

86A
202



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
ACATLAN**

**LA EDUCACION TRIBUTARIA COMO
FACTOR DE CAMBIO ANTE LAS
ACTITUDES NEGATIVAS DEL
CONTRIBUYENTE, A LA LUZ DEL
ORDEN JURIDICO MEXICANO**

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
MIGUEL ANGEL FLORES RAMIREZ

ASESOR

LIC. JOSE ANTONIO MARTINEZ CASTAÑON



SANTA CRUZ, ACATLAN EDO. DE MEXICO

1993

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



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 está 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.

INDICE

DEDICATORIAS

INTRODUCCION

IX

CAPITULO PRIMERO: ESTRUCTURA JURIDICA DEL PODER TRIBUTARIO MEXICANO

Sumario	1
1.A) Algunas Nociones Generales	2
2.a) La Influencia del Principio de Legalidad en Materia Tributaria	4
3.b) La Relación Fisco-Contribuyente	5
4.aa) El Sujeto Activo Recaudador y Sancionador	6
5.bb) El sujeto Pasivo Contribuyente	6
6.B) Estructura del Poder Público Mexicano, en Materia Tributaria	8
7.a) Poder Legislativo	8
8.b) Poder Ejecutivo	10
9.c) Poder Judicial	13
10.d) Los Límites del Poder Tributario	14

CAPITULO SEGUNDO: IMPORTANCIA SOCIO-ECONOMICA Y POLITICA DEL CONTRIBUYENTE

Sumario	17
11.A) El Contribuyente ante la Crisis Económica	18
12.a) Noción y Clasificación de los Contribuyentes	19
13.b) Como Sujeto Pasivo de la Relación Jurídico-Tributaria	21
14.c) Su importancia y Actitud ante la Potestad Tributaria	23
15.B) El Poder Tributario y su Legitimación	25
16.a) La Coacción del Estado como Efecto del Incumplimiento Tributario	27
17.aa) La Multa	28
18.bb) El Auxilio de la Fuerza Pública	29
19.cc) La Consignación por Desobediencia a un Mandato Legítimo de Autoridad Competente	29
20.dd) El Aseguramiento de Bienes	29
21.ee) La Ejecución Forzosa	29
22.C) El Incumplimiento de las Disposiciones Fiscales y su Sanción	30
23.a) La Coercibilidad en el Cumplimiento de la Ley	33

24.b) El Contribuyente Incumplido como Delincuente Común	35
25.aa) La Opinión Pública ante la Inconsciencia Tributaria	36
CAPITULO TERCERO:	EL CONTRIBUYENTE FRENTE A LA IMPOSICION TRIBUTARIA
Sumario	37
26.A) Causas Económicas, Psicológicas y Político-Sociales para No Pagar el Tributo	38
27.a) Las Causas Económicas	38
28.b) Las Causas Psicológicas	40
29.c) Las Causas Político-Sociales	40
30.d) La Influencia Negativa de las Reformas y Adiciones a las Leyes Fiscales	41
31.B) Reacciones y Efectos de los Grupos que Deben Contribuir	43
32.a) Expectativas de los Contribuyentes	45
33.b) Análisis del Concepto Gasto Público en el Texto Constitucional	46
34.c) Necesidad del Fundamentar la Imposición en Hechos Sociales	48
35.aa) Justificación Estatal de los Gastos Públicos	49
CAPITULO CUARTO:	LA EDUCACION TRIBUTARIA COMO FACTOR DE CAMBIO CONDUCTUAL TRIBUTARIO
Sumario	52
36.A) La Educación Tributaria	53
37.a) Idea Conceptual de la Educación Tributaria	54
38.b) Ideales de la Educación Tributaria	56
39.aa) El cumplimiento de Obligaciones Tributarias y la Justificación del Ejercicio de la Acción por Desvto de Poder	57
40.bb) Cumplimiento Integral del Ordenamiento Jurídico-Tributario	57
41.B) Participación del Estado en la Educación Tributaria	59
42.a) Justificación de la Enseñanza de la Materia Tributaria a los Contribuyentes	60
43.aa) La Misión Educativa de los Centros de Enseñanza en Materia Tributaria	61
44.bb) El Cometido de Educación Tributaria. (Una Misión Educativa de la Administración Fiscal)	63
45.b) El Método como Instrumento de la Educación Tributaria	64
46.c) Medidas para Conducir al Cumplimiento Tributario	66

47.d) Resultados de la Educación Tributaria	67
48.a) Justicia y Racionalidad del Sistema Tributario	68
49.bb) Simplificación de la Administración Tributaria	65
50.cc) Nuevo Sentido del Proceso Tributario	69
CONCLUSIONES	71
ANEXOS	75
BIBLIOGRAFIA	89
FUENTES NORMATIVAS	91
OTRAS FUENTES	92

INTRODUCCION

El incumplimiento tributario, fenómeno social de todos los tiempos y de todos los países y por ser consustancial a cualquier sistema tributario, dada su diversidad de características y efectos que produce en el ámbito de la imposición tributaria, pone de manifiesto hoy más que nunca la ineludible necesidad de adiestrar, capacitar y desarrollar la sensibilidad cívica de educar a los contribuyentes para lograr hacer de los mismos, contribuyentes conscientes de sus obligaciones y deberes fiscales.

Durante años viene hablándose de educar a los contribuyentes y las ventajas que ello reportaría. Es evidente que nuestra sociedad no podrá elevar su nivel educativo en materia tributaria, si carece de una cultura general elemental. Ante tal situación, el Estado debe primeramente elevar el nivel educativo de la población en general, para así estar en posibilidad de tomar en consideración de las sobradas disciplinas que hasta hoy se enseñan, la conveniencia de impartir una materia dirigida al aspecto tributario, en todos los niveles educativos, (primaria, educación media y superior), adecuada a la capacidad de comprensión de cada uno de éstos niveles.

En la redacción de los programas escolares no puede olvidarse el valor que para la formación moral y profesional de los jóvenes (de los cuales saldrá la masa de contribuyentes del mañana), reviste el deber cívico de pagar los tributos. A este respecto cabe mencionar que la norma jurídico-tributaria por sí sola no basta para el progreso de la sociedad, si no se apoyan en la responsable adhesión de los ciudadanos a los ordenamientos jurídicos y su riguroso respeto, esto aplicable también a las instituciones públicas, entre ellas, el fisco.

Consideramos que más que una cuestión de un buen ordenamiento jurídico con efectivos medios de defensa, el incumplimiento tributario es todavía un problema que afecta las virtudes cívicas del ciudadano, en cuanto se halla estrechamente conexo con la valoración de los deberes elementales que derivan de vivir en sociedad.

Con el presente estudio no pretendemos hacer un análisis profundo de los factores que condicionan la conducta del contribuyente a reaccionar positiva o negativamente ante la imposición de los tributos, sino simplemente dar opciones para lograr hacer del contribuyente, un contribuyente consciente de sus obligaciones contributivas en el marco teórico y práctico del Derecho Nacional Mexicano.

Con el objeto pues, de desarrollar con cierto rigor técnico jurídico el tema a estudio, hemos considerado oportuno dividir su estudio en cuatro capítulos.

En el primero, aclaramos que debe entenderse por poder tributario, el marco legal en que se desenvuelve el mismo, la intervención e importancia que tiene cada uno de los poderes integrantes de la Federación en la formación del poder tributario del Estado. Analizando de manera objetiva y respecto de cada uno de estos poderes, la manera que vienen haciendo uso de sus facultades que el derecho en materia tributaria les tiene conferidas. Asimismo, estudiamos las limitaciones constitucionales a que se encuentra sujeto este poder del Estado en el ejercicio de sus funciones, en sus aspectos legislativo, ejecutivo y judicial, que hacen del Estado Mexicano, un Estado de Derecho.

En el Capítulo Segundo, estudiamos al sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, centrándonos nuestra atención al papel histórico que ha desempeñado el mismo en la transformación política, económica y social del país, abordando en concreto la relación que guardan estos factores con el diseño y aplicación de la política tributaria. En relación a lo expuesto, analizamos hasta qué punto influyen los diferentes sectores de la sociedad en la aplicación de la ley tributaria, y en la coercitividad que se puede ejercer contra el contribuyente incumplido.

En el Capítulo Tercero, hacemos referencia a los distintos móviles que con mayor o menor frecuencia influyen en el comportamiento del contribuyente a incumplir con sus obligaciones fiscales. Llamando especialmente nuestra atención por los graves problemas de incumplimiento que provoca, la manera como se está llevando a cabo la reforma tributaria en nuestro país, señalando los efectos y las posibles reacciones que producen tales normas en los destinatarios que son los contribuyentes. La investigación de las causas y los efectos de este fenómeno social, nos llevará a considerar la importancia que tiene que el contribuyente se familiarice con el sistema tributario, que se haga partícipe de su desarrollo, que conozca sus derechos y obligaciones.

Por último, en el Capítulo cuarto, se desprende que sobre la base de los ideales de la educación tributaria la idea de un posible concepto de educación tributaria que permita justificar nuestro objeto de estudio, asimismo, individualizamos las metas o ideales de la educación tributaria, para lo cual formularemos el repertorio de acciones que en nuestro tiempo integran el comportamiento de un contribuyente educado. Apuntando ciertas notas que debe tener tanto la educación de los integrantes del fisco, como del contribuyente. Despejado el problema conceptual, en relación a sus ideales se pretende la solución a este binomio problemático (inherentes al concepto y contenido) señalaremos el papel que debe desempeñar el Estado en esta labor educativa, y qué medios ha de utilizar para hacer posible orientarla hacia el logro del cumplimiento de los fines supremos del Estado y de las tareas impuestas al poder público por el Derecho.

No pretendemos en verdad, haber agotado el estudio de la educación tributaria en México, porque ésta ofrece un campo de investigación sumamente vasto y complejo, sin embargo consideramos que esta modesta aportación se sustenta en la actividad cotidiana de quien piensa que esta sencilla aportación a la ciencia tributaria, puede servir de indicio a otros investigadores que pretendan profundizar en esta temática.

CAPITULO PRIMERO

ESTRUCTURA JURIDICA DEL PODER TRIBUTARIO MEXICANO

SUMARIO

1.A) Algunas Nociones Generales, 2 a) La Influencia del Principio de Legalidad, en Materia Tributaria, 3 b) La Relación Fisco-Contribuyente, 4 aa) El Sujeto Activo Recaudador y Sancionador, 5 bb) El Sujeto Pasivo Contribuyente. 6.B) Estructura del Poder Público Mexicano, en Materia Tributaria, 7 a) El Poder Legislativo, 8 b) El Poder Ejecutivo, 9 c) El Poder Judicial, 10 d) Los Límites del Poder Tributario

1.A) ALGUNAS NOCIONES GENERALES

El Estado es una organización jurídico-política y soberana, producto de una sociedad humana, es decir, el Estado aparece no como un conjunto de normas, sino como un conjunto de hombres en el que unos se encuentran sometidos a otros de un territorio establecido, en el que posteriormente se crea un orden jurídico que regule las relaciones intersubjetivas entre sus miembros, con la creación, claro está, de órganos de gobierno para la realización de actividades concretas.

El Estado que se crea, a su vez debe cumplir con ciertos fines determinados tales como: vigilar que el ejercicio de las libertades básicas quede garantizado (libertad de conciencia, de propiedad, de voto, etc.), salvaguardar y procurar el bienestar general, es decir, buscar la igualdad social mediante la satisfacción de las necesidades humanas básicas, como por ejemplo, la ejecución de tareas concretas tales como: de salud, vivienda, educación, etc., por ello se le otorgan asimismo ciertas facultades, entre las cuales para nuestro tema a estudio, destaca la de instrumentar dentro del régimen jurídico, las obligaciones de los particulares para contribuir a los gastos públicos, y la facultad del propio Estado para exigir su cumplimiento, situación que nos ubica en los momentos y objeto de la actividad financiera del Estado; en su orden: el obtener ingresos, administrarlos y aplicar mediante la erogación, recursos dinerarios suficientes para sufragar los gastos públicos.

Esta actividad se encuentra regulada por el Derecho Financiero, que De la GARZA(1) define como "...el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado."

En otras palabras, en el Derecho Financiero, se subsume la rama del derecho que se refiere a todos los ingresos de los entes públicos sin importar su naturaleza, denominado por la doctrina, fiscal, o tributario.

En este orden e ideas, si bien el Derecho Financiero y el Derecho Tributario tienen el mismo objeto de conocimiento y de normalidad, el segundo es más restringido y deriva del financiero porque comprende solamente los ingresos que obtiene el Estado en el ejercicio de sus actos de imperio, establece las contribuciones (impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos), preferimos emplear el adjetivo tributario porque da mejor idea del objeto de análisis de este presente objeto de estudio.

Por lo que hace al Derecho Financiero importa señalar la distinción entre el concepto genérico "poder financiero" y como derivación específica "poder tributario", también identificada en los términos de "potestad tributaria".

Primero, el "poder financiero" es toda actitud de obrar conferida a los poderes del Estado, (federal, estatal y municipal), para desarrollar la actividad financiera en sus respectivas esferas competenciales.

En este sentido, que el poder financiero se integra con las facultades constitucionales otorgadas a los gobiernos de los diferentes niveles de organización política del Estado (Federación, Estados y Municipios), para hacer visibles los tres momentos en que se desarrollan las finanzas públicas.

Destacando que del "poder financiero", se desprende el "poder tributario", resultando así que el momento más importante (para nuestro tema), de la actividad financiera del Estado, es el relativo a la obtención de ingresos. El Estado actúa con "poder tributario", creando las contribuciones cuyo pago debe ser cubierto por las personas obligadas a ella y sometidas a su competencia. Lo que significa que a consecuencia del "poder tributario", por un lado tenemos supremacía y por el otro sujeción, es decir, la

(1)De la GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Edit. Porrúa, S.A., 8a ed, México 1983, p. 15

existencia de un ente (fisco), colocado en un plano de superioridad y frente a él, (los contribuyentes), ubicados en un plano de inferioridad.

En otras palabras, el Estado se encuentra revestido en esencia de "poder tributario", que De la GARZA(2), define como "...la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportarle una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas."

Y en términos muy similares FONROUGE(3), nos indica que: "La expresión poder tributario significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción."

De los conceptos transcritos se desprende que cuando hablamos de "poder tributario" nos estamos refiriendo a un poder que será ejercido por los órganos del Estado, dentro del régimen jurídico que establezca nuestra Constitución Política. Este poder se traduce generalmente en la emisión y aplicación de normas jurídicas generales e individuales, mediante las cuales se obliga a los individuos sometidos al Derecho, a realizar una determinada conducta positiva o negativa, y asimismo se enlaza a la conducta contraria un acto coactivo.

Por lo consiguiente, el Estado se debe allegar los recursos necesarios para cumplir con sus fines, y que en la mayoría de los casos, encuentran su fuente, en los patrimonios de los particulares que integran ese Estado. Tales aportaciones han recibido el nombre de tributos o contribuciones, en sus diferentes modalidades (cfr. arts. 2º y 3º del Código Fiscal de la Federación, vigente en 1993).

En conclusión, el fundamento de la potestad financiera y en consecuencia de la tributaria se haya en la soberanía nacional, es decir, el pueblo factor humano del Estado la ejerce a través de los órganos del gobierno por imperio de la ley.

Dada la organización del Estado Mexicano, en principio, la potestad soberana de crear contribuciones es exclusiva del Poder Legislativo, el cual en ejercicio de la función legislativa, «impone y establece (arts. 73-VII y XXXIX-A)» las normas generales designadas como "leyes", que determinan los hechos o situaciones que al producirse en la realidad generan para los particulares distintas clases de obligaciones; enseguida, el Ejecutivo, como responsable titular de la Administración Pública, tiene la facultad de iniciativa de ley, participación en el proceso legislativo; promulgar y ejecutar la ley, y reglamentarla. Y es aquí donde nuestro tema de tesis encuadra, ya que es el Ejecutivo Federal el encargado de concretar la ejecución de la ley tributaria, y por último el Poder Judicial que tiene a su cargo interpretar y aplicar la ley en casos concretos ante la aparición de conflicto de intereses, que pueden surgir entre los sujetos activo (Estado-Fisco) y pasivo (Contribuyente) de la relación jurídico-tributaria.

Las potestades descritas no deben ejercerse arbitrariamente, deben seguir los principios fundamentales consagrados en nuestro máximo ordenamiento jurídico.

Al respecto DELGADILLO-GUTIERREZ(4), nos dice: "... el poder del Estado, como organización jurídico-política de la sociedad queda plasmado en la Constitución, de donde dimana la potestad que los órganos pueden ejercer bajo el sometimiento al orden jurídico preestablecido".

(2) De la GARZA, op. cit. p 197.

(3) GIULIANI-FONROUGE, Carlos M., Derecho Financiero, vol. I, Ediciones Depalma, 4a ed. Buenos Aires 1987, p. 322.

(4) DELGADILLO-GUTIERREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Edit. Pac, S.A. de C.V., 2a ed., México 1986, p. 34.

Lo anterior, debe entenderse en el sentido de que el ejercicio del poder tributario no obstante ser el Estado su titular, no puede practicarlo en forma caprichosa y sin límites, ya que su actuación debe ajustarse a lo establecido en la ley.

2.a) LA INFLUENCIA DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD, EN MATERIA TRIBUTARIA

Es principio de Derecho que todo acto de autoridad debe encontrarse sustentado en un fundamento legal suficiente, <infra (10.d.)> que permita, a la autoridad, cumplir estrictamente la exigencia constitucional y legal de que su acto se enmarca dentro del contexto de facultades, cuyo ejercicio, le ha sido expresamente concedido por la ley; y al ciudadano, la seguridad de que ese acto de autoridad no atenta en contra de su esfera jurídica protegida por nuestra ley fundamental.

La legalidad en materia tributaria podría expresarse en el sentido de que nadie puede ser obligado al pago de un tributo, si éste no se encuentra establecido en una ley (nullum tributum sine lege)

Ya que las funciones que realiza el Estado, se encuentran sometidas a este principio, que consiste en que ningún órgano del Estado puede tomar una decisión individual, si no es conforme a una disposición general anteriormente dictada.

En relación a este principio FRAGA(5), dice que se puede entender: "... desde un punto de vista material, en cuyo caso su alcance es el de que la forma en la que se funde cualquiera decisión individual tiene que ser una norma de carácter abstracto e impersonal. Puede también ser tomado en su sentido formal, significándose entonces que además de ser una ley desde el punto de vista material, la norma bajo la cual se realice el acto individual debe también tener los caracteres de una ley desde el punto de vista formal, es decir, que debe ser una disposición expedida por el poder que conforme al régimen constitucional esté normalmente encargado de la formación de las leyes"

Dadas las características políticas de nuestra forma de gobierno el Estado Mexicano no podría estar al margen de dicho principio de legalidad impositiva, cuyo más remoto precedente se encuentra en el artículo 31 de la Constitución de 1824 (6)

Una de las características elementales de cualquier régimen democrático y republicano es el que las contribuciones sean aprobadas por el Poder Legislativo y muy particularmente por la "representación popular" (Cámara de Diputados), ello con el propósito de evitar en la práctica, arbitrariedades o abusos de las demás autoridades.

Nuestra Constitución Política, nos precisa que sólo el Congreso de la Unión está facultado para imponer las contribuciones, que cualquier iniciativa de ley en materia tributaria debe ser analizada en primer término por la Cámara de Diputados y que todo gravamen obviamente debe estar regulado en normas jurídicas. Siendo ésta la fórmula constitucional que se tiene para preservar la equidad, proporcionalidad y debida aplicación de las contribuciones

Los requisitos de validez contemplados en el texto constitucional (legalidad, equidad, proporcionalidad y destino al pago de los gastos públicos), constituyen verdaderas garantías individuales, aunque ese precepto no se encuentre ubicado en el capítulo que expresamente las regula. Viene a fortalecer la cuestión en comento y el principio doctrinario de certidumbre fiscal. Asimismo la legalidad impositiva hace que dentro de las mismas normas jurídicas se regulen además con precisión los aspectos esenciales del

(5) FRAGA, Gabino, Derecho Administrativo, Edit. Porrúa, S.A., 16a ed., México 1975, p. 99.

(6) TENA RAMIREZ, Felipe, Leyes Fundamentales de México 1908-1987, Edit. Porrúa, S.A., 14a ed., México 1987, p. 176. El que a la letra dice: "31.- La formación de las leyes y decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, a excepción de los que versaren sobre contribuciones o impuestos, las cuales no pueden tener su origen en la Cámara de Diputados".

tributo (sujeto, objeto, base, tasa y época de pago). <Según las disposiciones fiscales (arts. 5 y 6 del Código Fiscal de la Federación), así como las posturas doctrinales (7)>

Es pues necesario que todo acto de autoridad se encuentre invariable y obligatoriamente fundado y motivado conforme a los principios de legalidad y seguridad jurídica, lo anterior entendido como las condiciones, requisitos, circunstancias previas a que deben sujetarse las actividades estatales, para generar a su vez una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado.

Este principio de legalidad, en su aspecto formal, tiene por excepción el mandato contenido en el párrafo segundo del artículo 131 constitucional que a la letra indica:

"El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, para crear otras, así como restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país..."

Esta facultad (limitada) del Ejecutivo constituye una excepción al sistema de división de poderes consagrados en la misma Constitución.

En otro orden de ideas, existe la posibilidad de que el acto de autoridad, no satisfaga la exigencia legal antes apuntada y vulnere el ámbito constitucionalmente protegido.

Recordando, que si bien la autoridad tiene limitantes jurídicas expresas para realizar sus funciones, estas limitaciones no se dan automáticamente, sino que requiere que el particular o contribuyente ejercite sus derechos y garantías fundamentales ante el Poder Judicial o, en otros casos recurra ante el Tribunal Fiscal de la Federación, para que se declare su ilegalidad y la autoridad se vea impedida a ejercitar acción alguna, que perjudique o transgreda las garantías individuales del contribuyente.

Es así entonces que en este plano del debate de la "legalidad" de los actos de autoridad es donde se debe alcanzar un adecuado equilibrio que propicie confianza y tranquilidad social.

Transcendental tarea es entonces alcanzar un adecuado equilibrio entre los instrumentos puestos por la ley al alcance del binomio que integra la relación jurídico tributaria, (infra, 3.b), ya que aquel propiciará un sano y adecuado desarrollo de ésta, lo que permitirá que el fisco cumpla correctamente y a menor costo, con su tarea recaudatoria, y que por su parte el contribuyente dé cumplimiento exacto y oportuno de sus obligaciones tributarias.

3.b) LA RELACION FISCO-CONTRIBUYENTE

La realización en el mundo fáctico del presupuesto de hecho, (llamado comúnmente "hecho imponible") previsto por la ley, da origen a una relación jurídica, que por sus características engendra una obligación. Los sujetos que se involucran en esta obligación tributaria son: a) La Autoridad Fiscal, y b) La persona física o moral, sin distinción de nacionalidad, que se ubique en el supuesto regulado por la norma tributaria, y el centro de esta relación la obligación que tiene que satisfacerse. En México al sujeto pasivo de esta relación se le llama Contribuyente y al sujeto activo Fisco u Organo Recaudador.

Antes de analizar esta relación en su conjunto, pasaremos a conceptualizar en forma independiente ambas figuras.

(7) De la GARZA. op cit., p. 311 y su, PONCE GOMEZ, Francisco, Los Elementos de los Impuestos en las Diversas Leyes Tributarias, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 7º Número Extraordinario, México 1976, p. 179.

4.aa) EL SUJETO ACTIVO, RECAUDADOR Y SANCIONADOR

Con respecto a la noción de fisco, De la GARZA(8), nos dice: 'El origen de la palabra fisco se encuentra en el vocablo latino *fiscus* que se utilizaba entre los romanos para llamar al tesoro del soberano (rey o emperador) en contraposición al *erario*, que era el tesoro del Estado, posteriormente se hizo extensivo el vocablo *fisco* para comprender el tesoro del Estado también. Las antiguas leyes castellanas dieron el nombre de fisco o cámara del rey al tesoro o patrimonio de la casa real y de erario al tesoro público o del Estado. Tanto en España, como en América, hoy día, ambos vocablos se consideran sinónimos.'

FLORES ZAVALA(9), por su parte nos da la siguiente definición: 'Recibe el nombre de fisco, el Estado considerado como titular de la hacienda pública y por lo mismo con derecho para exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y con la obligación de cubrir las que resulten a su cargo.'

Para reafirmar el sentido del concepto, ZAVALA(10), nos precisa que: 'Por hacienda pública debemos entender el conjunto de bienes que una entidad pública (Federación, Estados y Municipios), posee en un momento dado para la realización de sus atribuciones, así como de las deudas que son a su cargo por el mismo motivo'.

La acepción fisco debemos entenderla en el sentido de que es una forma en que se le denomina actualmente a la función que lleva a cabo el Estado, como el órgano titular de la actividad financiera.

5.bb) EL SUJETO PASIVO, CONTRIBUYENTE

JARACH(11), nos da el siguiente concepto del sujeto pasivo principal: 'El contribuyente es el sujeto que está obligado al pago del tributo por un título propio, y, si se me permite la expresión, es obligado por naturaleza, porque con respecto a él se verifica la causa jurídica del tributo'.

DELGADILLO-GUTIERREZ(12), por su parte nos da el siguiente concepto del sujeto pasivo: 'es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma'.

Concluyendo, el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria es el contribuyente, y el obligado principal al pago del tributo, por haber concretizado el hecho jurídico establecido en la norma.

Como consecuencia, el estudio de la relación Fisco-Contribuyente, partirá del presupuesto de hecho, como el centro de esta relación, ya que partiendo de éste, la ley vincula el nacimiento de la relación jurídico tributaria, estando conformada por un sujeto activo (fisco), que es el titular de la pretensión, el sujeto pasivo o contribuyente, deudor principal del tributo, existiendo otros sujetos que adquieren tal posición deudora, teniendo por objeto esta relación, la satisfacción de alguna prestación.

(8) Cit. pos., De la GARZA. op. cit., p. 71

(9) FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Edit. Porrúa, S.A., 7a ed., México 1965, p. 19

(10) *Ibidem*

(11) JARACH, Dino, *El Hecho Imponible*, Revista de Jurisprudencia Argentina, S.A., Buenos Aires 1943, p. 132

(12) DELGADILLO GUTIERREZ. op. cit., p. 85

El Poder Tributario del Estado, se ejerce y se agota en el procedimiento legislativo, con la expedición de la ley, en la cual se establecen de manera general, personal y obligatoria, las situaciones jurídicas o de hecho que, al realizarse crearán un vínculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal.

Esa relación que surge al darse la situación concreta prevista por la norma jurídica, es la llamada 'relación jurídico tributaria'

Al respecto MARGAIN MANAUTOU(13), nos dice: 'La relación jurídica-tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo, y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria'.

Dando mayor alcance al concepto, DELGADILLO-GUTIERREZ(14), nos explica: 'La Relación Jurídica Tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas, consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria'.

El fisco por lo tanto se convierte en titular de un cúmulo de facultades, mismas que se ejercen frente a los sujetos gobernados o contribuyentes, que se colocarán la mayor de las veces, en la situación de deber. Deber que implica:

- I - Desde un soportar o tolerar el ejercicio de las facultades de la autoridad,
- II - Un hacer, consistente en llevar a cabo determinadas conductas,
- III - Un no hacer, que implica el abstenerse de realizar determinados actos;
- IV - Un dar, como lo sería el pago de un impuesto.

Es decir, esta función aplicativa de las normas tributarias se presenta como un poder-deber.

Hablar de un sujeto activo y otro pasivo dentro del contexto de este cúmulo de relaciones constituye una postura ya superada, ya que la práctica nos demuestra que, ni son sólo las situaciones activas las que le corresponde a la administración, ni sólo las pasivas al gobernado, sino que tanto fisco como contribuyente, son sujetos titulares de derechos y obligaciones.

El Derecho Tributario crea una amplia gama de relaciones que se dan entre el fisco y el contribuyente, con motivo de la aplicación de normas jurídicas y que por referirse a la figura del tributo en sus diversas etapas suele denominarsele como relación jurídica tributaria.

Dichos vínculos en algunos casos tienen por contenido una relación entre el Derecho Potestativo y un deber de sujeción, por ejemplo desde el punto de vista constitucional (artículo 16, 2º párrafo), 'la autoridad puede ordenar y practicar visitas domiciliarias' y el contribuyente debe soportar el ejercicio de esta potestad, no obstruyendo su ejercicio, en otros casos, la relación se desagrega en un derecho de crédito por un lado y en una obligación de pago por el otro tal supuesto adquiere forma cuando el contribuyente se ubica en los supuestos normativos y se convierte en obligado a pagar una suma determinada de dinero, surgiendo en tal caso el derecho de crédito a favor del fisco federal. Existiendo un gran número de vínculos jurídicos entre el Fisco-Contribuyente, creados por el ordenamiento tributario.

Es en ese orden de ideas que a partir de una norma jurídica que en si y por si, no obliga a nadie, mientras no se dé el supuesto previsto por ella, pero una vez realizado este hecho, se generan una serie de consecuencias jurídicas las cuales se referirán a los sujetos que se encuentren ligados por el nexo de causalidad, que relaciona el presupuesto con la consecuencia.

(13) MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al Estudio del derecho Tributario Mexicano, Edit. Universitaria Potosina, 3a ed., México 1973, p. 304

(14) DELGADILLO-GUTIERREZ . op. cit., p. 86

6.B) ESTRUCTURA DEL PODER PUBLICO MEXICANO, EN MATERIA TRIBUTARIA

De nuestro máximo Ordenamiento Jurídico se desprende el marco que delimita la intervención que en materia tributaria tienen cada uno de los poderes integrantes del "Supremo Poder de la Federación".

Por disposición del primer párrafo del artículo 49 constitucional. "El Supremo Poder de la Federación, se dividirá para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial".

Al respecto debemos tomar en consideración que al interpretar el principio de división de poderes, éste no postula que haya tres poderes, sino que en realidad existen tres funciones o actividades en que se manifiesta el Poder Público del Estado que es uno e indivisible. Su calificación como órgano legislativo, ejecutivo y judicial deriva de la índole jurídica de los actos de autoridad en que se traduce, o sea, de los resultados de su ejercicio.

Ahora bien, cada una de estas funciones se ejercerá separadamente por órganos estatales diferentes y cuya actuación conjunta entraña el desarrollo del desarrollo de los poderes del Estado (15). La relación entre estos "poderes" es de interdependencia, es decir, de vinculación recíproca, ya que si fuera independiente cada "poder", habría tres poderes "soberanos", lo cual es inadmisibles, porque rompería los principios de unidad y de indivisibilidad de la soberanía.

La calificación de órganos legislativo, ejecutivo y judicial para efectos de este trabajo, obedece a sus respectivas funciones primordiales, en este caso, al primero de ellos le corresponde la facultad de crear o elaborar leyes que determinen la concreción de la obligación de tributar al sostenimiento del gasto público y que se da para todos los individuos que se han colocado en los supuestos que en aquéllas se previenen, así como establecer los lineamientos bajo los cuales otro de dichos "poderes", el Ejecutivo habrá de ejercer las facultades que en la administración de la materia tributaria se le tienen conferidas, es decir, aplicará las leyes tributarias a los casos concretos, sin resolver ninguna controversia jurídica, y como elemento equilibrador y controlador de la legalidad de los actos de autoridad, la presencia e intervención, siempre posible, de otro de dichos poderes, el Judicial, al que se le ha encomendado la muy alta misión de velar que los otros "poderes" no desborden mediante actos de ilegalidad, los límites que el orden jurídico ha impuesto para el ejercicio de las facultades que tienen conferidas por la propia ley, es decir, resolver controversias de derecho que se susciten.

Observemos así sea de manera breve, respecto de cada uno de estos Poderes, la manera en que se vienen haciendo uso de sus facultades que el ordenamiento jurídico les tiene conferidas.

7.a) PODER LEGISLATIVO

La función legislativa es una actividad del Estado que se realiza bajo el régimen jurídico, por medio de ella el mismo Estado dicta disposiciones jurídicas generales, encaminadas a la satisfacción del bien público.

Estas disposiciones jurídicas que tienen el carácter de "ley" o "leyes, son actos de imperio del Estado, que desde un punto de vista material para poder diferenciarlos de los demás actos de autoridad, tienen como elementos estructurales, la imperatividad, la abstracción, la generalidad y obligatoriedad.

Al respecto el maestro BURGOA(16), nos dice " todo acto de autoridad que establezca normas jurídicas con la tónica señalada, será siempre una ley en su contenido intrínseco o material, a zique no

(15) CORTINAS-PELAEZ, León, *Introducción al Derecho Administrativo*, Edit. Porrúa, S.A., México, 1992, pp 61 y ss

(16) BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Derecho Constitucional Mexicano*, Edit. Porrúa, S.A. 5a ed., México 1984, p 609

provienga del órgano estatal en quien se deposite predominantemente la función legislativa".

Para reafirmar lo anterior el mismo autor (17) nos comenta: "Atendiendo a los elementos materiales de la ley, ésta no sólo es aquella que expide el órgano investido preponderantemente con la facultad legislativa, como el Congreso de la Unión, sino que su misma naturaleza la tienen los actos emanados de otras autoridades del Estado, siempre que ostenten los atributos de obligatoriedad, abstracción, generalidad e impersonalidad. Esto acontece con los llamados reglamentos heterónomos o autónomos que elaboran el Presidente de la República o los gobernadores de las entidades federativas...".

En México, el detentador del poder tributario, es el Poder Legislativo, el cual está depositado en un Congreso de la Unión bicameral, y al cual se le faculta para que elabore las normas jurídicas, abstractas, impersonales y generales, llamadas leyes en sentido material, las cuales al emanar del órgano previsto para ello asumen también el carácter de leyes formales. Y además es el encargado de aprobar y discutir todas las demás leyes que emitan otras autoridades del Estado.

Ahora, por otra parte, su competencia en nuestra materia se establece en las fracciones VII y XXIX del artículo 73 Constitucional. Asimismo, la competencia legislativa del Congreso de la Unión, no se agotó con lo preceptuado en el artículo citado, sino que también la misma ley, le otorga una amplia gama de facultades.

En otro orden de ideas, el Poder del Estado proviene del pueblo, este poder se ejerce a través de funcionarios elegidos por la comunidad mediante elección popular, para garantizar que se respeten los intereses populares.

Y es aquí donde nos encontramos con una de las facultades más importantes de la Cámara de Diputados, según lo señala la fracción IV, del artículo 74 constitucional, que consiste en: "examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación y el del Departamento del Distrito Federal, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlos, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior".

Por lo que, en este sentido, permítasenos, hacer una crítica a la forma en que está ejerciendo sus facultades. Primeramente, la forma en que el órgano legislativo está realizando sus funciones en materia tributaria no está acorde al principio y fin estatal, como lo es la seguridad jurídica que requieren los gobernados. Es decir, en ocasiones aprueba leyes tributarias que son justas, tal como lo señala nuestro máximo ordenamiento, pero, en otros casos, el estudio y aprobación de ciertas leyes se realiza apresuradamente, lo que puede propiciar que se desconozca el fondo de las leyes, sus posibles efectos y sus buenas o malas consecuencias que puedan traer consigo. El aprobar una ley que tiene un contenido contradictorio, provoca que se dicten nuevas normas, ya sea para derogar o abrogar los efectos y consecuencias que produjo la primera de dichas normas, sacareando en el ánimo de los contribuyentes cierto malestar y por supuesto inseguridad.

Aunado a lo anterior, el Legislativo ha adoptado un sistema práctico para realizar las reformas en materia tributaria.

Mediante el sistema: "Ley que Establece Reformas, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, el legislador no tiene que estudiar toda la Ley, que puede sufrir una o cien modificaciones, ya que lo único que se aprueba y se transcribe en forma individual es la reforma misma.

No podemos negar que este método es práctico, pero para el contribuyente común, no lo es tan sencillo, ya que en algunas ocasiones él tiene que equiparar a la ley del año anterior, las reformas aplicadas, y lo convierte en un intérprete de leyes. Dejando al contribuyente con cierta incertidumbre para poder

(17) BURGOA ORIHUELA.. op. cit. p. 609.

cumplir con sus obligaciones. Y en caso de no haber obtenido la publicación oficial donde se modificaron ciertas leyes, espere con impaciencia las ediciones de los particulares, con sus respectivos comentarios para poder entender sus obligaciones fiscales.

Otro aspecto reprochable lo tenemos en la aprobación de las Leyes de Ingresos y Egresos de la Federación, en su urgencia de aprobación; el por qué hacerlo hasta los últimos días de cada año, haciéndolo lo anterior, una práctica que no beneficia a los contribuyentes que depositaron en ellos su confianza.

La aprobación de las leyes fiscales es importante, ya que el Estado requiere de recursos para cumplir sus fines y tareas, lo anterior es correcto, pero también es importante que el Legislativo revalore la forma en que viene aprobando las leyes fiscales.

Es tiempo de que el Legislativo tome conciencia y recapacite sobre la alta responsabilidad moral que tiene el aprobar una ley fiscal, no olvidando el espíritu constitucional que tiene, que es el de crear, analizar y aprobar leyes que resulten congruentes tanto para la economía nacional como para el propio contribuyente, plasmado también en los criterios de proporcionalidad, equidad y legalidad. (art. 31-IV constitucional).

8.b) PODER EJECUTIVO

El poder como ya lo hemos hecho notar, implica la idea de fuerza, energía, capacidad para actuar y, cuando esta fuerza se despliega por el Estado a través de sus órganos, se está en presencia del "poder público", que es un poder de imperio que subordina a todos los miembros de ese Estado, respecto de algunas tareas concretas.

El Poder Público del Estado es en este sentido, uno e indivisible, la aseveración anterior se obliga a aceptar que no existen tres poderes, sino que en realidad lo que existen son tres funciones. Una de estas tres funciones es la ejecutiva que suele designarsele impropia y erróneamente como "poder ejecutivo", siendo esta última expresión aceptada en el lenguaje jurídico-político.

Al Poder Ejecutivo BURGOA(18) lo define como: "El Poder Ejecutivo también llamado administrativo, implica la función pública que se traduce en múltiples y diversos actos de autoridad de carácter concreto, particular e individualizado...".

Es decir, es una función que se realiza para uno o varios casos determinados, y su particularidad e individualidad estriba que los actos que emanan de esta función, rigen para las situaciones creadas en dichos actos y para los sujetos a quienes se les imputables.

El poder Ejecutivo, se deposita en un solo individuo denominado: "Presidente de los Estados Unidos Mexicanos", tal como lo señala el artículo 80 constitucional.

El titular del órgano ejecutivo, concentra en sí mismo las más importantes facultades administrativas, las cuales unidas a las que tiene en el proceso de formación legislativa y como legislador excepcional lo convierte en el servidor público más importante del Estado Mexicano.

El artículo 49 constitucional, establece el caso en que la función legislativa, recaiga o se deposite en un solo individuo, así como la excepción contenida en el segundo párrafo del artículo 131 de la Constitución, que nos dice: "El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación o importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país...".

(18) BURGOA ORIHUELA... op. cit., p. 721.

Además de lo anterior, son tres los actos jurídico-políticos que puede realizar el Presidente, en el proceso de elaboración legislativa, que son: la iniciativa, el veto y la promulgación.

Para nuestro estudio el primero de ellos es el más importante, ya que entraña la facultad de presentar proyectos de ley ante cualquiera de las Cámaras que forman el Congreso de la Unión. Y que una vez discutidos y aprobados por ambas, se incorporan a los ordenamientos jurídicos positivos. Dicha facultad comprende la de proponer modificaciones en general a las leyes vigentes en cualquier materia, ya sea de competencia federal o local, y lo que implica el poder formular iniciativas de reformas y adiciones a la propia Constitución.

Ahora bien, no podemos olvidar que cuando hablemos de la facultad reglamentaria de que está investido el Presidente y que lo señala la fracción I del artículo 89 constitucional que dice: "Proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes que expida el Congreso de la Unión". Nos estamos refiriendo a la facultad otorgada por la Constitución al Ejecutivo para la buena marcha y el mejor funcionamiento de la administración pública. En este sentido transcribimos la siguiente tesis jurisprudencial(19):

"J-890

REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS

Si el Ejecutivo dicta una disposición de carácter legislativo, en uso de la facultad que la Constitución le otorga para proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, y por medio de ella crea una obligación de naturaleza general, pero dicha disposición no tiene un carácter autónomo, ya que su finalidad es la de evitar situaciones que condena un precepto constitucional, es decir, es una disposición que tiende a la exacta observancia de una ley expedida por el Poder Legislativo, esto obliga a considerar tal disposición desde un punto legal y doctrinal, como un acto reglamentario, sin que para ello sea óbice el que exista un reglamento sobre la misma materia, porque no hay imposibilidad legal de que respecto de una misma ley, se expidan varios reglamentos simultáneos o sucesivos; pero conforme a nuestro régimen constitucional, sólo tiene facultades para legislar el Poder Legislativo y excepcionalmente el Ejecutivo el caso de la facultad reglamentaria, que únicamente puede ser ejercitada por el titular de este Poder, sin que en la Constitución exista una disposición que lo autorice para delegar en alguna otra persona o entidad, la referida facultad, pues ni el Poder Legislativo puede autorizar tal delegación, por tanto, sostener que la Ley de Secretarías de Estado encarga a la de Economía, la materia de monopolios, y que esa ley, fundada en el artículo 90 de la Constitución, debe entenderse en el sentido de que dicha Secretaría goza de cierta libertad y autonomía en esta materia, es desconocer la finalidad de aquella, que no es otra que la de fijar la competencia genérica de cada Secretaría, pero sin que por ello puedan actuar en cada materia sin ley especial, ni mucho menos que la repetida ley subvierta los principios constitucionales, dando a las Secretarías de Estado, facultades que, conforme a la Constitución, sólo corresponden al Titular del Poder Ejecutivo, decir que conforme a los artículos 92, 93 y 108 de la Constitución, los Secretarios de Estado tienen facultades ejecutivas y gozan de cierta autonomía en las materias de su ramo y de una gran libertad de acción, con amplitud de criterio para resolver cada caso concreto, sin someterlo al juicio y voluntad del Presidente de la República, es destruir la unidad del poder, es olvidar que dentro del régimen constitucional el Presidente de la República es el único titular del Ejecutivo, que tiene el uso y el ejercicio de las facultades ejecutivas; es, finalmente, desconocer el alcance que el referendo tiene, de acuerdo con el artículo 92 constitucional, el cual, de la misma manera que los demás textos relativos, no dan a los Secretarios de Estado mayores facultades ejecutivas ni distintas siquiera de las que al Presidente de la República corresponden."

(19) Apéndice al Semanario Judicial de la Federación. 1917-1954. vol. V, pp. 1645 y 1646

Al respecto el maestro BURGOA(20), nos comenta: "El ejercicio de la facultad presidencial de que tratamos se manifiesta en la expedición de normas jurídicas, abstractas, generales e impersonales cuyo objeto estriba en pormenorizar o detallar las leyes de contenido administrativo que dicte el Congreso de la Unión para conseguir su mejor y más adecuada aplicación en los diferentes ramos que regulan...".

Dichos reglamentos para su plena validez jurídica requieren que se expidan previa existencia de una ley y cuyo objeto no rebase su ámbito de regulación.

Respecto a la real importancia alcanzada por este poder, el licenciado TEJEDA-USCANGA(21), nos dice: "A nadie escapa que hoy en día este poder ha adquirido una relevancia de tal magnitud que le ha colocado en un plano de superioridad, de hecho que no de derecho, respecto de los Poderes Legislativo y Judicial".

Lo anterior se corrobora ante la inactividad del Legislativo en la creación de leyes, en la especie las tributarias, el Ejecutivo ha asumido esta tarea, entre sus principales funciones, ejemplo de lo anterior, las iniciativas de ley, casi en su totalidad provienen de éste, teniendo su basamento lo anterior en que el Ejecutivo conoce más a fondo la situación que priva en el país, lo anterior es aceptable, pero aquí es importante reflexionar hasta qué punto es conveniente o no que las iniciativas de ley emanen siempre de este poder. Un inconveniente en este sentido, es que ciertas leyes tributarias responden a las necesidades del órgano recaudador, ciertamente el Estado requiere de recursos financieros, pero para aumentar la recaudación o evitar la evasión fiscal, las leyes tributarias no sólo deben responder al ánimo recaudatorio de las autoridades, sino también a la justicia y equidad que deben guardar las contribuciones, respetando los derechos de los contribuyentes.

Por lo que respecta a la facultad reglamentaria del Ejecutivo, ha dado lugar que para evitar la demora en la aprobación de una ley tributaria que se pretende introducir en el ordenamiento jurídico, ésta se incorpore al Derecho Positivo Mexicano, a través de las Reglas Generales de Observancia General y es por medio de éstas donde trata de legislar, (desde el punto de vista material, corrigiendo en cierta forma los errores que tengan las leyes. Observemos algunos ejemplos que sirvan de calce a nuestra afirmación:

El ejemplo más reciente lo tenemos en la llamada "miscelánea fiscal" de 1992, miscelánea en la que encontramos correcciones a la Ley del Impuesto sobre la Renta en conceptos como: utilidad fiscal neta, deducciones, recargos, contribuyentes menores, sanciones, pérdida fiscal, etc. Los límites naturales impuestos a este trabajo hacen imposible reseñar ya no la totalidad ni una pequeña parte de los casos en que se manifiesta la posición asumida por el Ejecutivo en el ejercicio de sus "facultades", baste una simple lectura a la legislación fiscal para corroborar lo ya dicho.

Es aquí conveniente externar que en caso de existir alguna enmienda a la ley, ésta la debe hacer el Legislativo y no el Ejecutivo. Y en estos términos el Doctor JHONSON(22), nos dice: "es más importante el concepto de seguridad jurídica que tienen derecho los contribuyentes, el derecho que nace de nuestra Constitución que el concepto del Estado a cobrar la contribución."

En suma, en el Estado Mexicano la absorción del Ejecutivo respecto al Legislativo en materia de creación de normas tributarias hoy en día es más notable, pero insisto, esta absorción se debe principalmente ante la inactividad o poca importancia que le da el mismo Legislativo a la creación de las leyes y en algunos casos, a su falta de preparación en el estudio de las leyes tributarias que se someten a su consideración, para su correspondiente aprobación.

(20) BURGOA, op cit., p. 772.

(21) TEJEDA-USCANGA, Francisco, *La Crisis del Derecho Tributario*, Memoria del Primer Congreso Nacional de Derecho Financiero. Universidad Veracruzana, México, 1973, p. 458.

(22) JHONSON OKHUYSSEN, Eduardo A., *Equilibrio entre Presión Fiscal y Justicia Fiscal*, Edit. Themis, México 1986, p. 43.

9.c) PODER JUDICIAL

La locución "poder judicial" se emplea en dos sentidos que son: el orgánico y el funcional. Conforme al primer sentido, el "poder judicial" es el conjunto de tribunales federales o locales estructurados jerárquicamente y dotados de distinta competencia. Bajo el segundo aspecto, dicho poder se identifica como la función que los órganos judiciales del Estado despliegan sin que sea total y necesariamente jurisdiccional, puesto que su ejercicio también comprende, por excepción actos administrativos. Asimismo, la función jurisdiccional puede ser ejercitada por órganos judiciales formalmente dichos, como por órganos administrativos o legislativos.

En este sentido la actividad desarrollada por los Tribunales Federales, se despliega en dos distintas facetas jurisdiccionales que son a saber: la judicial propiamente dicha y la de control constitucional, teniendo ambas importantes diferencias.

Respecto a la función judicial propiamente dicha el maestro BURGOA(23), nos dice "...que su finalidad sólo estriba en resolver el problema jurídico que se somete a su conocimiento."

En otras palabras, cuando ejercita la función judicial propiamente dicha, se convierte en un mero juez que resuelve un conflicto de derecho exclusivamente.

En lo referente a la potestad de control constitucional, nos dice el mismo autor(24): "...cuando los órganos del Poder Judicial Federal, con exclusión de los Tribunales Unitarios de Circuito, despliegan su actividad jurisdiccional de control constitucional, se colocan en una relación política, en el amplio sentido de la palabra, con los demás poderes federales o locales, al abordar el examen de actos realizados por éstos para establecer si contravienen o no el régimen constitucional, cuya protección y tutela son el principal objeto de la función de que tratamos, con las inherentes limitaciones legales."

Es decir, cuando realiza la función de control constitucional, el poder judicial, se erige como mantenedor, protector y conservador del orden creado por nuestra Carta Magna. Es aquí donde encontramos el elemento importante para que el equilibrio de los poderes en materia tributaria se mantenga.

En algunas ocasiones la participación de este Poder no es inmediata, toda vez que cuando las autoridades administrativas dictan alguna resolución siendo el caso cuando el contribuyente no está de acuerdo con tal medida, tiene en algunos casos la opción de interponer algún recurso ante la propia autoridad que lo emitió, o bien acudir ante el órgano jurisdiccional, en otros casos se tiene la obligación de agotar el recurso administrativo ante la autoridad que emitió el acto de molestia y en caso de no ejercer su derecho, pierde por lo mismo la oportunidad de acudir ante el Poder Judicial por la vía de apremio.

Una situación que ha creado disgusto en los contribuyentes, es que en muchas ocasiones tienen que cumplir con leyes que han sido declaradas inconstitucionales y que sólo los que interpusieron el medio de defensa en su momento oportuno, no tengan que obedecer esta ley que ha sido declarada inconstitucional, y por el contrario la mayoría de la comunidad al no haber ejercitado el medio judicial correspondiente en tiempo, tienen que cumplir con dicha ley. Esto, por virtud de que sólo se sigue a instancia de parte (Inutile personae).

Debe destacarse que en México uno de los órganos de mayor importancia en lo referente al control de legalidad de los actos de la Administración Pública, lo es el Tribunal Fiscal de la Federación. Un órgano formalmente administrativo y materialmente judicial, por la naturaleza de su función jurisdiccional material de impartir justicia, que es delegada, en función de la autonomía de que está dotado para dictar sus fallos.

Debe señalarse que su objeto es el "juicio de realidad" que resuelve las controversias surgidas entre los particulares y las autoridades administrativas, con motivo de la aplicación de las leyes fiscales y de aquellas otras que correspondan a la competencia del Tribunal.

(23) BURGOA, op. cit., p. 804.

(24) BURGOA, op. cit., p. 808.

Así las cosas, y dadas las circunstancias de crisis, no tan sólo de orden económico, sino de diversa naturaleza, es de extraordinaria importancia que los órganos jurisdiccionales continúen realizando su labor de controladores de la legalidad y que no se dejen influenciar por los órganos de la administración para declarar que un impuesto determinado es constitucional, siendo que no respeta las garantías individuales del contribuyente o viole lo preceptuado por el artículo 31 fracción IV constitucional, ya que sería como negar el Derecho al contribuyente.

10.d) LOS LÍMITES DEL PODER TRIBUTARIO

El poder tributario en sus aspectos legislativo, ejecutivo y jurisdiccional, no debe ejercerse arbitrariamente, se encuentra limitado por los principios establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Estos principios se dividen en dos grupos:

a) Los derivados de la organización política del Estado, que establece la coexistencia de los niveles federal, estatal y municipal, fundándose en los rangos de autonomía que deben respetar sus respectivos gobiernos, y:

(b) Los derivados de las garantías individuales.

Por lo que se refiere a las garantías individuales nuestra ley fundamental nos da a entender que estas normas jurídicas tienen la función de establecer las bases o los lineamientos a que deben sujetarse todas aquellas normas jurídicas que dicten los diferentes órganos de gobierno, ya que en caso de no respetar las garantías individuales, los gobernados se encontrarán facultados para acudir al órgano jurisdiccional para lograr que la actuación ilegal de la autoridad quede sin efectos.

Han sido pródigos las clasificaciones elaboradas acerca de las limitaciones al poder tributario, desde el punto de vista doctrinal⁽²⁵⁾, (todas ellas señaladas en la Constitución), por lo que basta referirse en términos generales a los siguientes principios jurídicos:

a) Principio de Legalidad

El principio de legalidad en materia tributaria se ha enunciado mediante el aforismo latino adoptado del Derecho Penal "Nulum Tributum Sine Lega", que significa que no hay tributo sin Ley.

Al respecto el artículo 31 fracción IV, relacionado con los artículos 14 y 16 de nuestra Constitución, es el fundamento de este principio. Dicho precepto dispone: "Son obligaciones de los mexicanos...IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Del contenido de la anterior transcripción, se desprende que toda contribución debe estar establecida en la ley y es la base de los demás aspectos que informan dicho texto, así como el sustento de todo el régimen jurídico de las contribuciones, de acuerdo a las siguientes consideraciones.

1.- Si la ley tributaria no lo señala, no existe la obligación de contribuir;

2.- Establecida la contribución legalmente, ésta alcanza con carácter obligatorio a todas las personas que se encuentren en la hipótesis normativa, ya que la ley por su naturaleza de abstracción, generalidad e impersonalidad, sobrevive a su aplicación y seguirá aplicándose, mientras no se derogue;

3.- Los entes con derecho a percibir las contribuciones son la Federación, los Estados, los Municipios y el Distrito Federal, encargados de hacer viables los tres momentos en que se desarrollan las finanzas públicas;

(25) De la GARZA op. cit., p. 251 y ss.; DELGADILLO GUTIERREZ... op. cit., p. 40 y ss.

4.- Las contribuciones deben destinarse a cubrir los gastos públicos, es decir, por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquéllos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos;

5.- Toda contribución debe ser proporcional y equitativa. La proporcionalidad radica, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, en la que deban aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos y de esta forma las personas que obtengan ingresos elevados, tributen en forma cuantitativa y cualitativamente en grado superior respecto de los de medianos y reducidos recursos. Y por lo que toca a la equidad tributaria, debemos entenderla en el sentido de que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula. Expresándose la idea de justicia tributaria, por referirse a la capacidad de pago de los ciudadanos, y a la igualdad de contribuir en condiciones iguales;

6.- El principio de Justicia (proporcionalidad-equidad) que importa, se traduce a que los impuestos deben ser justos, lo que requiere a su vez, de la realización de otros dos principios, a saber el de generalidad, que ha de entenderse que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con lo que la ley señale como hecho generador, sin excepciones y, de acuerdo al principio de uniformidad, debe entenderse que todos aquéllos cuya situación - generadora del crédito fiscal - sea igual, sean tratados por igual, es decir, que debe existir igualdad en la renta o capital, en el origen de éstos, en las situaciones personales, etcétera;

7.- El alcance del Principio de Legalidad queda conformado finalmente, además de las anteriores notas expresadas, cuando la contribución contenga los elementos esenciales como son objeto, sujeto, base imponible, tarifa o cuota y época de pago;

Todos estos elementos son de vital importancia para el Derecho Fiscal, constituyéndose en el punto de partida de otros enunciados constitucionales.

Partiendo que el Poder Legislativo como ente público formal, con facultades en materia tributaria y teniendo la obligación constitucional de crear la ley, ha de acatar primeramente el Principio de Legalidad para su ulterior desarrollo y debido cumplimiento.

Por lo que toca al ámbito de aplicación de las leyes tributarias por el Poder Ejecutivo, el Principio de Legalidad se explica como límite constitucional de dicho poder a la luz de lo consignado expresamente por el artículo 16 constitucional que a la letra dice

"Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles, o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento...". "La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias...". "Y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades..."

Por lo que los actos de las autoridades administrativas, deben acogerse a estos postulados en su aplicación correcta de las leyes, al emitir o ejecutar resoluciones tendientes al cumplimiento de las obligaciones fiscales, lo cual no es más que el acatamiento al Principio de Legalidad.

b) Principio de no retroactividad de la ley

Dicta el artículo 14 constitucional, en su primer párrafo, que: "A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna."

Esta prohibición es válida tanto para el legislador común que expide la ley, como para las autoridades que la aplican.

En este sentido la Suprema Corte Nacional de Justicia, nos señala que una ley es retroactiva, cuando vuelve sobre el pasado, ya sea para apreciar las condiciones de legalidad de un acto o para modificar los

efectos de derecho ya realizado. En principio la aplicación de toda ley es inmediata, esto es, se aplica en el presente, pero no puede ser aplicada al pasado. Lo anterior es claro, cuando se trata de situaciones jurídicas nacidas o extinguidas bajo el imperio de una ley, pero la situación se complica cuando la situación jurídica, nacida al amparo de una ley, se prolonga más allá y la misma ley es derogada o abrogada por otra. Es aquí donde lo importante es determinar en qué consiste el efecto inmediato y cuál el efecto retroactivo de la nueva ley; entonces, si la nueva ley pretende aplicarse a hechos verificados, es retroactiva, pero si comprende situaciones en curso, es necesario establecer una situación entre las partes, las anteriores a la fecha del cambio de la legislación, que no podrán ser tocadas sin que la ley nueva sea retroactiva, y las posteriores, para las cuales la misma ley tendrá efecto inmediato.

En el caso de que la irretroactividad de la ley no cause perjuicio, sino por el contrario acarree beneficios, es permitida como suele suceder en las leyes de carácter procesal o penal.

c) La garantía de audiencia.

El segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución establece:

"Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con antelación al hecho".

El espíritu de la ley es claro, los afectados deben ser oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos. Sin embargo, nuestro máximo Órgano Judicial (Suprema Corte de Justicia de la Nación), ha fijado jurisprudencia en el sentido de que teniendo un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la ley, no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, ya que la audiencia que se puede otorgar a los contribuyentes es posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando se puede otorgar a los contribuyentes la posibilidad de que impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente.

En forma textual la tesis jurisprudencial nos dice:

(26)*AUDIENCIA, GARANTIA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA NO ES NECESARIA QUE SEA PREVIA.- Teniendo un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la Ley, no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia consagrado por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos.*

Séptima Época, Primera Parte.

Resumiendo las ideas hasta aquí expuestas, diremos que los artículos 14 y 16 constitucionales contienen principios jurídicos de todo régimen democrático, como son las garantías de: Legalidad, Irretroactividad, Audiencia, los que en su conjunto tutelan la seguridad jurídica de los gobernados frente a los actos de autoridad de los cuales, no escapen los emitidos en materia tributaria.

(26) Apéndice al Semanario Judicial de la Federación. Tesis de Ejecutorias. 1917-1973. Primera Parte. Pleno. Méx.co 1985. pp. 62 y 63.

CAPITULO SEGUNDO

IMPORTANCIA SOCIO-ECONOMICA Y POLITICA DEL CONTRIBUYENTE

SUMARIO

11.A) El Contribuyente ante la Crisis Económica, 12.a) Noción y Clasificación de los Contribuyentes 13.b) Como Sujeto Pasivo de la Relación Jurídico Tributaria, 14.c) Su Importancia y Actitud ante la Potestad Tributaria, 15.B) El Poder Tributario y su Legitimación, 16.a) La Coacción del Estado como Efecto del Incumplimiento Tributario, 17.aa) La Multa, 18.bb) El Auxilio de la Fuerza Pública, 19.cc) La Consignación por Desobediencia a un Mandato Legítimo de Autoridad Competente, 20.dd) El Aseguramiento de Bienes, 21.ee) La Ejecución Forzosa, 22.C) El Incumplimiento de las Disposiciones Fiscales y su Sanción, 23.a) La Coercibilidad en el Cumplimiento de la Ley, 24.b) El Contribuyente Incumplido como Delincuente Común, 25.aa) La Opinión Pública ante la Inconsciencia Tributaria.

11.A) EL CONTRIBUYENTE ANTE LA CRISIS ECONOMICA

Durante los últimos años nuestro país ha pretendido alcanzar una madurez en las finanzas públicas, madurez que ha costado muchos esfuerzos y sacrificios, tanto del Gobierno Federal como de los contribuyentes.

El análisis de la evolución de la economía mexicana en los últimos años, nos permite afirmar que el proceso de inflación acelerada que sufrió México, fue producto de una modificación severa en las condiciones internacionales que afectaron sobre manera el comportamiento de nuestras exportaciones, así como el servicio de la deuda, tal fenómeno se inició en 1985, agravándose en 1986, acelerándose en 1987 por problemas coyunturales internos. Siendo el Pacto de Solidaridad Económica la respuesta estratégica del Estado Mexicano para detener el proceso inflacionario que amenazaba desestabilizar la economía nacional. Dicho pacto, se constituyó en un instrumento de política económica que presentó modalidades novedosas tanto en su contenido como en su forma de instrumentación; por un lado su contenido combina determinaciones del sector público acordadas con los sujetos involucrados, para lograr un mejor manejo de la política económica que a él corresponde. Por otro lado, hace uso de una estrategia de instrumentación en tiempo, y lo más importante, el pacto estipula claramente que la responsabilidad en este esfuerzo es de todos los sectores de la población.

Actualmente en México se viven tiempos de cambio, tanto en sus aspectos económicos, políticos y sociales. Al firmarse el acuerdo de reestructuración de la deuda pública externa con los bancos extranjeros, se enfrentó el problema del endeudamiento externo excesivo.

Los beneficios directos más importantes acordados con la banca, destacan por su importancia el que ya no habrá renegociaciones sobre el pago principal de la deuda, la reducción en el pago de intereses, amortizaciones a un plazo mayor, y nuevos créditos a tasas de interés fijas, entre otras ventajas.

Aunado a lo anterior, se están renovando las estructuras de producción, la fiebre privatizadora ha terminado y su desregulación está teniendo lugar para aumentar el gasto social. La estricta disciplina fiscal y financiera practicada por el gobierno actual, está logrando hacer posible un sano control del gasto público.

De la atinada política, se comprueba de que el gasto social se ha incrementado de manera significativa, por ejemplo, en el período 1983-1984, el gobierno dedicaba aproximadamente el 26-27% del presupuesto a las necesidades sociales, a diferencia que el porcentaje para 1992 es de un 52%⁽²⁷⁾.

La anterior transcripción, no es más que un examen somero de cómo se ha manejado la política económica en los últimos años en México. Destacando que los ciudadanos siempre o en la mayoría de las veces, se han solidarizado con los problemas de la nación.

El contribuyente, pese a las buenas o malas medidas tomadas por el gobierno en materia económica y que lo afectan en su patrimonio mismo, estimulando en ocasiones y otras desalentándolo, jamás le ha dado la espalda al gobierno en los problemas económicos del país.

Pero pese a las buenas perspectivas económicas del país y a pesar del gran adelanto económico y social que México ha tenido en los últimos años, es innegable que este progreso aún no es suficiente, ya que si bien la economía presenta una franca mejoría, la de la población aún no mejora, todavía existen millones de mexicanos que se encuentran en la pobreza, siendo que el grueso importante de este núcleo de población se encuentra en el sector rural. Y mientras subsistan rezagos y contrastes entre el campo y las ciudades, persistirá la demanda de superar las condiciones de vida en el campo, como uno de los retos fundamentales del desarrollo de México.

(27) El dato fue tomado de la Revista Epoca, No. 34, del 27 de enero de 1992. p. 52.

Otro indicador de la actual pobreza, es el crecimiento del comercio ambulante, que no es más que una respuesta de que el costo de la vida se ha elevado. Y más aún el equilibrio de la distribución de los servicios públicos no se ha logrado.

Existiendo en cierta medida injusticia, entre lo que el contribuyente aporta y los beneficios que recibe. Ya que si bien el contribuyente siempre se ha solidarizado con el Gobierno, sirva de ejemplo: el llamado que hizo el Gobierno Federal a los principales sectores de la población para suscribir una serie de medidas y acuerdos que recibieron el nombre de Pacto de Solidaridad Económica, los programas sociales de educación, salud, vivienda, etc., aún sean insuficientes para atender los reclamos de la población de más bajos recursos, que a pesar de sus pocas posibilidades contributivas, tratan de aportar en la medida de sus capacidades, ya que el encarecimiento de los productos, el alza en la canasta básica, etc., lo afecta en su economía particular y es en este sentido que la respuesta tiene que ser integral, ya sea aumentando el rubro social, para mejorar el nivel de vida de la población en general.

A manera de conclusión podemos decir, que al corresponsabilizar a diversos sectores de la población en el cumplimiento de ciertas acciones en aspectos muy concretos de la estructura económica, pone de manifiesto un hecho que a pesar de ser obvio es fácilmente olvidado: que el éxito o fracaso de las medidas de política económica para resolver los problemas de nuestro país, depende de la participación de todos los ciudadanos que en él habitamos y que al gobierno toca coordinar esas acciones.

12.4. NOCIÓN Y CLASIFICACION DE LOS CONTRIBUYENTES

En toda relación jurídico tributaria intervienen dos sujetos, un sujeto activo y otro sujeto pasivo.

El sujeto activo es el Estado y determinados entes gubernamentales, detentando esta característica dentro de la relación tributaria por la facultad de impuesto que posee en la percepción o cobro de las prestaciones tributarias.

El sujeto pasivo, en otras palabras, es el administrado o contribuyente, el cual aparece al lado o frente a la Administración Pública, siendo ese público para el que existen directa o indirectamente los servicios que presta el Estado y es el mismo quien los sostiene con sus aportaciones y se beneficia de sus prestaciones.

JHONSON-OKHUYSSEN(28), enfatiza: "El sujeto pasivo de la relación es llamado en México contribuyente, denominación que inicia su utilización en el año de 1982 y que se deriva de concepto emanado del artículo 31-IV constitucional en donde se obliga a todo mexicano a "contribuir al gasto público... pero lo más importante es que desde el momento en que queda tipificado como sujeto contribuyente de una ley, deberá cumplirla para no incurrir en efectos fiscales y penales".

De lo que se desprende que por disposición constitucional, y por haber realizado la hipótesis normativa prevista en la norma fiscal (cfr. Artículo 6° del C.F.F.), se convertirá por regla general, en el deudor principal o contribuyente sobre el que recaerá en primera instancia el pago del tributo.

Destacando por su importancia, que este presupuesto de hecho no podría quedar caracterizado sino se le atribuye a alguien, es decir, necesariamente tiene que vincularse a alguna persona. Por lo que el hecho imponible, es un elemento clave de las obligaciones que surgen en la relación tributaria.

Dentro de los atributos para determinar a los sujetos pasivos destacan por su importancia la capacidad y el domicilio.

La capacidad en materia tributaria tiene un contenido muy amplio. Las obligaciones tributarias al ser ex-lege, nacen sin que sea necesario la voluntad del obligado, es decir, al realizar el presupuesto de

(28) JOHNSON OKHUYSSEN op cit p.125

hecho cualquier sujeto sin importar edad, sexo, clase social, etc., quedará vinculado a esa relación jurídico-tributaria.

Por lo que respecta al domicilio, éste adquiere relevancia por el hecho de que de él depende la sujeción de una persona para que se le pueda aplicar la ley. Nuestro ordenamiento tributario considera domicilio fiscal (cfr artículo 10 del C.F.F.), de las personas físicas, el local en que se encuentra el principal asiento de sus negocios o de sus actividades, y por lo que toca a las personas jurídicas, cuando sean residentes en el país, el local donde se encuentre la administración principal del negocio y si se trata de residentes en el extranjero, donde se encuentre la administración principal, siguiendo el elemento objetivo del mismo, es decir, el de residencia.

Reconociendo, por lo tanto, que la atribución del hecho imponible a un sujeto determinado es vital. No dando lugar a dudas cuando es el sujeto pasivo principal el que tiene que pagar el tributo. Pero pueden existir otros sujetos que por disposición de la Ley, y dada la relación existente entre él y el deudor principal se consideran deudores del tributo.

Con respecto a la responsabilidad del sujeto pasivo MARGAIN MANAUTOU(29), nos dice: "... la responsabilidad del sujeto pasivo para el pago proviene de distintos conceptos: bien porque él haya originado el nacimiento del crédito fiscal, sólo o en concurrencia de otras personas, bien por el incumplimiento de una obligación que la ley le impone y que trajo como consecuencia la evasión total o parcial del pago del tributo, por parte del que le dio nacimiento; o bien por haber adquirido un objeto que se encuentra afecto objetivamente al pago de un gravamen no cubierto por el deudor primitivo...".

Lo antes dicho, denota la importancia que para estar en posibilidad de enunciar alguna clasificación de los contribuyentes, es necesario, primero, establecer el o los sujetos a quienes se les atribuirá la responsabilidad tributaria.

Dentro de las clasificaciones del hecho imponible a los sujetos pasivos de la relación tributaria, destaca la de DINO JARACH(30), de la cual se desprende lo siguiente:

- * 1. Contribuyentes
2. Responsables por sustitución.
3. Responsables con responsabilidad solidaria
4. Responsables por garantía.*

El autor citado llama contribuyente o deudor por título propio al sujeto obligado al pago del tributo, a aquél que sin estar determinado por alguna norma expresa de la ley, lo deduce de la verificación del hecho imponible, en el supuesto supuesto, considera al responsable por sustitución, al sujeto que por ley, se coloca en responsable del crédito tributario, dándose esta sustitución, cuando se le atribuye a otro sujeto la obligación de retener y enterar el impuesto que corresponde al sujeto pasivo principal, en el otro supuesto, considera la responsabilidad de carácter solidario a los sujetos que por voluntad de la ley, además de tener una responsabilidad directa por una deuda propia, responden, también por una deuda ajena, y el último criterio de atribución es el que deriva de una garantía real sobre el objeto material del hecho imponible, por efecto de esta garantía todos los sujetos en cuya disposición se encuentra el objeto mismo sufrirán las consecuencias de la garantía real, debiendo pagar el tributo si quieren evitar la ejecución del objeto.

(29) MARGAIN MANAUTOU op cit pp 291 y 292

(30) JARACH op cit p 146

En otras palabras, nuestro autor, distingue dos características esenciales para la atribución del hecho imponible, primera, que aunque la ley no señale a ninguna persona en especial como sujeto pasivo, da la posibilidad que cualquier persona que realice el hecho tipificado en la ley tributaria sea considerado como contribuyente. Y segunda, para poder atribuirle a otras personas el supuesto de hecho, en cualquiera de sus formas, es requisito 'sinne qua non' que esté establecido en la ley.

En el mismo sentido DELGADILLO GUTIERREZ(31), expresa: "...en materia tributaria la figura del responsable no tiene su origen en un ilícito, sino en la relación que el sujeto responsable ha tenido con el sujeto del impuesto, o con la situación jurídica o de hecho señalada en la ley."

Esta postura doctrinal puede ejemplificarse en Derecho Fiscal Mexicano, de tal forma que y en sentido estricto tenemos:

1.- Por lo que hace al sujeto pasivo principal, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 6°, textualmente nos dice: "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales...".

Sobre a quién se le considera sujeto pasivo de manera específica, ahondaremos en el inciso siguiente

Por lo que toca a quienes son considerados responsables solidarios en materia tributaria, el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación vigente los tipifica en diversos supuestos, de los cuales se derivan los siguientes:

1.- Responsables solidarios por retención o recaudación que son aquellas personas que por disposición de la ley, tienen la obligación de retener una parte de las contribuciones cuando hacen algún pago al sujeto del impuesto, a vía de ejemplo: el patrón que tiene que retenerle al trabajador una cierta parte de su salario. Tal responsabilidad abarca hasta por el monto de dichas contribuciones (cfr artículo 26, Fracciones I y XI del CFF).

2.- Responsables solidarios por representación, que es cuando ciertos sujetos, en la realización de sus funciones, tal es el caso de liquidadores, síndicos, etc.; tienen la obligación de efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de las prestaciones (cfr artículo 26, Fracciones III, V, VI, VII y X del CFF).

3.- Responsabilidad objetiva o de garantía, que se constituye cuando se adquiere un bien del cual se adeudan contribuciones, tanto al nuevo adquirente como los terceros obligados, tendrán la obligación de pagar el adeudo (cfr artículo 26, Fracciones IV y IX del CFF).

4.- Responsabilidad voluntaria, tal es el caso cuando el o los sujetos manifiestan su voluntad de asumir dicha responsabilidad solidariamente con el contribuyente. (cfr artículo 26, F VIII, del CFF).

De lo anterior, podemos concluir que tanto en la doctrina como en la Ley, la atribución del hecho imponible, para su verificación requiere de dos premisas fundamentales, la primera, que aunque la ley no señale a ninguna persona en especial, cualquiera puede serlo al realizar la situación jurídica de hecho, prevista en la ley, y segunda, los otros tipos de responsabilidades tributarias requieren para su plena validez estar previstas en la ley de la materia.

13 b) COMO SUJETO PASIVO DE LA RELACION JURIDICO TRIBUTARIA

En el Derecho Positivo Mexicano se maneja la figura del sujeto pasivo o contribuyente, pero no existe una disposición expresa que lo defina, sin embargo, el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación de 1967 nos expresaba:

(31) DELGADILLO GUTIERREZ...op. cit. p. 108

Sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que de acuerdo con las leyes está obligada al pago de una prestación determinada al Fisco Federal.

El actual Código ha sido muy cauto para definir a los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria; ya no tiene el capítulo "De los sujetos" sino que, en el título "Disposiciones Generales", "Capítulo Único" (sin nombre), señala:

***Artículo 1º - Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.**

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los estados extranjeros,
Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.*

Asimismo el artículo 2º del Código Tributario en sus diferentes fracciones, nos hace deducir a quien se le considera como sujeto pasivo:

I - Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales.....

II - Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado.....

III - ...a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones. o las personas que se beneficien...

IV - ...a cargo de personas físicas y morales que se beneficien. *

Lo anterior nos da la pauta en lo referente a las personas a cargo de quienes surge la obligación de pago de cualquier contribución. Y para corroborar lo anterior, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su artículo primero nos dice:

***ARTICULO 1º. Están obligados al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:**

- I. Enajenen bienes
- II. Presten servicios independientes
- III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes
- IV. Importen bienes o servicios

La presente ley, distingue la figura del sujeto pasivo de ese impuesto, por la vinculación o realización de los supuestos ahí previstos

Así pues, de la titularidad del presupuesto de hecho, surge la figura del contribuyente; cabe recalcar que es necesaria la vinculación de cualquier sujeto con el elemento objetivo del hecho imponible, ya que como titular o realizador del mismo es lo que hace que se convierta en sujeto pasivo.

A manera de conclusión, el sujeto pasivo, es la persona física o jurídica que asume la posición deudora en el seno de la relación jurídico-tributaria, por haber realizado el hecho imponible tipificado en la norma jurídica, siendo en última instancia el elemento que permitirá identificar y definir al sujeto que asume el carácter de deudor principal, dentro de la obligación tributaria, el vínculo existente con el presupuesto de hecho previsto por la ley. Y estando por tanto, obligada a cumplir cierta prestación a favor del sujeto activo.

Por lo que la regla general, es que el titular del hecho imponible sea el deudor del tributo, sin embargo, en otro supuesto el carácter de deudor principal, puede recaer en otros sujetos que tengan alguna

relación con el sujeto pasivo principal, y que por disposición expresa de la ley, se les pueda atribuir a ellos el pago del débito fiscal.

Sobre las obligaciones del sujeto pasivo FLORES ZAVALA(32) nos explica lo siguiente:

"El sujeto pasivo del impuesto puede tener dos clases de obligaciones: principales y secundarias.

La obligación principal es sólo una y consiste en pagar el impuesto.

Las obligaciones secundarias pueden ser de tres clases:

- a) De hacer, por ejemplo, presentar avisos de iniciación de operaciones...etc.
- b) De no hacer, por ejemplo, no cruzar la línea divisoria internacional, sino por los puntos legalmente autorizados, etc.
- c) De tolerar, por ejemplo, permitir la práctica de las visitas de inspección de los libros, locales, documentos, bodegas, etc., de la propiedad del causante."

Los Derechos y Obligaciones de los contribuyentes se encuentran plasmados del artículo 18 al 32-B en el Título Segundo, Capítulo Único del Código Fiscal de la Federación

14.c) SU IMPORTANCIA Y ACTITUD ANTE LA POTESTAD TRIBUTARIA

Parafraseando con BETETA RAMON(33), recordemos que la historia de la humanidad es el registro de los empeños por conciliar libertad y necesidad, lucha por la supervivencia y solidaridad, interés personal e interés social, desigualdad en condiciones y funciones e igualdad en oportunidades y seguridades para vivir. Y todos esos empeños han tenido en la ley su mejor arma. Su instrumento insustituible. Las grandes compulsiones sociales, los más grandes ideales, los movimientos reivindicadores, han rendido sus mejores frutos al convertirse en preceptos jurídicos, capaces de regular la conducta humana, individual y colectiva, para hacer fecunda la convivencia y alcanzar objetivos de carácter superior.

El derecho ha logrado regular las más complejas y diversificadas conductas humanas, ha creado instituciones, entidades, organismos por medio de los cuales la sociedad, vive en ese orden racional y dinámico que es condición esencial para el desarrollo económico, político y social, pero su grandeza estriba precisamente, en sus normas, que una vez creadas, se despersonalizan y adquieren imperio propio sometiendo a sus dictados, incluso a quienes fueron sus creadores. La abstracción y la generalidad de las normas jurídicas crean el clima de seguridad y certeza que el hombre reclama en sociedad, frente a otros hombres y frente a la autoridad.

En su condición imperoatributiva, la norma jurídica da lugar a una relación bilateral, en la que los derechos y obligaciones deben ejercerse y cumplirse en un plazo de certeza y de igualdad, de ahí la necesidad de que en un conflicto litigioso, las partes tengan los mismos derechos para defender y probar su causa, de ahí la elevada jerarquía de la función jurisdiccional que, sin atender privilegio alguno, resuelve los conflictos aplicando el Derecho a un caso particular.

Al amparo de dichos preceptos jurídicos, el ciudadano debe cumplir cabalmente con sus obligaciones sociales y ejercer con firme confianza sus derechos, al amparo de esos mismos preceptos, el hombre sabe que es súbdito de un Estado que constituye la expresión política y jurídica de la sociedad organizada, pero sabe también que los órganos de gobierno de ese Estado tienen límites para sus acciones y que éstas sólo se justifican cuando sirven a la causa del progreso, el bienestar y la justicia sociales.

(32) FLORES ZAVALA. op cit. p. 56.

(33) BETETA Ramon Mario. Discurso Pronunciado en la Ceremonia Conmemorativa del XL Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Social. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 7o. Número Extraordinario, México, 1976, p. 19.

Las anteriores consideraciones son válidas en todos los ámbitos de la vida comunitaria y, desde luego, en la actividad pública encaminada a obtener los recursos económicos para sufragar los gastos públicos, mediante el poder tributario de fijar los tributos que dan lugar a la relación Fisco-Contribuyente.

Los inicios de la imposición de obligaciones tributarias se caracterizan por el dominio exclusivo de la voluntad del Fisco, mientras que al contribuyente únicamente le correspondía cumplir, sumiso, con el deber de pagar los tributos que le fueran exigidos. Esta relación tributaria se desarrolló tradicionalmente y durante largo tiempo, sobre una base autoritaria que impedía la discusión razonada de argumentos en un plano de igualdad. El fisco fijaba impuestos y los exigía, el contribuyente, sin posibilidad de revisión o defensa, pagaba o sufría la sanción.

Sin embargo, con el transcurso del tiempo, vigorosos movimientos políticos y sociales alteraron substancialmente tal relación, en la medida que se fueron imponiendo al Estado los límites y modalidades propios del Derecho.

Como se aprecia, estos mandamientos son la garantías procesales de los ciudadanos, que se reflejan en materia fiscal y administrativa. Además se ha llegado al grado de que para tutelar ese vínculo fundamental que garantiza la supervivencia del Estado, existe el Derecho Tributario, como una rama especializada que procura una mayor justicia entre contribuyentes y la autoridad hacendaria.

De tal suerte, que en nuestro país, se establecieron los cauces por medio de los cuales habría de conducirse la autoridad en su función de imponer coactivamente los tributos, desterrando arbitrariedades administrativas y concediendo garantías jurídicas al contribuyente. Esto permite al causante oponerse legalmente a las pretensiones a veces arbitrarias de la autoridad recaudadora, lo que en otros tiempos resultaba imposible. Pero aún no se había ganado lo suficiente, ya que la misma autoridad que determinaba el tributo, gozaba de las facultades para revisar si la resolución emitida era procedente o improcedente, fenómeno éste, que dejaba al contribuyente en un claro estado de indefensión.

De la constante búsqueda de soluciones equitativas para los problemas surgidos en la relación Fisco-Contribuyente, nació la jurisdicción contencioso-tributaria, que habría de otorgar certeza jurídica y confianza patrimonial a los sujetos pasivos de la relación tributaria.

En efecto, a fin de que prevalezca el orden y la seguridad y se respeten las garantías individuales y la totalidad de un sistema jurídico, es necesario que una entidad distinta y ajena a las personas interesadas juzgue y resuelva los conflictos que surgen entre ellos. Esta entidad debe ser autónoma, imparcial y con el poder suficiente para imponer obligatoriamente sus resoluciones. Sólo un órgano del Estado puede reunir estas características y es el Poder Judicial, y en su caso los tribunales contencioso-administrativos, los que se hallan capacitados para declarar, en cada caso, a quién asiste la razón en la aplicación estricta de la ley.

Característica de toda sociedad civilizada, es precisamente el establecimiento de estos tribunales en los que se imparte justicia, que dé a cada quien lo que corresponda.

En este tenor, tanto en la constitución como en la legislación administrativa debe estar orientada a preservar y salvaguardar los intereses generales. El Estado como organización soberana, justifica su existencia en tanto sea capaz de realizar el bien público y mantener la solidaridad nacional mediante la coexistencia pacífica y productiva de gobernantes y gobernados, quienes a su vez son corresponsables de consolidar y mejorar las instituciones públicas como perfeccionar los instrumentos públicos que aseguren y reafirmen la satisfacción del interés general.

En este sentido, si bien el Estado puede diseñar los planes, programas y proyectos en un laboratorio, donde los ensayos arrojen resultados deslumbrantes y optimistas, también debe tomar en consideración diversos factores que son un hecho en el país, (factores tales como: la corrupción de los sectores públicos y privados, la ignorancia, la pobreza, entre otros), y que en un momento dado, los pueden llevar al fracaso; pero sin lugar a dudas lo más importante es que estos se traduzcan en beneficios tangibles para el pueblo, que es principio de todo poder y de toda autoridad. El ejercicio realista de la práctica no

puede dejar de tomar en consideración el factor "hombre", con sus cualidades y defectos, imposibles de medir teóricamente.

Actualmente sólo es posible concebir la recaudación fiscal, como una acción enteramente subordinada al Derecho, por lo que las autoridades hacendarias tienen que regir sus actos en un marco de legalidad y derecho.

Si bien es cierto que el Estado por sus complicadas funciones, por sus frecuentes y decisivas intervenciones en la economía del país y por sus facultades de planeación, se ve siempre propenso a un autoritarismo, éste sólo puede ser contrapesado por una madura y operante conciencia democrática popular. Hasta tal punto resulta importante lo anterior, que se podría decir "que el Estado llega hasta donde el pueblo se lo permite", y que si abusa es porque los mecanismos de defensa no funcionan adecuadamente.

Para lograr un auténtico Estado de Derecho y se vaya progresando por los cauces democráticos, debe evitar cualquier desvío hacia la dictadura económica y social. Para ello pueblo y gobierno, en mutua y constante colaboración, han de luchar porque se conserve la legitimidad democrática.

El pueblo de México requiere y exige, fundamentalmente, que se aplique fluida y honestamente el Derecho, es decir, que los actos de la autoridad no discurren en el campo de la ilegalidad y que en contra de estas irregularidades los medios de defensa sean eficaces.

15.B) EL PODER TRIBUTARIO Y SU LEGITIMACION

El poder tributario es la facultad que tiene el Estado, por virtud de la cual impone a los particulares la obligación de aportarle una cierta parte de su riqueza para que éste pueda cumplir con sus fines y cometidos.

El poder tributario del Estado se justifica por la necesidad que tiene el mismo, de subvenir a los gastos públicos y cuya finalidad es atender los cometidos estatales en estrecha relación con el interés general. Esta justificación, desde el punto de vista constitucional, la encontramos en el artículo 31, fracción IV.

En otras palabras, el Estado se ha erigido en el supremo director de la comunidad, y el ordenamiento jurídico le ha impuesto innumerables tareas, como las de: seguridad interior, exterior, justicia, salubridad, educación, etc., cuyo gasto requiere de grandes cantidades de dinero.

El Estado y las diversas corporaciones de Derecho Público constituyen algo imprescindible para el desarrollo espiritual y económico de la sociedad, sólo a través del mismo puede encorzar organización y vida. Requiriendo de las contribuciones como el inevitable recurso al que tiene que llegar o apelar éste para cubrir el gasto público, siendo los ciudadanos del mismo, los que aportan tales recursos, dándose también el caso en que éstos, no fueran suficientes para cubrir en su totalidad el gasto; entonces, ante la falta de recursos, el Estado recurre al empréstito, resultando en este supuesto (como en todos), que son los propios ciudadanos los que tienen que solventar con sus aportaciones, los gastos erogados por el Estado.

El apoyo pecuniario, al respecto, se refleja mediante el impuesto o tributo, como la aportación o contribución económica de los ciudadanos. Ahora bien, si un individuo está convencido de la importancia de su aportación y considera justas las funciones del Estado, entonces considerará igualmente justo el asumir la responsabilidad moral de contribuir para la realización de las tareas del Poder Público, con apoyo en los fines y funciones estatales.

La argumentación a favor de las contribuciones tiene como premisa fundamental una interpretación ética de justicia, según la cual los individuos que conforman un Estado, exigen de éste un cierto comportamiento que presupone una elección de justicia que tienda al bienestar general. De donde se sigue que los individuos se comprometen moralmente a ser tratados, así como a tratarse, como uno más entre otros; esto implica una noción de igualdad moral entre los individuos.

De la noción básica de justicia entendemos que los ciudadanos se solidarizan con el Estado a cumplir con sus obligaciones contributivas, en este mismo sentido es contra la misma, que los contribuyentes no cumplan con las contribuciones que el Estado imponga (73-VII) y establezca (73-XXIX-A) para satisfacer y garantizar las demandas que reclaman los sectores privado y social.

En este orden de ideas es que el Estado para establecer y mantener el orden y la paz social, expide leyes que rijan la conducta de los particulares entre sí, de los particulares y el Estado, del Estado mismo con otros Estados.

Es por ello que el Estado debe impartir justicia, resolviendo todas las controversias que se susciten entre sus miembros.

Políticamente las contribuciones son una arma importantísima que permite al Estado el control de la actividad privada, y por cuanto que le permite mediante la recaudación de dinero llevar a cabo planes que fortalezcan la unión política, y sobre todo, la conservación del sistema, ahora desde un punto de vista económico, los tributos constituyen todo un instrumento regulador de la economía nacional; ya sea gravando el consumo, la producción o circulación de riqueza u otras fuentes. Como corolario a lo anterior, diremos que la importancia de las contribuciones radica en la posibilidad de realizar los planes económicos y políticos del Estado, y en la satisfacción de las cada vez mayores necesidades colectivas, sino aún en el hecho de que constituyen el principal medio de subsistencia del mismo.

Este poder no debe ser excesivo, ni arbitrario, sino que debe ser un poder jurídicamente organizado, o sea, estructurado de acuerdo con el Derecho y sometido a sus exigencias. Además, la utilización de la fuerza de que dispone (recursos económicos, políticos), sólo se justifica cuando se aplican a la realización de sus metas esenciales y únicamente por esta legitimidad puede perdurar el poder del Estado.

La actuación del Estado es, pues, siempre legal, es decir, un poder jurídicamente organizado. Pero a causa de su justificación político-social, el poder del Estado no ha de contentarse con la legalidad técnico-jurídica, sino que, por necesidad de su propia subsistencia, debe también preocuparse de la justificación de sus normas jurídicas positivas, es decir, buscar la legitimidad, ya que la misma legitimidad engendra poder.

El poder del Estado es tanto más firme, cuanto mayor es el voluntario reconocimiento que se presta, por quienes lo sostienen, a sus principios ético-jurídicos y los preceptos jurídicos positivos legitimados por aquéllos. Solo goza de autoridad aquel poder del Estado a quien se le reconoce que está autorizado y que ésta se basa únicamente en su legalidad. En este sentido, sólo puede considerarse asegurado aquel poder que se encuentre legitimado como tal, apoyado por la comunidad.

Además de las tradicionales formas de allegarse dinero, existen otras fuentes de riqueza que pueden ser expropiadas para el efecto de distribuir la riqueza, también puede gravarse sustrayendo parte de la riqueza que a través de servicios públicos puede distribuirse entre la colectividad. En un sistema como el nuestro, de intervencionismo estatal moderado, se ha invadido la esfera de los particulares, para manejar, por razones de diversa índole, algunos negocios privados; sin embargo, también ha penetrado indirectamente en la actividad privada a través de los mecanismos de la política tributaria.

La presión tributaria debe ponderarse, pues de resultar excesiva puede provocar efectos negativos, ya que cuando se altera el principio de distribución del rendimiento de las contribuciones, se provoca una mayor desigualdad entre los individuos y surge la inconformidad; baste citar las grandes diferencias en lo que se refiere a los servicios públicos que se prestan a la población del campo o al de las ciudades.

El Estado Mexicano tiene un compromiso muy importante para realizarlo, requiere de la participación de los particulares, pero es de resaltarse que éstos se encuentren convencidos del beneficio que les reporta contribuir a los gastos públicos, y que los contribuyentes no sientan la impresión de estar trabajando para el gobierno.

Si bien es cierto que todo gobierno debe legitimarse ante la conciencia de los ciudadanos, más aún el Estado Mexicano que tiene como principio: la democracia, que reposa precisamente en la voluntad de la

mayoría. Cuando un Estado pierde credibilidad, por su desorganización, por la corrupción existente, por sus excesos o por su incapacidad para afrontar las situaciones difíciles, el gobierno democrático puede dar el paso a la dictadura o al totalitarismo.

Es por ello que la legitimidad del Estado sólo se alcanza cuando no sólo interviene para proteger exteriormente los derechos individuales, sino cuando también interviene en la vida social del país para provocar los cambios favorables que reclama la justicia social.

16.a) LA COACCION DEL ESTADO COMO EFECTO DEL INCUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

Los recursos económicos que obtienen los gobiernos por medio de la recaudación, constituyen el soporte en que descansan todos los proyectos tendientes a mejorar el nivel de vida de la población. Para poder llevar a cabo los programas económicos, sociales, educativos, etc., que requiere la comunidad, es condición indispensable que todos los contribuyentes cumplan con el pago de sus aportaciones a tiempo y en la medida proporcional que les corresponda.

No obstante, puede suceder que los contribuyentes no cumplan espontáneamente ni con las resoluciones administrativas, dictadas por las autoridades fiscales, así, como tampoco cumplan, con las obligaciones y deberes que imponen las leyes tributarias, (Art. 6° del C.F.F.)

Ante tal situación -de incumplimiento tributario- las autoridades hacendarías están facultadas por el ordenamiento jurídico mismo, para hacer uso de la coacción, con el fin inmediato de hacer efectivas sus pretensiones.

De conformidad con el Doctor CABANELLAS GUILLERMO(34), coacción es la "fuerza o violencia que se hace a una persona para obligarle a decir o ejecutar algo...es la fuerza legítima que unida al Derecho o como complemento del mismo, permite su ejercicio contra la oposición injusta o rebeca materialmente el cumplimiento de las obligaciones."

En este sentido que el Estado como órgano rector de la economía nacional (Art. 25 Constitucional) debe dotar a las autoridades fiscales de los medios coactivos que estime necesarios para hacer cumplir sus determinaciones; ya sea para la existencia de un crédito fiscal, para dar las bases de su liquidación o poder fijarlo en cantidad líquida, para cerciorarse del cumplimiento a las disposiciones fiscales, (artículo 16 constitucional, párrafo 2), para comprobar la comisión de infracciones a dichas disposiciones entre otras.

Es a la autoridad hacendaría, a quien se le ha otorgado la facultad sancionadora, por el hecho de que a ésta, le corresponde reprimir las transgresiones que se han producido en el campo de su competencia.

En cuanto al ámbito de aplicación de los medios coercitivos, DE LA GARZA(35), nos expresa "...comprenden todo el procedimiento tributario. Por lo tanto se desarrollan en los procedimientos de preparación, de investigación, de control y de determinación de la imposición, y tanto en los procedimientos de determinación, como en el de ejecución forzosa." A vía de ejemplo: las visitas domiciliarias, el embargo precautorio para asegurar el interés fiscal y las demás que señalen las leyes.

El derecho Tributario, dota a la autoridad fiscal de los medios adecuados para exigir del contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y entre esos medios, encontramos a las sanciones.

(34) CABANELLAS Guillermo. Diccionario de Derecho Usual. T.I. Edit. Viracocha, S.A. Buenos Aires, 1959, p. 403.

(35) DE LA GARZA...op. Cit. p. 755

En cuanto a la finalidad de las sanciones, la doctrina (36) nos señala que pueden cumplir dos funciones a saber:

La primera, que puede tener un objetivo un fin satisfactorio o de restitución en sentido amplio, en la que se incluye la ejecución coactiva de la obligación. Dicho en otros términos, tiene como propósito obtener por medio de la coacción, la observancia de la norma infringida, o bien, obtener del sancionado una prestación equivalente al deber jurídico principal.

La segunda, tiene un fin preponderante aflictivo o repressivo, se aplican porque la violación se ha realizado y por lo cual el infractor debe soportar una pena o castigo. Es decir, no persigue el cumplimiento de un deber jurídico, ni la obtención de alguna satisfacción equivalente, sino que su finalidad es aflictiva, de castigar el orden jurídico transgredido.

Existe similitud entre los medios de coacción con las sanciones, por ser instrumentos legales de que pueden hacer uso las autoridades para reprimir las conductas infractoras, pero existiendo diferencias sustanciales entre ambas que pueden deslignarlas.

Al respecto de la GARZA(37), nos dice: 'No deben confundirse los medios de coacción con las sanciones... la multa... puede ser tanto un medio coercitivo como una sanción. En el caso de multa medio coercitivo nos encontramos frente a una medida cuyo propósito es el lograr que mediante el castigo se cumpla una orden de la autoridad administrativa. Cuando la multa es una verdadera sanción, resulta de la violación de una norma legal y su finalidad es el castigo de la violación del mandato o de la prohibición de la norma... las sanciones son establecidas por el ordenamiento jurídico que ya ha sido violado, mientras que los medios de coacción tienen por objeto impedir la futura violación del ordenamiento jurídico'.

Y es el caso que cuando los particulares no cumplen espontáneamente con sus obligaciones tributarias, la autoridad fiscal tiene la facultad de satisfacer sus pretensiones ya sea mediante la imposición de sanciones o utilizando los medios de coacción que la propia ley establece.

Hecha la aclaración anterior, pasaremos a exponer de manera resumida los principales medios de coacción o sanciones en sentido amplio, que pueden hacer efectivas las autoridades hacendarias para hacer cumplir sus determinaciones o bien obtener del sancionado una prestación equivalente al débito jurídico principal.

17.aa) LA MULTA

Esta es una de las mejores medidas de apremio, utilizadas por las autoridades fiscales para hacer cumplir sus pretensiones y previa notificación de requerimiento.

A vis de ejemplo, el artículo 41 fracción III, del Código Fiscal de la Federación, nos dice:

'Artículo 41.- Cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados, en las disposiciones fiscales, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público exigirá la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes, procediendo en forma simultánea o sucesiva a realizar uno o varios de los actos siguientes:

(36) LOMELI CEREZO, Margarita. *Derecho Fiscal Represivo*, Edit. Porrúa, S.A. México 1979, p.21 y ss. DE LA GARZA, op. cit. pp. 740 y ss.

(37) De la GARZA, op. cit. p. 756

III- Imponer multa que corresponda en los términos de este Código y requerir la presentación del documento omitido en un plazo de seis días. Si no atiende el requerimiento se impondrá la multa correspondiente...!

18.bb) EL AUXILIO DE LA FUERZA PÚBLICA

Desde el punto de vista positivo, y acorde al artículo 40 Fracción I, del Código Fiscal de la Federación, ésta puede aparecer en los casos en que los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados se opongan u obstaculicen el ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, ante tal resistencia de parte de éstos, la autoridad podrá solicitar el auxilio de la fuerza pública para poder cumplir con sus facultades por medio de la fuerza.

19.cc) LA CONSIGNACION POR DESOBEEDIENCIA A UN MANDATO LEGÍTIMO DE AUTORIDAD COMPETENTE

Siguiendo el mismo ejemplo del artículo 41, fracción III, del Código Tributario Federal, una vez agotados los actos señalados en la misma, se pondrán los hechos en conocimiento de la autoridad competente, en este caso se hará la consignación ante el Ministerio Público para que proceda por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad competente.

20. dd) EL ASEGURAMIENTO DE BIENES

A manera de ejemplo, en los casos de visita al domicilio fiscal de los sujetos pasivos, las autoridades fiscales por conducto de los visitadores en el lugar donde estén practicando esa diligencia descubren bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte debe ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizadas por ellas, sin que se hubiera cumplido con la obligación respectiva, los visitadores procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías en la vía administrativa.

21. ee) LA EJECUCION FORZOZA

Por lo que se refiere a la facultad económico-coactiva de que se encuentra investida la autoridad fiscal, para hacer efectivos en vía de ejecución forzosa los créditos fiscales a su favor, éste procederá cuando no hayan sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley.

Dentro del mismo se producen una serie de actos de carácter fundamentalmente coercivo, que se inician con el embargo, para hacer efectivo el crédito y sus accesorios, después de practicado éste, se prevén las diligencias correspondientes tales como: el avalúo, la convocatoria al remate, la postura legal, formalidades que deben llenarse el día del remate, procedencia de segunda y tercera almoneda, etc. Efectuado y aprobado el remate se procede a la adjudicación al adquirente y la aplicación del producto de los bienes rematados para cubrir el crédito principal y sus accesorios legales.

El orden para la aplicación del producto del remate y siguiendo un orden, el artículo 20 del Código Tributario preceptúa a: los gastos de ejecución, los recargos, las multas, los impuestos, los derechos, los productos y los aprovechamientos que motivaron el embargo, así como los vencimientos ocurridos durante el procedimiento administrativo. Cuando hubiese algún excedente después de haberse cubierto el crédito, se entregará al sujeto pasivo ejecutado, salvo que medie orden de autoridad competente o que el propio deudor acepte por escrito, que se haga entrega total o parcial del saldo a un tercero.

La característica fundamental del orden jurídico tributario, respecto de la exigibilidad de los créditos fiscales, lo es la coercibilidad cuyo principal objetivo es que el contribuyente cumpla puntualmente con sus obligaciones tributarias, para poder satisfacer y mejorar los cometidos diversos del Estado. Es por ello, que se le proporcionan a la autoridad los instrumentos idóneos, en este caso de coerción, para que pueda cumplir con sus fines.

22.C) EL INCUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES FISCALES Y SU SANCION

La inobservancia de cualquier deber de los particulares hacia el fisco constituye un hecho ilícito y acorde a la estructura del Código Fiscal Federal, puede acarrearles responsabilidades de severas consecuencias.

Esto nos ubica en el marco de las infracciones y delitos fiscales, sin entrar por el momento en su distinción jurídica, diremos que ambos son ilícitos que no sólo atentan contra los derechos pecuniarios del Estado o que constituyen una simple desobediencia a los órdenes de la administración pública, sino que causan graves alteraciones al orden jurídico preestablecido y también diremos que las sanciones que se aplican por el incumplimiento de las obligaciones fiscales, sean estas pecuniarias, corporales o ambas, tienen una finalidad represiva e intimidatoria y no simplemente resarcitoria del daño.

La actual política tributaria, se ha fortalecido en esta materia en aras de crear un verdadero riesgo al infractor fiscal, aumentando considerablemente las posibilidades de que el contribuyente se vea inmerso no sólo en procedimientos administrativos, sino también en procedimientos judiciales que pueden culminar con la privación de su libertad.

Nuestro Código Tributario vigente, no define textualmente qué debemos entender por infracción y qué por delito, simplemente hace mención a las conductas que originan las infracciones y los delitos fiscales.

No obstante, el artículo 71 del ordenamiento en cuestión nos expresa que: 'Son responsables en la comisión de las infracciones previstas de este Código, las personas que realicen los supuestos que en este Capítulo se consideran como tales, así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales...'

De lo anterior podemos deducir que serán 'infracciones' las conductas que realicen u omitan lo que la ley ordena o prohíbe, según el caso, que su comisión implica el incumplimiento de una obligación, y como éstas pueden consistir en dar, un no hacer o tolerar, las podemos agrupar en infracciones por incumplimiento de obligaciones tributarias sustantivas y de obligaciones tributarias formales.

Sobre los diferentes tipos de obligaciones fiscales que pueden surgir, el profesor de la GARZA(38), nos dice: '... existen diversas clases de presupuestos de hecho, previstos por la ley, a cada una de las cuales corresponde una distinta relación y una correspondiente distinta obligación. A la realización del presupuesto de hecho que hemos llamado "hecho responsable" corresponde la relación tributaria principal o sustantiva y la obligación tributaria de dar, cuyo contenido es el pago del tributo'

Existiendo a su vez, otras relaciones tributarias de carácter principal y sustantivo, sólo que con diferente presupuesto de hecho, pero teniendo como contenido una obligación de dar, tales como: el reembolso, el pago de intereses moratorios o recargos, de garantía, etc., teniendo dichas relaciones y obligaciones un contenido sustantivo, es decir, tienen inmediata o mediatamente un contenido de prestación de dinero, en favor del Estado o del particular.

En lo referente a las obligaciones formales, el mismo autor(39), nos señala: 'Además del presupuesto de hecho cuya realización en la vida social genera la obligación de pagar el tributo y que crea la relación tributaria principal o sustantiva, existen otros presupuestos de hecho que dan origen a otras relaciones tributarias y accesorias o independientes de la relación tributaria principal o sustantiva, cuyos contenidos obligacionales son diferentes... estas relaciones tributarias... lo son no porque su contenido sea

(38) De la GARZA, op. cit. p. 433.

(39) *Ibidem* pp. 433 y 434.

el pago de un tributo, sino porque teleológicamente están vinculadas con la relación tributaria principal, y cuyo contenido son prestaciones de hacer, o de tolerar o abstenciones (prestaciones de no hacer) cuyos presupuestos de hecho son distintos y a veces se encuentran directamente establecidos por la ley y en otras ocasiones se hallan indirectamente establecidos en la ley, porque su fuente directa e inmediata se debe buscar en un acto administrativo de la autoridad que naturalmente debe apoyarse en la ley para que tenga validez.

En base a lo anterior, las obligaciones formales, las podemos subclasificar en:

- 1.- Obligaciones de hacer, que implican la realización de una determinada conducta, ya sea activa o pasiva para cumplir con su deber tributario (llevar contabilidad, presentar declaraciones);
- 2.- Obligaciones de no hacer, que se manifiestan mediante la abstención a la realización de determinadas acciones reguladas por lo general como infracciones o delitos fiscales (fabricar alcohol, sin autorización);
- 3.- Obligaciones de tolerar, son aquellas que reflejan la conducta de permitir la actuación de la autoridad fiscal por parte del sujeto pasivo, cuando se encuentre ajustada a la ley (permitir una visita de inspección).

Por otra parte, en dicho ordenamiento se destacan las infracciones en que pueden incurrir las instituciones de crédito y los servidores públicos, además de las responsabilidades en que pueden incurrir los terceros por asesorar o aconsejar la omisión de contribuciones.

Cabe destacar también que al determinarse la responsabilidad por haber infringido las disposiciones fiscales, se toman en cuenta factores subjetivos del infractor y ciertas circunstancias relativas a su culpabilidad, independientemente del elemento objetivo constituido por la transgresión de la norma o el daño causado al fisco. Es decir, estamos haciendo mención a los atenuantes (reducción de cierto porcentaje de la multa, si paga en determinada fecha antes de que se le notifique la resolución de la sanción), y a los agravantes (reincidencia, utilización de documentos falsos), de la responsabilidad fiscal, que trae como consecuencia que las multas se aumenten o disminuyan según el caso.

El sujeto sancionador de manera principal lo constituyen las autoridades fiscales, conforme a lo dispuesto en los artículos 40 fracción II, 41 fracción II, 67, 75, 94 del Código Fiscal de la Federación.

Ante tales planteamientos, respecto del incumplimiento de obligaciones fiscales, las sanciones que prevee el Código Fiscal Federal son de carácter pecuniario. En esta materia, los efectos que se producen por incumplir una obligación administrativa, se traducen en multas, recargos, pago de la contribución omitida y sus accesorios, entre otras consecuencias, sin perjuicio de penas que le impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

En relación con los delitos, para su conceptualización sólo podemos remitirnos al artículo 7 del Código Penal para el Distrito Federal, con aplicación en materia federal, el cual dispone que "...Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales...".

Derivado de lo anterior, podemos deducir que: Delito es la acción y omisión ilícita y culpable, expresamente descrita por la ley bajo la amenaza de una pena por su incumplimiento.

De los anteriores conceptos surgen algunos elementos que les son propios a la figura delictiva, como son el hecho de que para que haya delito es necesario que la voluntad humana se manifieste externamente en una acción o en la omisión de una acción. Esta conducta se encuentra dotada de ciertos caracteres que le son consustanciales y que se conocen como los elementos constitutivos del delito: la tipicidad, la ilicitud o antijuricidad, la culpabilidad, y la punibilidad.

Por otro lado, hay que señalar que en el Código Penal no se agota todo el contenido del Derecho Penal; en el sistema jurídico mexicano existen un enorme número de normas que por ofrecer ciertas

variantes, especialidades, modalidades o excepciones, con relación al Código Penal, llegan a constituir un complejo heterogéneo al que suele denominar "Delitos Especiales"⁽⁴⁰⁾ de Derecho Penal Especial.

Estos delitos especiales tipificados en las distintas leyes administrativas constituyen lisa y llanamente delitos de naturaleza sustancialmente idéntica a los incorporados en el Código Penal.

En este sentido, por lo que hace a nuestro objeto de tesis, las conductas que son consideradas como delitos de manera específica, serán aquellos que señale el Código Fiscal de la Federación, apoyándose además, en las reglas consignadas en el Código Penal, aplicables en materia supletoria.

El Código Tributario, especifica en su parte especial varios tipos delictivos y las penas aplicables a cada uno de ellos, pero lo más importantes son: el contrabando (quien introduzca al país o extraiga de él mercancías omitiendo el pago de impuestos sin permiso de autoridad competente o de importación o exportación prohibida), y de la defraudación fiscal (quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite el pago de contribuciones u obtenga un beneficio indebido). Existiendo otras conductas punibles, que por la similitud y relación que guardan con los dos tipos delictivos principales, no se le designa con un nombre específico, sin embargo, al estar tipificadas, quienes los cometen se harán acreedores a las sanciones correspondientes.

Por lo que hace a los sujetos responsables, puede ser tanto el sujeto pasivo principal e incluso sujetos distintos que de una u otra forma participen en la comisión del delito; sin embargo, cualquiera que sea el tipo de incumplimiento que cometen los sujetos pasivos, dará lugar a sanciones. Las consecuencias de no cumplir con una obligación fiscal, puede traer consigo las siguientes consecuencias:

- a) Que la autoridad hacendaria le exija el cumplimiento mediante el procedimiento administrativo de ejecución (artículo 145 C.F.F.).
- b) Que la autoridad hacendaria le imponga una sanción económica (artículo 145 C.F.F.).
- c) Según el caso y a querrela de parte de la autoridad hacendaria, que la autoridad jurisdiccional le imponga una pena privativa de libertad. (artículo 92 C.F.F.).

La sanción en consecuencia, puede ser pecuniaria y/o la privación de la libertad (si el término medio aritmético de la pena que corresponda al delito no excede de cinco años), lo que condicionará al órgano competente, así como el procedimiento para juzgar la conducta u omisión que dé origen a la sanción.

Las normas que tipifican el incumplimiento de una obligación fiscal y que lo sancionan con la privación de la libertad (pudiendo además imponerse la económica), son normas que se hayan inscritas en el Derecho Penal Tributario, como Delitos Especiales, por un lado, y las infracciones por el otro, estas, bajo lo estrictamente administrativo.

La naturaleza específica de la sanción, el órgano o la autoridad encargada de aplicarla y el procedimiento respectivo es lo que nos permite distinguir el delito de la infracción, ya que si nos encontramos frente a un delito fiscal la pena a ejecutarse consistirá en la privación de la libertad, y la jurisdicción corresponderá a un órgano jurisdiccional, y debe substanciarse ante un proceso. Si por el contrario, la sanción es sólo económica, la jurisdicción es para la administración hacendaria y el procedimiento es el administrativo, luego entonces, estamos ante una infracción tributaria o fiscal.

(40) El artículo 6° del Código Penal aplicable en materia federal establece que: "Cuando se comete un delito no previsto en este Código pero si en una ley especial o en un tratado internacional de observancia obligatoria en México, se aplicarán éstos tomando en cuenta las disposiciones del Libro Primero del presente Código y, en su caso, las conducentes del Libro Segundo.

Cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general."

De lo anterior, se desprende que, derivado de un mismo acto u omisión, el contribuyente y los terceros relacionados con éste, se pueden ver inmersos, en un momento dado, sujetos a dos jurisdicciones totalmente independientes, pues aunque deriven de una misma conducta, persiguen fines diversos, entre otros razonamientos, porque no se ejercita la misma acción sancionadora contra el mismo sujeto, ni se le juzga dos veces, ni se le impone dos veces la misma clase de sanción.

Por otra parte podríamos decir que la única excusa absolutoria de sanciones que amparará el Código Fiscal de la Federación, está inmerso en el artículo 73, que a la letra dice: "no se impondrán multas cuando se cumpla en forma esporádica las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracciones a causa de fuerza mayor o de caso fortuito".

Cabe mencionar que la facultad de incitar al órgano jurisdiccional se le otorga al ofendido que en el caso a estudio -de los delitos fiscales-, es a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a quien se deja en sus manos que ejercite la acción penal.

Tal dependencia, discrecionalmente, si lo considera conveniente podrá retirar la querrela o declaratoria de perjuicio en el momento en que el contribuyente cumpla con la obligación omitida, resultando tal desistimiento optativo para dicha Secretaría, no siendo obligatorio.

Finalmente, además de los delitos fiscales que sólo son perseguibles por querrela de parte, el Código Tributario, alberga otras conductas delictivas que pueden denunciarse al Ministerio Público Federal.

Como consecuencia de lo antes expuesto, diremos que las sanciones a partir del presente sexenio son muy severas, y que se están aplicando a un ritmo superior que en años pasados. Además de que se están modificando y reestructurando constantemente. También se han incrementado los supuestos en que pueden incurrir los contribuyentes.

Las autoridades fiscales con las sanciones, pretenden sólo que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias, y las normas tributarias dejen de ser una sola mera recomendación, traduciéndose su cumplimiento en un deber cívico de todo ciudadano.

Con respecto a las referidas facultades discrecionales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en mi opinión, debiera eliminarse tan peligrosa discrecionalidad administrativa, entre otras razones: Primero, para evitar arbitrariedades en que puede incurrir la autoridad administrativa; segundo, la desigualdad e inseguridad jurídica que provocan en los ciudadanos y, tercero, porque ningún acto debe escapar del control de legalidad que consagra nuestra constitución y que constituye una característica esencial del Estado de Derecho.

A grandes rasgos, es ésta una visión de las consecuencias que puede acarrearle al contribuyente la desobediencia a las disposiciones tributarias.

23.a) LA COERCIBILIDAD EN EL CUMPLIMIENTO DE LA LEY

De lo expresado en los apartados anteriores, acerca de la coacción que pueda ejercer el Estado en los casos de incumplimiento fiscal y las sanciones a que el contribuyente se hace acreedor por infringir las disposiciones fiscales, observamos que son muy severas. La problemática para el Estado radica, principalmente, en cuando y en qué proporción debe hacer uso de éstos para el cabal cumplimiento de la ley.

Una actitud benevolente por parte del Estado, en este caso, de la autoridad hacendaria, como sería el imponer sanciones leves a los evasores y defraudadores, puede traer efectos contraproducentes.

Los efectos que trae consigo una postura semejante entre otros, serán: falta de respeto de los contribuyentes hacia la autoridad fiscal, un incentivo para la realización de actividades ilícitas, y predilección en última instancia de pagar las multas que cumplir con sus obligaciones tributarias, etc.,.

En México, la inaplicabilidad del Código Fiscal de la Federación, en materia de delitos, había mantenido a los contribuyentes tranquilos respecto de la posibilidad de no enfrentar la cárcel cuando se evade al fisco. Lo anterior, a pesar de ser una obligación de los mexicanos el contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes (cfr. artículo 31, fracción IV constitucional), sabiendo que la gran mayoría de los mexicanos tenemos algún problema fiscal, recurriendo a la maquinaria penal fiscal sólo en casos aislados.

En nuestros días, el fisco ha asumido otra posición en lo que se refiere a la política económica, y más aún, en asuntos fiscales. La ampliación de las facultades a las autoridades tributarias, la eliminación de deducciones fiscales, el incremento substancial en las obligaciones de los contribuyentes, así como la reestructuración de las sanciones y su más efectiva aplicación, no son más que un ejemplo del cambio de proceder de las autoridades tributarias.

Esta política tributaria de actualizar las sanciones y de hacer efectiva la pena carcelaria se ha traducido en un incremento en el número de contribuyentes, así como en el aumento de la recaudación fiscal, y lo más importante, los contribuyentes están pagando sus impuestos mejor y más apegados a la realidad.

La falta de aplicación de la ley tributaria la estaba convirtiendo en un paliativo para la realización de actividades ilícitas y nocivas para la economía. Ahora con la aplicación de la misma, el evasor, defraudador o contribuyente incumplido pensará dos veces si trata de engañar al fisco.

Por otra parte, la autoridad tributaria al replantear las penas por ningún motivo debe dejar de sancionar al contribuyente cuya actitud ilícita quede plenamente configurada, y siempre que se compruebe su actitud dolosa, ya que de ocurrir lo contrario, favorecerá como ya hemos visto la conducta antijurídica de los demás contribuyentes, y desmotivará de esta forma el cumplimiento correcto de sus obligaciones contributivas.

Por lo que hace a los objetivos que debe perseguir el capítulo de delitos en la legislación tributaria, éste no debe tener un fin recaudatorio e intimidatorio, por el contrario, debe ser un medio para prevenir posibles conductas antijurídicas contrarias a Derecho y al sano equilibrio de las finanzas públicas de la nación.

No hay duda que la coercibilidad en la aplicación de las leyes, es una de las mejores herramientas con que cuenta el fisco federal para incrementar la recaudación, la autoridad debe ponderar su ejercicio, es decir, no puede empezar a ejercer arbitrariamente el Derecho, encarcelando por cualquier motivo a los contribuyentes, ya que esto traería una reacción negativa de la ciudadanía, que se traduciría en una oposición abierta al pago del tributo.

Al respecto nuestra legislación tributaria es muy severa, en su capítulo de delitos, tipifica conductas delictivas en la que la mayor parte de los contribuyentes, podríamos saber, sin embargo, el problema para el Estado ha sido el ejercer sus facultades en la materia, quedando muchos mexicanos sin sanción penal por falta de aplicación de la Ley.

Pero lo más reprochable de esta inaplicabilidad de la ley tributaria, es que la presión de la pena carcelaria, sólo es utilizada cuando el Estado quiere y a quien quiere. La falta de aplicación del Código Tributario ha mantenido en situación privilegiada a los contribuyentes de más altos recursos que defraudan al fisco al tener la posibilidad de no enfrentar la cárcel otorgando la caución correspondiente y obtener su libertad. Y es precisamente en las excesivas facultades de las autoridades fiscales donde encontramos una gran injusticia, ya que si bien el Estado tiene una ley fiscal penal general, sólo la aplica a casos particulares.

Si bien la legislación fiscal puede ser muy severa y tiene que guardar un justo medio entre la efectiva necesidad de aplicar las medidas coercitivas y el no lesionar el patrimonio, ni las condiciones de vida de la población en general, el no aplicar las penas carcelarias o de sólo aplicarlas en casos aislados y el sancionar levemente a los grandes evasores, trae por consecuencia una gran injusticia, y una desigualdad social.

Por lo anterior, considero prudente delimitar en su justo medio las facultades discrecionales de las autoridades en la materia, contribuyendo en gran medida a evitar que el Estado aplique en forma caprichosa las penas carcelarias. Así como la necesidad de que las penas tributarias se replanten, minorizen y lo más importante se apliquen; y que los contribuyentes se concienticen de que el cumplimiento de sus obligaciones contributivas es un deber cívico de todo ciudadano.

24.b) EL CONTRIBUYENTE INCUMPLIDO COMO DELINCUENTE COMUN

El Derecho Penal en general, y el Derecho Penal Tributario en particular, son un instrumento al servicio de la colectividad, para proteger sus intereses, limitado por los principios constitucionales y por las garantías individuales. En este sentido los delitos no deben ser un arma del Estado que se utilice contra los contribuyentes o contra la sociedad sino un instrumento para protegerlos a ambos.

De ahí que sea esencial que el legislador respete escrupulosamente los principios jurídicos y del bien jurídico en materia de delitos contra el fisco.

Tomando en cuenta la diversidad de funciones que corresponde cumplir al impuesto en el moderno estado social de derecho, ya que además de ser su principal fuente de ingresos, ha de servir como instrumento de política económica, procurando estabilidad y progreso, a través de una mejor distribución de la riqueza. El impuesto es, sin duda, un importante protagonista en el desarrollo socio-económico del país.

Entre los factores negativos del incumplimiento tributario, además, de violar las reglas de competencia, que provoca una lucha comercial desigual entre los contribuyentes que evaden y los que cumplen con sus obligaciones tributarias; impide una mejor distribución de la carga impositiva, aumentando las desigualdades.

Y siendo el elemento fundamental para tipificar cualquier conducta como delito el que exista una necesidad social de gran importancia digna de protegerse penalmente. Esa necesidad social es condición sine qua non para posibilitar la intervención del derecho penal.

A este respecto cabe preguntarnos, si el incumplimiento tributario debe ser considerado o no como contrario a los valores fundamentales de la comunidad vigentes en esta época.

La respuesta ha de ser afirmativa. El incumplimiento tributario al afectar valores fundamentales de la vida comunitaria y, en consideración a la importancia del bien jurídico protegido es válido y conveniente la elevación del incumplimiento tributario sustantivo, doloso, al rango de delito.

Un Estado con objetivos tales como: garantizar a los ciudadanos el tranquilo disfrute de sus derechos, libertades, se le asigna la función sintéticamente expresada de impulsar el desarrollo tendiente a transformar las condiciones de vida y asegurar el progreso de la comunidad.

Como consecuencia, el interés del Estado en que los contribuyentes paguen sus contribuciones, constituye una necesidad social que es indudablemente digna de ser protegida y que, como resultado, el incumplimiento tributario constituye un ataque grave a ese valor fundamental de la sociedad actual.

De lo anterior, se desprende que sea razonable aplicar la vía penal para reprimir el incumplimiento tributario. Si el contribuyente considera que el pago de sus contribuciones representa un costo muy elevado para él, o si por otras muchas razones deja de pagar sus impuestos, se convertirá por lo mismo en un delincuente en materia tributaria.

Ahora bien, no todo incumplimiento de obligaciones tributarias por parte del contribuyente debe ser criminalizado; hay bienes jurídicos que no siempre son de fundamental importancia y, además, pueden recibir de suficiente tutela con la utilización de instrumentos distintos a los medios propios del derecho penal, menos lesivos para el ciudadano -multas administrativas- más eficaces para la protección de la sociedad.

25.aa) LA OPINION PUBLICA ANTE LA INCONCIENCIA TRIBUTARIA

Hoy en día es evidente que la opinión pública juzga con notable indulgencia a los delincuentes en materia fiscal, una falta de conciencia social de reproche hace que no se produzca sobresalto social como consecuencia de los delitos fiscales. Existiendo varias causas, pero destacando dos en particular. La primera, es la apreciación subjetiva que tienen de la realidad económica, es decir, el contribuyente que ejecuta un hecho ilícito, tipificado como delito (defraudación fiscal), no afecta en el sentir de los contribuyentes su economía en particular; sin embargo, la realidad es otra. Pensamos que hay tal afectación, debido a que la carga tributaria puede repartirse inequitativamente, es decir, al evadir el fisco no se está lesionando a un ente en abstracto sino al resto de los ciudadanos. Tal situación se verifica, cuando ante la baja recaudación existente, el fisco endurece su posición, aumentando la carga tributaria entre los contribuyentes cumplidos, que sin deberla ni temerla ven reducido su poder adquisitivo, sin poderse explicar el por qué del aumento en la misma medida de los precios por los servicios de que goza, todo ello en detrimento de su economía individual.

La segunda causa, en mi opinión, es la manera en que el fisco federal está llevando a cabo la recaudación de los tributos. En mi opinión, y equivocadamente, el fisco se está valiendo en exceso del amedrentamiento para que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales. La ampliación de facultades a las autoridades en la materia, el incremento de las obligaciones de los contribuyentes, las constantes auditorías fiscales, la coacción para el cumplimiento de la ley tributaria, se puede entender hasta cierto punto, mas no hasta el extremo de que para el fisco nadie es inocente hasta que lo demuestre (terrorismo fiscal). El que todos los ciudadanos paguen sus impuestos es correcto, pero no al grado de que si alguien comete un error en su declaración de impuestos debe pagar por él, aunque no lo haya hecho de mala fe.

En este sentido los delitos fiscales podrán ciertamente intimidar al contribuyente, podrán incluso desencadenar el 'terror penal-fiscal', puede que se permita que con ello, también que se incremente la recaudación fiscal, pero lo que nunca podrá alcanzarse, que debiera ser el objetivo de la política tributaria, es la consecución de una recta conciencia fiscal.

De lo anterior, se deduce la necesidad de producir una mayor conciencia de las nefastas consecuencias que provoca el incumplimiento de las obligaciones tributarias, para que, cada vez, el pago íntegro y oportuno de los impuestos se convierta por un lado, en práctica automatizada y, por otro, en pauta ética de actuación propia y de respeto hacia los demás, porque el que los ciudadanos no sientan alarma por los delitos fiscales no implica que tales ilícitos fiscales no hagan peligrar los cimientos fundamentales de la colectividad.

La desobediencia a las leyes por cualquier miembro de la colectividad debe ser sancionada, por la simple razón de que vivimos en un Estado de Derecho, donde las normas de conducta se deben respetar. Asimismo, el fisco debe hacer razonable la presión tributaria, tanto individual como colectivamente, realizando una efectiva distribución de la carga fiscal y aplicarlos adecuadamente al gasto público. No perdiendo de vista que la criminalización, si se maneja irresponsablemente, podrá producir efectos intimidatorios que influirán de manera negativa en el ánimo de la colectividad, nada más lejos de crear una recta conciencia fiscal.

Por lo tanto, debe destacarse la justificación de las conductas antijurídicas que afecten gravemente los intereses del Erario Público como delitos, sin restar importancia a las restantes correcciones administrativas.

CAPITULO TERCERO

EL CONTRIBUYENTE FRENTE A LA IMPOSICION TRIBUTARIA

26.A) Causas Económicas, Psicológicas y Politico-Sociales para no Pagar el Tributo, 27.a) Las Causas Económicas, 28.b) Las Causas Psicológicas, 29.c) Las Causas Politico-Sociales, 30.d) La Influencia Negativa de las Reformas y Adiciones a las Leyes Fiscales, 31.B) Reacciones y Efectos de los Grupos que Deben Contribuir, 32.a) Expectativas de los Contribuyentes, 33.b) Análisis del Concepto Gasto Público en el Texto Constitucional, 34.c) Necesidad de Fundamentar la Imposición en Hechos Sociales, 35.a) Justificación Estatal de los Gastos Públicos.

26.A) CAUSAS ECONOMICAS, PSICOLOGICAS Y POLITICO-SOCIALES PARA NO PAGAR EL TRIBUTO

En las páginas precedentes se ha señalado algunas causas que pueden inducir al sujeto pasivo de la imposición a ejecutar actos contrarios al ius tributario. Ahora en el presente apartado examinaremos con mayor detalle los móviles de distinta índole que con mayor o menor frecuencia influyen en el comportamiento del contribuyente a incumplir con sus obligaciones fiscales.

Tratando de orientar sus posibles causas sobre todo con relación a los efectos de los tributos; efectos que pueden influir en determinada medida en la capacidad económica de los individuos, induciendo a estos a adoptar decisiones contrarias al precepto tributario.

Reconociendo que en todo acto de incumplimiento tributario concurren móviles y circunstancias múltiples, siempre el estudio sistemático de este fenómeno sugiere un examen separado de cada uno de los factores que influyen en éste, por un proceso de abstracción que se impone ante la imposibilidad de afrontar el fenómeno mismo en toda su integridad y complejidad. Por otra parte, también es de notar que en la práctica, pueden surgir tantas situaciones para no pagar el tributo correctamente, que la simple investigación teórica no siempre puede percibir y apreciar, pero puede modificar o alterar el fenómeno a consideración.

27.a) LAS CAUSAS ECONOMICAS

Un primer grupo de causas de evasión son de naturaleza económica. Cuando se considera el peso de la carga tributaria con respecto a las posibilidades contributivas reales de los sujetos pasivos y en relación con las condiciones económicas generales que se vivan en el país, advertimos la importancia que tiene el factor económico en el fenómeno de la transgresión de las obligaciones fiscales.

Numerosos y de distinta índole son los factores económicos que pueden favorecer los actos de oposición a las obligaciones tributarias, por lo que señalaremos aquellas causas de mayor importancia y que aparecen como determinantes de la realización del fenómeno.

En este sentido, la cuantía de la presión tributaria individual y colectiva constituyen un índice importante que puede revelar una actitud económica-contributiva favorable o desfavorable.

Por lo que hace a la presión tributaria individual, debemos entenderla como la carga fiscal que realmente absorbe un individuo, resultando difícil de calcular y determinar la suma de los tributos que el contribuyente debería de pagar y los que efectivamente paga, comprobación que se dificulta entre otras causas, por la falta de datos estadísticos relativos al grado de evasión tributaria existente, o a la efectiva traslación del impuesto.

Si bien es cierto que no es posible manejar cifras individuales, un buen indicador para lograr nuestro objetivo lo constituyen los índices de las tasas de los impuestos que indicarán la existencia de una carga tributaria per cápita alta o baja.

En este sentido, una sobrecarga fiscal, con altas tasas impositivas en lo particular, afectará directamente la economía del contribuyente, al gravar excesivamente sus ingresos y reducir en forma considerable sus ganancias, puede facilitar o inducir a ciertas situaciones económicas que a su vez se traducirán en actos de evasión tributaria.

Ante tal situación, es de esperar una reacción negativa de los contribuyentes, que sentirán la necesidad de omitir ingresos, sumistrar deducciones, etc., con el propósito de que el margen de sus ganancias se conserven en un nivel óptimo.

Sea como fuere, es evidente que la molestia de la imposición medida por el contribuyente con respecto a la presión real que soporta, constituye un elemento determinante del porqué del incumplimiento tributario.

Por otra parte, en lo referente a la presión tributaria existente en la colectividad, entendida como la relación entre el monto total de los tributos y el rédito nacional, constituye un índice importante que puede revelar una actitud económico-contributiva favorable o desfavorable.

En la actualidad existen una gran variedad de métodos económicos y estadísticos para medir la presión fiscal en la colectividad, destacando el de la relación que existe entre el Producto Interno Bruto (P.I.B.) y el de los ingresos tributarios, relación que es un buen parámetro o indicador con sus debidas reservas, ya que existen diferentes factores como lo sería la defraudación fiscal existente que puede influir en gran medida en el porcentaje que se obtenga.

Correlacionando lo anterior, si los ingresos tributarios alcanzaran un porcentaje muy alto del producto interno bruto, reflejaría una desmedida carga tributaria sobre la colectividad, esta presión tributaria al ser excesiva y no guardar la debida proporción con la capacidad contributiva, induciría a una parte o a la totalidad de la masa contribuyente a sustraerse del deber contributivo.

Si bien es correcto que para satisfacer las necesidades públicas del Estado, se recurre a los ingresos tributarios como una de sus principales fuentes de financiamiento, ésta no es la única, ya que se puede allegar recursos de diversas fuentes, tales como: los ingresos derivados de financiamiento - emisión de papel comercial -, los que perciba de los organismos descentralizados, de las empresas de participación estatal, los que obtenga de la contratación de deuda pública tanto interna como externa, etc.

De lo expuesto, debe entenderse que lo elevado de la imposición en sí y por sí -independientemente de cualquier posible conexión o apreciación subjetiva que de ello hace el sujeto contribuyente-, represente un factor decisivo de los actos de oposición al tributo. Ya que lo elevado de un impuesto siempre justificará o alentará el fraude fiscal.

Por otro lado, con respecto a las condiciones económicas generales que deben privar en el país GORGETTI(41) nos comenta: "...otro motivo que también debe tenerse en cuenta al examinar las causas económicas de la evasión es el que aparece en períodos de coyuntura y que es consecuencia de la disminución de las capacidades contributivas individuales. Las reducciones de réditos, las fuertes oscilaciones de los precios, ... constituyen elementos que en determinadas condiciones, pueden actuar como causas decisivas de actos de oposición a las obligaciones tributarias."

Ahora bien, el problema de la imposición tributaria se convierte en un abismo en épocas de crisis, ya que la carga impositiva se incrementa, los derechos y defensas de los causantes se ven minimizados, existe mayor coercibilidad, el aparato recaudador tiene que ser más eficiente y por consiguiente más injusto. Lo anterior también surge ante la imperiosa necesidad del Estado de obtener mayores recursos para cumplir con sus objetivos y sanear sus finanzas.

Pensamos que si bien, una carga impositiva puede ser bien absorbida en determinado período, ello puede dejar de ocurrir, si los factores económicos modifican la capacidad contributiva de la masa contribuyente. Resultando que la carga fiscal debe ponderarse aún en situaciones económicas caóticas.

Ante lo precario de una situación similar, se reducen las posibilidades de buscar una mejor justicia vía tributaria ya que los impuestos solo cumplirán en una mínima parte sus fines, y por ende, no sirven como un verdadero medio de redistribución de riqueza.

Es evidente que la situación económica que se viva en el país en un determinado período implica por parte del contribuyente asumir una conducta decisiva e importante en el cumplimiento o incumplimiento tributario.

(41) GORGETTI, Armando. La Evasión Tributaria. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1967, p. 132.

Resumiendo lo antes expuesto, podemos advertir la importancia que tiene el factor económico en el fenómeno de la violación de las obligaciones fiscales y que profundizando en el examen de los otros posibles causas de incumplimiento -psicológicas, políticas y sociales-, nos percatamos que éstas se encuentran íntimamente vinculadas con el aspecto económico.

28.b) LAS CAUSAS PSICOLOGICAS

En relación a las causas psicológicas del incumplimiento tributario, podemos definirles como aquel conjunto de tendencias individuales del sujeto a reaccionar de distinta manera ante la obligación de contribuir a los gastos públicos.

Entre las distintas actitudes que pueden adoptar los contribuyentes, para sustraerse a su deber contributivo, pueden destacarse los siguientes: primero, nunca es difícil hallar alguna injusticia real o imaginaria en el proceder del Estado para con nosotros, que sirva como justificación para recuperar lo propio, y baste para perdonar nuestro incumplimiento; segundo, la fascinación de algunos contribuyentes de eludir impunemente al fisco y vanagloriarse de esto; tercero, la impresión de que otros contribuyentes en análogas condiciones, aparentemente no pagan su parte, casi los constrañe a protegerse, y a colocarse en idéntica situación; y cuarto, cuando los contribuyentes se alejan de los hechos indiscutibles y se llega a las cuestiones graduables, es decir, en decidir si deben declarar correctamente o no.

Como hemos visto son variados y de muy diversa índole los móviles psicológicos para no cumplir con el deber contributivo pero todos ellos están íntimamente relacionados con el ámbito económico, tal y como se ha reseñado (supra 25.a).

Lo anterior tiene su origen en la idea primaria que cualquier contribuyente tiene respecto del destino del gasto público e imagina relaciones subjetivas y a veces arbitrarias entre la onerosidad del tributo y la utilidad de los servicios públicos de los cuales considera disfrutar.

El hecho de que el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria pueda intuir una relación de tal magnitud, permite advertir la influencia negativa de la apreciación subjetiva de la carga y de la ventaja económica que reporta el cumplimiento de sus obligaciones.

29.c) LAS CAUSAS POLITICO-SOCIALES

Respecto de las causas Politico-Sociales, están referidas principalmente a todos aquellos factores de política económica que al intervenir en la modificación del equilibrio y la distribución de la carga fiscal, pueden constituir estímulos positivos o negativos en el comportamiento del contribuyente.

GIORGETTI(42), nos dice: "...las causas políticas deben colocarse en relación con el juicio negativo a que frecuentemente es inducida la masa contribuyente, cuando observa la utilidad del gasto público, y, por lo tanto, el uso que hacen los gobernantes de los dineros públicos."

Por tanto, ciertas orientaciones prácticas en la esfera político-fiscal -exenciones tributarias, privilegios fiscales gastos suzuarrios, despilfarro en el manejo de ingresos públicos, etc., perceptibles subjetivamente por los particulares-, pueden llegar a constituir verdaderas causas del incumplimiento tributario.

Asimismo, las reacciones sociales en la colectividad serán positivas o negativas de acuerdo a las condiciones contributivas generales o individuales, propiciando una determinada actitud de los sujetos pasivos de la imposición frente al deber fiscal.

(42) GIORGETTI, Armando...op. cit. p. 156

30.d) LA INFLUENCIA NEGATIVA DE LAS REFORMAS Y ADICIONES A LAS LEYES FISCALES

Dentro de las causas que pueden ampliar o agravar el fenómeno del incumplimiento tributario, destaca el aspecto técnico-jurídico (las reformas y adiciones a las leyes tributarias), que desafortunadamente pueden influir negativamente en las reacciones del contribuyente.

En los últimos años, la reforma tributaria ha sido llevada a cabo con gran intensidad, siendo incontables el número de reformas que han sufrido las leyes tributarias, complicando en la misma medida el cotidiano quehacer de cumplir nuestras obligaciones tributarias.

No obstante debemos comprender que el saneamiento y fortalecimiento de las finanzas públicas requiere de una constante adecuación de las normas jurídicas a las condiciones económicas, políticas y sociales imperantes en el país, resultando una medida de hacer de nuestro sistema tributario un instrumento moderno, ágil y útil que inspire respeto, seguridad y justicia.

El presente apartado no pretende hacer un análisis jurídico en detalle de las diversas leyes impositivas que han sido modificadas, sino más bien va enfocado a conocer el efecto negativo que puede provocar en el ánimo de los contribuyentes.

De las vastas reformas que se han suscitado, y analizado algunos documentos(43) en que se exponen los motivos de los constantes cambios a las leyes tributarias, los motivos más relevantes que se han expuesto son: primero, las que de una u otra forma encierran medidas para el incremento de la recaudación; segundo, las reformas que tienen como propósito dosificar la presión tributaria en algunos grupos de escasa o mediana capacidad contributiva; tercero, las que surgen con el propósito de taponar los huecos o lagunas existentes en la legislación que conllevan a la elusión de impuestos; medidas de control que tienen por objeto reajustar alguna situación en particular o de menor importancia; y cuarto, aquellas reformas con el propósito de simplificar el sistema tributario.

Hemos de reconocer que muchas reformas en verdad ha simplificado el régimen fiscal y han cumplido con sus directrices, pero existen otras que han complicado el quehacer cotidiano.

Para ejemplificar este aserto, bástenos recordar las reformas (44) suscitadas en éste, con motivo del proceso de modernización de la Subsecretaría de Ingresos, que con el propósito de 'agilizar y brindar un mejor servicio a los contribuyentes', la Dirección General de Recaudación ha establecido la creación de módulos de recepción de trámites fiscales en las Administraciones de Correos (SEPOMEX), donde los contribuyentes contarán con el material de consulta que les permitirá efectuar sus trámites de una manera autosuficiente, contando con el auxilio de los orientadores fiscales.

En teoría, el procedimiento no ofrece mayor problema, veamos: los contribuyentes en dichos módulos sólo tienen que depositar en el buzón fiscal un sobre por cada trámite que realicen, conteniendo los formularios y documentos comprobatorios necesarios, para posteriormente recibir en su domicilio fiscal el resultado de los trámites que efectuó. Para lograr tal objetivo el módulo contará con el material de apoyo - libros de consulta, sobres fiscales, disposiciones legales, mapas, reloj franquizador, etc. - que le permitirá llenar personalmente el o los formulario(s) que necesite para realizar su trámite.

(43) Para descripciones detalladas sobre la 'Reforma Tributaria', véase: *Pensamiento de José López Portillo*, publicado en el T. I. P. 63 del Tribunal Fiscal de la Federación 45 Años al Servicio de México', edit. Tribunal Fiscal de la Federación.

(44) Vigésima Sexta Resolución que Reforma Adiciones y Deroga a la que Establece Reglas Generales y otras Disposiciones de Carácter Fiscal para el año de 1992, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 2 de febrero de 1993, p. 2

Hasta aquí parecería no haber mayor problema; no obstante, en la práctica, los pasos a seguir para la recepción de los trámites fiscales a través de dicho módulo serían de manera general, los siguientes: (infra, ANEXOS 1 a 14).

1. Si va a efectuar algún trámite fiscal, previamente consultar el directorio de trámites fiscales
2. Verificar que su domicilio fiscal se encuentre dentro de la circunscripción territorial de esta Administración Fiscal Federal (consulte mapa)
3. Identificar los requisitos para realizar su trámite a través del respectivo libro de consulta, instructivo específico (tríptico) y pantallas de consulta.
4. Adquirir, en su caso, el formulario correspondiente para realizar su trámite.
5. Anotar correctamente en el formulario todos los datos requeridos para su trámite, a fin de evitar la aplicación de multas.
6. Asegurarse que los documentos que debe presentar estén completos y legibles
7. Pedir un sobre fiscal al receptor u orientador de trámites fiscales y proporcionar los datos solicitados en la parte de enfrente y atrás del sobre.
8. Imprimir el sello mediante el reloj franqueador en la parte de enfrente del sobre, en el recuadro donde dice: "Sello del reloj franqueador" así como la copia del formulario que presente.
9. Conservar la copia del formulario o del escrito, como comprobante de su trámite o acuse de recibo
10. Introducir en el sobre la documentación necesaria para el trámite y cerrarlo
11. Depositar el sobre en el buzón
12. Esperar la respuesta de su trámite en su domicilio fiscal, personalizada o a través del servicio postal, según sea el caso.(45)

De lo expuesto, se advierte que para efectuar algún trámite en materia fiscal, en este caso de tipo informativo, se requiere de vastos conocimientos en la materia, por parte de los contribuyentes.

No cabe duda que entre los contribuyentes de medianos y pequeños recursos, una reforma de tal magnitud puede provocar graves problemas de incumplimiento, entre otras razones, por necesitar de expertos en la materia, para poder cumplir con sus obligaciones tributarias.

Acercas de la reforma en comento, no dudamos de la sana intención del legislador en la implementación de esta medida y de los beneficios que puede acarrear, lo que al considero prudente señalar es que reformas como la citada, debe de ser producto de una planeación seria, acorde a la realidad económica, también deben considerar los efectos que producirán en el ánimo de los contribuyentes.

Sobre la problemática de las reformas fiscales, el maestro SAINZ De BUJANDA(46) nos comenta "... la bondad política de una reforma fiscal no estriba exclusivamente en la adaptación cuantitativa y cualitativa de las cargas tributarias a la realidad económica del momento en que la reforma se produce, sino también en la seguridad que sea susceptible de producir en el ánimo de los contribuyentes."

Por otra parte, si a esto se agrega que nuestro sistema tributario en ciertos aspectos debe considerarse confuso, excesivo y muy técnico, en el sentido de regular en ciertos casos idénticas relaciones jurídico-tributarias, en forma contradictoria, pueden llegar a constituir a menudo la base de un deficiente conocimiento y de erróneas interpretaciones de la legislación fiscal; y derivar con la misma frecuencia, en actos de incumplimiento tributario.

Ya que a nadie escapa el hecho de que las normas tributarias suelen ser verdaderos laberintos terminológicos cuya comprensión no se encuentra al alcance del hombre de la calle, el que al realizar actividades productivas y por ende, al convertirse en contribuyente se verá imposibilitado para cumplir con obligaciones que no entiende.

(45) Para mayor información acudir a los módulos de atención a contribuyentes instalados en las Administraciones de Correos

(46) SAINZ De BUJANDA, Fernando, Hacienda y Derecho, T.I. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, p. 166

Corresponde señalar que la respuesta gubernamental ante el innumerable número de cambios en el Derecho Tributario, es la que éste es cambiante, que tiene una naturaleza dinámica. Si bien lo anterior es cierto, en cuanto que las bases y las tarifas pueden ser cambiantes, los principios generales del Derecho Tributario, no deben, por respeto y honestidad gubernamentales, ser cambiantes, ya que un sistema jurídico fiscal que no garantice seguridad y justicia, tendrá a largo plazo un fracaso inevitable.

Para facilitar las cosas haría falta un Ordenamiento Jurídico Tributario que regulase un conjunto ágil de instituciones impositivas, de manera clara, sencilla y permanente las disposiciones tributarias. Hay la tendencia general de que a nadie le gusta pagar impuestos, menos aún, si el trámite es lento, confuso, complicado y que requiere de expertos en materia contable. Lo expuesto provocará necesariamente una actitud negativa en el ánimo del contribuyente para con su deber contributivo.

Como corolario final podemos expresar que cualquier reforma, no debe partir de la nada, debemos iniciar con la estructura fiscal con que se cuenta, aprovechando sus beneficios, eliminando sus inconvenientes. Recordemos que en la medida en que un sistema tributario adquiere mayor complejidad y se agudizan sus efectos, los mecanismos para llevar a cabo las reformas también tienen que ser reconsiderados. En este sentido MCINTYRE(47), nos dice: "Una "reforma tributaria", como se emplea la expresión ...incluye cualquier cambio legislativo en las leyes tributarias de un país que sea el producto de una planeación seria."

31.B) REACCIONES Y EFECTOS DE LOS GRUPOS QUE DEBEN CONTRIBUIR

En el apartado precedente hemos efectuado una breve reseña de las causas que justifican la obligación al deber contributivo por parte del sujeto pasivo del impuesto.

Ahora bien, debemos aceptar que el comportamiento ilícito del contribuyente ante el imprescindible deber de pagar los impuestos también origina distintas reacciones de naturaleza humana, lo que hace todavía más difícil su estudio para poder individualizarlo, formular juicios certeros y proponer posibles soluciones.

Las reacciones ante la imposición tributaria pueden ser muy diversas: se puede inducir a delinquir, a abusar de los demás, a producir o dejar de hacerlo, a trabajar, a exigir a los gobernantes, acumular riquezas, fomentar la corrupción, a asociarse, a cerrar las fuentes de trabajo, a consumir, al ahorro, etc.

Asimismo, los contribuyentes como agentes pasivos de las contribuciones reaccionarán según la presión tributaria a que se encuentren sometidos, ya se trate de numerosas cargas, variadas tasas, tarifas altamente progresivas, gravámenes a artículos de consumo necesario, servicios públicos de que goce, etc.

Si bien es cierto que las reacciones pueden ser muy diversas y de distinta naturaleza, también lo es que el grado de preparación de la población contribuyente y sus posibilidades económicas para hacer frente al pago del tributo, influye determinadamente, en el tipo de reacción que pueda asumir.

Entre los contribuyentes pequeños o medianos no existe inmoralidad y menos sentimiento de culpa por su conducta irregular hacia el fisco, a veces sentirá alegría y justificará su proceder, otras veces lo hará con el propósito de no desequilibrar los ingresos familiares; muchas otras, por no saber ni cómo pagar sus impuestos.

Resultando que la mayoría de las veces sólo podrá indignarse ante el aumento de determinada contribución impositiva, pero no tendrá más remedio que aceptarlo y pagarlo.

(47) MCINTYRE, Michael J., La Institucionalización del Proceso de Reforma Tributaria, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 7º Número Extraordinario, p. 140

Si se trata de contribuyentes de altos recursos, sus reacciones no se traducirán en simples protestas, actuarán de una manera más decisiva, acudirán a los órganos jurisdiccionales para controvertir la imposición de algún tributo y en caso de obtener un fallo desfavorable, buscará otros medios para retrasar su cumplimiento o cumplir en determinada forma que sus ganancias no resientan el peso del gravamen.

No existiendo ningún sentimiento de culpa por su forma de proceder, y tal vez se arriesguen a engañar al fisco pensando que su dinero va a parar al bolsillo de los muchos servidores públicos corruptos que abundan, sobre todo en materia fiscal.

Este actuar o no actuar, en la práctica cotidiana es observable, cuantas veces no encontramos a ciudadanos que por desconocer la ley tributaria y no contar con los recursos económicos suficientes, tiene que cumplir con leyes que han sido declaradas inconstitucionales, precisamente por no saber y no contar con los medios económicos para ejercitar el medio jurisdiccional correspondiente en tiempo, y tiene que cumplir con dicha ley, lo que provoca una reacción de impotencia en este grupo de contribuyentes.

Otro indicador importante que determina reacciones especiales en el ánimo de los contribuyentes lo constituyen en los impuestos directos o indirectos de que sean objeto y según se fije la base de imposición.

Tratándose de los impuestos directos, éstos son más desagradables porque se siente el peso del gravamen y si se trata de una tarifa progresiva, mayor será la incomodidad. Resaltando que son los contribuyentes de más ingresos los que resienten la mayor parte de la carga, ante esta situación sentirán la tentación de omitir ingresos o incrementar las deducciones para compensar el peso del tributo. En tanto que los regresivos, los pagaran la totalidad de la población, resultando injustos, por lo que toca a la población de menos recursos, ya que pagará el mismo precio por un determinado satisfactor que los ciudadanos económicamente más favorecidos, lo que provocará una aversión mayor contra esta clase de tributos.

De los ejemplos anteriores vertidos se concluye que las reacciones de los contribuyentes ante la imposición tributaria, están de una u otra forma relacionadas con las posibilidades económicas de los grupos contribuyentes y del grado de estudios de la población contributiva. Lo anterior, en última instancia determinará el asumir una actitud pasiva o activa ante el deber contributivo.

En otro orden de ideas, decir que el no cumplir de manera correcta nuestras obligaciones tributarias agota sus efectos en el perjuicio causado al fisco por los menores ingresos con respecto a los que hubieren correspondido en razón de la norma tributaria, importa considerar este fenómeno de manera incompleta y olvidar otros aspectos no menos importantes.

No es que no sea importante que el ente público no logre hacer efectiva en los periodos previstos, parte de la riqueza privada que se le adeuda en razón de su poder impositivo; sino que resulta que el fisco, ante las necesidades públicas y sociales que tiene que cumplir y el presupuesto que debe respetar, tiene la opción, de superar estos inconvenientes, ampliando las bases de imposición o aumentando la presión fiscal, provocando que la carga se reparta y se incremente entre los causantes que ya cumplieron con sus obligaciones tributarias.

El supuesto anterior, provoca desigualdad de la carga tributaria, al restringirse el universo de contribuyentes, lo cual determina que el peso de la carga tributaria, además de gravar injustamente a los contribuyentes cumplidos, se distribuya de manera distinta y más onerosa que la prevista por el legislador.

Es claro, que ante las medidas tributarias tendientes a aumentar la imposición, inducirá, a su vez a la masa contribuyente a adoptar contrarrestos que podrán ser desde las informalidades hasta el amparo, o bien las de naturaleza ilícita, como lo sería la evasión, o la defraudación fiscal.

Otra circunstancia la constituye la enorme cantidad de impugnaciones, que retardará la actividad financiera de la administración pública, entorpeciendo el ritmo y el producto de los ingresos.

Es importante hacer notar que la evasión no sólo provocará pérdidas al fisco, también generará gastos para la persecución de evasores, defraudadores, etc.; para el contencioso administrativo; gastos que se agregan a los de la determinación y recaudación de los impuestos.

En resumen, el no cumplir con nuestras obligaciones contributivas, no sólo se traduce en pérdidas al fisco, sino que altera la distribución de la carga tributaria, lo que provoca que las autoridades hacendarias tengan que adoptar medidas tendientes a restablecer el equilibrio de las finanzas públicas, adoptando decisiones de política económica contrarias al interés general y generando un sin fin de gastos que tendrán que ser absorbidos al final de cuentas por la totalidad de la masa contribuyente.

32.a) EXPECTATIVAS DE LOS CONTRIBUYENTES

El Estado es una comunidad jurídicamente organizada, en la cual la totalidad de sus miembros se interrelacionan para la obtención de fines comunes.

Para la mejor coordinación de los intereses entre los individuos y el Estado, se dan reglas jurídicas que se irán modificando de acuerdo a las necesidades del propio Estado y de la Sociedad.

Estas normas jurídicas establecen facultades y deberes para las autoridades, y derechos y obligaciones para los particulares. Sólo el cumplimiento cabal de unos y otros permite la convivencia pacífica y civilizada para el bienestar de todos.

En nuestro país, la tarea principalísima de proyectar las leyes tributarias, ha recaído en el Poder Ejecutivo y ante la poca participación del Poder Legislativo, y de la ciudadanía en general en la estructuración de las leyes fiscales, es prácticamente nula, y en este sentido su función es sólo aprobar las que manda el Ejecutivo Federal o Estatal para el caso de los fiscos locales.

Debe advertirse, que ante tal situación, se corre el riesgo de que la política tributaria responda sólo a las expectativas del órgano recaudador en detrimento de los intereses de la comunidad en su conjunto.

Una política tributaria con tales directrices, responderá en primer término a las expectativas del gobierno, dejando en un plano secundario las expectativas de los contribuyentes.

Debe tenerse presente que si los contribuyentes quieren que se les trate con mayor justicia, es decir, que se respeten sus derechos, que se logre una mejor distribución de la carga tributaria entre todos los contribuyentes, una ley que iguale al fisco con los causantes, que los funcionarios y servidores públicos corruptos sean castigados, recibir de las autoridades un trato digno, que no se prejuzgue su culpabilidad, que sus aportaciones se canalizaran de la mejor manera, etc. Es necesario que los causantes dejen de permanecer neutrales e indiferentes ante la imposición tributaria.

Para alcanzar los objetivos antes enunciados, es de vital importancia que los contribuyentes dejen a un lado su actitud pasiva y sumisa ante el Poder Tributario del Estado. Ya que es requisito sinis que non que los ciudadanos participen, ya sea de manera individual o colectiva, externando sus opiniones, protestando, confrontando los argumentos de las autoridades, interponiendo denuncias, demandas en juicio, etc., con el único propósito de alcanzar un mejor y más eficiente sistema tributario que responda tanto a los intereses de los particulares como del propio Estado.

Corresponde señalar que esta participación en la actualidad ya se está dando, los grupos empresariales, los partidos políticos de oposición ya están planteando sus posturas ante la actual política tributaria.

Pero aún el grueso de la ciudadanía no ha tomado conciencia de la importancia de su participación, es el momento oportuno de que exija a los representantes populares que cumplan con sus obligaciones, que toda iniciativa de ley o disposición que norme la cuestión fiscal en cualquier aspecto, sea estudiada detenidamente, para prever sus posibles efectos y consecuencias.

Lo anterior, con el propósito de que aprueben leyes más justas y que respondan tanto a las expectativas del gobierno como de los ciudadanos. Reiterando que la participación del ciudadano es indispensable, para provocar un cambio, resultando que el contribuyente debe ser el crítico más importante del sistema tributario.

Por otra parte, para que los ciudadanos participen de una manera decisiva, es necesario que comprendan y entiendan en la medida de sus posibilidades el sistema impositivo, que conozcan sus derechos y obligaciones a que están sujetos para poder defenderse en un momento dado ante cualquier irregularidad de las autoridades fiscales, que se concientice de los beneficios que obtiene al cumplir con sus obligaciones correctamente y que se sienta orgulloso de cumplir con sus deberes.

En este sentido y considerando la trascendencia que tiene la correcta aplicación de las disposiciones fiscales por parte de las autoridades, es necesario que los ciudadanos conozcan sus derechos, a fin de salvaguardar las garantías de seguridad y certeza jurídica contempladas en los artículos 14 y 16 constitucionales. Para ello primeramente es necesario concientizarlo de la importancia que tiene el cumplir fielmente con sus obligaciones tributarias y segundo, participe de manera efectiva y decidida en la toma de decisiones académicas, económicas, políticas y sociales, con el propósito de fortalecer el sistema tributario.

33.b) ANALISIS DEL CONCEPTO DE GASTO PUBLICO EN EL TEXTO CONSTITUCIONAL.

La Hacienda Pública conjuga la libertad del hombre y sus obligaciones con la sociedad. Por mandato constitucional, corresponde a todos los mexicanos contribuir al gasto público en un marco de equidad y proporcionalidad.

Nuestra Carta Magna en su artículo 31, fracción IV, expresa que es obligación de los mexicanos la de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Ahora bien, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en diversas ejecutorias se ha encargado de definir lo que debe entenderse por gastos públicos.(48)

***GASTOS PUBLICOS** - Por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos *
3a. Ep., T. LXIX, p. 398, Anepo administrativo en revisión, 8402/40, Cabezas Alberto N. y coags., 11 de julio de 1941, unanimidad de 5 votos.

***IMPUESTOS** - Los impuestos pueden tener un objeto inmediato, que consiste en cubrir los gastos públicos, objeto que es esencial y común a todos ellos, otro objeto mediano, que consiste en la realización de determinado propósito como la división de las grandes propiedades rústicas..., pero no es forzoso que el impuesto, para que se considere así, debe tener como único objeto el inmediato de que se ha hablado, los gastos públicos están previstos en el Presupuesto de Egresos, y los impuestos para cubrir esos gastos, en el de ingresos, de modo que la prueba de que una contribución no esté destinada a cubrir esos gastos, necesariamente debe encontrarse, o en la ley que lo establece o en el Presupuesto de Egresos.*(49)

(48) GUERRERO LARA Ezequiel, y CORTINA QUIJANO, Aurora, La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materias de Impuestos 1917-1985. Co-edición Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México-Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1989, p. 85.

(49) Semanario Judicial de la Federación, Quinta Epoca, Tomo XXIV, México, Antigua Imprenta de Murgula, 1929, pp. 139 y 140.

IMPUESTOS.- SU DESTINO A UN GASTO PUBLICO ESPECIAL NO ES VIOLATORIO DE LA FRACCIÓN IV DEL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL.- ...La interpretación del citado precepto constitucional debe superarse, porque el señalamiento de que con los impuestos deban cubrirse los gastos públicos, no constituye una prohibición para que los tributos se destinen desde su origen por disposición de las legislaturas, a cubrir un gasto especial - cualquiera que sea la forma en que el mismo se fije o distribuya por el legislador o por la autoridad administrativa que formule el presupuesto de egresos - siempre que éste sea en beneficio de la colectividad. Si alguna prohibición contiene el precepto, no es otra que la de que los impuestos se destinen a fines diferentes a los del gasto público.*

*7a. Ep. Vol. 19, la. P., p. 67, Amparo en revisión 3482/69, Unión de Crédito Agrícola de Hermosillo, S.A. de C.V., 21 de julio de 1970, unanimidad de 17 votos. Ponente: Jorge Infárritu *(30)

Una vez entendido el concepto de gasto público en la idea de la Corte Nacional, en forma genérica, desglosaremos su contenido.

Primeramente, el término 'contribuciones' utilizado en la Constitución es genérico; las especies se precisan en las leyes tributarias.

En términos de los artículos, 1º, 2º y 3º del Código Fiscal de la Federación vigente, son contribuciones o tributos a los que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, tanto los impuestos como los derechos, los productos, las aportaciones de seguridad social, así como las contribuciones de mejoras y los aprovechamientos.

Son ingresos públicos materialmente hablando, cuando el Estado los percibe en virtud de que su generación está prevista por las leyes y en tanto que su pago debe realizarse a virtud de determinaciones de imperio del propio Estado, resultando a cargo de los sujetos gobernados bajo su soberanía y, desde luego a su favor, pudiendo ser percibidos por cualquiera de sus órganos.

A efectos formales, serán ingresos públicos los que se encuentren previstos por la Ley de Ingresos de la Federación.

La terminología utilizada por la Ley de Ingresos es congruente con la de los artículos 31, fracción IV; 73, fracción VII; 74, fracción VI, y 126 constitucionales, así como de los artículos 1º, 2º, y demás relativos del Código Fiscal de la Federación.

De los criterios jurisprudenciales antes transcritos podemos inferir que el concepto material del gasto público estriba en el destino de una contribución o ingreso cualquiera percibido por el Estado para la realización de una función pública específica o general, al través de la erogación que realice la Federación, dentro de su ámbito de facultades, directamente o por conducto de la entidad paraestatal encargada al respecto.

Formalmente, este concepto de gasto público se da cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación está prevista la partida.

Por lo que respecta al requisito de que las contribuciones se destinen para sufragar los gastos públicos, consideramos correcta la interpretación constitucional de nuestro más alto tribunal, en el sentido de que si bien es cierto que la finalidad primaria de los impuestos es la de sufragar los gastos públicos, también lo es que éstos pueden perseguir otros fines secundarios (la protección a ciertas industrias, la división de propiedades rústicas, alentar o desalentar determinadas actividades, etc.), entre otras razones por la innata necesidad del Estado de aplicar los gastos a innumerables fines.

Asimismo, la forma en que los gastos públicos se fijen o distribuyan por la autoridad administrativa, acatará el mandato constitucional, siempre que éste reporte un beneficio a la colectividad.

(30) EZEQUIEL GUERRERO... op. cit. pp. 84 y 85.

Por lo que se refiere a la proporcionalidad y equidad que deben guardar éstos, solamente diremos que la proporcionalidad radica en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en relación de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos. Y por equidad, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Es prudente señalar que no puede dejarse de reconocerse que todo impuesto, de hecho, aun cuando pretenda un fin preponderantemente fiscal, puede producir otros extrafiscales debido a la enorme trascendencia que tiene en la vida jurídica de una sociedad determinadas las imposiciones tributarias.

34.c) NECESIDAD DE FUNDAMENTAR LA IMPOSICIÓN EN HECHOS SOCIALES

La legislación tributaria en México está orientada a la preservación y salvaguarda de los intereses generales. El Estado como organización soberana, justifica su existencia en tanto sea capaz de realizar el bien público y mantenga la solidaridad nacional mediante la coexistencia pacífica y productiva de gobernantes y gobernados, quienes a su vez, son corresponsables de consolidar y mejorar las instituciones públicas como instrumentos que aseguran y reafirman la satisfacción del interés general.

Nuestra Carta Magna, no es más que un claro ejemplo de la respuesta que dieron los distintos grupos sociales al estatuto de un gobierno impopular, donde el desequilibrio económico era verdaderamente marcado, debido principalmente a la concentración excesiva de negocios, acaparamiento de riqueza y a la explotación del pueblo.

Es claro que la ley tributaria que tiene como base el máximo ordenamiento legal, no sólo debe generar los recursos necesarios para la subsistencia del Estado, también debe responder a las exigencias sociales del grupo.

Reconociendo que para la creación de organismos públicos, instituciones, dependencias, así como para la implantación de nuevos sistemas, planes, proyectos, programas, etc., si bien, pueden vincularse a fórmulas o reglas fijas, también lo es que deben conjugarse con hechos sociales que se traducen en beneficios tangibles para la comunidad.

Así pues, es importante señalar que las cargas públicas son más justas y legítimas, cuando se basan en hechos sociales, ya que de éstos dependen la existencia y mantenimiento de la sociedad, ya que tales cargas constituyen un tributo que todos los mexicanos estamos obligados a pagar al Estado, por los beneficios que nos reporta el vivir en una comunidad jurídicamente organizada.

Por lo que toca al quantum del tributum, éste no debe ser más que la respuesta a las aptencias colectivas, a tal grado que en la medida en que no se exagere la carga tributaria y las necesidades públicas sean atendidas oportunamente, ya no habrá excusas para rehuir a la obligación contributiva.

Al respecto, el licenciado URESTI-ROBLEDO(51), nos dice: "Los impuestos deben ser establecidos en la justa medida para cada pueblo. Aquí no hay un parámetro universal, ya que son las necesidades públicas y sociales las que determinan el grado de cooperación".

Un adecuado manejo de las finanzas públicas, no sólo debe traducirse en palabras, números y grandes expectativas para el futuro, requiere verse reflejado en hechos, ya que la mayor parte de la población medirá los beneficios de la política tributaria emprendida en el presente sexenio, en relación con su poder

(51) URESTI-ROBLEDO, Horacio, Sociología del Impuesto, T.V. del volumen "Tribunal Fiscal de la Federación. 50 Años al Servicio de México", Edit. Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1988, p. 617

adquisitivo, en el freno al aumento general de precios, en el mejoramiento de los servicios públicos, en el incremento de las obras públicas, en la disminución de la corrupción, entre otros más satisfactorios medidos por la población trabajadora.

En este sentido el mismo autor(52), nos señala: "Para el establecimiento del impuesto no sólo debe influir el ánimo recaudatorio o la comodidad par su administración. Por el contrario, el impuesto debe responder ante la realidad social."

En la actualidad no es posible aceptar que los ciudadanos crean en el Estado en que viven y menos que contribuyan correctamente a las cargas públicas, si los mismos miembros de esta organización le han perdido la fe.

Lo anterior, debido principalmente a que los individuos que conforman el mismo Estado, exigen de éste, cierta función que presupone una elección de justicia que tienda al bien común proporcional.

Ya es el momento que la estrategia económica y social cumpla con sus objetivos, y se traduzca en el mejoramiento permanente de las condiciones de vida de la población.

Concluyendo, el día en que los contribuyentes reconozcan y acepten los beneficios de que son objeto, por la contraprestación de pagar sus contribuciones correctamente, habrá llegado el momento en que se deriven la resistencia al pago de la contribución.

35.aa) JUSTIFICACION ESTATAL DE LOS GASTOS PUBLICOS

El Estado Mexicano tiene en los gastos públicos un instrumento muy valioso para el cumplimiento de sus fines. Los gastos públicos se caracterizan por ser erogaciones de carácter imperativo y obligatorio, teniendo entre sus propósitos asegurar el funcionamiento de los servicios públicos y la existencia misma del Estado

Y siguiendo este criterio, FAYA-VIESCA(53), nos dice: "...los gastos públicos se justifican por el hecho de que previamente se ha decidido la supervivencia del Estado como organización política. Esta debe, por lo tanto, disponer de medios o instrumentos para satisfacer las necesidades que se demanden en forma de servicios públicos, gastos de administración, inversiones, etc."

El Estado aplica los gastos a innumerables fines y destinatarios, a via de ejemplo: eroga determinada cantidad por la compra de tecnología para alguna empresa del sector público. Recordemos que el desarrollo económico requiere de infraestructura - sin la cual los incentivos ordinarios no operan - que por si misma constituya un cambio de condiciones capaz de generar incrementos en la productividad y el ingreso

Las erogaciones gubernamentales constituyen uno de los instrumentos económicos más importantes de que dispone un país para lograr el bienestar económico y social de la población en su conjunto.

A través del gasto público debe planearse la adecuada operación económica del Estado, por tanto, esta política debe conformarse con base en una clara definición de los objetivos nacionales y de su correcta jerarquización.

Debemos precisar que el monto global de los gastos es muy importante, pero también lo es en un momento dado, la propia composición de las erogaciones.

(52) *Ibidem*.

(53) FAYA VIEZCA, Jacinto. *Finanzas Públicas*. Edit Porrus, S.A. 2a. ed, México 1986, p. 37.

Si bien es cierto que un gasto público mal canalizado puede causar graves trastornos a la economía - falta de programación, derroche injustificado - por otra parte, si se traduce para la adquisición de algún bien, servicio o tecnología, puede reducir dividendos al país.

Por lo que toda política sana de finanzas públicas requiere de un estudio de la posible influencia de un cierto gasto sobre la economía, tomando en cuenta la coyuntura económica y las condiciones socio-políticas como punto de arranque en el diseño de las políticas de gasto público.

En una economía como la de México, el gasto público influye en la producción de bienes y servicios; distribución, número y disposición de personas ocupadas, monto relativo de ingreso por cada habitante y sobre las cantidades a consumir y ahorrar del ingreso nacional. Afecta, asimismo, la cantidad de dinero en circulación y encasas cualitativa y cuantitativamente los bienes a importar, exportar o consumir.

En el presente sexenio, gracias a la política aplicada se ha mantenido el monto de las erogaciones en niveles compatibles con las metas de las finanzas públicas. México se ha propuesto disminuir la inflación y lograr un crecimiento estable y sostenido.

En esta política, el ajuste del gasto público ha constituido un instrumento fundamental. Es por ello que el gasto público presupuestal, a nivel nacional, se ha reducido significativamente, pasando del 39.8% como proporción del producto interno bruto en 1988, al 27% en 1991 y se espera que en 1992, sea equivalente al 25.4%(54).

No obstante esta reducción del gasto total, los recursos orientados al desarrollo social (educación, salud, desarrollo urbano, abasto social, y al Programa Nacional de Solidaridad, (entre otros), han crecido en términos reales.

Esta combinación de menor gasto total y crecimiento real en ciertos renglones del gasto ha sido posible, gracias a la significativa reducción en el peso del gasto de la deuda pública, a la desincorporación de empresas públicas no estratégicas, a la racionalidad y disciplina en el gasto, y a la participación del financiamiento privado en la aplicación de la infraestructura económica.

En este contexto, la asignación de los recursos públicos se efectúa de acuerdo con las prioridades marcadas en el Plan Nacional de Desarrollo: por una parte, infraestructura social, en que destacan rubros como educación, salud, vivienda, agua potable, ecología, abasto social y, de manera significativa, la atención a las necesidades de la población de bajos ingresos a través del Programa Nacional de Solidaridad. Por otro lado, infraestructura económica, como carreteras, ferrocarriles y puertos, generación de energía eléctrica, etc.

Requiriéndose que el gasto público sea bien dirigido, se circunscriba a las áreas estratégicas y prioritarias de acción estatal directa, ejercido con honestidad y eficiencia. Sin embargo, es indispensable que el gasto sea financiado con recursos no inflacionarios.

Sólo el crecimiento sostenido en una economía con bajos índices de inflación, asegurar el bienestar permanente de la mayoría de la población. La experiencia de México, como la de muchos otros países, ha probado sobradamente que en las economías inflacionarias la distribución de la riqueza se vuelve más injusta, sumiendo a las clases medias y de menores recursos en un proceso de continuo empobrecimiento.

El Estado requiere estar consciente de las necesidades de la colectividad y de su propia subsistencia, con base en esto, determinar el tipo y monto de las cargas fiscales que pueden soportar los obligados al pago del tributo.

(54) El dato fue tomado 'Del Presupuesto de Egresos de la Federación para 1992', en su capítulo relativo a la 'Política del Gasto Público 1992', publicado por la Revista Indetec, Año 14, 2a. Época, No. 74, Enero-Febrero 1992, p. 49.

Los gastos públicos se justifican en la medida que proporcione al Estado los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines. Entre estos destacan: el mejorar el nivel de vida de la población, propiciar un crecimiento económico estable y sostenido, y crear a su vez la infraestructura necesaria para el desarrollo a largo plazo del país.

Para esto, el Gobierno de la República ha impulsado políticas para controlar y revertir la inflación, así como mejorar los niveles de vida de quienes más lo necesitan.

La estabilización de la economía debe propiciar un crecimiento que favorezca el fortalecimiento de la soberanía nacional, la ampliación de nuestra democracia, y haga efectiva una mayor justicia social.

CAPITULO CUARTO

LA EDUCACION COMO FACTOR DE CAMBIO CONDUCTUAL TRIBUTARIO

SUMARIO

36.A) La Educación Tributaria, 37.a) Idea Conceptual de la Educación Tributaria, 38.b) Ideales de la Educación Tributaria, 39.aa) El Cumplimiento de Obligaciones Tributarias y la Justificación del Ejercicio de la Acción por Desvío de Poder, 40.bb) Cumplimiento Integral del Ordenamiento Jurídico-Tributario, 41.B) Participación del Estado en la Educación Tributaria, 42.a) Justificación de la Enseñanza de la Materia Tributaria a los Contribuyentes, 43.aa) La Misión Educativa de los Centros de Enseñanza en Materia Tributaria, 44.bb) El Cometido de Educación Tributaria, (Una Misión Educativa de la Administración Fiscal), 45.b) El Método como Instrumento de la Educación Tributaria, 46.c) Medidas para Coadyuvar al Cumplimiento Tributario, 47.d) Resultados de la Educación Tributaria, 48.aa) Justicia y Racionalidad del Sistema Tributario, 49.bb) Simplificación de la Administración Tributaria, 50.cc) Nuevo Sentido del Proceso Tributario.

36.A) LA EDUCACION TRIBUTARIA

En el capítulo precedente hemos efectuado una reseña de las posibles causas que suelen favorecer la resistencia al pago oportuno y correcto de las obligaciones tributarias a cargo de los sujetos pasivos de la imposición.

Es un hecho que la relación Fisco-Contribuyente no se agota en una simple cuestión de buenas leyes y de buenos instrumentos fiscales, el problema del incumplimiento tributario, si bien puede obedecer a causas de muy diversa índole, tiene como origen principalísimo, la ausencia de una educación fiscal que conlleve a la creación de una conciencia cívico-tributaria que motive al cumplimiento.

No existe ley por perfecta que sea que pueda suplir a aquella condición fundamental que asegure la eficiencia de un ordenamiento público cualquiera, condición que requiere el consciente cumplimiento de las obligaciones de solidaridad política, económica y social, irrupuestas sin distinciones ni privilegios, respetando la justicia, la dignidad y la libertad de los ciudadanos.

Sabido es que las leyes por sí mismas no bastan para el progreso de la sociedad si no se apoyan en la responsable adhesión de los ciudadanos a los ordenamientos jurídicos y el irrestricto respeto a las instituciones públicas.

Al respecto puede agregarse, que el fenómeno tributario, obvio es decirlo, no se sustrae ni a los peligros de una legislación defectuosa, ni a los de una inadecuada distribución de la carga impositiva y, también, de la justa y oportuna tutela de los derechos de sujeto pasivo del impuesto. Sin embargo, esto no faculta a los ciudadanos a eponerarse y tampoco sustraerse al precepto fiscal, sin faltar a uno de los deberes del ciudadano que consiste en ser leal al Estado y respetar sus leyes.

Como quiera que sea, por lo que respecta al problema impositivo, la falta de sólidas tradiciones en materia cívica, constituyen el primer gran obstáculo hacia el cumplimiento de la obligación tributaria.

Lo anterior confirma la necesidad de una acción educativa adecuada y oportuna orientada no tan solo a informar al contribuyente respecto de sus derechos y obligaciones en materia tributaria sino a crearle una conciencia tributaria -con un alto contenido ético y social de la obligación tributaria- de la importancia que tiene su participación en esta materia para el logro de los cometidos del poder público⁽⁵⁵⁾ y a permitirle que conozca la raíz de sus problemas y la forma de resolverlos; asimismo infundirle confianza del destino que ha de darse a sus contribuciones y las necesidades sociales que no se logran satisfacer cuando incumple con su deber contributivo.

Como se expone, en la medida en que el grado de conciencia cívica de una comunidad se perfecciona el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales llegarán a constituir motivos de reconocimiento o de repulsa social.

Entender el fenómeno impositivo por parte de los contribuyentes en sus diferentes aspectos y en sus múltiples relaciones permitirá apreciar, no solamente lo inevitable de la obligación tributaria, sino también los medios más aptos para el perfeccionamiento de los instrumentos que lo hacen realidad, y que a menudo convierten en injusta o intolerable opresión aquello que bien ejecutado, constituiría un deber social llevadero.

La idea no es pretender que cada mexicano sea un experto en materia tributaria, pero sí que tenga los conocimientos mínimos del sistema impositivo, que tenga conciencia de sus obligaciones fiscales, que conozca los efectos negativos que trae el incumplimiento de éstas, que acepte o rechace con bases la ley tributaria antes que sustraerse a ella o desobedecerla.

(55) CORTIÑAS-PELAEZ, op. cit., p. 55 y ss.

37.º) IDEA CONCEPTUAL DE LA EDUCACION TRIBUTARIA

Por regla general y también por costumbre, es frecuente que en el desarrollo o estudio de alguna rama de las ciencias jurídicas, en este caso la tributaria, y en torno a ésta, la educación tributaria se exija una idea conceptual.

Esta circunstancia se encuentra motivada por el hecho de que la necesidad de una idea conceptual, deben incluirse categorías o instituciones que todavía no son analizadas, las cuales resultaran comprensibles con el avance de nuestro estudio. Va de suyo que este tipo de exigencia no puede obtenerse sin que se posea una serie de conocimientos previos respecto del trabajo a desarrollar.

Por ello deben ir haciéndose sucesivas aproximaciones de modo tal que no se den por presueltas o conocidas ideas que previamente no hayan sido aclaradas y razonadas, las cuales pueden explicarse de la siguiente manera:

Una primera aproximación. Debe entenderse por educación tributaria al resultado de lo que las autoridades fiscales exigen del contribuyente y que consiste en identificar este concepto con el puntual y honesto cumplimiento por parte del contribuyente de sus obligaciones de pago del tributo; o con una visión más amplia, la circunscripción al cumplimiento de las obligaciones sustantivas y de los deberes formales que surgen, a cargo de ciertos sujetos, cuando se realizan determinados presupuestos fácticos que las normas jurídicas definen.

La exactitud de las ideas anteriores conforman en primer instancia el repertorio de acciones que integran el comportamiento de un contribuyente educado fiscalmente.

Sin embargo, cabe aquí preguntarnos si la educación tributaria se puede circunscribir tan solo al cumplimiento de los derechos y obligaciones de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria por imperativo de ciertos preceptos del ordenamiento positivo.

Una segunda aproximación. En el marco de la semántica, creemos conveniente, que para dar respuesta a la interrogante anterior y buscar captar la significación última, la más profunda de este concepto, tenemos que remitirnos a analizar gramaticalmente el vocablo de educación, lo cual puede traducirse a lo siguiente (56) "en términos amplios la educación consiste en lograr desenvolver en el educando, que habitualmente es un niño o un joven, en forma armónica, e integral sus aptitudes físicas, intelectuales y morales..., coincidiendo también con el concepto de educación de la pedagogía moderna.

La educación debe desarrollar en forma integral y armónica todas las naturales aptitudes del educando. En forma integral, es decir, todas las aptitudes. Y en forma armónica, es decir, sin predominio ni postergaciones de unas u otras aptitudes.

La educación no constituye una finalidad en sí misma, sino por el contrario, la educación constituye un conjunto de "medios" que se utilizan para lograr "fines".

En términos muy similares tenemos que (57) "El vocablo educación posee dos acepciones, la genérica que se refiere a la transmisión y aprendizaje de las técnicas culturales o de las técnicas de uso... en virtud de las cuales el hombre está en posibilidad de satisfacer sus necesidades..., y la segunda específica que se refiere a dos conceptos: a) transmitir simple y llanamente las técnicas de trabajo y comportamiento, garantizando su inmutabilidad, y b) el de transmitir las técnicas adquiridas por la sociedad, con el objeto de propiciar que la iniciativa del individuo, perfeccione dichas técnicas".

(56) ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA. Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1954, Torno IX, p. 637.

(57) DICCIONARIO JURIDICO MEXICANO. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Universidad Nacional Autónoma de México, Vol. II, Edit. Porrúa, S.A., 2 a. ed. México 1986, p. 1223.

Una tercera aproximación: en el Derecho Constitucional Mexicano, en términos del artículo tercero, la educación(58) es un cometido propio del Poder Público, mediante la cual deberá alcanzarse el desarrollo armónico de las facultades del ser humano y fomentar en él, el amor a la patria y la conciencia de la solidaridad internacional, en la independencia y en la justicia. Asimismo el cometido educativo debe robustecer en el educando, junto con el aprecio de la dignidad humana y la integridad de la familia, la convicción del interés general, así como también cuidar que éste se sustente en los ideales de fraternidad e igualdad de derechos de todos los hombres.

Trao lo dicho, resulta evidente que educar es capacitar, vivificar, otorgar poderes para la vida, si el educando estuviere ya plenamente capacitado no cabría hablar de educación. La educación descansa en la esperanza de producir algo que no existe pero que se halla implícito en la realidad y es posible que llegue a producirse.

La educación abarca todos las esferas de la vida. Educando es, y debe ser, el hombre entero en la integridad de todos sus aspectos individuales o sociales, desde los más elementales de la vida fisiológica -la alimentación en su sentido primario-, hasta aquéllos que afectan a la justicia social y a la totalidad de la vida moral y religiosa: verdad, justicia, etc., es decir, la educación es una actividad consciente que abarca todo el proceso de la vida, que por su especial naturaleza entraña la posibilidad y anhelo de desarrollo y perfección.

Lo anterior no hace más que resaltar que hay un entronque indispensable entre la educación tributaria con el concepto general de educación. Siendo necesario poseer el primero de esos conceptos para entender correctamente y sobre todo para poder juzgar la conducta del contribuyente.

Sobre el particular, SAINZ DE BUJANDA(59), nos expresa "...conectar la educación tributaria con el tema general de la educación pone de relieve el fundamento lógico de que se consideren los perfiles de este último concepto, sobre el que necesariamente ha de sustentarse el estudio de cualquiera de sus especificaciones, entre ellas naturalmente la tributaria".

Como se puede apreciar, la educación tributaria es pura y simplemente educación, aunque referida a ese sector de la realidad político social que llamamos educación tributaria.

Corresponde asimismo, tener presente que toda labor docente exige la existencia de una meta, de un ideal, de un tipo de perfección hacia cuya consecución tiende el proceso educativo, según se desprende de los principios filosóficos tales como: los de equidad, proporcionalidad y obligatoriedad consciente y espontánea del cumplimiento de la obligación contributiva, enunciados en el orden constitucional.

Destacando por su importancia el papel que el ideal desempeña en la misión educativa, cuya tendencia es hacia un tipo de perfección de la vida política, económica y social.

En este orden de ideas, es claro que a la educación no le basta con el ideal a secas, esto es, con un vago y estricto anhelo del cumplimiento de las obligaciones y deberes a cargo del sujeto pasivo; necesita contar además, con un tipo de perfección, es decir, con un concreto ideal hacia el que es pertinente conducir al ser que se educa.

(58) Cfr. CORTIÑAS-PELAEZ. op. cit., p. 75.

(59) SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*. Instituto de Estudios Políticos, Tomo V, Madrid, 1977, p. 88.

Así pues, hemos de reconocer que para determinar el tipo de perfección cuya consecución se tiene, el camino a seguir es proponer el repertorio de posibles acciones que se consideren valiosas y deseables y que formen parte del comportamiento de un contribuyente educado.

Una vez que indagemos lo que se pide al contribuyente y lo que se reputa que debe hacer, estaremos en posibilidad de conocer los objetivos hacia donde debe encaminarse la educación tributaria.

En resumen, la idea que se tiene actualmente de la educación tributaria, hasta donde se ha investigado, es muy restringido. Existiendo la posibilidad de que se extienda a todas aquellas acciones que deriven del tipo de cultura y de los principios constitucionales del ordenamiento jurídico.

38.b) IDEALES DE LA EDUCACION TRIBUTARIA

La ciencia en sentido amplio, nos permite sistematizar los objetos de conocimiento, así, tenemos a las de la naturaleza y sus leyes que nos proporcionan los medios para realizar con seguridad aquello que nos proponemos investigar. Las ciencias nos sirven para explicar los fenómenos naturales, así como el comportamiento individual o colectivo del ser humano, (Sociología y Psicología), además de los medios que deben aplicarse para que se llegue a alcanzar un tipo de desarrollo o perfección. Así los ideales de la educación no sólo dependen directamente del conocimiento, sino que se orientan en la percepción de los valores (Ética). De ahí el problema y la oposición de los ideales.

Insistimos, las ciencias sociales nos dan una información muy valiosa acerca de los reflejos, las opiniones o las actitudes de los contribuyentes individualmente considerados o formando colectividad, cuando se encuentran en determinadas circunstancias. ¿Pero qué sucede cuando se trata de explicar el comportamiento apetecible del contribuyente?

La ciencia pedagógica, en este sentido nos da la pauta y los métodos que deben aplicarse en el educando para que éste logre alcanzar un tipo de desarrollo o perfección. Esta disciplina pretende aislar el conjunto de ideales y de métodos específicos del tipo de perfección que se anhela cuando el ser humano es contemplado para nuestro objeto de estudio, como sujeto pasivo de la tributación.

El problema así planteado, pierde buena parte de su gravedad y tomando en consideración, como base a la pedagogía, la solución se orienta a la expresión de los ideales concretos o tipos de perfección a que tienda la educación tributaria. Puestas así las cosas, el ideal, no es, naturalmente, algo que se imponga desde fuera. Surge necesariamente por sí mismo y de lo más profundo de nuestro ser. Tarea de la educación es elevar el ideal a plena conciencia para hacernos más responsables de nuestras actos y obligaciones.

Parafraseando con SAINZ DE BUJANDA(60), baste recordar que el ideal considerado en abstracto, como anhelo de perfeccionamiento, es una constante de la vida humana, ya que el hombre por su misma naturaleza, tiende a superar su propia realidad, a aproximarla a un patrón o modelo que considera valioso y que se erige en meta de sus ideales.

Lo último y unitario no es este o aquel ideal, sino simplemente la forma del ideal. Es preciso que el hombre tenga un ideal. La personalidad empieza precisamente en el momento en que es capaz de realizar un fin trascendente con plena conciencia de lo que se hace. Quien ya tenga personalidad, tomará el ideal de sí mismo. Aquel que carezca de éste, lo recibirá de la tradición y de la cultura.

Hallar el propio ideal es encontrar la propia idea, es alcanzar plena conciencia de su destino y de su misión a cumplir. Sólo el que lo consiga será capaz de realizar idealmente su vida, es decir, de entregarse a las cosas por sí mismas, tal como lo pide su propia ley.

Hemos de reconocer que para determinar el tipo de perfección en que se concreta el ideal tributario, el mejor camino será exteriorizar aquel conjunto de acciones que se reputan valiosas y deseables.

(60) SAINZ DE BUJANDA...op. cit., p. 102.

En la medida en que un ideal se va realizando, la realidad saca de su propia entraña otro ideal superior, a veces más profundo, que a los educadores incumbe descubrir.

Vemos pues a formular el repertorio de acciones que en nuestro tiempo integran el comportamiento de un contribuyente educado.

39.aa) EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS Y LA JUSTIFICACION DEL EJERCICIO DE LA ACCION POR DESVIO DE PODER

Dentro del repertorio de acciones en que se exterioriza la conducta de un contribuyente educado, el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, tanto sustantivas (pagar), como formales (realización de prestaciones de colaboración con los órganos de la administración financiera para la aplicación del tributo); llega a constituir el concreto ideal de la educación tributaria, sobre los soportes de la capacitación y desarrollo de las actitudes conductuales del contribuyente.

El cumplimiento de las obligaciones y de los deberes que la ley tributaria impone al contribuyente constituye (dejando a un lado por el momento, lo complicado de la legislación tributaria y el problema de la legalidad de las normas impositivas) una manifestación importantísima de la educación tributaria.

La educación tributaria aparece así como el instrumento más potente y eficaz de lucha contra la defraudación, evasión y contrabando fiscal, ya que un contribuyente educado es un contribuyente que no incurre en conductas delictivas(61) e infractoras de la ley o leyes impositivas.

Sin embargo, cabe preguntarnos si la educación tributaria se circunscribe tan sólo al cumplimiento de obligaciones y deberes a cargo del sujeto pasivo de la tributación.

Si bien es cierto, que el objetivo de la educación del contribuyente es el recto cumplimiento de las leyes fiscales, también lo es que la íntegra aplicación de la ley tributaria no se alcanza si la autoridad hacendaria no ajusta también su conducta a los mandatos de la ley.

Baste recordar que a medida que un ideal se va realizando, la realidad saca de su propia entraña otro ideal. En este sentido, a los contribuyentes no solo les incumbe cumplir con la parte que le impone obligaciones y deberes, sino también que se cumplan las normas tributarias que encierran coactivamente la actividad de la administración fiscal. Por lo que la educación del ciudadano debe extenderse a todas cuantas derivan del tipo de cultura vigente en nuestro tiempo (incluso ejerciendo la acción judicial o administrativa y, más concretamente, de los principios generales (Principio de Legalidad, Equidad, Proporcionalidad, Seguridad, Certeza Jurídica, etc.) inspiradores del ordenamiento jurídico.

En este caso, ¿Cómo debe comportarse el contribuyente educado, ante una conducta antijurídica de las autoridades fiscales?

40.bb) CUMPLIMIENTO INTEGRAL DEL ORDENAMIENTO JURIDICO-TRIBUTARIO

Otra de las metas o ideales de la educación tributaria ha de consistir en que el contribuyente coadyuve eficazmente a la aplicación de la ley en su integridad, es decir, que el contribuyente se oponga con todos los medios jurídicos y sociales a su alcance a cooperar bajo forma alguna en el posible comportamiento antijurídico de la autoridad fiscal, respetándose así el principio de legalidad emanado de nuestro Máximo Ordenamiento(62).

(61) Cfr. los delitos especiales fiscales, en los artículos 92 a 115 Bis, del Código Fiscal de la Federación vigente superior.

(62) Para los efectos de un acto ordinario de autoridad, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia ha determinado dentro de su jurisprudencia No. 373, consultable en las páginas 636 y 637 de la Tercera Parte del Último Apéndice de Jurisprudencia, lo que debe entenderse por la garantía de fundamentación y motivación, que a la letra dice:

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.- De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario además que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.

El Principio de Legalidad domina, como es sabido, el régimen tributario desde muy variadas posiciones. Formalmente desde la creación jurídica de la ley, (esto es, fijar la bases, los tipos de gravamen y determinar las personas obligadas al pago de las prestaciones tributarias). Materialmente, la administración debe dar aplicación a la misma(63), (liquidación, inspección y recaudación), resultando de gran trascendencia la correcta aplicación de las disposiciones fiscales por parte de las autoridades, a fin de salvaguardar las garantías de seguridad y certeza jurídica contempladas en los artículos 14 y 16 constitucionales.

Pues bien, uno de los fenómenos que más gravemente pueden poner en peligro el imperio de la ley en el ámbito fiscal consiste precisamente en que los mandatos se produzcan unilateralmente, es decir, sólo por parte de la administración, corriéndose el riesgo que el mandato legal, por razones diversas, no alcance plena efectividad.

Los supuestos en que esto pueden ocurrir son muy variados y a ellos aludiremos enseguida, aunque sólo sea con un propósito ejemplificador. Estos suelen presentarse generalmente tanto en la fase liquidadora, de inspección, de fiscalización, entre otras anomalías, tales como: que las autoridades fiscales, insinúen o señalen vagamente irregularidades fiscales, que los visitadores exijan que las multas se paguen de contado, siendo que los particulares tienen derecho a pagar los créditos fiscales adeudados, incluyendo multas, hasta en 36 parcialidades, etc. A continuación reseñaremos los efectos de la visita domiciliaria.

La visita domiciliaria, con fundamento constitucional y legal, permite que la administración pública en su misión investigadora con el propósito de acelerar el procedimiento de fiscalización, provoque rápidamente sus efectos, amenazando o inaurando al visitado o a su representante legal, la posibilidad de imputarle la comisión de algún delito; o bien, comunicarle en forma verbal, las irregularidades encontradas durante ésta, supóngase en fin (para no alargar más este repertorio de acciones hipotéticas reprobables), que en la acción comprobadora se plantee al contribuyente la renuncia de sus medios de defensa o derechos, con el único fin de que reconozca la comisión de determinadas infracciones, con el abyecto de que otros de diverso tipo no serán objeto de procedimiento sancionatorio, señalándole los beneficios que esa aceptación puea provocar en orden a la magnitud de la sanción aplicable.

Ante estos improbables pero no imposibles desvíos de legalidad (desvíos de poder)(64), cabe preguntarse: ¿Será licito que el contribuyente acepte los anormales caminos que la administración le ofrece?, en otros términos, ¿podrá reputarse educado el contribuyente que por cualquiera de los supuestos antes enunciados y que por temor o conveniencia se avenga a discurrir por estos cauces de legalidad?

Son fuertes las razones para torcer el ánimo del contribuyente de más acusada solvencia cívica y moral, para dejarse arrastrar en esta conducta antijurídica de la administración.

Lo antes señalado, es para demostrar que en el repertorio de los ideales de la educación tributaria ha de inscribirse la disposición del contribuyente a ejercitar siempre que procedan, los medios y recursos que la ley le otorga para luchar contra la injusticia y, consiguientemente su real oposición a colaborar bajo cualquier forma en procedimientos administrativos de gestión tributaria en los que esa arbitrariedad se ponga de manifiesto.

Nos enfrentaremos con el problema del papel que debe jugar el Estado en la enseñanza y en los métodos a emplear en la educación tributaria, buscando vías para que el contribuyente educado acate la conducta del fisco, siguiendo los dictados de su conciencia, es el problema real al que todos los contribuyentes deben enfrentar, y ante el cual no tienen posibilidad alguna de participación, lo cual trataremos de desarrollar en el parágrafo siguiente.

(63) Cfr. Artículo 5º del Código Fiscal de la Federación.

(64) A estos efectos, consultar el artículo 238, Fracción IV, del Código Fiscal de la Federación vigente.

41.B) PARTICIPACION DEL ESTADO EN LA EDUCACION TRIBUTARIA

La educación es uno de los medios más importantes con que cuenta el Estado Mexicano para acrecentar la unidad nacional fomentar los valores de nuestra cultura y de nuestra historia y desplegar la participación de todos los grupos sociales.

El contexto mundial que ya se vislumbra en esta última década del siglo demandará una sociedad con un sistema de educación básica que asegure un alto nivel suficiente de conocimientos en áreas no comunes, tales como: el idioma, las matemáticas, la historia, las tradiciones, etc.

En el marco de la responsabilidad solidaria a que se deben los distintos niveles de gobierno para garantizar el acceso a la educación pública consagrada por la Constitución Política de la República Mexicana, es prioritario: elevar el nivel educativo de la población; proporcionar los recursos suficientes para satisfacer esta necesidad primaria, una política de claridad en el manejo de los dineros públicos y una legislación tributaria que dé claridad, sencillez y permanencia a las disposiciones tributarias.

El fortalecimiento de la educación pública en México, requiere de una reforma de calidad en la misma, requiriéndose la elaboración de un nuevo modelo pedagógico, que eleve la calidad de los contenidos que transmite y los métodos que utiliza.

A través del sistema educativo, (LATO SENSU), se deben desenvolver los intereses superiores y las necesidades estratégicas de la nación. Lo anterior, sólo se logrará incorporando a los padres de familia, a las comunidades, y a los sectores, en su desarrollo.

Al el aprecio por una cultura tributaria entre los mexicanos debe ampliarse y fomentarse en las escuelas, universidades, empresas, centros de investigación, etc. Esto permite contar con mexicanos educados, impregnados del sentimiento nacionalista, aptos, sensibles a la cultura y solidarios con los grandes proyectos de la nación.

La política de gasto público, debe respaldar la reforma de calidad de la educación. En este sentido, el presupuesto de gasto debe contribuir a transformar la estructura de la actividad educativa, actualizar su equipamiento y reformular sus contenidos y métodos.

Asimismo, apoyando la rehabilitación y construcción de espacios escolares, dotarlos de equipo y materiales didácticos para el óptimo desenvolvimiento de las actividades de enseñanza-aprendizaje, además de proporcionar recursos extraordinarios hacia las entidades que presentan un mayor rezago educativo.

Sin duda, el gasto en educación constituye una inversión que promueve el desarrollo social, económico y político de la comunidad. Ninguna sociedad puede alcanzar mejores niveles de bienestar si entre sus políticas y presupuestos públicos no ocupa un lugar privilegiado la educación.

El espíritu de la conciencia social debe alcanzar un nivel tal que induzca a los demás a cumplir totalmente con consciente responsabilidad sus deberes tributarios (sistema educativo [stricto sensu]).

El impuesto debe ser el más noble de los deberes, pero esa nobleza depende en gran medida de la manera en que se utilice la riqueza. Por lo que el impuesto debe aumentar la cantidad y calidad de cosas buenas que tienen o reciben los ciudadanos. Para ello se requiere de una política tributaria que fortalezca el poder adquisitivo de los grupos más necesitados y sea intolerante con la más mínima desviación de estos beneficios.

Sabemos que existe la necesidad ineludible de que los dineros públicos, fruto a veces de pesados sacrificios individuales, sean administrados con responsable cautela porque cada erogación corresponde, a satisfacer una efectiva y justa necesidad de la colectividad, lo que podrá lograrse siempre y cuando los contribuyentes tengan pleno conocimiento de la actividad financiera del Estado, y especialmente, la relativa a la adquisición de parte de los patrimonios privados y el destino que perviene, que es la satisfacción de las

necesidades públicas, siendo necesario el pleno reconocimiento de los contribuyentes de este cometido del Estado, ya que no debe perderse de vista que en un afán reformista y de cambio sin justificación en los ordenamientos Jurídico-Tributarios, son flaco apoyo para la formación educativo-fiscal de un pueblo.

La incultura y el analfabetismo implicarán el desconocimiento y la inobservancia de las obligaciones fiscales. Los reiterados y constantes cambios en la legislación tributaria constituyen factores que agravan el problema de la educación tributaria, y amplían el analfabetismo fiscal del pueblo mexicano, porque a medida en que se deteriora la formación cívica de una comunidad, el incumplimiento de los deberes y obligaciones fiscales, lejos de atraer una reprobación de la comunidad, constituirán motivos de orgullo equivocado.

Resolver o solucionar las causas antes apuntadas le permitirá al órgano recaudador cumplir sus facultades con mayor eficiencia y eficacia.

42.a) JUSTIFICACION DE LA ENSEÑANZA DE LA MATERIA TRIBUTARIA A LOS CONTRIBUYENTES.

La actividad educadora (supra 34.A y 35.a) requiere de sujetos activos y de una materia sobre la cual se realicen las operaciones. No basta la acción de los agentes (Administración Fiscal, Universidades, Colegios de Abogados, etc.) toda vez que dicha acción del educador para que sea fecunda y logre la plenitud de su realización es preciso que el educando quiera educarse, si no, no hay propiamente educación. No olvidemos que la educación no es un proceso pasivo, sino una actividad espontánea, viva y retroalimentadora, sin la cual es inoperante e inútil todo el esfuerzo del elemento educador.

El enseñar a manera de ejemplo, comprende todo lo referente a la educación física (deportes, gimnasia, etc.); intelectual, (ciencias, filosofía, bellas artes, entre otras); y sin olvidar a la educación moral, espiritual y ética del educando (moral, justicia, verdad, etc.) de la cual no se escapa el mundo del Derecho.

De lo expuesto y sin excluir por qué es importante la educación, hemos de reconocer que nuestro sistema tributario es el resultado de la superposición con el andar del tiempo de normas y de disposiciones inadecuadas, impuestas por la multiplicación y renovadas necesidades del cometido financiero estatal, que desgraciadamente se han llegado a apartar de su visión realista y consciente de los justos intereses de la sociedad y de los individuos, para responder en cambio a las contingentes necesidades políticas y presupuestarias, impuestas por organismos internacionales (FMI y B.I.D.)

Esto hace que la legislación tributaria, a menudo complicada y oscura para la mayoría de los contribuyentes, no constituye un ágil instrumento de fácil consulta y de guía; más por la forma y las circunstancias mediante las cuales se ha venido estratificando, representa un patrimonio cultural y profesional de pocos iniciados.

Ante evidentes hechos está comprobado que los estudios tributarios aún no gozan -especialmente entre los grupos involucrados en el fenómeno impositivo- de suficiente consideración y estímulo. Lo cual no sólo tiene lugar con respecto a la legislación tributaria, sino también en todo lo relacionado con el mejoramiento y la evolución de la técnica aplicativa de la imposición.

La materia tributaria, que interesa en muchos aspectos de la vida económica, política y social, permanece como un campo experimental; tanto que debería ser objeto de especial preocupación e interés no sólo por parte de los gobernantes, sino también de aquellos que en la vida del país son llamados, o lo serán en el futuro, a cargos públicos y de responsabilidad.

El desconocimiento de las leyes y de las normas tributarias, el empirismo de muchas disposiciones que las acompañan, unidos a las serias complicaciones de técnica aplicativa, indudablemente constituyen la base del gran descenso de la masa contribuyente y del gran incumplimiento tributario existente.

Ante tal situación considero que desde las escuelas de nivel medio hasta las universidades, la materia tributaria debería constituir un importante capítulo de cultura general de todo ciudadano.

En efecto, y con profundo respeto y admiración, comparto la idea de GIORGETTI(65), en el sentido de que la vida del mundo contemporáneo, exige muchas y no fáciles nociones culturales, impone también la consideración de una escala de prioridades vertidas en las sobradas disciplinas que hasta hoy se enseñan. En la redacción de los programas escolares (primaria, secundaria, educación media y superior) no puede olvidarse el valor que para la formación moral y profesional de los jóvenes -de los cuales saldrá la masa de los contribuyentes del mañana-, reviste el deber cívico de pagar los tributos.

Evidentemente el conocimiento de la materia tributaria apoyado con el empleo de estímulos éticos y jurídicos, no contribuye sólo como acontece con cualquier otra disciplina jurídica, a enriquecer el acervo de los conocimientos de los futuros ciudadanos-contribuyentes, sino lo más importante, ayuda a fortalecer su educación tributaria. En cuanto más se amplíe la posesión de conocimientos sobre la materia, más se amplía la cantidad y calidad de contribuyentes cumplidos, además de que se fortalece la conciencia del deber tributario, y permitirá que la autoridad hacendaria no se conzúca por cauces de irregularidad normativa.

Esta tarea educativa debe fortalecerse con mayor énfasis en nuestro país, en donde se impone, acomodar la carga impositiva global con las duras necesidades de las finanzas públicas nacionales. Al respecto, los países desarrollados (y es el caso de México), se nutren de los centros universitarios de personal y material valioso para el perfeccionamiento y adecuación de su sistema tributario.

Se debe considerar la necesidad de que los contribuyentes sean educados en relación a las contribuciones desde los inicios de enseñanza (básica), enseñarles que representa uno de sus principales deberes como ciudadanos y que la significación social de su cumplimiento, vigorizar la conciencia de lo que debe ser un ciudadano mexicano.

Tal juicio de "conciencia" en palabras de XIRAU(66) "...es el puente a través del cual un sujeto puede conocer la calificación moral de un acto. Sólo mediante ella es posible el tránsito de las cosas que se hacen por sí mismas, por necesidad ineludible de la propia existencia, a las acciones realizadas de acuerdo con la ley inmanente de las cosas. La conciencia es la vida elevada a la culminación de su propia existencia. La conciencia plena es la posesión de sí mismo.

43. aa) LA MISION EDUCATIVA DE LOS CENTROS DE ENSEÑANZA EN MATERIA TRIBUTARIA

En nuestro objeto a estudio no basta con que lo docentes trasmitan a sus alumnos conocimientos jurídicos sobre el fenómeno tributario, es necesario que se afiancen porque los escolares incorporen a su propio modo de ser el sentido del Derecho y de la Justicia en el ámbito de la imposición. Sólo de ese modo el aprendizaje de la materia tributaria contribuirá a vigorizar la educación de los alumnos.

En efecto, es de suma importancia que los profesores de esta disciplina sepan despertar el espíritu crítico del alumno, ya que no basta que los escolares conozcan los medios tributarios existentes, sino que además aprendan a valorar las instituciones públicas presentes y pretéritas para que el día de mañana aporten su esfuerzo creador al perfeccionamiento de nuestro sistema tributario.

(65) GIORGETTI, Armando, op. cit. p. 13.

(66) XIRAU, Joaquín, *Manuel B. Cossío y la Educación en España*, El Colegio de México, Edit. Fondo de Cultura Económica, México, 1945, p. 144.

A estos efectos, el profesor SAINZ DE BUJANDA(67), considera que para hacer viable lo anterior -una recta educación tributaria-, es necesario que "el ambiente en que han de desenvolverse las tareas docentes y educativas, no se encuentre rigidamente encauzado por la autoridad pública, ya que si la labor del profesorado se encuentra cohibida por 'criterios oficiales', es evidente que no podrá ejercer influjo benéfico. No hay que olvidar que entre las metas o ideales de la educación tributaria, se encuentra que el contribuyente por un amplio sentido de responsabilidad cosdyuve eficazmente a la aplicación de la ley en su integridad. Una comunidad tiene una recta educación tributaria -según hemos visto oportunamente-, no sólo cuando cumple con sus obligaciones y deberes con el fisco, sino cuando también impioe por todos los medios que los cobros se efectöen por vías o caminos de ilegalidad. Pues bien, para evitar tales situaciones es necesario que en los centros de enseñanza, se inculque a los educandos ese espíritu crítico indispensable para eliminar o corregir el comportamiento antijurídico de la autoridad fiscal

Esto quiere decir que la labor docente sólo podrá ser un instrumento eficaz de la educación tributaria si, primero se incrusta en la realidad y está libre de perjuicios que puedan perturbar su desarrollo y segundo, que aparezca sólidamente cimentado el principio de libertad de cultura, es decir, que los centros de enseñanza tengan su propio sentido de responsabilidad y que, por consiguiente disfruten de un amplio margen de autonomía".

Por otra parte, en lo referente al contenido de la materia sería utópico pensar que se puede enseñar todo el Derecho Tributario a los contribuyentes. Predominan en este campo las limitaciones objetivas y subjetivas. Y si bien no podemos señalar de una manera concreta el contenido, plan o programa que debe seguirse en la enseñanza de esta materia en los distintos niveles educativos por la problemática que esto significaría, además de requerir estudios profundos, tanto metodológicos como pedagógicos, lo que sí podemos señalar son ciertas pautas o características que debe tener ésta, que sirven de guía para su mejor comprensión y estructuración.

En su aspecto general convendría hacer un esfuerzo por superar la noción que el contribuyente tiene del impuesto. Este suele estar acostumbrado a disfrutar de la seguridad del funcionamiento y cumplimiento de los servicios públicos, en el orden que espera y cuya existencia está muy por encima de las posibilidades individuales. Teniendo la convicción de que esto es 'algo natural' y le parece 'muy clara' su existencia, sin darse cuenta que estos cuestan dinero y engendran obligaciones.

Igualmente necesario es que comprenda que, conforme se realiza el progreso, y se hacen más numerosas las relaciones económicas y sociales, sus verdaderos intereses son los de la sociedad como los suyos propios y que al realizarse los primeros, los segundos quedarán posibilitados y beneficiados.

Ahora bien, de manera particular dentro de la normativa tributaria convendría enseñarles aquellas cuestiones relacionadas con la determinación de los elementos sustantivos de las relaciones tributarias - sujeto, objetos, bases, tarifas, etc.-, y aquellos otros aspectos de carácter formal, en las que la actuación del contribuyente queda directamente comprometido -presentación de declaraciones, inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes-(68).

Acorde al profesor SAINZ DE BUJANDA(69), resultaría que "lo más importante no es darle a conocer a los contribuyentes el contenido de las normas que en un momento dado regulan alguna cuestión básica, sino ofrecerles criterios orientadores que les permita descubrir por sí mismos ese contenido normativo en su constante fluir, es decir, suministrarles ideas claves sobre la estructura jurídica del sistema tributario y de cada tributo en particular."

(67) SAINZ DE BUJANDA...op. cit. p. 134 y 135

(68) Cfr.. Artículos 18 al 32-B del Código Fiscal de la Federación, referente a las obligaciones de los contribuyentes.

(69) SAINZ DE BUJANDA...Op. cit. T. III. p. 135.

En cuanto a la educación (conocer los medios de impugnación) tributaria es importante señalar aquella referente a los órganos jurisdiccionales que ejercen "control de legalidad" de los actos de la Administración Pública, hacerles saber a los contribuyentes es de gran trascendencia, sirva de ejemplo que el Tribunal Fiscal de la Federación, en cuanto al "juicio de nulidad" tiene como propósito resolver las controversias que se susciten entre los particulares y las autoridades administrativas, con motivo de la aplicación de leyes fiscales o de otras competencia del Tribunal; familiarizarlo con los recursos a que tiene derecho -como el de revocación, el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución-

En este sentido y sobre las notas características principales que debe tener toda educación fiscal, por lo que hace al contribuyente, MARGAIN MANAUTOU(70), las enumera en las siguientes:

- a) Que se percate de que el avance del país depende de su conducta tributaria.
- b) Que tenga conocimiento del uso que se dará a su dinero y, por consiguiente, de las necesidades que dejarán de colmarse si no se tributa con honradez.
- c) Que se entere de los derechos o beneficios que la ley tributaria le concede.
- d) Que tenga pleno conocimiento de las consecuencias de su mal comportamiento.
- e) Que la tolerancia del fisco no debe interpretarse como debilidad, sino como comprensión a sus problemas.
- f) Familiarizarlo, desde la escuela, en la formulación y presentación de su declaración concerniente al impuesto sobre la renta personal".

La idea no es hacer de cada mexicano un perito en materia fiscal -capacitado en aspectos técnicos o económicos del sistema-, pero sí que tenga los conocimientos mínimos del sistema, que tenga plena conciencia de la obligación fiscal, que acepte o rechace con bases esa obligación, que critique con fundamento los impuestos

Con esto se lograría que el ciudadano-contribuyente realmente participara en el sistema tributario, sólo como un sujeto pasivo, con el significado que le dan las leyes, es decir, con la equiparación de un ciudadano que cumple con sus obligaciones y por lo tanto puede exigir sus derechos

44.bb) EL COMETIDO DE EDUCACION TRIBUTARIA (UNA MISION EDUCATIVA DE LA ADMINISTRACION FISCAL)

Si bien es cierto que los contribuyentes pueden adquirir conocimientos sobre la materia tributaria en los centros de enseñanza, también lo es, que puede enseñárseles desde la propia administración.

Con el propósito de cumplir la misión antes enunciada, la autoridad hacendaria debe proporcionar a los contribuyentes la información y asesoría necesaria para que puedan cumplir con sus obligaciones fiscales, es decir, dotarlos del entorno jurídico necesario para que comprenda y pueda cumplir con sus obligaciones y deberes tributarios; resolviendo con prontitud las consultas de que sea objeto; aplicar la ley fiscal con toda ponderación, cuidado y equidad, evitando arbitrariedades y molestias injustificadas a los contribuyentes.

Otra medida educativa de gran conveniencia sería la de organizar cursos encaminados a adiestrar a los funcionarios recién ingresados al servicio de la Administración o a perfeccionar los conocimientos y las técnicas de los que han prestado años de servicio.

La utilidad de estos cursos y su necesidad está fuera de discusión. Ahora bien, la autoridad hacendaria, al organizar estos cursos de perfeccionamiento, no tan sólo debe orientar la labor docente por criterios "oficiales" de aplicación de las normas tributarias que pueden ser gratas para la autoridad recaudadora -por razones múltiples, de celeridad, de comodidad, de éxito recaudatorio-, sino también debe considerar, tomando como base los principios y normas del Derecho, los vínculos existentes entre la ..

(70) MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *Noiones de Política Fiscal*, Ed. Universitaria Potosina, San Luis Potosí, 1980, p. 93.

Administración y los contribuyentes, y su enseñanza sólo puede ser útil a la colectividad - que es definitiva a la que el funcionario debe servir -, si en la labor docente se destacan con igual valor los derechos y obligaciones que de esos vínculos nacen para ambas partes.

Por otro lado, es esencial que el Estado dé credibilidad a las instituciones públicas para que el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales. La corrupción existente a nivel de las propias autoridades da la pauta a justificar el incumplimiento tributario. Es urgente que el Estado merezca más confianza y respeto por el contribuyente.

Sobre las características educativas principales que debe realizar con su personal hacendario, MARGAIN-MANAUOU(71), nos señala:

- a) ...
- b) Comprensión de los problemas que aquejan al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
- c) Saber escuchar al contribuyente.
- d) Si al contribuyente le existe la razón, dársela -que la impartición de la justicia tributaria sea esencialmente otorgada por la Administración Pública y no por los Tribunales.
- e) Actuar con energía cuando el caso lo amerite.
- f) No beneficiarse ni aprovecharse con el problema, o de los errores del contribuyente
- g) Que la actuación ante el contribuyente no sea vejatoria u ofensiva
- h) Respeto a la ley tributaria.
- i) Infundir confianza para que el contribuyente se acerque y exponga sus problemas
- k) Permanente revisión de las leyes tributarias para eliminar lo innecesario o las lagunas y fallos en ellas existentes.
- l) Superación permanente en el desempeño de sus funciones.

45.b) EL METODO COMO INSTRUMENTO DE LA EDUCACION TRIBUTARIA

El problema de la educación tributaria afecta por igual a todos los grados. Lo esencial en todos y cada uno de ellos no consiste en determinar el contenido o el objeto de la enseñanza misma. Todos los objetos pueden ser objeto de todos los grados de enseñanza. Nada es ajeno al hombre en ninguna de las edades de su desarrollo. No se trata, por tanto, de distribuir las materias en asignaturas, planes y grados. Lo que importa es que el trabajo resulte bien hecho. Es relativamente secundario lo que el alumno deba aprender, al lado de la manera como debe aprenderlo. El problema se halla en el método antes que en los asuntos.

La eficacia de cualquier método se halla en relación de la aptitud del maestro que los emplea, según XIRAU JOAQUIN(72): "...la actitud educadora es esencialmente cosa de inspiración y amor... Así surge sentir que el Método significa orientación general, actitud del maestro ante la personalidad entera del educando, concepción universal de la función educadora en la totalidad de la vida y de la cultura."

Por lo tanto, la educación tributaria se halla sujeta a la manera más justa de realizarse que es la de aplicar el adecuado y pertinente método a todos los grados de enseñanza. Hay que dirigir los esfuerzos en primer lugar a la enseñanza primaria; es evidente que debe comenzarse por la base, en segundo lugar, en los grados superiores, aquí la urgencia es menos apremiante, hay en el alumno aptitud y tiene despierta vocación, puede hacer caso omiso de la Universidad u otra institución (empírico), cuando así le conviene o no hace uso de los métodos que para ella se necesitan, y aplica el que encuentra más racional y práctico.

(71) MARGAIN MANAUOU...op. cit. p. 142.

(72) XIRAU, Joaquín... op cit. p. 75.

Los objetivos a los que me he referido hasta aquí es que el contribuyente no regatee esfuerzo alguno para que la ley tributaria produzca la plenitud de sus efectos, esta actitud comprende tanto el cumplimiento de sus obligaciones y deberes, como la negativa a colaborar, con actos o actitudes reprochables de los órganos administrativos de gestión tributaria.

Pues bien, en mi opinión y compartiendo el criterio del Maestro BUJANDA, el único método (diferente a medidas) aconsejable es el de fortalecer el sentido de responsabilidad moral del contribuyente.

Consideramos que vigorizar el sentido de responsabilidad del contribuyente es un método educativo que muy pocas veces se emplea con la intensidad necesaria y que, incluso hoy en día, se encuentra en abierta oposición con prácticas impuestas por los técnicos del fisco que en aras de una rápida recuperación de impuestos omitidos y ante la limitación de recursos humanos y materiales con que cuenta, aplica con frecuencia prácticas con los contribuyentes a efectos de recaudar de facto a corto plazo y a bajos costos financieros, determinados volúmenes de recursos para el erario público.

Por otro lado, debe valorarse secundariamente el efecto político-económico de las decisiones adoptadas de la facultad económico-coactiva, aumento en las tasas de los impuestos, creación de nuevas contribuciones, intensa labor de fiscalización, sanciones administrativas, económicas y penales severas con el objeto de obtener una alza recaudatoria sustancial e inmediata, en breve periodo de tiempo, ante lo cual debemos dar una respuesta, que habrá de ser afirmativa.

Es lógico que así suceda pero no tanto porque se haya creado una conciencia fiscal en la ciudadanía, sino por la circunstancia de nuestras prácticas financieras al margen del Derecho.

Ahora bien, si lo que se indaga son los efectos nocivos pero prácticos de la ausencia de técnicas y de educación, derivados de las prácticas expuestas, evaluadas estas, sea a mediano y/o a largo plazo, la respuesta ha de ser rotundamente negativa.

El empleo de tales medidas ha causado un sensible quebranto en la técnica financiero-tributaria, fácilmente perceptible en su aspecto impositivo. Además debe enfatizarse que procede por desgracia, debido a la ignorancia de quienes permiten este tipo de métodos y medidas recaudatorias.

El legislador en materia impositiva a renunciado incorporar a las normas jurídicas una técnica impositiva depurada -quizás porque considera que no vale la pena realizar un gran esfuerzo en introducir preceptos con rigor técnico, dado que se enfrentará a un contribuyente con escasos escrúpulos-, limitándose a redactar a veces preceptos en forma vaga e inconcreta, sin excesivas precauciones terminológicas y conceptuales. Y las más de las veces orientado a crear leyes para que la autoridad gestione los impuestos en un determinado sentido.

En este orden de ideas, una labor de recaudación por medio de concientización y educación será en un porcentaje muy bajo al principio; sin embargo, en un futuro no muy lejano se incrementará substancialmente, propiciando una evolución sana de la administración tributaria.

Lo anterior queda perfectamente claro, ya que las prácticas que ha utilizado la autoridad hacendaria se ha plasmado en los textos tributarios, pero no han favorecido con ello una educación tributaria, sino que por el contrario, han causado un visible retraso en el proceso educativo, y además en el pago de las contribuciones correspondientes.

Aun cuando las leyes más importantes dictadas en los últimos años, denuncian en sus preámbulos la existencia en nuestro país de un fraude fiscal de gran escala, y explican los efectos que producen en la política económica y social, no anuncian, sin embargo, el propósito de corregir la conducta defraudatoria, lo que explica que en la parte dispositiva de esas leyes no exista algún método o medida encaminada al logro de tal objetivo.

Los expresados textos únicamente persiguen que no se produzca la sustracción de recursos que el fraude provoca, por lo que se preocupa básicamente es en introducir procedimientos liquidatorios que aseguren la obtención de las sumas apetecidas. Dicho en otras palabras: la lucha contra el fraude y los delitos fiscales no se traduce en algún método o práctica encaminada a mejorar a los contribuyentes, sino que se manifiesta en la implantación de prácticas impositivas que eliminan objetivamente la posibilidad de cometer estos actos ilícitos.

Desde nuestro punto de vista, si el problema de la baja recaudación reside en las infracciones y delitos fiscales que cometen los contribuyentes, lo que debe tratarse de hacerse y evitarse es que se coloquen en esta situación de incumplimiento. Esto se subansa, creando módulos fiscales (como los de la Procuraduría General de la República), en diversos puntos tales como fábricas, comercios, escuelas, etc. a efecto de guiar a los contribuyentes en cada caso concreto; además del apoyo que significan los medios de comunicación, en especial la televisión. Actualmente, muchos ignoran que diversos trámites fiscales deben efectuarse en las oficinas de correos (supra, 28.d).

Las consideraciones anteriores, las planteamos en el sentido de que nuestro punto de partida, el único método aconsejable para alcanzar la educación tributaria es el de vigorizar el sentido de responsabilidad moral del contribuyente, no sólo para pagar sino también para exigir e impugnar cualquier mal manejo de los impuestos, y los actos variados de corrupción.

Se pretende fundamentalmente que la exacción del tributo no se produzca por la línea de menor resistencia, sino por la de la máxima adhesión y conocimiento. Insistimos, el camino a seguirse es robustecer la conciencia jurídico-moral del contribuyente, en cuanto a su obligación contributiva.

Al respecto SAINZ DE BUJANDA(73) nos dice: "despertar y vivir la conciencia, en vez de adormecerla, es el gran método educativo. Tener conciencia tributaria supone, efectivamente, que las prestaciones tributarias no se producen con ayuda de engaños y de anestésicos, dirigidos a hacerlos imperceptibles o poco dolorosos, sino, por el contrario, como pagos que sean en su oportunidad y en su sentido, plenamente inteligibles y libremente aceptados, y que generen, por tanto sacrificios mensurables, que el contribuyente realice con el apoyo moral de un sentimiento de solidaridad!"

Tal "juicio de conciencia" permitirá al contribuyente discernir entre lo bueno y lo malo, lo correcto y lo incorrecto y tomar una decisión. Requiriéndose que para que su decisión sea la correcta, tal conciencia debe ser objeto de cultivo y educación. Sólo de esta forma podrá comprender el auténtico sentido de las normas morales, de tal modo que sea la guía de su libertad de pensamiento y gracias a ella pueda el hombre alcanzar más fácilmente su realización y tenga un criterio propio.

El fortalecimiento del sentido de responsabilidad moral de los contribuyentes llevará a estos a tener una mejor visión y comprensión de la obligatoriedad moral de los impuestos, percibiendo con mayor claridad la necesidad de su colaboración económica para la realización del bien común propio de la sociedad civil, percatándose, al mismo tiempo de que las autoridades fiscales no pueden hacer uso arbitrariamente de sus facultades y que las normas de carácter fiscal, al igual que el resto de las normas jurídicas, necesitan cumplir con criterios precisos y objetivos para ser justas y realmente obligatorias.

Este método educativo debe conducirse hacia ideales concretos, que no sólo deriven de consideraciones económicas y políticas, sino también de las éticas y jurídicas. En la medida en que estos ideales se circunscriban en la tarea educativa, actuarán como un instrumento de la educación tributaria.

46.c) MEDIDAS PARA COADYUVAR AL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

Ahora bien, la función educadora en materia tributaria es de tal magnitud (que robustezca el sentido de responsabilidad moral de los contribuyentes), que el Estado debe implementar los mecanismos

(73) SAINZ DE BUJANDA...op. cit., p. 113.

necesarios para dar efectividad a su deber de recaudar las contribuciones y créditos fiscales a su favor. No se justifica en este sentido que el "Terrorismo Fiscal" sea uno de ellos.

El Estado debe confiar en principio en que el pago del tributo se realizará en forma espontánea por el contribuyente una vez estimulados sus sentimientos de solidaridad y civismo, esta actitud no debe estar penetrada de un exagerado optimismo, principalmente porque por desgracia hay un número indeterminado de contribuyentes que por naturaleza son incorregibles, por lo que sólo queda frente a ellos, el uso de las medidas y técnicas represivas.

Enseguida enumeramos de manera concreta las principales medidas que pueden coadyuvar a un mejor cumplimiento tributario.

Primera medida: A nivel de la autoridad impositiva, es establecer impuestos justos. Es esencial pues como ya hemos visto, no hay obligación de satisfacer un impuesto injusto. Observando en su establecimiento, las técnicas legislativas requeridas deben estar conforme a los requisitos señalados por la Constitución.

Segunda medida: Consistirá en evitar toda apariencia de injusticia en las leyes tributarias, y por ello es necesario entre otras cosas, que la autoridad administre con honestidad los recursos tributarios; preocupándose por hacer claros los manejos de los impuestos recaudados, evitando gastos inútiles, duplicados y superfluos. Y que por la propia acción gestora esté impulsada por afanes de probidad y honradez.

Tercera Medida: En cierto modo, complementaria de la segunda, es proporcionar a los contribuyentes la información necesaria del desarrollo de la Hacienda Pública. Ofreciéndoles una imagen completa y fidedigna del volumen total de los ingresos y de los gastos públicos. Esta política de información ha de ir acompañada (para que produzca los fines educativos que se persiguen) de explicaciones sucintas, pero muy claras y rigurosas, sobre la significación cuantitativa y cualitativa de los diversos tipos de ingresos y gastos. Aclarando, además, los criterios que han precedido a ambas operaciones y más aún si la afectación de dichos ingresos va a ser utilizada para fines específicos o remuneraciones determinadas. Pensemos que el Informe Presidencial (1º. de Noviembre de cada año), es demasiado subjetivo, por lo que deberá publicarse en el Diario Oficial de la Federación o Gacetas locales, el Presupuesto de Egresos.

Cuarta Medida: Dotar al contribuyente de un entorno jurídico lo suficientemente claro, que aunado al rigor técnico de las normas tributarias, permitirán al contribuyente asumir obligaciones y responsabilidades propias, rigurosamente individuales y perfectamente conocidas. Esas mismas características de los ordenamientos jurídico-tributarios facilitarán la gestión tributaria de la autoridad hacendaria.

Quinta medida: Ha de implementarse, y debe situarse en el área del Derecho Tributario Punitivo. Al respecto consideramos que las sanciones fiscales han de vigorizar y aplicarse, siempre y cuando el Estado haya ofrecido previamente al contribuyente el cuadro normativo claro y preciso, que le permita cumplir fehacientemente con sus obligaciones.

47.4) RESULTADOS DE LA EDUCACION TRIBUTARIA

Una vez explicado el concepto de "educación tributaria" y de poner en relieve los ideales en que esa educación ha de inspirarse, el rol que debe desempeñar el Estado en esta misión educativa y el esclarecimiento del método más idóneo para su consecución, nos obliga como paso siguiente el aludir a los posibles resultados que pueden derivarse de la enseñanza de esta materia tributaria a los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria.

Por resultados me refiero a las consecuencias que para la colectividad, considerada en su conjunto, puede tener el logro de alcanzar determinado nivel educativo. Reconociendo que tal educación tributaria tiene un contenido eminentemente social, por lo que ésta sólo podrá lograrse a través de un proceso educativo de cada uno de sus miembros individualmente considerados.

Si bien la pretensión de este apartado no es presentar resultados infalibles, ni mucho menos, si pretende mostrar las ventajas y la conveniencia que reportaría para la sociedad en su conjunto la encañanza de la materia tributaria.

Como no es posible enunciar todas las ventajas que reporta tal encañanza y compartiendo el criterio del profesor SAINZ DE BUJANDA(74), vamos a centrar nuestra atención en tres puntos esenciales a saber: La Justicia y Racionalidad del Sistema Tributario; Simplificación de la Administración Financiera y el Nuevo Sentido al Proceso Tributario.

48.aa) JUSTICIA Y RACIONALIDAD DEL SISTEMA TRIBUTARIO

Todo sistema tributario comprende como ya es sabido un conjunto de elementos: principios constitucionales contenidos en las leyes, elementos subjetivos y objetivos característicos de los impuestos, supuestos económicos, organización política y administrativa, entre otras. Sin embargo, puede afirmarse válidamente en términos generales que la "racionalidad" de cualquier sistema aumenta en la medida en que el legislador se apoya en esquemas teóricos satisfactorios para elaborar las figuras fiscales.

Cuando el legislador esté en posibilidad de incorporar figuras jurídicas lo suficientemente maduras, con técnica impositiva depurada y sus convicciones estén imbuidas por valores de seguridad jurídica y eficacia económica alcanzará al mismo tiempo una mayor justicia fiscal así como una mejor racionalidad del sistema impositivo, sin tener que adoptar prácticas que vencan la posible oposición de los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones y que en un momento dado pueden entrar en pugna con el mismo Derecho y con la estructura hacendaria.

No cabe duda que una colectividad tributariamente educada aceptará de buen grado el sistema tributario que le ofrezca las figuras e instituciones impositivas que la ciencia señale como más idóneas para el logro de los fines de justicia y de eficacia que los tributos han de cumplir, y que éste despojara del terrorismo fiscal que ha caracterizado a todos los fiscos del mundo.

La educación tributaria no sólo favorecerá la racionalidad del sistema, sino también su justicia, ya que uno de esos elementos de esta educación consiste en que el contribuyente cumpla con sus obligaciones y deberes con un pleno sentido de solidaridad y responsabilidad moral.

Esta justicia se extenderá a nivel de la autoridad, ya que ésta se verá obligada a establecer impuestos justos, hemos visto que no hay obligación de satisfacer un impuesto injusto ni muchos menos ilegal (Nullum Tributum Sine Lege), debe observar las técnicas legislativas requeridas para evitar toda apariencia de ilegalidad y de injusticia en las leyes tributarias, y para ello es necesario, entre otras cosas que la autoridad use debidamente los impuestos para el bien público, que no presione más de lo debido por exigir que entre los gastos inútiles se satisfagan las verdaderas necesidades de los contribuyentes.

49.bb) LA SIMPLIFICACION DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA (Infra ANEXOS 1 a 14)

Si tal educación favorece la racionalización del sistema tributario, es obvio que *conduya* paralelamente a simplificar las facultades de la autoridad hacendaria. No hay que olvidar que si gran parte de los recursos humanos y materiales de ésta, se dirigirán a corregir las infracciones y los delitos fiscales en la medida en que se perfeccionen las instituciones y figuras fiscales. Deben tener un perfil jurídico-económico claramente definido, en esa misma medida, se minorarán las actitudes administrativas de reprimir los conductas defraudatorias de los contribuyentes, para aplicarse sólo en casos extremos.

(74) SAINZ DE BUJANDA... op cit.p.137 y ss.

Lo anterior hará posible reducir en proporciones considerables los mecanismos administrativos fiscalizadores por estar perfectamente cumplido el supuesto generador de la obligación tributaria establecido, evitando así las infracciones y sanciones del fisco.

La simplificación administrativo-fiscal, se verá reflejada en la disminución de partidas presupuestas que inflen a la infraestructura y recursos humanos. Consideramos que las recientes reformas, (eliminar a las Administraciones Fiscales Regionales)(75) no es adecuada, toda vez que el personal de correos no está capacitado para informar debidamente al público, y el personal de las ex-administraciones no es suficiente para esos efectos. Dicha simplificación no obedece al reajuste presupuestario que elimine puestos.

50.c) NUEVO SENTIDO DEL PROCESO TRIBUTARIO

La elevación del nivel educativo de una colectividad producirá también un resultado de gran valor en cuanto se refiere al sentido del proceso. Partiendo de la idea de que todo proceso arranca del presupuesto -litigio-, conflicto de intereses, calificado como "la pretensión de una de las partes y la resistencia de la otra", las cuales al no poder resolver por sí solas este conflicto, acuden a los órganos jurisdiccionales para dirimir este antagonismo de posiciones. Bien cierto es que estos pueden surgir por distintas situaciones, y una de sus principales causas que dan origen a un mayor número de controversias consiste en el comportamiento antijurídico de los particulares o de la Administración Pública. Existiendo también el caso cuando el enfrentamiento entre las partes se produce por la diferente interpretación de las normas de ordenamiento positivo. En tales situaciones la intervención de los tribunales administrativos y judiciales, no se produce para corregir o destruir los efectos de una conducta antijurídica, sino, para interpretar la norma correctamente y aplicarla al caso concreto.

Si las consideraciones expuestas se trasladan a la materia tributaria, no hay ningún problema en demostrar los supuestos en los que el proceso se suscita por las dos causas antes enunciadas.

Efectivamente, la conducta antijurídica del contribuyente dará origen al proceso en todos aquellos casos en los que cometa delitos o infracciones a las disposiciones fiscales, la autoridad fiscal reaccionará y provocará un procedimiento administrativo cuya resolución puede ser objeto de una ulterior revisión judicial, existiendo también el caso en que el proceso surja cuando el contribuyente reacciona frente a una conducta contraria a derecho por parte de la Administración Pública, como pudiera ser la aplicación arbitraria de una norma tributaria, ante la cual tendrá que acudir a los órganos jurisdiccionales -Tribunales Administrativos y Judiciales-, con el propósito de obtener una resolución judicial favorable que anule o modifique o confirme los efectos del acto administrativo impugnado.

Entendemos que el proceso tributario no tiene como origen un comportamiento antijurídico en los casos en que la controversia se suscita por un conflicto de criterios interpretativos. En tales situaciones, lo que se busca no es eliminar el fraude fiscal, ni eliminar los abusos de la autoridad, sino obtener una interpretación correcta y precisa de la norma jurídica a la que han de ajustarse su conducta las dos partes contendientes, a saber: el contribuyente que con sus aportaciones sostiene las cargas públicas y la autoridad hacendaria encargada de recaudar los tributos.

En este orden de ideas, en la medida en que se simplifiquen las normas tributarias, se perfeccionen las instituciones y las figuras fiscales, el contribuyente tendrá pleno conocimiento de sus derechos y obligaciones. Es concomitantemente necesario elevar el nivel educativo de la colectividad respecto de cuando debe impugnar el dero de poder y en esa misma proporción se reducirán el número de procesos tributarios provocados por conductas antijurídicas tanto del contribuyente como de la Administración Pública. Los procesos que siguen subsistiendo cambiarán de sentido, ya que se orientarán a obtener resoluciones judiciales de tipo estrictamente interpretativo.

(75) Cfr. nota 45. (SEPOMEX)

De lo vertido en este capítulo consideramos que tales aportaciones modestas en esencia, permitan para el tesisista tener la satisfacción de haber hecho una aportación crítica pero propositiva de lo que significa la ignorancia de los contribuyentes, a la que corre paralela también la arbitrariedad del Fisco no sólo por mala interpretación del Ordenamiento Jurídico Tributario, sino por la corrupción a la que se ha sometido el cometido hacendario mexicano.

CONCLUSIONES

- PRIMERA.-** El Estado mexicano, como rector de la economía nacional en virtud de las innumerables tareas que tiene que cumplir a través de la Administración Pública se le otorgan un cúmulo de facultades para dar cumplimiento a sus fines, por lo que hay que destacar los instrumentos que adecuados al régimen jurídico, se permita el cumplimiento de las obligaciones de los mexicanos para contribuir al gasto público desde luego con la atribución de facultades para exigirlo. Esta situación nos ubica en uno de los momentos más importantes y delicados de la actividad financiera del Estado, como lo es el de la obtención de ingresos ordinarios o tributarios.
- SEGUNDA.-** El Poder Tributario del Estado se ejerce por los órganos del Estado, dentro de los principios que marca el ordenamiento jurídico, en especial la Constitución Política General que se manifiesta generalmente en la emisión y aplicación de normas jurídicas tributarias, mediante las cuales se obliga a los individuos sometidos al Derecho, a realizar una determinada conducta positiva o negativa, empero, no olvidemos que dicho poder tributario, está limitado por la norma jurídica, lo que da derechos a los obligados a contribuir, si este poder se desvía.
- TERCERA.-** El órgano encargado de crear, estudiar y aprobar las leyes tributarias, está ejerciendo sus facultades de una manera deficiente, en virtud de la falta de una técnica legislativa adecuada y del profundo análisis de lo que se somete a su estudio y aprobación, lo que ha provocado la mayor de las veces, confusión e inseguridad jurídica en los contribuyentes. Ante tal situación, es tiempo que dicho órgano tome conciencia y recapite sobre la alta responsabilidad moral que tiene el aprobar una ley fiscal.
- CUARTA.-** De acuerdo al artículo 71 constitucional, tal parece que ha propiciado una inactividad legislativa, del órgano titular por lo que hace a la creación de leyes. Así, el Poder Ejecutivo con base en la fracción primera, ha asumido esta función, corriéndose el riesgo de que las leyes tributarias respondan más a las necesidades del órgano recaudador, que a los reclamos de justicia y equidad que deben guardar las contribuciones respecto de los contribuyentes.
- QUINTA.-** Así las cosas y dadas las circunstancias de crisis, no tan solo de orden económico, sino de diversa naturaleza, es de extraordinaria importancia que los órganos jurisdiccionales tanto de principio como los autónomos (Tribunal Fiscal de la Federación y los Contenciosos Administrativos) continúen asumiendo la postura valerosa y de inquestionable técnica que invariablemente han mantenido para controlar el desvío de poder del fisco, y salvaguardar así el principio de legalidad a la que deben someterse los actos emanados de la Administración Pública, en éste y por cuestiones del trabajo de tesis, la hacienda, fiscal o tributaria.
- SEXTA.-** El inadecuado sistema tributario mexicano es el resultado de la superposición, más que de las normas y disposiciones administrativas impuestas por la multiplicación y renovadas necesidades del cometido financiero estatal, que por las previsiones del legislador, que desgraciadamente se han llegado a apartar de su visión realista y consciente de los justos intereses de la sociedad y de los individuos, para responder en cambio a las contingentes necesidades políticas y presupuestarias, impuestas por los organismos internacionales.
- SEPTIMA.-** El ciudadano-contribuyente debe estar consciente de su importante participación en el desarrollo económico, político y social del Estado mexicano, y si bien es cierto que son los que sostienen con sus aportaciones al aparato gubernamental, no lo faculta a oponerse y tampoco a sustraerse al precepto fiscal, para faltar a uno de los tantos deberes que como ciudadano le impone el pacto social.

OCTAVA.- La inobservancia de cualquier deber de los particulares hacia el fisco constituye una omisión o comisión a la norma fiscal, y acorde como se encuentra estructurado nuestro Código Fiscal Federal, encontramos conductas tipificadas como delitos, o bien como infracciones. Así las sanciones que se aplican por el incumplimiento de las obligaciones fiscales, pueden ser pecuniarias o corporales o ambas, respecto de los delitos que señala nuestro Código, no así para las infracciones al Código en el ámbito administrativo, cuya sanción es normalmente pecuniaria. Esto ilustra la actitud represiva e intimidatoria del poder tributario denominado comúnmente "terrorismo fiscal".

NOVENA.- La desobediencia a las leyes tributarias por el sujeto cautivo de la misma, debe ser sancionado, por la simple razón de que vivimos en un Estado de Derecho, donde las normas de conducta se deben respetar no sólo por los particulares, sino también por el Estado. Su falta de aplicación traerá como consecuencia no sólo una gran desigualdad, inseguridad y descontento, sino una gran injusticia entre los contribuyentes responsables e irresponsables de sus obligaciones tributarias.

DECIMA.- Las facultades discretionales de las autoridades hacendarias en la materia, se deben delimitar en su justo medio entre otras razones porque:

- a) El estado no aplique en forma caprichosa las penas carcelarias, quebrantando los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad;
- b) De suceder lo anterior, provoca grave inseguridad jurídica en el ánimo de los contribuyentes y;
- c) Luego entonces, la actitud psicológica del contribuyente es una conducta negativa que se traduce en el incumplimiento de la obligación tributaria.

DECIMA PRIMERA.- Dentro de las causas económicas, psicológicas y Politico-Sociales que pretenden justificar la negativa a no pagar el tributo, se fortalecen además por lo elevado de las contribuciones que en estrecha relación con la apreciación subjetiva de la realidad económica que de ello hace el sujeto pasivo, se suma la ignorancia de las normas tributarias que resultan confusas por lo complicado de los mecanismos técnico-administrativos de la organización hacendaria. Por lo tanto, consideramos que estos factores decisivos justifican y fortalecen las actitudes negativas para el pago de las contribuciones.

DECIMA SEGUNDA.- El Sistema Tributario en nuestro país en ciertos aspectos debe considerarse excesivo, confuso y muy técnico, cuya comprensión no se encuentra al alcance del ciudadano común y corriente, y si a esto se agregan los reiterados y constantes cambios en la legislación tributaria, no cabe duda, que constituyen factores que también agravan el problema del cumplimiento de las obligaciones fiscales, y empujan el analfabetismo en materia fiscal del contribuyente mexicano.

DECIMA TERCERA.- Para facilitar la comprensión de las obligaciones fiscales, hace falta un Ordenamiento jurídico tributario que contemplara procedimientos administrativos ágiles, claros, sencillos y permanentes de como calcular y declarar los impuestos que deben enterarse a la administración hacendaria. Todo ello sin olvidar un programa permanente de educación fiscal, -con el objeto de crear conciencia tributaria ciudadana con un alto contenido ético y social de la obligación tributaria-, sensibilizándolo de la importancia que tiene su participación y cumplimiento de sus deberes para el logro de las actividades del poder público.

DECIMA CUARTA.- El adecuado manejo de las finanzas públicas, se debe reflejar en hechos que se traduzcan en el mejoramiento permanente de las condiciones de vida de la población y en la disminución de la corrupción tanto en los sectores públicos como privados. Fundamentalmente, cuyo reconocimiento por parte de los contribuyentes en cuanto a los beneficios que puede recibir por pagar sus contribuciones correctamente permitirán desvanecer la resistencia al pago de las contribuciones.

DECIMA QUINTA.- La relación Fisco-Contribuyente no se agota en una simple cuestión de si las leyes son buenas o no, o de si los instrumentos fiscales de recaudación también lo sean, porque aún aceptando esto, el problema del incumplimiento tributario tiene como origen la ausencia de una educación fiscal que conlleve a la creación de una conciencia cívico-tributaria que motive al cumplimiento, a tal grado de que no se cumple siquiera con la disposición constitucional de inscribirse en el catastro municipal, según lo marca el artículo 36, fracción I, constitucional y del cual se desprende la de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por el preceptuarlo el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación.

DECIMA SEXTA.- Un contribuyente educado no es el que se muestra incondicional y sumiso a los requerimientos a veces arbitrarios de la autoridad hacendaria, sino aquel que exige sus derechos en el cumplimiento de sus propias obligaciones fiscales. La educación tributaria le permite exigir a la autoridad hacendaria a que se constriña a ejercer su potestad tributaria en el área estricta que la ley señala.

DECIMA SEPTIMA.- Una de las propuestas no es pretender hacer de cada mexicano un experto en materia tributaria, pero sí que tenga los conocimientos básicos del sistema, que tenga plena conciencia de sus derechos y deberes fiscales, de las consecuencias jurídicas, económicas y sociales que trae el incumplimiento de ésta; de que no escatime esfuerzo alguno porque se cumplan las normas tributarias que encauzan coactivamente la actividad de la autoridad fiscal, y que acepte la ley tributaria o la rechace, ejerciendo la acción judicial o administrativa antes de sustraerse a ella o desobedecerla.

DECIMA OCTAVA.- Si bien la misión educadora en materia tributaria debe robustecer en el sentido de responsabilidad jurídico-moral de los contribuyentes que conlleve a éstos a tener una mejor visión y comprensión de los fines estatales que en primera instancia es para el beneficio colectivo, esto no excluye el uso de medidas y técnicas de coacción se dejen de usar, sobre todo para aquel sector de contribuyentes que nunca faltará y quizás por naturaleza, sean incorregibles. La solución es que de presentarse la reincidencia, la misión educadora debe persistir, sin que obste el castigo que conforme a Derecho proceda.

DECIMA NOVENA.- Consideramos que el Estado (Federación, Estados y Municipios) debe recurrir a todos los medios que sean posibles para lograr insertar en la conciencia de todos sus habitantes como contribuyentes o como candidatos a ello las actitudes positivas que le permitan cumplir con todos los fines que la colectividad le impone a través de la manifestación de la voluntad general. Así la misión educadora debe materializarse no sólo en la educación básica y media, en la cual mediante el empleo de elementos pedagógicos se induzca al niño o al joven a una cultura tributaria, con el propósito visionario de formar generaciones de ciudadanos que identifiquen a temprana edad, su obligación futura de contribuir, además en las universidades y centros de educación superior deben incorporarse en los programas de estudio de todas las carreras una materia dirigida al aspecto fiscal, con el propósito de inculcar en el educando y/o futuro profesionista el cumplimiento de sus deberes, obligaciones y derechos que tiene como ciudadano mexicano.

VIGESIMA.- Algo que reforzaría la misión educadora del Estado, sería la utilización de los medios masivos de comunicación, puestos a su disposición, tales como: la televisión, la radio y la prensa, todos ellos susceptibles de ser empleados como medios de enseñanza-aprendizaje. De manera particular la televisión, en virtud de ser el medio audiovisual idóneo capaz de llegar a todos los estratos sociales, el cual con la participación de ponentes competentes, con actitudes pedagógicas y lenguaje fiscal adecuado a la mayoría de los telespectadores, es muy factible que el Estado cumpla con esta tarea educativa. Lo anterior puede quedar fortalecido con la emisión de instructivos sencillos, claros y accesibles a la generalidad de los contribuyentes que reparte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los cuales en mi sentir, adolecen de dos defectos:

primero, carecen de todo valor educativo, pues con ellos más bien se da una información/instrucción (infra, anexos 1 a 14) que educación, y segundo, son inadecuados tanto para los contribuyentes que tienen la posibilidad de contar con profesionales tanto de Derecho como de Contaduría, como para los demás contribuyentes que sin sabedores de sus obligaciones fiscales no tienen la capacidad económica para cumplir.

MODULO DE RECEPCION DE TRAMITES FISCALES
INSTALADO EN LAS ADMINISTRACIONES
DE CORREOS, A NIVEL NACIONAL.

ANEXOS

MATERIAL QUE DEBE DE SER INSTALADO EN LOS MODULOS

- LIBROS DE CONSULTA DE TRAMITES.
- LIBRO GENERAL DE TRAMITES.
- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y SU ADELANTADO.
- DIRECTORIO DE CODIGO POSTAL.
- SOBRES.
- TRIPPLICOS ESPECIFICOS POR TRAMITE.
- RELAJ FOLIADOR.
- CARTELES.
 - BIENVENIDO AL MODULO DE RECEPCION DE TRAMITES FISCALES.
 - DIRECTORIO DE TRAMITES FISCALES.
 - AVISO IMPORTANTE (CUIDADO DEL MATERIAL).
 - INSTRUCCIONES PARA EL USO DEL RELAJ FOLIADOR.
 - GUIA PARA LA RECEPCION DE TRAMITES FISCALES.
- PAPA DE LA CIRCUNSCRIPCION TERRITORIAL DE LA CIRCUNSCRIPCION REGIONAL HACIENDARIA (UNICO TERRITORIO FISCAL DE LA O.F.H.).
- TERMINAL DE COMPUTO
- TELEFONO.

ACTIVIDADES BASICAS DEL RECEPTOR DE TRAMITES EN LAS ADMINISTRACION DE CORREOS (SEPOMEX)

1.- CHEQUEAR QUE EXISTA TODO EL MATERIAL NECESARIO PARA QUE LOS CONTRIBUYENTES PUEDAN EFECTUAR SUS TRAMITES FISCALES A TRAVES DE BUCON.

A) MATERIAL

- LIBROS DE CONCRETA DE TRAMITES FISCALES
- EXEMPLARES
- LEYES FISCALES
- SOBRES FISCALES
- CARTULES ORIENTADORES
- RELAJ FRANQUEADOR

2.- DIRECCIONAR AL CONTRIBUYENTE AL MATERIAL DE CONSULTA, DE ACUERDO AL TRAMITE QUE VAHA A EFECTUAR.

3.- ORIENTAR EXEMPLAR AL CONTRIBUYENTE EN BASE AL TRAMITE A REALIZAR.

4.- PROPORCIONAR AL CONTRIBUYENTE SOBRES FISCALES PARA QUE EFECTUE SU TRAMITE.

5.- SUPERVISAR QUE EL CONTRIBUYENTE POLLE EL SOBRE Y SU COPIA DEL DOCUMENTO RESPECTIVO PARA EL TRAMITE.

6.- CUIDAR QUE EL CONTRIBUYENTE, INTRODUCCA EN EL SOBRE LA DOCUMENTACION RESPECTIVA PARA EL TRAMITE.

7.- SUPERVISAR QUE EL CONTRIBUYENTE DEPOSITE EN EL BUCON SU SOBRE DE TRAMITES FISCALES.

B.- ASI MISMO, DEBE DE VIGILAR:

- EL USO ADECUADO Y CONSERVACION DEL MATERIAL DE CONCRETA.
- QUE EL CONTRIBUYENTE, NO SE LLEVE LOS SOBRES FISCALES NI EL MATERIAL DE CONCRETA DE USO INTERNO.
- QUE ESTE EN CONDICIONES OPTIMAS EL RELAJ FRANQUEADOR PARA SER OPERADO DIARIAMENTE.

9.- INFORMAR A LA A.F.F. CON OPORTUNIDAD LOS REQUERIMIENTOS DE MATERIAL.

S. H. C. P.

BIENVENIDOS AL
MODULO DE RECEPCION DE TRAMITES FISCALES

SR. CONTRIBUYENTE :

LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO HA INSTALADO ESTE MODULO PARA RECIBIR SUS TRAMITES FISCALES.

ADICIONALMENTE, USTED SOLO TIENE QUE DEPOSITAR EN EL BUCON FISCAL UN SOBRE POR CADA TRAMITE, CONTENIENDO LOS FORMULARIOS Y DOCUMENTOS COMPROBATORIOS QUE DEBE PRESENTAR. POSTERIORMENTE RECIBIRA EN SU DOMICILIO FISCAL EL RESULTADO DE LOS TRAMITES QUE EFECTUO.

PARA TALES EFECTOS ESTE MODULO CUENTA CON EL MATERIAL DE APOYO QUE LE PERMITIRA LLENAR PERSONALMENTE EL FORMULARIO QUE NECESITE PRESENTAR E INFORMAR DE LA DOCUMENTACION REQUERIDA PARA REALIZAR CORRECTAMENTE SU TRAMITE.

ESTA SIMPLIFICACION PERMITE ACILITAR SUS TRAMITES FISCALES Y REDUCIR EL TIEMPO DE PERMANENCIA EN ESTE MODULO.

S. H. C. P.

INSTRUCCIONES PARA USO DEL RELOJ FRANQUEADOR

SR. CONTRIBUYENTE :

INSERTE EN LA MÁQUINA, HASTA EL TOPE, LA PARTE DE DENTRANTE DEL SOBRE FISCAL, EN EL LUGAR DONDE SE ENCUENTRA EL RECIBO QUE DICE: "SELLO DEL RELOJ FRANQUEADOR" (ES NECESARIO QUE EL SOBRE ESTE VACÍO). CUANDO ESCUOJE EL GOLPE DEL SELLADO, RETIRE EL SOBRE.

REALICE LA MISMA ACCIÓN CON LA COPIA DEL FORMULARIO O ESCRITO QUE VAHA A PRESENTAR.

ADVERTENCIA :

EL RELOJ FRANQUEADOR ÚNICAMENTE IMPRIME EL MISMO FOLIO EN DOS DOCUMENTOS, POR LO QUE NO DEBEA UTILIZAR EL RELOJ MÁS DE DOS VECES PARA EL MISMO TRIBUTE.

S. H. C. P.

AUIAO IMPORTANTE

LOS SOBRES FISCALES, LIBROS DE CONSULTA, COPIOS POSTALES, DISPOSICIONES LEGALES, MAPA Y CARTELES, SON PROPIEDAD DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO. PIAVOO DE NO MALTRATARLOS O EXTRAERLOS DE ESTE POPULO.

DE LOS INSTRUMENTOS ESPECIFICOS (TRIPPLICOS) PUEDE LLEVARSE UN EJEMPLAR A SU DOMICILIO.

S.H.C.P.

GUIA PARA LA RECEPCION DE TRAMITES
FISCALES A TRAVES DE ESTE MODULO

SR. CONTRIBUYENTE :

- 1.- SI VA A EFECTUAR ALGUN TRAMITE FISCAL, PREVIAMENTE CONSULTE EL DIRECTORIO DE TRAMITES FISCALES.
- 2.- VERIFIQUE QUE SU DOMICILIO FISCAL SE ENCUENTRE DENTRO DE LA CIRCUNSCRIPCION TERRITORIAL DE ESTA ADMINISTRACION FISCAL FEDERAL (CONSULTE MAPA).
- 3.- IDENTIFIQUE LOS REQUISITOS PARA REALIZAR SU TRAMITE A TRAVES DEL RESPECTIVO LIBRO DE CONSULTA, INSTRUCTIVO ESPECIFICO (TRAMITICO) Y PANTALLA DE CONSULTA.
- 4.- ADQUIERA, EN SU CASO, EL FORMULARIO CORRESPONDIENTE PARA REALIZAR SU TRAMITE.
- 5.- ANOTE CONSECUENTEMENTE EN EL FORMULARIO TODOS LOS DATOS REQUERIDOS PARA SU TRAMITE, A FIN DE EVITAR LA APLICACION DE MULTAS.
- 6.- ASEGURESE QUE LOS DOCUMENTOS QUE DEBE PRESENTAR ESTEN COMPLETOS Y LEGIBLES.
- 7.- FIRMAR UN SOBRE FISCAL AL ACEPTOR U ORIENTADOR DE TRAMITES FISCALES Y PROPORCIONE LOS DATOS SOLICITADOS EN LA PARTE DE ENTRANTE Y ATRAS DEL SOBRE.
- 8.- INFIJA SELLO MEDIANTE EL RELOJ FRANQUEADOR EN LA PARTE DE ENTRANTE DEL SOBRE, EN EL RECIBIDO DONDE DICE: "SELLO DEL RELOJ FRANQUEADOR", ASI COMO EN LA COPIA DEL FORMULARIO O DEL ESCRITO QUE PRESENTE.
- 9.- CONSERVE LA COPIA DEL FORMULARIO O DEL ESCRITO, COMO COMPROBANTE DE SU TRAMITE O ACUSE DE RECIBO.
- 10.- INTRODUCGA EN EL SOBRE LA DOCUMENTACION NECESARIA PARA EL TRAMITE Y CIERRELO.
- 11.- DEPOSITE EL SOBRE EN EL BUCO.
- 12.- ESPERE LA RESPUESTA DE SU TRAMITE EN SU DOMICILIO FISCAL, PERSONALIZADA O A TRAVES DEL SERVICIO POSTAL, SEGUN SEA EL CASO.

DIRECTORIO DE TRAMITES FISCALES

- 1.- INSCRIPCION PERSONAS MORALES.
- 2.- INSCRIPCION PERSONAS FISICAS.
- 3.- APERTURA O CIERRE DE ESTABLECIMIENTOS.
- 4.- FUSION DE SOCIEDADES.
- 5.- AUMENTO Y/O DISMINUCION DE OBLIGACIONES FISCALES.
- 6.- CAMBIO DE DOMICILIO FISCAL.
- 7.- CAMBIO DE DENOMINACION O RAZON SOCIAL.
- 8.- SUSPENSION DE ACTIVIDADES.
- 9.- REANUDACION DE ACTIVIDADES.
- 10.- INICIO DE LIQUIDACION.
- 11.- APERTURA DE SUCESSION.
- 12.- LIQUIDACION TOTAL DEL ACTIVO.
- 13.- CEGACION TOTAL DE OPERACIONES DE PERSONAS MORALES QUE NO ENTRAN EN LIQUIDACION.
- 14.- LIQUIDACION DE LA SUCESSION.
- 15.- DEFUNCION.
- 16.- PAGO EN PARCIALIDADES.
- 17.- ACLARACION POR ERROR U OMISION DEL CONTRIBUYENTE.
- 18.- ACLARACION POR ERROR DE LA AUTORIDAD.
- 19.- SERVICIOS (CON PAGO DE DERECHOS)
 - CONSTANCIA DE DESCRIPCION ANTE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.
 - REEDPESICION DE CEBULAS DE IDENTIFICACION FISCAL Y/O DE R.F.C.
 - COPIA CERTIFICADA DE DECLARACIONES.
- 20.- SERVICIOS (SIN PAGO DE DERECHOS)
 - EXPEDICION DE CEBULA DE IDENTIFICACION FISCAL (PRIMERA VEZ).
 - EXPEDICION DE ETIQUETAS CON CODIGO DE BARRAS.
 - SOLICITUD DE CLAVE DE R.F.C. A 12 o 13 POSICIONES.
- 21.- RECEPCION DE DECLARACIONES INFORMATIVAS.
- 22.- PRESENTACION DE INFORMACION DE IMPREGORES AUTORIZADOS A EXPEDIR COMPROBANTES FISCALES.
- 23.- INCORPORACION AL PADRON DE IMPORTADORES.
- 24.- TRAMITACION DE REQUERIMIENTO(S) POR DECLARACION (ES), AVISO(S) Y PAGO(S) NO EFECTUADO(S)
- 25.- TRAMITACION DE CREDITOS FISCALES
- 26.- RECEPCION DE DOCUMENTOS Y DE OTROS TRAMITES A TRAVES DE BUZON FISCAL. (INSTRUCTIVO)
- 27.- RECEPCION DE MULTAS EMITIDAS POR AUTORIDAD FISCAL O POR OTRAS DEPENDENCIAS PARA SU TRAMITACION. (INSTRUCTIVO)
- 28.- COMPENSACION DE SALDOS A FAVOR.
- 29.- SOLICITUD DE DEVOLUCION DE SALDOS A FAVOR.

NUEVOS TRAMITES

- TRAMITACION DE REQUERIMIENTO (S) POR DECLARACION (S), AVISO (S) Y PAGO (S) NO EFECTUADO (S).
- TRAMITACION DE CREDITOS FISCALES.
- RECEPCION DE DOCUMENTOS Y OTROS TRAMITES A TRAVES DE BLOQUE FISCAL (INSTRUCTIVO).
- RECEPCION DE MULTAS EMITIDAS POR AUTORIDAD FISCAL O POR OTRAS DEPENDENCIAS PARA SU TRAMITACION (INSTRUCTIVO).
- PAGO EN PARCIALIDADES.
- SIMPLIFICACION DE NUEVOS FORMULARIOS DE PAGO

REQUERIMIENTOS.

EL REQUERIMIENTO QUE SE NOTIFICA A LOS CONTRIBUYENTES ES DERIVADO DE LA FALTA DE CUMPLIMIENTO EN SUS OBLIGACIONES FISCALES.

RESULTADO

IMPROCEDENTE:

- 1.- POR NO ESTAR OBLIGADOS
- 2.- POR HABER PRESENTADO SU DECLARACION ANTES DEL REQUERIMIENTO.
- 3.- POR AVISOS AL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.

QUE HACER?

AMEJAR AL SOBRE Y DEPOSITAR EN BUELO:

- 1.1) COPIA DE SU INSCRIPCION.
- 2.1) COPIA LEGIBLE DE LA DECLARACION PRESENTADA EN BANCO.
- 3.1) COPIA DEL AVISO AL REG. FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.

EN TODOS ESTOS CASOS SE DEBERA AMEGAR EL REQUERIMIENTO.

PROCEDENTES:

QUE HACER?

- 1.- PRESENTAR SU DECLARACION EN BANCO.
- 2.- PAGAR LA MULTA Y GASTOS DE EJECUCION MEDIANTE EL FORMATO FOMQ-1, EN EL BANCO
- 3.- AMEGAR LOS DOCUMENTOS ANTES MENCIONADOS AL SOBRE, JUNTO CON EL ORIGINAL DEL REQUERIMIENTO PARA SER DEPOSITADO EN EL BUELO.

RECEPCION DE DOCUMENTACION Y OTROS TRAMITES FISCALES.

1) ESCRITO LIBRE

ES PRESENTADO PARA CUALQUIER ACLARACION, OBJECION, MANIFESTACION POR PARTE DEL CONTRIBUYENTE ANTE LA AUTORIDAD FISCAL.

DEBEA CONTENER:

- R.F.C.
- NOMBRE, DENOMINACION O RAZON SOCIAL
- PROPOSITO DEL ESCRITO
- FIRMA DEL CONTRIBUYENTE

2) IMPUESTO POR ENAJENACION DE BIENES

ANEXAR AL SOBRE COPIA DE FORMULARIO SHCP-1 Y DEPOSITARLO EN EL BUELO.

3) LIQUIDACION DE CREDITOS FISCALES- ADUANAS

4) CREDITOS FISCALES INTERNOS

5) PLIEGO DE RESPONSABILIDADES

NOTA: EN LOS PUNTOS MARCADOS DEL 3 AL 5 DEBERAN ANEXAR COPIA DEL FORMULARIO HMTF-1, Y EN SU CASO COPIA DEL DOCUMENTO DETERMINANTE DEL CREDITO Y DEPOSITARLO EN EL BUELO.

CREDITOS FISCALES

SON CREDITOS FISCALES LOS QUE PROVEGAN DE CONTRIBUCIONES, APROVECHAMIENTOS O DE ACCESORIOS QUE FUERON OMITIDOS POR LOS CONTRIBUYENTES, ASI COMO LAS RESPONSABILIDADES DE LOS SERVIDORES PUBLICOS.

QUE HACER?

- A) PAGAR LA TOTALIDAD DEL ADELDO.
PAGAR EN EL BANCO Y ANEXAR FOTOCOPIA LEGIBLE EN EL SOBRE Y DEPOSITARLA EN EL BUCO FISCAL.
- B) PRESENTAR MEDIO LEGAL DE DEFENSA.
ANEXAR COPIA DEL RECURSO PRESENTADO ANTE LA AUTORIDAD COMPETENTE, ASI COMO LA GARANTIA DEL INTERES FISCAL.
- C) PAGO EN PARCIALIDADES.
INSTRUIR AL CONTRIBUYENTE CONFORME LO ESTABLECE EL LIBRO 16 DE CONSULTA.

RECEPCION DE MULTAS EMITIDAS POR LA AUTORIDAD FISCAL
O POR OTRAS DEPENDENCIAS.

- 1) REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES
- 2) CONTROL DE OBLIGACIONES
- 3) IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS
- 4) DEVOLUCIONES Y COMPENSACIONES
- 5) MULTAS POR ERRORES ARITMETICOS
- 6) MULTAS DE FISCALIZACION
- 7) MULTAS JUDICIALES
- 8) MULTAS IMPUESTAS POR OTRAS SECRETARIAS

QUE HACER ?

EN TODAS ESTAS MULTAS SE ANEXARA COPIA DEL FORMULARIO MULTIPLE DE PAGOS (MPF-1) DEBIDAMENTE SELLADA POR EL BANCO, Y EN SU CASO EL ORIGINAL DE LA MULTA Y DEPOSITARLA EN EL BIZOM.

PAGOS EN PARCIALIDADES

PERSONAS FISICAS DECLARACION ANUAL:

EL CONTRIBUYENTE DEBERA PAGAR EN EL BANCO, SU PRIMERA PARCIALIDAD EN LOS FORMULARIOS AUTORIZADOS (SNCF-6, SNCF-8) DEBIENDO LOS ANEXAR AL SOBRE PARA POSTERIORMENTE DEPOSITARLO EN EL BUCON, LOS PAGOS SUBSECUENTES DEBERA REALIZARLOS POR MEDIO DEL FORMULARIO SNCF-1.

PERSONAS MORALES DECLARACION ANUAL

EL CONTRIBUYENTE DEBERA PAGAR EN EL BANCO SU PRIMERA PARCIALIDAD, DEBERA REQUISITAR EL FORMATO DE SOLICITUD DE PAGO EN PARCIALIDADES (HCF-2) Y DEPOSITARLAS EN EL BUCON, Y A UUELTA DE CORREO RECIBIRA LA DOCUMENTACION E INSTRUCCIONES CORRESPONDIENTES.

CREDITOS DETERMINADOS A PERSONAS FISICAS O MORALES.

DEBERA REQUISITAR EL FORMATO DE SOLICITUD DE PAGO EN PARCIALIDADES (HCF-2) O EL AVISO DE OPCION (HAPP-1), DEPOSITANDOLO EN EL BUCON, Y A UUELTA DE CORREO RECIBIRA LA DOCUMENTACION E INSTRUCCIONES CORRESPONDIENTES.

AUTORIZACION DE PAGO EN PARCIALIDADES

DEBERA DE PRESENTAR DOCUMENTO EN DONDE CONSTE EL ABELOCOMPAÑADO DEL FORMULARIO SOLICITUD DE AUTORIZACION PARA PAGAR CONTRIBUCIONES EN PARCIALIDADES (HCF-2) DEBIDAMENTE REQUISITADO, DEPOSITARLO EN EL BUCON Y A UUELTA DE CORREO RECIBIRA LA DOCUMENTACION E INSTRUCCIONES CORRESPONDIENTES.

BIBLIOGRAFIA

- ACOSTA ROMERO, Miguel. *Teoría General del Derecho Administrativo*, Edit. Porrúa, S.A., 5a. ed., México, 1983.
- BURGOA ORIHUELA, Ignacio. *Derecho Constitucional Mexicano*, Edit. Porrúa, S.A., 5a. ed., México 1984.
- CORTIÑAS PELAEZ, León. *Introducción al Derecho Administrativo*, Edit. Porrúa, S.A., México, 1992
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Edit. Porrúa, S.A., 8a. ed., México, 1978.
- DELODILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*, Edit. Pac, S.A. de C.V., 2a. ed., México, 1986.
- FAYA VIEZCA, Jacinto. *Finanzas Públicas*, Edit. Porrúa, S.A., 2a. ed., México, 1986.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Edit. Porrúa, S.A., 7a. ed., México, 1965.
- FRAGA, Gabino. *Derecho Administrativo*, Edit. Porrúa, S.A., 16a. ed., México, 1975.
- GIORGETTI, Armando. *La Evasión Tributaria*, Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1967.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos. *Derecho Financiero*, Ediciones De Palma, Buenos Aires, 2 Vols., Buenos Aires, 1977.
- GUERRERO LARA, Ezequiel y CORTINA G. QUIJANO, Aurora. *La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia de Impuestos 1917-1985*, Co-edición, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México-Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1989.
- JHONSON OKHUYSEN, Eduardo A. *Equilibrio entre Presión Fiscal y Justicia Fiscal*, Edit. Themis, México, 1986.
- JHONSON OKHUYSEN, Eduardo A. *Temas Fiscales*, Edit. Themis, México, 1986.
- LOMELI CERREZO, Margarita. *Derecho Fiscal Represivo*, Edit. Porrúa, S.A. México, 1979.
- LOPEZ PORTILLO, José. *Pensamiento de José López Portillo*, Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México, T.I. México, 1982.
- MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Universidad Autónoma de San Luis Potosí., 3a. ed., México, 1973.
- MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Noiones de Política Fiscal*, ed. Universitaria Potosina, San Luis Potosí, 1980.
- MEMORIA DEL PRIMER CONGRESO NACIONAL DE DERECHO FINANCIERO. Universidad Veracruzana, Varios Autores, México, 1973.

RETCHKIMAN, Benjamin K. *Política Fiscal Mexicana*, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1979.

TENA RAMIREZ Felipe. *Leyes Fundamentales de México 1908-1987*, Edit. Porrúa, S.A., 14a. ed., México, 1987.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho* Instituto de Estudios Políticos, 6 tomos, Madrid, 1977.

URESTI ROBLEDO, Horacio. *Sociología del Impuesto*, Tribunal Fiscal de la Federación, Cincuenta Años al Servicio de México, T.L. México, 1988

XIRAU, Joaquín. *Manuel B. Cossío y la Educación en España*. Edit. Fondo de Cultura Económica, El Colegio de México, México, 1945.

FUENTES NORMATIVAS

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

CODIGO ADUANERO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y SU REGLAMENTO

CODIGO PENAL PARA EL DISTRITO FEDERAL Y TERRITORIOS FEDERALES

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y SU REGLAMENTO

OTRAS FUENTES

APENDICE AL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION. 1917-1954, Vol. V.

APENDICE AL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION TESIS DE EJECUTORIAS. 1917-1975 Primera Parte, Pleno México, 1985.

APENDICE AL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION. Tercera Parte, Segunda Sala. México, 1917-1985.

CABANELLAS, Guillermo. Diccionario de Derecho Unial, Edit. Viracocha, S.A. Buenos Aires, 1959.

DICCIONARIO JURIDICO MEXICANO Instituto de Investigaciones Jurídicas, Vol. II Universidad Nacional Autónoma de México, Edit. Porrúa, S.A., 2a ed. México, 1988.

ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA. Tomo IX, Editorial Bibliográfica, Argentina, Buenos Aires, 1954.

REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, 7o. Número Extraordinario, México, 1976.

REVISTA EPOCA, No. 34, de 27 Enero, México, 1992.

REVISTA INDETEC (Instituto Para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas) Año 14, 2a Epoca, Nos. 74 y 76, Enero, Febrero, Mayo y Junio, México, 1992.

TERCERA RESOLUCION QUE REFORMA Y ADICIONA A LA QUE ESTABLECE REGLAS GENERALES Y OTRAS DISPOSICIONES DE CARACTER FISCAL PARA EL AÑO 1991 Y ANEXO 11. Publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 13 de Mayo de 1991.

NOVENA RESOLUCION QUE REFORMA Y ADICIONA A LA QUE ESTABLECE REGLAS GENERALES Y OTRAS DISPOSICIONES DE CARACTER FISCAL PARA EL AÑO DE 1991, Y ANEXOS 3, 11 Y 16. Publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 7 de Agosto de 1991.

VIGESIMA SEXTA RESOLUCION QUE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA A LA QUE ESTABLECE REGLAS GENERALES Y OTRAS DISPOSICIONES DE CARACTER FISCAL PARA EL AÑO DE 1992. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 2 de Febrero de 1993.