonces, lo que el legislador debe estudiar es si vale la pena estructurar regímenes o bases especiales de tributación y sacrificar un régimen impositivo justo para conseguirlo.

(52) Art. 141 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (ISR); FAC, Mexico, 1987, p 192.

En nuestro país los Regímenes o Bases Especiales de Tributación han surgido como consecuencia de la motivación a la inversión, de que el área económica a tributar es de difícil cuantificación para las reglas de la Ley del ISR, y de la pretensión de mantener precios fijos sobre las áreas a tributar, subsidiando a estas actividades por medio de menor pago de ISR.

5) Estímulos Fiscales.- Estos tienen como finalidad el motivar la inversión en ciertas áreas económicas que el Ejecutivo considera primordiales para el progreso del país.

Se diferencian de los Regímenes o Bases Especiales de Tributación, en cuanto a que los contribuyentes que gozan de ellos, si se encuentran sujetos a la Ley del ISR, pero el ISR que les corresponde pagar, será disminuido por el estímulo fiscal aplicable.

Los estímulos fiscales también afectan al sistema global, ya que no siguen el principio de la redistribución de la riqueza.

#### 4. NUESTRA LEGISLACIÓN VIGENTE Y LOS INGRESOS QUE PERCIEN LAS PERSONAS FÍSICAS POR SALARIOS Y EN GENERAL POR LA PRESTACION DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO.

##### 4.1 FORMA EN QUE SE GRAVA IMPOSITIVAMENTE AL PRODUCTO DEL TRAEJO PERSONAL SUBORDINADO DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

La Ley Federal del Trabajo vigente define al salario como la retribución que debe cubrir el patrón al trabajador por el servicio prestado, siendo así uno de los elementos básicos que configuran la relación laboral (53).

.. El salario se encuentra integrado legalmente por la cuota diaria, las gratificaciones, las percepciones, la habitación, las primas, las comisiones, las prestaciones en especie y cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo. Dentro de los elementos enunciados, se incluyen el reparto de utilidades y prestaciones otorgadas no como retribución al servicio prestado, sino por el hecho de tener el carácter de trabajador de determinada empresa. Un ejemplo de lo anterior, serían las prestaciones habitacionales y las otorgadas en especie.

La cuota diaria se obtiene al dividir entre treinta el ingreso percibido por un mes de salario, sin considerar ninguna prestación adicional. Este concepto sirve de base para efectos de cálculo en las prestaciones laborales y deducciones en materia fiscal.

La Ley reconoce los siguientes métodos para la fijación del salario: 1) por unidad de tiempo (método más usual); 2) por unidad de obra; 3) por comisión; y 4) a precio alzado.

---

(53) Cfr. Art. 82 de la Ley Federal del Trabajo (LFT); Teocalli, Mexico, 1987, p. 21

El principio del salario remunerador se refiere a que en ningún caso podrá ser inferior a aquél que le permita al trabajador cubrir sus necesidades y las de su familia. También se debe considerar la cantidad y calidad del trabajo (54). Con esto se respeta el principio laboral sobre remuneración mínima.

Por otro lado, el principio de la igualdad de salario establece que tratándose de puestos, jornadas y condiciones de eficiencia iguales, corresponderá igual salario. Una excepción a este principio es la del servicio prestado en aeronaves o embarcaciones, pues se atiende a las diversas categorías y rutas; así como tratándose de eventos o representaciones en las que participen músicos, actores y jugadores profesionales.

Ahora bien, la Ley del ISR vigente considera como ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, a "...los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral" (55).

Cabe aclarar que las prestaciones derivadas de una relación laboral, y que no incluyen al salario, son propiamente las primas vacacionales, el aguinaldo, las comisiones y todas aquellas prestaciones establecidas en el artículo 84 de la Ley Federal del Trabajo.

Las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral, consisten en la

(54) Cfr. *Ibid.*, art. 85, p. 21.

(55) Art. 78 de la LISR; p. 120.

indemnización constitucional de tres meses y veinte días por año. Estos ingresos no son en sentido estricto una retribución al trabajo contratado, sino una indemnización por la terminación del trabajo o relación laboral. Sin embargo, para los efectos de la Ley del ISR, tanto la participación de utilidades como las indemnizaciones por terminación de la relación laboral, así como cualquier otra prestación entregada al trabajador como consecuencia de un servicio personal subordinado, deben considerarse como ingresos por salarios.

Asimismo, el Artículo 78 de la Ley del ISR, asimila a los ingresos por salarios o por la prestación de un servicio personal subordinado, para los efectos del ISR, a los siguientes:

- I. Remuneraciones y prestaciones obtenidas por funcionarios y trabajadores de la Federación, de los Estados y Municipios, aún cuando sean por concepto de gastos no sujetos a comprobación, así como los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas. Afirmando que estos ingresos tienen el carácter de salarios, ya que provienen de la prestación de un servicio personal subordinado. Es importante señalar que si los funcionarios y trabajadores del Estado perciben ingresos para realizarlos en beneficio de las citadas Entidades, éstos no serán gravados.
- II. Rendimientos obtenidos por los miembros de las sociedades cooperativas de producción, incluyendo los anticipos.

Por la naturaleza de estas sociedades, se podría discutir acerca de si tales rendimientos son salarios o no.

- III. Honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como a administradores, comisarios y gerentes generales.
- IV. Honorarios a personas que presten servicios a un prestatario, siempre que se lleven a cabo en las instalaciones de este último. Una persona presta servicios preponderantemente a un prestatario, cuando los ingresos que hubiere percibido de dicho prestatario en el año de calendario inmediato anterior, representen más del 50% del total de los obtenidos por la prestación de un servicio personal independiente.

Esta disposición tiene como finalidad el evitar que los trabajos subordinados que se presten bajo la simulación de servicios independientes, sean tratados de manera distinta a la que corresponde.

En esta Fracción IV del Artículo 78 de la LISR, se considera que lo preponderante radica en lo económico y no en el trabajo en sí mismo considerado, además de que se señala como requisito para que el trabajo se preste en forma preponderante, el que se desempeñe en las instalaciones del empleador, así que la citada fracción es inaplicable en los casos de que el trabajo se lleve a cabo en algún otro lugar,

aunque el prestador del servicio dependa económicamente del prestatario.

En lo referente a los ingresos en crédito y en servicios, el citado artículo 78 establece que los ingresos en crédito que perciban los trabajadores subordinados, se deberán declarar y se calculara su impuesto hasta el año de calendario en que sean cobrados. Esto significa que si no son cobrados no quedan sujetos al pago de ISR.

Por otro lado, no se consideran ingresos en bienes, los servicios de comedor y comida proporcionados a los trabajadores, y tampoco el uso de bienes que el patrón proporcione a los empleados para el desempeño de las actividades propias de estos y que estén de acuerdo con la naturaleza del trabajo prestado.

Lo anterior aclara que los servicios de comedor y comida que muchas empresas proporcionan a sus trabajadores no quedan dentro del objeto del ISR.

El 1o. de enero de 1984, entró en vigor el artículo 78-A de la LISR, que considera como ingresos en servicios por la prestación de un servicio personal subordinado, a las cantidades que resulten de aplicar al importe de prestamos obtenidos una tasa equivalente a la diferencia entre la tasa pactada por dichos prestamos y el costo porcentual promedio de captación de recursos del sistema bancario proporcionado por el Banco de México, cuando esta última sea mayor. Estos ingresos se consideran obtenidos mensualmente y se

determinan aplicando la tasa mencionada al total del préstamo, disminuido con la parte que del mismo se haya reembolsado.

Por consiguiente, si a un trabajador se le prestan \$700,000.00 por el plazo de un año a una tasa del 12% anual, y la tasa existente a un determinado mes del costo porcentual promedio del sistema bancario nacional es del 65% en este caso habrá una diferencia de 53 puntos, misma que resulta de disminuir de la tasa del 65%, la tasa del 12% que fue la pactada entre patrón y trabajador. Bajo estas circunstancias y si no ha sido pagada ninguna cantidad del total del préstamo por el trabajador, el ingreso durante el mes en cuestión será de \$30,916.00. Esto resulta de aplicarle a los \$700,000.00 del préstamo concedido, la tasa del 53% y dividir entre doce meses el resultado. Entonces, el monto del ingreso que percibira el trabajador por servicios será de \$30,916.00.

Con relación a lo anterior, el trabajador deberá acumular los \$30,916.00 en cuestión a los demás ingresos que perciba durante el mes por otros conceptos originados de la relación laboral, y sobre esa base el patrón aplicará la tarifa del artículo 80 de la LISR, misma que más adelante analizaremos.

Para que opere la aplicación del Artículo 78-A, se requiere que los préstamos se hagan a empleados no sindicalizados o que no se otorguen en forma general, ya que la fracción VIII del Artículo 77 de la LISR exceptúa del

pago del Impuesto a los ingresos comprendidos en el Artículo 78-A que se concedan de manera general a trabajadores sindicalizados comprendidos en los Apartados A y B del Artículo 123 Constitucional, incluyendo a los trabajadores al servicio de los Estados y Municipios. Sostengo que este tipo de disposiciones van en contra del régimen global y de los principios de justicia, equidad e igualdad.

#### 4.1.1 RETENCION Y ENTERO DEL IMPUESTO.

Los patrones que hagan pagos por la prestación de un servicio personal subordinado, estan obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual (56).

Al salario que perciba el trabajador en un mes de calendario, el patrón debe deducirle el salario mínimo correspondiente a un mes, si trabajó el mes completo. Es decir, el salario mínimo de la zona económica del trabajador se multiplicará por el número de días laborados, y al resultado se le aplicará la tarifa del Artículo 80 de la LISR. Con esto, el legislador permite que el salario mínimo al que tiene derecho todo trabajador, quede libre de todo gravamen impositivo, no sólo para quienes perciben únicamente el salario mínimo, sino también para aquellos que perciben salarios superiores al mismo.

Agustín López Padilla comenta acertadamente que el Artículo 87 del Reglamento de la LISR se opone a lo establecido por la Ley, pues establece que los patrones

---

(56) Cfr. *Ibid.*, art. 80, p. 122.

podrán considerar, para los efectos de la retención del impuesto al salario mínimo de la zona en donde el trabajador presta el servicio, salvo que éste le hubiere manifestado por escrito su deseo de que se considere el salario mínimo de la zona económica en donde tiene su domicilio. Entonces, el procedimiento para calcular el impuesto a retener queda totalmente a la inversa, pues la Ley del ISR establece que se debe tomar en cuenta el salario mínimo de la zona económica donde está el domicilio del contribuyente, mientras que el Reglamento establece esta solamente en el caso de que el trabajador lo solicite por escrito (57).

A continuación se transcribe la tarifa del Artículo 50 de la LISR, conforme a la cual deberán efectuarse las retenciones:

LIMITE INFERIOR		LIMITE SUPERIOR		CUOTA FIJA	PORCIENTO PARA APLICARSE SOBRE EL EXCEDENTE DEL LIMITE INFERIOR
M	\$ N	M	\$ N	M \$ N	%
	0.00	15	800.00	0.00	3
	15 800.00	121	100.00	504.00	10
	121 100.01	136	300.00	10 934.00	14
	195 300.01	265	900.00	21 462.00	18
	265 900.01	352	300.00	23 990.00	22
	352 300.01	551	100.00	52 998.00	26
	551 100.00	654	500.00	104 686.00	30
	654 500.00	1 172	800.00	138 736.00	35
1	1 172 800.01	1 430	500.00	316 606.00	40
1	1 430 500.01	2 114	300.00	419 686.00	44
2	2 114 300.01	2 682	400.00	720 558.00	48

(57) Cfr. AGUSTIN LOPEZ PADILLA: Ejecución Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Tomo III: Sal. ed., Dafiscal, Mexico, 1987, p. 23.

2 682 400.01	3 085 800.00	993 246.00	50
3 085 800.01	3 882 600.00	1 194 196.00	52
3 882 600.01	4 679 400.00	1 609 282.00	54
4 679 400.01	5 333 500.00	2 045 062.00	54.5
5 333 300.01	en adelante	2,395,679.00	55

Para el ejercicio fiscal de 1988, se reformó el artículo 80 de la LISR en su tarifa y séptimo párrafo, y se adicionó con un tercer párrafo, pasando los actuales tercer a décimo párrafos a ser cuarto a décimo primero, respectivamente. De tal manera, para 1988 estará vigente la siguiente tarifa:

LIMITE INFERIOR	LIMITE SUPERIOR	CUOTA FIJA	PORCIENTO PARA APLICARSE SOBRE EL EXCE- DENTE DEL LI- MITE INFERIOR %
M \$ N	M \$ N	M \$ N	
0.01	23,517.00	0.00	3
23,517.01	169,567.00	706.00	10
169,567.01	274,858.00	15,310.00	14
274,858.01	372,233.00	30,051.00	16
372,233.01	493,200.00	47,579.00	22
493,200.01	771,583.00	74,191.00	26
771,583.01	930,483.00	146,562.00	30
930,483.01	1,641,858.00	194,242.00	35
1,641,858.01	2,002,770.00	443,223.00	40
2,002,770.01	2,959,975.00	587,587.00	44
2,959,975.01	3,755,317.00	1,008,756.00	48
3,755,317.01	en adelante	1,390,519.00	50

Mas sin embargo, este planteamiento impositivo considerado para dicho ejercicio solo tiene solidez para los meses de enero, febrero y marzo de 1988. A partir del mes de abril de 1988 de hecho el gravamen quedará indexado al

comportamiento mensual del aumento en el salario mínimo general correspondiente al Distrito Federal. Lo anterior tiene su fundamento en el tercer párrafo del artículo 80 de la LISR, mismo que fue añadido para el ejercicio fiscal de 1988, y que establece lo siguiente:

"La Tarifa prevista en este artículo será aplicable para calcular los pagos provisionales mensuales por los ingresos que los contribuyentes a que se refiere este Capítulo obtengan en los meses de enero, febrero y marzo del año de que se trate. A partir del 10. de abril del año, las cantidades establecidas en las columnas correspondientes al límite inferior, límite superior y cuota fija de cada renglón de la Tarifa, se ajustarán el mes en que se incrementa el salario mínimo general correspondiente al Distrito Federal. El ajuste se hará multiplicando dichas cantidades por el porcentaje de incremento que corresponda, adicionado de la unidad. Las cantidades ajustadas serán la base para la aplicación de los porcentajes de incremento que tenga dicho salario con posterioridad. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a partir del mes de abril, mensualmente realizará las operaciones aritméticas previstas en este párrafo para efectuar el ajuste y publicará la tarifa ajustada en el Diario Oficial de la Federación"

A continuación se presentan dos ejemplos que permiten una mejor comprensión acerca de la retención que el patrón o empleador debe efectuar para efectos del ISR, de acuerdo a las modalidades señaladas.

Consideramos como salario mínimo, tanto para estos como para sucesivos ejemplos, el que estuvo vigente en el Distrito Federal durante los meses de abril, mayo y junio de 1987, y que es de \$3,660.00 diarios, así como las tarifas que estuvieron vigentes durante el año de 1987.

1 Bases para calcular la retención mensual a un

trabajador que labora todo un mes de 31 días (Artículo 80, 2o. Párrafo de la LISR).

Sueldo Mensual: \$300,000.00

Salario Mínimo diario en el D.F.: \$3,660.00

Procedimiento:

- Sueldo mensual (\$300,000.00), menos salario mínimo (\$3,660.00) multiplicado por 31 días (que fueron los días laborados). Lo que resulte de esta operación será la base gravable.

300,000.00	salario mensual
-113,450.00	salario mínimo por 31 días
186,540.00	base gravable.
=====	

- A la base gravable de \$186,540.00 se le aplica la tarifa del Artículo 80 para obtener el impuesto a retener, que es de \$20,095.00

2. Bases para calcular la retención mensual en el caso de que el trabajador haya laborado únicamente 9 días durante el mes.

Procedimiento:

- Sueldo mensual (\$300,000.00) entre 31 días = sueldo diario (9,677.00).
- El sueldo diario (9,677.00) se debe multiplicar por los días laborados (9 días), y así se obtiene el sueldo percibido que es de \$87,093.00
- Al sueldo percibido (\$87,093.00) se le resta el salario mínimo (\$3,660.00) multiplicado por los 9 días laborados.

El resultado que se obtenga será la base gravable.

Sueldo percibido	\$ 87,093.00
Salario mínimo por 9 días	<u>-22,240.00</u>
Base gravable	54,153.00
	=====

-Por último, a la base gravable de \$54,153.00 se le aplica la tarifa del Artículo 80 y la retención será de \$4,239.00

Por otro lado, el Artículo 80 de la LISR establece que el patrón podrá optar para el cálculo de la retención mensual, por una base consistente en multiplicar el salario mínimo de la zona económica del contribuyente por 30.4 respecto de aquellos trabajadores que obtengan ingresos superiores al salario mínimo y su pago corresponda a todo un mes. Esta disposición facilita el cálculo de la retención mensual, principalmente en empresas que tienen un número considerable de empleados, ya que en lugar de multiplicar el salario mínimo por el número de días que tiene cada mes (31, 30, 29 ó 28), se multiplicará siempre por 30.4 (que es el resultado de dividir 365 días del año entre los doce meses). En relación a la retención a consejeros, el mismo Artículo 80 establece que en los honorarios pagados a todos los miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos, administradores, comisarios y gerentes generales, la retención y entero no podrá ser inferior al 30% sobre su monto, salvo que exista, además, relación de trabajo con el retenedor, en cuyo caso se procederá a efectuar la retención como se ha analizado anteriormente.

Lo anterior significa que al monto de los honorarios percibidos por los consejeros se le aplicara la tarifa del Artículo 80, sin deducción del salario mínimo, y si el resultado del impuesto es inferior al 30% del ingreso percibido, entonces debiera aplicarse el citado porcentaje.

Ahora bien, en relación al entero de la retención, el patrón o empleador, que hubiere efectuado la retención del impuesto a sus trabajadores, debiera enterarla a más tardar el día 7 o al siguiente día hábil si aquél no lo fuere, del mes inmediato posterior al mes en que se hubiere hecho la retención. Lo anterior de acuerdo con lo establecido por la Fracción I del Artículo 6 y por el penúltimo párrafo del Artículo 12 del Código Fiscal de la Federación (58).

Una excepción a lo anterior es la de las personas morales no lucrativas, que estén obligadas a efectuar pagos provisionales en los términos del Artículo 69 de la LISR, ya que enteraran bimestralmente las retenciones de sus trabajadores a más tardar los días 15 de los meses de marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre y enero del siguiente año. Los patrones personas físicas también deben enterar las retenciones bimestralmente. Esto va en contra del "principio de comodidad" expuesto por Adam Smith, ya que aquella persona que tenga empleados a su servicio, tendrá que presentar declaraciones bimestrales, y esto provoca pérdida de tiempo y papeleo excesivo.

---

(58) Cfr. Arts. 6-I y 12 del CFF; pp.10 y 17-18.

#### 4.1.2. RETENCION DE PAGOS POR SEPARACION.

El Artículo 80 de la LISR, en el cuarto párrafo posterior a la tarifa, establece que las personas que hagan pagos por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos por separación, deberán efectuar la retención aplicando al ingreso total por estos conceptos una tasa que se calculará dividiendo el impuesto correspondiente al último sueldo mensual ordinario, entre dicho sueldo; el resultado de esta división se multiplicará por 100 y el producto se expresará en por ciento.

Se debe tomar en cuenta que la Fracción X del Artículo:77 de la LISR, establece que se exceptúan del pago del Impuesto, los ingresos que obtengan las personas que han estado sujetas a una relación laboral, en el momento de su separación, hasta por el equivalente de 90 veces el salario mínimo general de la zona económica del trabajador, por cada año de servicio. Por lo tanto, en el ejemplo que a continuación se presenta, las indemnizaciones, primas de antigüedad y otros conceptos por separación, deberán entenderse gravables, es decir, ya considerando la deducción de la cantidad exenta que se comenta.

Partiremos de la base de que la indemnización por separación es de \$500,000.00 (gravables, ya considera la exención) y el sueldo mensual ordinario que percibía el trabajador era de \$300,000.00

Primero se debe obtener el impuesto correspondiente al último sueldo mensual ordinario. En este caso, a \$300,000.00 de salario mensual le corresponden \$20,095.00 de impuesto. Entonces, se divide el impuesto entre el último sueldo mensual ordinario:

$$\frac{\$20,095}{\$300,000} = 0.0669 \times 100 = 6.69\%$$

El 6.69% se multiplica por \$500,000 y el resultado será el impuesto a retener:

$$\$500,000 \times 6.69\% = \$33,450$$

Por consiguiente, el impuesto a retener será de \$33,450.

#### 4.1.3. DECLARACION Y CALCULO DEL IMPUESTO ANUAL.

El Artículo 81 de la LISR establece que el Impuesto anual se determinará restando de la totalidad de los ingresos obtenidos en un año de calendario por servicios personales subordinados, el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al año, aplicándole al resultado la tarifa del Artículo 141 de la LISR. Al Impuesto se le restará el importe de los pagos provisionales efectuados y la diferencia que resulte a cargo del contribuyente deberá enterarse a más tardar en el mes de febrero siguiente al año de calendario de que se trate, ante las oficinas autorizadas.

Cabe aclarar que el Capítulo XII del Título IV de la LISR denominado de la "Declaración Anual", establece como

deducciones la del salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al año, según lo dispone la Fracción I del Artículo 140 de la LISR; así como los gastos médicos, funerarios y donativos. Entonces, las personas que perciben ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, se beneficiarán con la deducción del salario mínimo anual, que el patrón deberá restar a la totalidad de los ingresos percibidos al momento de elaborar la declaración anual.

Deberán sumarse todos los ingresos gravables que perciba el trabajador durante el año, es decir, los sueldos más aquellas prestaciones a que por Ley tengan derecho, tales como horas extras y prima vacacional, o cualquier otra prestación que voluntariamente les otorgó el patrón debiéndose incluir el aguinaldo. En lo referente al aguinaldo, la Fracción XI del Artículo 77 de la LISR, establece que las gratificaciones anuales (aguinaldo) se encuentran exentas hasta el equivalente del salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado a 30 días, cuando se otorguen en forma general.

En el siguiente ejemplo se puede observar el procedimiento para calcular el impuesto anual por los ingresos que percibe un trabajador en cantidad de \$3,000,000.00 por salarios y otras prestaciones gravables, habiendo efectuado pagos provisionales a través de las retenciones mensuales en una cantidad que para este caso fijaremos en \$80,000.00. Consideraremos que este empleado no

tuvo ninguna de las deducciones comprendidas en las Fracciones II, III y IV del artículo 140 de la LISR:

10. Ingresos gravables acumulables	\$ 3,000,000
Menos salario mínimo (Art.140	
Fracción I) \$3,650 X 365 días	\$ 1,325,900
Base Gravable	\$ 1,664,100
	=====

20. A la cantidad de \$1,664,100 se le aplica la tarifa del Artículo 141 de la LISR y se obtiene un Impuesto de \$160,726.

30. Impuesto Anual	\$ 160,726
Menos retenciones (Artículo	
80 y 142 Fracción I)	\$ 80,000
Impuesto a Pagar	\$ 80,726
	=====

El Artículo 79 de la LISR establece que cuando se obtengan ingresos por concepto de primas de antigüedad, retiro o indemnizaciones u otros pagos, por separación, se calculará el impuesto anual conforme a las siguientes reglas:

I Del total de percepciones por este concepto, se separa una cantidad igual al último sueldo mensual ordinario, y ésta se suma a los demás ingresos por los que se deba pagar el impuesto en el año de calendario de que se trate y se calculará en los términos del Título IV de la LISR, el Impuesto sobre dichos ingresos. Cuando el total de percepciones sean inferiores al último sueldo mensual ordinario, éstas se sumaran en su totalidad a los demás ingresos gravables y no se aplicara la siguiente fracción.

II. Al total de percepciones por este concepto, se

restará una cantidad igual al último sueldo mensual ordinario y al resultado se aplicará la tasa que correspondió al Impuesto que señala la Fracción anterior. El Impuesto que resulte se sumará al calculado conforme a la Fracción que antecede.

La tasa a que se refiere la Fracción II, se calculará dividiendo el Impuesto señalado en la Fracción I entre la cantidad a la que se aplicó la tarifa del Artículo 141, el resultado se multiplicará por 100 y el cociente se expresa en por ciento.

Para aclarar lo anterior, que por cierto está redactado en forma poco clara y confusa, a continuación se presenta un ejemplo:

Supongamos que un trabajador percibe salarios por \$3,000,000 hasta el 3 de diciembre de 1987, fecha en que es despedido de su trabajo y la indemnización es de \$500,000.

El sueldo a la fecha de despido es de \$300,000; se le han retenido por salarios \$80,000 y por la indemnización \$33,450

**Procedimiento:**

- 1o. Los 3,000, 000 por salarios serán acumulables.
- 2o. De acuerdo con el procedimiento señalado en la Fracción I del Artículo 79, de los \$500,000 por la indemnización se separa una cantidad igual al último sueldo mensual ordinario, o sea \$300,000.
- 3o. Se suman los \$200,000 a otros ingresos acumulables, que

son los \$3,000,000 por salarios, por lo que se presentará la declaración anual (Capítulo XII) en los siguientes términos:

Salarios	\$3,000,000
Cantidad separada acumulable	<u>\$ 200,000</u>
	\$3,200,000
Menos salario mínimo anual	<u>\$1,335,800</u>
Base gravable	\$1,864,100
	=====

4o. A la base gravable de \$1,864,100 se le aplica la tarifa del Artículo 141 y resulta un impuesto de \$188,726.

5o. A los \$300,000 restantes de la indemnización se les aplicará la tasa del Impuesto que se determinó por los ingresos acumulables (base gravable).

6o. Para determinar la tasa, se dividirá el Impuesto anual entre la base gravable.

Impuesto por ingresos acumulables	\$188,726 = 0.1012
Base gravable	<u>\$1,864,100</u>
	=====

7o. La cantidad de 0.1012 se multiplica por 100 y su resultado se expresa en por ciento.

$$0.1012 \times 100 = 10.12\%$$

8o. El 10.12% es lo que pagó de impuesto la persona física por sus ingresos acumulables. Este 10.12% se aplica a los \$300,000 no acumulables y el resultado será el impuesto por este concepto:

$$\$300,000 \times 10.12\% = \$30,360$$

9o. La declaración anual se presentará como sigue:

Impuesto por ingresos acumulables	\$188,726
Impuesto por la indemnización no acumulable	<u>30,360</u>
Total de impuesto anual	\$219,086

Menos retenciones por salarios	\$ 80,000
Menos retenciones por la indemnización	1,334,450
Impuesto anual a pagar	\$105,655
	=====

Agustín López Padilla comenta que el primer párrafo del artículo 83 del Reglamento de la LISR establece un procedimiento para calcular el Impuesto anual por ingresos percibidos a razón de la separación del empleado, que difiere del contemplado por la Ley, ya que permite que al último sueldo mensual ordinario se le deduzca el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al mes. Este tratadista sostiene que el contribuyente puede aplicar esta disposición sin temor alguno por estar permitido en el Reglamento (59).

#### 4.1.4. EXENCIONES

El artículo 77 de la LISR (60) establece en 29 fracciones los ingresos que se consideran exentos del pago del ISR. En las fracciones I a XIII aparecen los ingresos exentos en lo referente a salarios y en general a la prestación de un servicio personal subordinado, y son los siguientes:

- I. Remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario hasta el límite establecido en la Ley Federal del Trabajo, así como las prestaciones distintas del

(59) Cfr. A. LOPEZ PADILLA: *Op. Cit.*; p.37.

(60) Art.77 de la LISR; pp.111-117

salario, que reciban los trabajadores de salario mínimo general para una o varias zonas económicas, calculadas sobre la base de dicho salario, cuando no excedan de los mínimos señalados por la legislación laboral. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos del Título IV de la LISR.

Esta Fracción solamente exime del pago del Impuesto a las prestaciones distintas del salario mínimo general (prima dominical, aguinaldo, prima vacacional, etc.), que se encuentren calculadas sobre la base de dicho salario y que no excedan de los mínimos señalados por la legislación laboral; así que en principio el salario mínimo es ingreso gravable. Sin embargo, el Capítulo XII del Título IV de la LISR, establece que todos los trabajadores que perciban ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado tienen derecho a deducir el salario mínimo general que les corresponda elevado al año, es decir, el salario mínimo es gravable por ser acumulable a los demás ingresos, pero a la acumulación efectuada se le deducirá una cantidad equivalente a dicho salario.

Para el ejercicio fiscal de 1988, la fracción de referencia (I) sufrió ciertas modificaciones, quedando de la siguiente manera:

- I.- Las prestaciones distintas del salario que reciban los trabajadores del salario mínimo general para una o varias áreas geográficas, calculadas sobre la base de dicho salario, cuando no excedan de los mínimos señalados por la legislación laboral, así como las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, hasta el límite establecido en la legislación laboral que perciban dichos trabajadores. Tratándose de los demás

trabajadores, el 50% de las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o de la prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, que no exceda el límite previsto en la legislación laboral y sin que esta exención exceda del equivalente de 5 veces el salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada semana de servicios.

Por el excedente de las prestaciones exceptuadas del pago del impuesto a que se refiere esta fracción, se pagará el impuesto en los términos del Título IV de la LISR.

- II.- Las indemnizaciones por riesgos o enfermedades, que se concedan de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo respectivos.
- III. Las jubilaciones, pensiones y haberes de retiro, en los casos de invalidez, cesantía, vejez, retiro y muerte, cuyo monto diario no exceda de nueve veces el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente. Por el excedente se pagara el Impuesto en los términos del Título IV de la LISR.
- IV.- Ingresos percibidos con motivo del reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, que se concedan de manera general de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo.
- V.- Las prestaciones de seguridad social que otorguen las

instituciones públicas. En lo relativo a esta Fracción debemos entender que las prestaciones de seguridad social que otorguen las instituciones públicas correspondientes, quedan exentas del pago de impuestos.

VI.- Los percibidos con motivo de subsidio por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, y otras prestaciones de previsión social, de naturaleza análoga, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o por contratos colectivos de trabajo. Con esto se buscan beneficios de carácter cultural, deportivo y educativo para el trabajador y su familia.

La Fracción XXIX del mismo Artículo 77 limita esta última exención, pues establece que cuando la suma de los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados y el monto de dicha exención exceda de una cantidad equivalente a siete veces el salario mínimo de la zona económica del contribuyente, elevado al año, solo se considerará como ingreso no sujeto al impuesto un monto hasta de un salario mínimo de la zona económica del contribuyente, elevado al año. Esta limitación no deberá dar como resultado que la suma de los ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado y el importe de la exención prevista por la Fracción VI sea inferior a siete veces el salario mínimo de la zona económica del contribuyente, elevado al año.

VII. La entrega de los depósitos constituidos en el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores o en los demás institutos de seguridad social, en términos de Ley, así como las casas habitación proporcionadas a los trabajadores, inclusive por las empresas cuando se reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II de la LISR, o en su caso, del Título IV.

VIII. Ingresos provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas cuando reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II, o en su caso, del Título IV; así como por los ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado en préstamos, cuando éstos sean concedidos de manera general a los trabajadores sindicalizados comprendidos en los Apartados A y B del Artículo 123 Constitucional, incluyendo a los trabajadores al servicio de los Estados y Municipios.

En lo respectivo a cajas de ahorro de trabajadores, debe entenderse que la exención se refiere al rendimiento obtenido de la caja, y no al reembolso, pues este no constituye un ingreso gravable.

IX.- La cuota de seguridad social de los trabajadores pagada por los patrones.

Este tipo de cuotas que deben ser pagadas por los trabajadores al IMSS o al ISSSTE, según el caso, y que

constituyen un ingreso al ser pagadas por los patrones, no seran objeto del pago del ISR.

X.- Ingresos de las personas que han estado sujetas a unarelación laboral, en el momento de su separación, por primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos, hasta por el equivalente a 30 veces el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente por cada año de servicio. Los años de servicio seran los que se hubieran considerado para el calculo de los conceptos mencionados. Toda Fracción de mas de seis meses se considerara un año completo. Por el excedente se pagara el impuesto en los terminos del Título IV de la LISR. Esta exención ya fue comentada anteriormente (supra punto 4.1.2. de este capitulo).

.XI. Las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones, durante un año de calendario, hasta el equivalente del salario mínimo general de la zona económica del trabajador elevado a 30 días, cuando dichas gratificaciones se otorguen en forma general, pagando por el excedente el impuesto en los terminos del Título IV. Esta disposición, al igual que la anterior, ya fue anotada (supra punto 4.1.3. de este Capitulo).

Para el ejercicio fiscal de 1988, la fracción de referencia (XI) sufrió las siguientes modificaciones: Se incluyó dentro de los ingresos exentos, además del que ya señalaba anteriormente esta fracción, a las

primas vacacionales que otorguen los patrones durante el año de calendario a sus trabajadores en forma general y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, hasta por el equivalente a .15 días de salario mínimo general del área geográfica del trabajador, por cada uno de los conceptos señalados. Tratándose de primas dominicales hasta por el equivalente de un salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada domingo que se labore.

XII. Las remuneraciones por servicios personales subordinados que perciban los extranjeros, en los siguientes casos:

- 1) Los agentes diplomáticos
- 2) Los agentes consulares, en el ejercicio de sus funciones, en casos de reciprocidad.
- 3) Los empleados de embajadas, legaciones y consulados extranjeros, que sean nacionales de los países representados, existiendo reciprocidad.
- 4) Los miembros de delegaciones oficiales, en caso de reciprocidad, cuando representen países extranjeros.
- 5) Los miembros de delegaciones científicas y humanitarias.
- 6) Los representantes, funcionarios y empleados de

los organismos internacionales con sede u oficina en México, cuando así lo establezcan los tratados o convenios.

- 7) Los técnicos extranjeros contratados por el Gobierno Federal, cuando así se prevea en los acuerdos concertados entre México y el país de que dependan.

Esta Fracción contiene exenciones para funcionarios públicos de países extranjeros, así como para sus trabajadores, que en casi todos los casos quedan sujetos al pago del impuesto que se establezca en el país correspondiente.

XIII. Ingresos percibidos por gastos de representación y viáticos cuando sean efectivamente erogados en servicio del patrón y se compruebe esta circunstancia con documentación de terceros que reúnan los requisitos fiscales.

No considero necesario el que se haya incluido esta exención dentro del Artículo 77 de la LISR, ya que los gastos erogados a nombre y en beneficio del patrón, que le son anticipados o reembolsados al trabajador, no pueden considerarse como ingresos gravables para este

A partir de 1988, en los artículos que integran la LISR que hagan mención a la "zona económica" para tomarla como referencia para determinar el salario mínimo general aplicable, se reforma dicho concepto para quedar como "área geográfica".

#### 4.2. DOCTRINA DE TORIBIO ESQUIVEL OBREGON ACERCA DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO PROGRESIVO.

Toribio Esquivel Obregon sostiene que el objeto que persigue toda Constitución Política es el de dar a conocer el sistema de la administración y limitar los poderes del gobierno, para que se conozcan sus derechos, así como las obligaciones de los individuos y el Estado en sus mutuas relaciones. El individuo puede todo, menos lo que la Ley le prohíbe y el poder público no puede nada más lo que por ley le está permitido.

Este tratadista afirma que nuestra Constitución, al establecer en su Artículo 31 Fracción IV, la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos de manera "proporcional" no da lugar a que este término se considere como sinónimo de "progresivo". Nuestras Constituciones de 1857 y 1917 (vigente), abandonando el sistema de la de los Estados Unidos, volvieron a establecer las garantías para los mexicanos, limitando al poder público en materia de contribuciones.

Lo anterior significa que los mexicanos no estamos obligados a contribuir para los gastos públicos, sino en forma proporcional y equitativa, y el Congreso no puede decretar impuestos que no satisfagan esos requisitos.

Asimismo, el citado autor comenta que cualquiera que sea la definición que en el lenguaje legislativo quiera darse a las palabras "proporcional" y "progresivo", es

indudable, que supuesto que ellas se usan en la materia del impuesto, tiene que ser afectada por las doctrinas financieras que forman parte de la ciencia económica. Y en esta la proporcionalidad y la progresividad son antagónicas, ya que la primera es fórmula del liberalismo y la segunda lo es del socialismo. Los socialistas han utilizado al impuesto progresivo como un arma que ponen en manos del Estado para la destrucción de los capitales.

Por otro lado, la proporción y la progresión tienen de común que ambas se relacionan a la importancia de los valores, pero en la proporción la razón o base de esa relación es constante, mientras que en la progresión es ascendente o variable.

En los Estados Unidos sí es válido el establecimiento del impuesto progresivo, ya que no tienen una limitante análoga a la fracción IV del Artículo 31 de nuestra Constitución. Igualmente ocurría en México bajo la vigencia de las Constituciones de 1824, 1836 y 1846, pero no bajo el imperio de las de 1857 y 1917, que limitan al poder público por medio de la proporcionalidad y la equidad de las contribuciones.

Por consiguiente, el afirmar que el impuesto progresivo es constitucional, equivaldría a declarar que la palabra "proporcional" del texto de la Constitución es sinónimo de "progresivo", o a borrar la palabra "proporcional" del Artículo 31 de nuestra Carta Magna.

Por último, concluye afirmando que el término "proporcional" del Artículo 31 de la Constitución no es sinónimo ni compatible con el término "progresivo", ya que por la historia de ese precepto y por la naturaleza de nuestra Ley Suprema, él fue adoptado como una limitación al poder público y una garantía para los ciudadanos (61).

Considero que los argumentos expuestos por Toribio Esquivel dentro de su doctrina acerca del impuesto progresivo, son acertadas.

#### 4.3. LA INDEXACION DEL IMPUESTO EN MEXICO.

"Indexar significa vincular o atar el precio de cierto bien o servicio a un índice que refleje los movimientos de uno o varios precios en la economía. Así las variaciones que sufra dicho índice se verán reflejadas total o parcialmente sobre las variables sujetas a la indexación (62).

Muchos países, incluyendo a México, han caído en la inflación por pretender influir artificialmente sobre el crecimiento económico y evitar que crezca el problema del desempleo. Es cierto que dentro de un contexto inflacionario ha sido posible mejorar las condiciones de la economía, pero tales logros han sido transitorios ya que en largo plazo la

(61) Cfr TORIBIO ESQUIVEL OREGON: "La Inconstitucionalidad del Impuesto Progresivo"; en Revista de Derecho y Legislación El Ego Barra Mexicana de Abogados, México, Vol. XV, No. 2, julio 1936, pp.43-54.

(62) ENRIQUE DAEDOUÉ GÓMEZ: "Indización o Indexación generalizada: una Política no recomendable"; en Revista Economía Nacional, REAL, No. 81, febrero 1987, p 43.

inflación se convierte en el principal obstáculo para el desarrollo.

Al ajustar continua y persistentemente todos los precios en la economía conforme va modificando el índice de precios, parece en un principio una medida adecuada para evitar la cotización irreal de los bienes. Sin embargo, resulta inconveniente indizar en su totalidad a la economía (incluyendo al aspecto impositivo), pues lo adecuado sería encauzar todos los esfuerzos a eliminar la principal fuente de inestabilidad que es la inflación, o bien, contemplar la posibilidad de indexar solamente algunos sectores o mercados, de manera que no se vean perjudicados los ciudadanos, y con estos el Estado.

Algunos autores comentan el hecho de que en la década de los setenta, la recaudación tributaria se incrementó como resultado del aumento en el número de causantes, mejoras en los padrones y mecanismos de control, aumentos en las tasas de algunos impuestos, mayor progresividad de las tarifas y ampliación de la base gravable, agudizándose esta situación por la aceleración del proceso inflacionario y trayendo como consecuencia la elevación de la carga tributaria. Entonces, la participación de los ingresos tributarios en el Producto Interno Bruto, pasó del 8.2% en 1970 al 15.3% en 1980. De las reformas tributarias introducidas a fines de los setenta, se

distingue la relativa a la indexación parcial de las tablas tributarias del ISR a las personas físicas (63).

Las personas con ingresos de 5 veces el salario mínimo, pagaban en 1960 por concepto de ISR, el 2.56% y en 1982 subió esta proporción al 6.37%; mientras que aquellos que tenían ingresos de 10 veces dicho salario pagaban el 5.15% en 1960 y cerca del 15% en 1982, y así sucesivamente. Lo anterior se demuestra con la tabla que a continuación se presenta:

TASA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA A PERSONAS FÍSICAS PARA CADA  
ESTRATO DE INGRESO REAL.

ESTRATO (No. DE VECES el SALARIO MÍNIMO)	1960 %	1965 %	1970 %	1975 %	1980 %	1982 %
3	1.44	1.94	1.63	1.68	2.23	2.13
5	2.56	3.29	3.15	3.89	7.62	6.37
8	4.18	5.12	5.22	6.72	13.40	11.94
10	5.15	6.19	6.87	8.26	16.18	14.72
15	7.23	8.45	8.89	11.82	22.28	20.60
20	8.96	10.32	10.99	15.71	27.29	25.20
25	10.56	12.14	13.09	19.37	31.32	29.23
30	12.07	13.91	15.15	22.44	34.37	32.40
35	13.64	15.65	17.20	31.20	35.90	35.00
40	14.96	17.44	19.13	32.60	44.37	37.07

Como se puede apreciar, en nuestro país se ha optado por indexar el impuesto, es decir, aumentarlo conforme vaya creciendo la inflación. A este respecto, nuestras autoridades administrativas deberían tomar en cuenta que los salarios no están siendo indexados. Por

(63) Cfr. OSCAR VERA FERRER: *La Economía Subterránea en México* la. Ed., Diana, México, 1987, p.62.

consiguiente, las personas físicas que perciben ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado tienen que pagar cada vez mayores sumas de dinero por los bienes y servicios (por causa de la inflación), pero los salarios no les son aumentados en proporción a la elevación de los precios de bienes y servicios, y además, se les obliga a contribuir para los gastos públicos de manera proporcional a la inflación. Esta situación provoca la pérdida del poder adquisitivo por parte de los contribuyentes, así como una tendencia generalizada a evadir el pago de tributos, misma que no ayuda al crecimiento económico e industrial del país, sino que lo daña.

Por todo lo anterior, sostengo que si bien la indexación de las contribuciones podría neutralizar en cierta forma los efectos negativos que la inflación tiene sobre la carga impositiva, se deberían contemplar otras alternativas de ajuste fiscal para lograr un sistema impositivo más justo, equitativo y eficiente.

#### 4.4. EVASIÓN FISCAL EN MÉXICO.

Desde el punto de vista legal, la evasión fiscal es un acto ilícito que implica pagar menos impuestos de los que establece la ley o no pagarlos por completo, por medio de fraude, falsificación u omisión. Es un medio para reducir el impacto de tasas extremadamente elevadas; y se da con mayor frecuencia cuando los contribuyentes notan que la ley es injusta e inequitativa.

Un factor determinante para que no se de la evasión fiscal, es el de difundir entre las personas la llamada "ética fiscal", misma que consiste en una actitud positiva respecto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Por lo tanto, cuanto mas escasa es la ética fiscal, mas difícil se vuelve la administración del sistema impositivo. Entre los principales factores legales y administrativos que ocasionan la evasión encontramos a los inadecuados mecanismos de control, la falta de personal calificado en la administración tributaria, la complejidad de leyes y regulaciones, los consultores fiscales sin escrúpulos, la falta de entrenamiento y educación de la gente respecto al pago de sus obligaciones fiscales, y la ausencia de penas suficientemente graves como el encarcelamiento por faltas fiscales.

Los factores arriba enumerados, provocan además de la evasión fiscal, a lo que se le ha conocido como "economía subterránea". misma que va de la mano con la primera.

La economía subterránea consiste en aquellas transacciones reales y/o financieras que no son registradas oficialmente, es decir, comprenden el conjunto de actividades legales e ilegales, cuya contabilidad o registro escapa a los recolectores de estadísticas oficiales, y que por lo tanto no son gravados o lo son en una menor medida.

A continuación presentamos una tabla en que se pueden apreciar los alcances de la evasión fiscal y la economía subterránea en nuestro país

ARO	IM	LM	VE	EF	VER	EFR
1955	0.47	0.12	7.51	0.22	8.45	0.24
1960	0.58	14.51	12.07	0.36	7.58	0.22
1965	1.12	23.27	18.86	0.55	7.05	0.21
1970	2.33	39.16	38.28	1.68	8.61	0.37
1973	3.80	59.89	61.68	3.26	8.92	0.47
1974	5.94	73.75	85.76	4.80	9.53	0.53
1975	6.80	50.35	113.92	7.17	10.35	0.65
1976	8.76	104.53	156.82	10.97	11.43	0.50
1980	29.60	335.39	506.73	43.57	11.84	1.01
1981	41.79	446.00	739.91	63.54	12.57	1.08
1982	51.76	573.43	1153.84	84.23	12.25	0.89
1983	88.38	893.21	2309.52	170.90	13.47	0.99
1984	131.55	1406.94	3653.77	274.03	12.79	0.95
1985	200.20	2212.20	5628.44	399.61	12.34	0.87

(64) Fuente:

IM=DINERO ILEGAL

LM=DINERO LEGAL

VE=ECONOMIA SUBTERRANEA

EF=EVASION FISCAL

IM, LM, VE Y EF en miles de millones de pesos corrientes. Las dos ultimas columnas son VE y EF como porcentaje del Producto Interno Bruto nominal.

De este cuadro se desprende que el tamaño de la economía subterránea, como porcentaje del Producto Interno Bruto, tiende a la alza, siendo a partir de 1974 en donde se ha acentuado. La evasión fiscal también ha mostrado una tendencia a la alza, ya que comienza en 0.24% del PIB, y termina en 0.87%. Aunque ligeramente, la evasión fiscal cae de 1982 a 1985. Esto puede deberse en parte a una baja en la tasa impositiva, y a que los datos que aquí se proporcionan solamente se centran en un tipo de evasión muy particular, aquella que es función del efecto de los impuestos sobre la demanda por billetes y monedas.

(64) FEDERICO RODRIGUEZ GIACINTI y JUAN CARLOS ERREGUERENA: *Evación Fiscal y Economía Subterránea en México*; la ed. Escuela de Economía de la Universidad Anahuac, México, 1987, p. 23.

Por último y para concluir con lo referente a este numeral, afirmo que tanto la evasión fiscal como la economía subterránea se van a seguir verificando, a menos que se llegue a establecer un sistema impositivo en que los beneficios del gasto público obtenidos por los individuos sean equivalentes a los impuestos que deben pagar. También resulta preciso que el Estado informe a la ciudadanía acerca de la utilización que se les da a los ingresos obtenidos por medio de la recaudación impositiva.

## CONCLUSIONES

PRIMERA. Es necesario conocer la diferencia entre el significado de contribución o tributo y el de impuesto. Las contribuciones o tributos son las cantidades de dinero que deben pagar las personas físicas y morales, que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la ley como generadora de gravamen fiscal. Por otro lado, los impuestos son un tipo de contribución que se exige sin contraprestación por parte de la hacienda pública, y en función de un hecho imponible que la ley estima que pone de manifiesto la capacidad económica de un contribuyente.

SEGUNDA. La potestad tributaria del Estado consiste en la facultad propia de la autoridad de crear tributos y exigir su pago. Sin embargo, dicha potestad se encuentra limitada por los requisitos de proporcionalidad y equidad establecidos en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, y en general por las garantías individuales conferidas por nuestra Carta Magna a los individuos. A la autoridad corresponde la potestad, así como al particular corresponde la garantía.

TERCERA. Resulta preciso recalcar que el cobro coactivo de los tributos es indispensable para el buen funcionamiento de los sistemas impositivos, ya que sería inútil crear contribuciones cuando las mismas no pueden ser cobradas

coactivamente. Ahora bien, es primordial que dicho cobro se encuentre debidamente fundado y motivado y que se respeten los medios de defensa que para el efecto interponga el contribuyente.

CUARTA. La equidad juega un papel muy importante en la aplicación del derecho. Por lo tanto, resulta esencial que los jueces y todas las personas encargadas de interpretar y aplicar la ley, actúen con prudencia y tomen en cuenta la realidad. La forma más apropiada para lograr que las decisiones que se tomen sean justas y equitativas, es mediante la aplicación justa de las normas jurídicas al caso concreto, y teniendo en consideración todas las circunstancias particulares del mismo.

QUINTA. Debe considerarse como el principal propósito de la equidad constitucional (art.31 fracc.IV), el de atemperar el rigor de la ley escrita y limitar al poder público, lo cual equivale dentro de un régimen constitucional a aplicar perfectamente la Ley Suprema y no la secundaria que se le opone. La equidad tributaria se da cuando se aplica el sistema jurídico vigente, considerando la capacidad contributiva de los individuos, misma que se constituye por la renta neta, exención de un mínimo de subsistencia, discriminación de ciertos ingresos y atención a sus circunstancias personales.

SEXTA. Para que se realicen los objetivos de la justicia y la equidad dentro de cualquier sistema tributario, resulta necesario que exista un equilibrio entre el poder tributario del Estado y las obligaciones fiscales de los ciudadanos. Este equilibrio se refiere, por un lado, a que ningún Estado debe tener un excesivo poder impositivo que le permita establecer altos tributos y pocas defensas para los contribuyentes, y por el otro, a que tampoco debe carecer de poder impositivo y de coercitividad, ya que sucumbiría por su falta de poder económico.

SEPTIMA. Con el objeto de lograr que los ciudadanos adopten una actitud positiva con respecto al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, es conveniente que la exacción se lleve a cabo conforme a lo establecido por la ley y de acuerdo con los principios de la justicia y la equidad, así como respetando las garantías individuales.

OCTAVA. En nuestro país no se ha logrado establecer el pretendido régimen global del Impuesto sobre la Renta. En la actualidad contamos con un régimen mixto, ya que para alcanzar la globalización sería indispensable eliminar el sistema fraccionado de deducciones, la distinción entre ingresos provenientes de actividades empresariales e ingresos provenientes de actividades civiles, la exención de ciertos ingresos que no son acumulables, la diferenciación

entre tres tipos de tasas, los regimenes o bases especiales de tributación y los estímulos fiscales.

NOVENA. Se debe definir con mayor precisión la composición del salario para efectos tributarios, tanto en las leyes laborales como en las fiscales.

DECIMA. En el presente régimen tributario existe inequidad en el gravamen que afecta a los ingresos por fuerza de trabajo. Un ejemplo de lo anterior, es el caso de la exención concedida a los aguinaldos de burocratas y miembros de las fuerzas armadas, en tanto que a los trabajadores del apartado A del artículo 123 Constitucional sólo se les exime del equivalente al salario mínimo general de la zona económica correspondiente, elevado al mes.

DECIMO PRIMERA. Resulta inequitativo el tratamiento fiscal que se le da a los ingresos por contratos personales de trabajo, en tanto que hay una mayor flexibilidad en los contratos colectivos. Con esto se va en contra de la igualdad en el trabajo, y por consecuencia, en el tratamiento laboral, fiscal y constitucional entre otros.

DECIMO SEGUNDA. El artículo 77 de la LISR establece que para algunos casos la cantidad exenta será aquella que no exceda de nueve veces el salario mínimo (fracción III), en tanto que para otros casos no se pagará el impuesto hasta por la

cantidad equivalente a siete veces el salario mínimo, elevado al año (fracción XXIX), así como por el ingreso que no sea mayor a tres veces el salario mínimo, elevado al año (fracción XXIV). Lo anterior resulta inequitativo, ya que no se les da un trato igual a todos los ingresos, en lo relativo a las exenciones.

DECIMO TERCERA. Es indudable que el ISR hoy más que nunca, sigue descansando en los causantes cautivos como lo son las personas físicas que perciben ingresos por salarios. Este criterio se ha visto reforzado por el bajo costo para administrar el impuesto, y sobremanera, por la solidaridad que el patrón debe manifestar en estos casos ante el fisco.

DECIMO CUARTA. Resulta preciso dejar de aplicar el impuesto progresivo, o bien, borrar el término "proporcional" de la fracc. IV del art. 31 Constitucional. Esto se debe a que el requisito de proporcionalidad adoptado por nuestra Carta Magna, tiene como finalidad limitar al poder público y otorgar una garantía a los ciudadanos, razón por la cual no puede ser considerado como sinónimo de progresividad. Por consiguiente, si tomamos en cuenta que el impuesto progresivo es inconstitucional y que tenemos el deber de seguir los lineamientos establecidos en nuestra Ley Suprema, estamos obligados a invalidar toda disposición legal que se le oponga.

DECIMO QUINTA. La indexación de las tasas impositivas no es una medida conveniente en nuestro país. Vivimos en una época de crisis, en que los ingresos salariales no aumentan de manera proporcional a la inflación (alza en los precios de bienes y servicios), y por tal razón las personas pierden su poder' adquisitivo. Esta situación, aunada con el establecimiento de altas tasas impositivas, ocasiona una tendencia generalizada a evadir total o parcialmente el pago de tributos, resultando así dañada la economía nacional.

DECIMO SEXTA. Dado que la crisis económica ha transformado el estatus de vida de la sociedad, los trabajadores están en manifiesta desventaja al incluirse sus ingresos en el sistema de indexación del impuesto. Esto provoca desaliento, creatividad y otros factores adversos ante la progresividad de las tarifas para gravar la renta de productos del trabajo, misma que tiene pocas alternativas de deducción, las que sí encuentran las personas morales para actividades empresariales.

DECIMO SEPTIMA. Con el fin de lograr un sistema impositivo eficiente y funcional, es necesario crear adecuados mecanismos de control, contar con personal calificado en la administración tributaria, educar y entrenar a la ciudadanía respecto a sus derechos y obligaciones en materia fiscal y crear leyes que resulten benéficas para todos. De esta manera, los individuos obtendrán beneficios equiparables a

los impuestos que deben pagar, y disminuirán en gran medida la evasión fiscal y la economía subterránea.

DECIMO OCTAVA. La inflación afecta las relaciones juridico-económicas de los diversos sectores de la población; así como la relación fisco-contribuyente, perjudicando en algunas ocasiones al fisco y en otras al contribuyente. Para evitar la inequidad por efectos de la inflación el legislador introduce diferentes mecanismos. En el caso del impuesto sobre productos del trabajo, se trata de evitar que el incremento del ingreso nominal perjudique al contribuyente elevándolo a los escalones más altos de la tarifa. El mecanismo que a partir de 1968 introduce la LIR (art. 96) se produce en beneficio del contribuyente a fin de que su ingreso real no disminuya a causa del impuesto correspondiente.

## B\_L\_I\_B\_L\_I\_O\_G\_R\_A\_F\_I\_A

## OBRAS CONSULTADAS:

- BENNETT, ROBERT: *Iba Financiamiento Sector and Economic Development (Iba Mexican Case)*; 1a. ed., The Johns Hopkins Press, Baltimore, 1965.
- BURGOA, IGNACIO: *Las Garantías Individuales*; 19a. ed., Porrúa Mexico, 1965.
- CALVO LANGARICA, CESAR: *Estudio Contable de los Inmuebles*; 17a. ed., PAC, Mexico, 1967.
- DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO: *Derivado Financiamiento Mexicano*; 14a. ed., Porrúa, Mexico, 1966.
- DE LA VEGA ULIBARRI, ANGEL: *Salario Aspectos Laborales y sus Dependencias - ad - Seguro Social - y Fiscales*; 3a. ed., Dofiscal, Mexico, 1966.
- FAYA VIESCA, JACINTO: *Finanzas Públicas*; 2a. ed., Porrúa, Mexico, 1966.
- FLORES ZAVALA, ERNESTO: *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*; 27a. ed., Porrúa, Mexico, 1966.
- GROVES, HAROLD: *Finanzas Públicas*; 6a. reimpr. de la 1a. ed., Trillas, Mexico, 1962.
- GUERRERO LARA, ENRIQUE y GUADARRAMA LOPEZ, ENRIQUE: *La Interrelación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia (1917-1984) II I-IV*; 1a. ed., UNAM, Mexico, 1985.
- IBARRA MUÑOZ, DAVID: *Política Financiera y Hacendaria*; 1a. ed., SHCP, Mexico, 1960.
- JOHNSON OKHUYSEN, EDUARDO: *Equilibrio entre Presión Fiscal y Justicia Fiscal*; 1a. ed., Themis, Mexico, 1966.

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 3a. ed., Humanitas, Mexico, 1984.
- LOPEZ PADILLA, AGUSTIN: Exposición Crítica y Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta (Ley 111) 2a. ed., Dofiscal, Mexico, 1987.
- MARTINEZ CORTIGA, RAFAEL: Diccionario Enciclopédico (Vol. III) 1a. ed., Planeta, Barcelona (España), 1980.
- MUSGRAVE, RICHARD: Teoría de la Hacienda Pública (trad. del Inglés por Enrique Fuentes Quintana); 1a. reimpr. de la 1a. ed., Aguilar, Madrid, 1969.
- PORRAS Y LOPEZ, ARMANDO: Estructura Jurídica del Código Fiscal de la Federación; 1a. ed., Porrúa, Mexico, 1977.
- PORRAS Y LOPEZ, ARMANDO: Naturaleza del Impuesto Sobre la Renta; 1a. ed., Porrúa, Mexico, 1976.
- PRECIADO HERNANDEZ, RAFAEL: Lecciones de Filosofía del Derecho 2a. ed., UNAM, Mexico, 1982.
- RECASENS SICHES, LUIS: Tratado General de Filosofía del Derecho 2a. ed., Porrúa, Mexico, 1983.
- RODRIGUEZ GIACINTI, FEDERICO Y ERREGUERENA, JUAN CARLOS: Evasión Fiscal y Economía Subterránea en México; 1a. ed., Escuela de Economía de la Univ. Anahuac, Mexico, 1987.
- SCHMILL ORDÓÑEZ, ULISES: El Sistema de la Constitución Mexicana 2a. ed., UNAM, Mexico, 1977.
- SLOAN, FAT: Marx y la Economía Ortodoxa (trad. del Inglés por Celia Paschero); 1a. ed., FCE, Mexico, 1974.

- SMITH, ADAM: Investigación sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones (trad. del inglés por Gabriel Franco); 2a. reimp. de la 1a. ed., FCE, México, 1984.
- SOMERS, HAROLD: Expendios Públicos e Ingreso Nacional (trad. del inglés por Noracio Flores de la Peña y Martina Chavez); 5a. reimp. de la 1a. ed., FCE, México, 1981.
- TENA RAMÍREZ, FELIFE: Derecho Constitucional Mexicano 4a. ed., Porrúa, México, 1958.
- VALDES VILLARREAL, MIGUEL: Principios Constitucionales que Regulan las Contribuciones en VARIOS Estudios de Derecho Público Contemporáneo (compilado por Miguel Eraso); 1a. ed., FCE-UNAM, México, 1972.
- VERA FERRER, OSCAR: La Economía Subterránea de México; 1a. ed., Diana, México, 1967.
- VILLORO TORANCO, MIGUEL: Lecturas de Filosofía del Derecho; 1a. ed., Porrúa, México, 1984.

## LEGISLACION CONSULTADA:

Código Fiscal de la Federación; 21a. ed., ECASA, Mexico, 1987.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (Comentada); 1a. ed., Instituto de Investigaciones UNAM et alii, Mexico, 1985.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 81a. ed., Porrúa, Mexico, 1987.

Ley del Ingreso sobre la Banta; se., PAC, Mexico, 1987

Ley Federal del Imparo; se., Teocalli, Mexico, 1987.

## REVISTAS CONSULTADAS:

ARRIAGA MAYES, EUGENIO: "Inflación y Tributación en Mexico"; en Revista de la Asociación Nacional de Abogados; LEX, Mexico, Epoca II, No. 1, dic. 1979.

CENTRO DE ANALISIS ECONOMICO Y FINANCIERO: "La Economía Subterránea en Mexico"; en Revista Indagaciones Económicas; Olmeca, Mexico, Vol. 1, No. 4, octubre 1986.

JACDUB GÓMEZ, ENRIQUE: "Indización e Indexación generalizada: una Política no recomendable"; en Revista Economía Nacional; KEAL, No. 81, febrero 1987.

ESQUIVEL OREGÓN, TORIBIO: "La Inconstitucionalidad del Ingreso Progresivo"; en Revista de Derecho y Legislación El Foro; Barra Mexicana de Abogados, Mexico, Vol. XV, No. 2, julio 1986.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación; Mexico, 2a. Epoca, Año VIII, No. 79, julio 1988.