496
21

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
CAMPUS ARAGON

"ENTORNO LEGAL Y CONSIDERACIONES A LA POLITICA FISCAL EN MEXICO."

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
FIDEL TORRES CAMACHO

ASESOR: LIC. ENRIQUE CABRERA CORTES.

México. 1997

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Universidad Nacional Autónoma de México
UNAM
Biblioteca Central
Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

AGRADECIMIENTOS

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÒNOMA DE MÈXICO, AUTÈNTICA INSTITUCIÒN FORJADORA DE HOMBRES LIBRES Y PENSANTES

A MI ASESOR LIC. ENRIQUE CABRERA CORTÈS, QUIÈN TUVO LA PACIENCIA PARA DIRIGIR ESTA TESIS.

A MIS PADRES EN VIRTUD A SUS MÙLTIPLES ESFUERZOS QUE REALIZARON, PARA RECIBIR UNA EDUCACIÒN ADECUADA.

INDICE

	pág.
Introducción.	2
Capítulo 1. Antecedentes.	
1.1. Las Finanzas Públicas.	3
1.2. Política Económica y Economía Política.	4
1.3. La Política Fiscal y el Progreso Económico.	4
1.4. Fundamento Filosófico de los Impuestos.	5
1.5. Breve reseña de los Impuestos.	6
1.6. Objeciones y desventajas de la intervención del Estado en la Economía.	10
1.7. Principios Constitucionales de Finanzas Públicas.	15
Capítulo 2. La naturaleza jurídica de las contribuciones como medio de sostenimiento del Estado.	
2.1. El Fisco y la Hacienda Pública.	22
2.2. Los recursos del Estado y las Contribuciones como medio de sostenimiento del Estado.	35
2.4. Clasificación de las Contribuciones.	38
2.5.Principios rectores de las Contribuciones.	
2.5. Efectos de los impuestos.	46
Capítulo 3. La eficacia de la imposición en materia Fiscal.	
3.1. Técnicas utilizadas por el Estado.	49
3.2. La falsa carga tributaria.	57
3.3. Causa de las innumerables modificaciones fiscales.	60
3.4. El principio de autoaplicación.	61
3.5. Desventajas y provecho de la carga fiscal.	70
3.6. Medios de defensa del contribuyente.	80
Capítulo 4. Marco jurídico en materia Fiscal por parte de:	
4.1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.	100
4.2. Código Fiscal de la Federación.	103
4.3. La Ley del Impuesto sobre la Renta.	108
4.4. La Ley del Impuesto al Valor Agregado.	117
4.5. La ley del Impuesto al Activo.	126
4.6. La Ley Aduanera.	131
4.7. Jurisprudencia por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y del Tribunal Fiscal de la Federación.	137
Conclusiones..	141
Bibliografía.	144

INTRODUCCIÓN

Debido a la homologación de políticas a la luz del Tratado Trilateral de libre Comercio de Norteamérica y a su fuerte repercusión en todo el marco jurídico mexicano surge una gran interrogante acerca del camino que deberá llevar lo conducente a las Finanzas Públicas en el actual sexenio, principalmente en la Política Fiscal, así como sus repercusiones en el Derecho Positivo Fiscal.

El impacto tributario con sus diversas modificaciones fiscales es determinante del desarrollo económico de toda la sociedad mexicana, razón por la cual en esta investigación se tratará de vislumbrar la razón de tan innumerables modificaciones fiscales, que es a todas luces un problema de inseguridad para el contribuyente. Si las leyes fiscales fuesen más comprensibles, el contribuyente no evadiría impuestos como lo hace en el presente.

Es bien conocido el problema de la economía informal o subterránea, pero es un hecho de que las leyes fiscales no son comprensibles para la mayoría de la población contrariando así principios doctrinales que pregonan claridez y sencillez en toda ley, razón por la cuál se podría hacer la siguiente interrogante: ¿Qué sucedería si las leyes fiscales fuesen tan claras como las leyes penales? o en su caso: ¿A los contribuyentes nos hace falta tener una consciencia tributaria acorde a los cambios que esta teniendo nuestro país? o ¿Decrecería la economía informal o subterránea con una política fiscal clara y transparente así como un marco legal comprensible?

En la sociedad Mexicana es de suma importancia contar con un cambio respecto a las relaciones Estado-Contribuyente ya que el impuesto que generamos con alguna actividad productiva influye directamente con el costo-beneficio de toda la colectividad y no solamente en el individualismo de un sector de la sociedad sino en todos y cada uno de nosotros.

Para resolver cada una de estas interrogante, se usará el método científico que apoyado en la técnica documental y la lógica jurídica permitirá obtener resultados de tan apasionado tema.

CAPÌTULO 1. ANTECEDENTES.

1.1. LAS FINANZAS PÙBLICAS

1.2. POLÌTICA ECONÒMICA Y ECONOMÌA POLÌTICA

1.3. LA POLÌTICA FISCAL Y EL PROGRESO ECONÒMICO

1.4. FUNDAMENTO FILOSÒFICO DE LOS IMPUESTOS

1.5. BREVE RESEÑA DE LOS IMPUESTOS.

1.6. OBJECIONES Y DESVENTAJAS DE LA INTERVENCIÒN DEL ESTADO EN LA ECONOMÌA.

1.7. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE FINANZAS PÙBLICAS

Capítulo 1. Antecedentes.

1.1. Las Finanzas Públicas.

Independientemente de la Economía Política ha surgido esta disciplina como la ciencia que tiene por objeto investigar las diversas maneras en que el Estado en su carácter de ente público dotado de plena soberanía, se allega de las riquezas materiales necesarias para su vida y su funcionamiento, así como las forma en que dichas riquezas serán utilizadas. Ahora bien el Derecho Tributario se le conoce también como Derecho Fiscal siendo ésta una rama autónoma del Derecho Administrativo en virtud de contar con características propias de su función y organización.

Las Finanzas Públicas no solo investigan la obtención de recursos, sino que se materializan en normas jurídicas que regulan la actividad estatal al señalar de manera explícita, los recursos para sufragar los gastos públicos, ejecutar las leyes que fijan las contribuciones mediante un procedimiento adecuado a su finalidad de interés social, así como resolver las controversias que se susciten en cuanto a su aplicación por medio de un Tribunal Administrativo autónomo.

Por materia Financiera se debe entender lo que se refiere a los tres aspectos de la actividad económica del Estado, esto es, tanto a los ingresos, como a la gestión de bienes-recursos y a la erogación de los mismos; el aspecto referente a la obtención de los ingresos es el que mayor interés tiene en el presente trabajo en virtud de tener implicaciones profundas con la Economía Política y repercusiones con una parte de la riqueza que es, generada por los gobernados y trasladada al Estado para la contribución de los gastos públicos.

La obtención de recursos por el Estado (materia Fiscal, solo un aspecto), se plasmó en diversas tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la cual se menciona, que por tal: "Debe entenderse todo lo relativo a impuestos o sanciones aplicadas con motivo de la infracción a las leyes que determinen impuestos", Suprema Corte de Justicia de la Nación, VII época, volumen 69, 3a parte, p.51. Amparo Directo 3683/73, Petróleos Mexicano 6-9-74.

1.2. Política Económica y Economía Política.

La distinción entre una y otra nos ayudará a comprender los medios que implementa el Estado para allegarse de recursos, así pues la Política Económica son las directrices o el rumbo a seguir que toma el gobierno para la dirección de los asuntos de orden económico como el tratamiento de la deuda externa, la fuga de capitales, la desincorporación bancaria o los Tratados Comerciales entre otros.

A diferencia de la anterior la Economía Política es la ciencia del desarrollo de las relaciones económicas entre los hombres y esclarece las leyes que gobiernan la producción y distribución de los bienes materiales de la sociedad humana a lo largo de las diversas fases de su desarrollo. Ahora bien encontrando estas diferencias, entre una y otra, salta a la vista que el sistema económico esta inmerso en la Economía Política y ésta, a su vez instituye las relaciones productivas que tendrá el Estado.

El Estado se auxilia de la Política para tener relaciones positivas y estables ya que como ente dotado de plena soberanía, instituye normas jurídicas que regulen esta actividad, para de esta forma estar dentro del marco Constitucional, así como de adecuarse al principio de legalidad.

1.3. La Política Fiscal y el progreso económico

A una Política Fiscal adecuada se le considera tanto por Abogados como por Economistas como una medida apreciable, se considera que el progreso económico en base a unas Finanzas Públicas sanas mejora el nivel de vida implicando tanto mejoras o creación de servicios públicos, como creación de nuevos empleos; el progreso económico es un fenómeno complejo el cuál ve su máxima expresión cuando se aumenta el poder adquisitivo en términos reales de básicamente los estratos medios y bajos dentro de la estructura social;

Esto se logra con una Política Fiscal que no este sujeta a caprichos políticos incentivando la industria nacional en base a trabajo y no demagogia burocrática, teniendo como último fin reducir la frecuencia, duración y grado de los retrocesos económicos, de los cuáles México a resultado bastante golpeado.

Las imposiciones a las empresas y los particulares en relación al Sistema de Ahorro para el Retiro es un buen ejemplo de lo que la Política Fiscal puede hacer tratando de elevar en términos macroeconómicos a través de un impuesto, disfrazando el volumen de la captación ahorrativa en el Sistema Financiero Nacional con miras a aumentar el crecimiento económico y el saneamiento de las Finanzas Públicas pero, desgraciadamente a costa de los contribuyentes cautivos.

1.4. Fundamento Filosófico de los Impuestos.

Existen diversas teorías que tratan de fijar la naturaleza y fundamento de los impuestos entre las cuáles se encuentran:

-***Teoría del Seguro***: Esta teoría se reduce a considerar al Estado a la acepción político-liberal del Estado gendarme. Ya que si bien es cierto que el Estado tiene funciones de seguridad, no debe confundirse esto con una prima de seguros que se paga como una garantía de la seguridad que el Estado tiene la obligación de proporcionar. El fin último del Estado es el bien común, pero no el de resarcir el daño producido por actos del hombre o contingencias naturales; en esta teoría se fija solo el carácter protector en el cual los contribuyentes entregan una parte de la riqueza creada para recuperarla en algún tipo de contingencia.

-***Teoría de la equivalencia***: Sostenida por el jurista Samuel de Pufendorf, basa sus consideraciones en que el impuesto tiene el carácter de contraprestación por el hecho de que el Estado presta servicios públicos. Esta teoría no es muy acertada en virtud de que grava con mayor impuesto a las clases altas y quienes reciben el beneficio son las clases bajas, que por lo general tienen ingresos no gravados o se encuentran laborando en una economía informal.

-***Teoría del Capital Nacional***: En esta teoría se establece que el Estado tiene la necesidad de contar con recursos económicos para sufragar la gran cantidad de gastos así como para la explotación del Capital Nacional.

Esta teoría hace una delimitación al Estado al considerarlo como una empresa que tiene gastos operativos y cuyo único fin es el lucro, idea totalmente mercantilista aplicable al caso de una Sociedad Mercantil pero, no en el caso del Estado.

-***Teoría del Sacrificio:*** Se justifica la causación o tributación de impuestos al considerar a los mismos como un sacrificio al cual tienen el deber de cooperar los gobernados como parte de la potestad soberana que establece cargas a los particulares, es decir se denota el impuesto como un agente externo a la voluntad del gobernado, pero que debe de hacerse en virtud de las facultades coercitivas del Estado.

-***Teoría de la Solidaridad***: Se conceptualiza al impuesto como una cooperación efectiva en virtud del ambiente solidario de todos los integrantes de una sociedad para la realización de todos los fines a que aspiran los integrantes de dicha sociedad; dichas cooperaciones estarán reguladas por leyes y garantizado su fin por la autoridad.

1.5. Breve reseña de los Impuestos

1.5.1. La Edad Media.

El origen de los primeros tipos de imposición económica a las personas se encuentran en la Europa Feudalista entre las relaciones feudales de los Señores y los Vasallos; en esa época existen los antecedentes directos de los impuestos aduanales, los que gravan el consumo, el impuesto sobre la renta cuya aparición surge en 1789 en Inglaterra; en esta época las imposiciones fiscales se basaban en el arbitrio del Señor Feudal y no existía una regla escrita, fue hasta que la costumbre, como fuente del Derecho tomo mayor fuerza, momento en el cuál se llegó a otorgar subsidios por parte del parlamento inglés a la corona Británica provenientes de todo lo recaudado a los súbditos del Imperio.

El vasallo tenía la obligación de contribuir económicamente en diversas contingencias a saber: pagar el rescate del Señor Feudal cuando éste era hecho prisionero, para equiparlo cuando marchaba a las cruzadas, cuando contraía nupcias su hija y cuando se armaba caballero su hijo.

Aparte de estas cargas los vasallos estaban obligados entre otras circunstancias no menos importantes como todas las relativas a las herencias, a las tutelas de sus hijos que correspondían al Señor Feudal, el famoso derecho de pernada que tenía el Señor Feudal con la futura esposa del vasallo o cuando se pretendía que se heredara parte del feudo a algún pariente

colateral del vasallo, cobrando el Señor Feudal una importante suma de dinero por este hecho.

En cuanto a las relaciones que tenia el Señor Feudal con los otros integrantes del feudo, los siervos tenían diversas obligaciones entre las cuales destacan: la capitación que era un censo que se erogaba por cabeza, el formariage que era una cantidad que se pagaba por el siervo o sierva que se casaba con persona extraña al feudo, siendo una cantidad bastante elevada; en cambio, cuando se casaban dos personas del mismo feudo el censo era insignificante. Aparte de las cargas tributarias en moneda acuñada por el rey se pagaban créditos al Señor Feudal en especie por los miembros de los feudos: eran participaciones en los productos de la tierra, del ganado, de la venta de las mercancías (granos, ganado, cerveza, forraje, etc.).

Las personas que elaboraban el pan del feudo estaban obligadas a usar los hornos del Señor, a moler su trigo en el molino señorial y a pisar las uvas en el lagar, debiendo pagar por cada acto una cantidad de dinero o en especie denominado "banalidad"; (claramente se aprecian los antecedentes directos de nuestros actuales derechos); otra fuente de ingresos del Señor Feudal eran las multas que se cobraban por diversos delitos y que eran fijados en forma arbitraria.

Con el devenir del tiempo los derechos de peaje fueron desapareciendo transformándose en impuestos a la importación o la exportación, gravando la entrada o la salida de los productos del feudo y posteriormente de un país, teniendo una finalidad eminentemente proteccionista. Los servicios personales del Vasallo al Señor Feudal se sustituyeron por prestaciones en dinero originándose de esta forma los impuestos sobre productos del trabajo conocidos hasta nuestro días o los relativos a las transmisiones hereditarias, así como los que gravan diversos productos como el alcohol o la pimienta.

El sistema fiscal que imperaba en la edad media era anárquico, arbitrario e injusto, llegando al grado de ser inhumano e infamante; muchos de los antecedentes que se dieron en la Edad media son la base de los Derechos y Productos de la actualidad, existían servicios personales que era menester prestarlos al Señor Feudal so pena de morir "decapitado".

"Entre las personales estaba la de permanecer de guardia en el castillo del señor y la de alojar en su casa a los visitantes de su señor, aún cuando esta obligación también se fue reglamentando hasta precisarse el número de visitantes que estaba obligado a recibir, la atención que debía darles y el número de veces en un año. También estaba obligado el vasallo a dar consejo al señor de los negocios concurriendo a las audiencias que para el efecto eran convocadas y que posteriormente se reglamentaron en forma que solo se celebraban tres en el año: en Pascua, Pentecostés y Nochebuena".[1]

También como tributos en forma de servicios personales, tenemos el que consistía en que el siervo debía cultivar las tierras del señor Feudal dentro de ciertos días de la semana, o bien almacenar las mieses del señor. Cuando los siervos o villanos comparecieron ante los tribunales en solicitud de justicia, debían pagar derechos por los servicios de impartición de la justicia, el villano o siervo también pagaba el impuesto de peaje, que se cobraba por transitar por determinados caminos o bien para tener derecho a pasar por algún puente. Los derechos que se pagaban por pasar los escasos puentes que había en esa época se llamaba "Pontazgo".

El derecho de "Toma" fue el colmo de lo que sucedía en la edad Media, éste impuesto consistía en que el señor Feudal podía obtener todo lo que necesitaba para el aprovechamiento de su castillo, pagando por ello la cantidad que él fijaba de una manera arbitraria. Para el cobro de las "Contribuciones", los señores feudales lo hacían a través de los intendentes que ellos designaban, dichos funcionarios tenían una facultad discrecional para la fijación de las cargas, algo muy semejante a lo que sucede cuando los auditores de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público determinan en forma arbitraria que determinados gastos no son deducibles o que cierta cantidad de comprobantes no sirven para acreditar Impuesto al Valor Agregado lo cuál redunda en que nos determinen un crédito fiscal sumamente elevado.

Como se puede observar desde aquéllas épocas ya existían auditores e inspectores de Hacienda, y alrededor del año 1500, los ciudadanos debían entregar sus impuestos a los "Kámmerer" (tesoreros); como dato curioso en Alemania, los encargados de la Administración Financiera Municipal se llaman de igual forma.

---

[1] Flores Zavala Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. 7a. edición. México. Editorial Porrua. 1965. p. 29.

1.5.2. Antecedentes de los impuestos en la Colonia.

En la etapa histórica de la Colonia, y por lo mismo, durante la Conquista, la Primera real Audiencia y el Virreinato, la Real Hacienda, se fue incrementando con impuestos, que se decretaban por el Consejo de Indias, a través de los más diferentes ordenamientos como lo eran leyes, ordenanzas, cédulas reales, acuerdos. Por lo anterior, en esa época se observaba parcialmente el principio de legalidad.

La Nueva España únicamente podía comerciar con la metrópoli; era básicamente un comercio cerrado, monopolista en favor de la península. A partir de la fundación de la Villa de la Vera-Cruz se estableció el Quinto Real destinado al Rey de España, que siempre se separaba en forma previa del botín conquistado por los Españoles; otro quinto correspondía a Cortés, y el resto del botín era repartido entre los soldados que acompañaran al extremeño en la conquista. El impuesto de avería que consistía en el pago que hacían a prorrata los dueños de las mercaderías y que se pagaba para los gastos de los barcos reales que escoltaban las naves que venían o salían de Veracruz a España, alcanzaba el 4% habiendo dejado de pagarse hasta mediados del siglo XVIII.

El impuesto de Almirantazgo, era el pago que hacían los dueños de las mercaderías por la carga y descarga de éstas en puertos; dicho impuesto era en favor del Almirante de Castilla.[2]

El de Almofarifazgo que se cobraba a los buques, tanto en los puertos de España como de las colonias, por entrada y salida de mercancías; este impuesto en realidad con el tiempo se transformó en el impuesto aduanal; en principio fue el 5% y llegó hasta el 15%

El impuesto de pesca y buceo, por concepto de extracción de perlas; el impuesto de lotería establecido en 1679, con una tasa del 14% sobre la venta total de la lotería, el impuesto de caldos, aplicado a la fabricación de vinos, aguardientes y licores, (antecedente directo del Impuesto Especial de Producción y servicios o del Impuesto por elaboración de bebidas alcohólicas).

---

[2] A. Porras y Lopez. Derecho Fiscal. 1a. edición. México. 1967, p. 43.

Asimismo se estableció el impuesto de "media nata" que consistía en el pago de media anualidad de sueldos y que cubrían los servidores públicos, incluyendo el Virrey, Oidor y Gobernador.

El procedimiento de recaudación en los pueblos de la corona existían dos fases: a) el repartimiento del tributo entre los tributarios y, b) el cobro; el primero consistía en la fijación de una cuota individual, con arreglo a la norma general que regía la determinación de los tributos, adecuándose al principio de proporcionalidad y equidad, reemplazándose después por la posibilidad, por la igualdad en el repartimiento, de manera que los indígenas supieran lo que debían en el año, y entendiéndose que esos tributos fueren en pro y beneficio de la comunidad a la cuál pertenecían. El repartimiento fue atribución de los caciques y gobernadores, ayudados por los tequitlatos, que eran oficiales subalternos, encargados de un pequeño número de indios que tenían asignados y a quienes recogían el tributo a domicilio.

b) El cobro: El cobro correspondía también a los caciques y gobernadores, ayudados por los tequitlatos. A veces el virrey nombraba encargado especial del cobro a algún indio principal, casi siempre perteneciente a la nobleza.

1.6. Objeciones y ventajas de la intervención del Estado en la Economía.

1.6.1. Objeciones

El Estado considerado como el sistema inmerso en la sociedad encargado de dirigir y controlar las actividades del conjunto social, normador de la vida colectiva bajo un poder, establecido sobre una población que habita una determinada circunscripción geográfica, teniendo como función ser un sistema regulador y conductor de la vida social que interactúa con el resto de los sistemas sociales influyendo en actividades de carácter económicas tendientes a la satisfacción de las necesidades. El Estado desde sus albores, toma y administra recursos del conjunto social para satisfacer necesidades colectivas; Platón en sus obras *Las Leyes y La República*, otorga especial importancia a la intervención del Estado en la economía, a tal grado que decretó que debería ser el Estado quien organizara todas las actividades de un país (ciudad-estado), tanto económicas como no económicas, situación que perduró durante más de veinte siglos, la culminación de este pensamiento se dio con los Mercantilistas, ya que no solo aceptaron la intervención estatal sino que la exigieron basados en la tesis de que los individuos actúan

contrariamente al interés público, buscando su propia ganancia económica, circunstancia que debía ser regulada por la incipiente burocracia de aquélla época, ahora bien las bases indispensables para que actúe en el ámbito de defensa económico se sustenta en garantizar el derecho de propiedad de las personas a través de normas jurídicas, que se implementaron en aquella época, asumiendo el Estado la preservación de ese derecho, función que es a la luz, jurídico-económica.

La actividad soberana al actuar en la economía tiene diversas acepciones, así pues la intervención del Estado se caracteriza por una injerencia, constituyendo un reglamentarismo muy intenso, que no busca modificaciones estructurales. Dicha intervención se basa en un conocimiento racional del proceso socioeconómico y de sus leyes.

Desde el punto de vista de la Filosofía Liberal basada en las ideas de los economistas David Ricardo y Adam Smith se reconoce la tesis de que el Estado debe abstenerse de regular la actividad económica, que debe dejarse en libertad a los individuos para buscar su mayor beneficio y, como resultado de un equilibrio de la lucha de todos por alcanzar sus propios objetivos, se producirá una mejoría general; en el libro de la Riqueza de las Naciones, Adam Smith reconoce que existen tres tareas fundamentales: la defensa nacional, el mantenimiento de la seguridad interna y la prestación por medio de instituciones públicas de ciertos servicios esenciales que al no producir ganancias, no son atractivos para el sector privado. La efervescencia social de los países avanzados a principios de siglo, primero en Alemania, y después en otras naciones dio lugar a la emergencia de la seguridad social; asimismo la existencia de ejércitos profesionales y la aparición de determinado tipo de armamentos, así como la intervención del Estado en otro tipo de actividades económicas fue determinante para la ruptura entre le Economía Política y el Estado Totalitario, el Estado llegó a tener tanto poder a mediados de siglo que no solo controlaba los aspectos económico-políticos, sino que invadía hasta la esfera de la conciencia del ser humano; la Alemania Nazi controlaba de manera determinante la natalidad de las personas, el control de la religión, de la cultura. Actualmente en 1995 sucede algo semejante en la República Popular China en la cual la intervención del Estado es determinante al grado de que las personas solo pueden tener un solo hijo, sopena de que se les prive de su libertad al haber infringido la Ley de Natalidad, el Estado como rector de la Economía funge como arbitro en las fuerzas del mercado pero desgraciadamente la Economía no puede estar

sujeta a decretos de un día a otro, es factible que con los instrumentos con que cuenta el estado como lo son la Política monetaria, la Política Fiscal y Política crediticia pueda atenuar los efectos de los ciclos económicos en los cuales el Capitalismo contemporáneo se ve envuelto, pero es imposible que pueda controlar devaluaciones como la que sucedió en Diciembre de 1995 debido a que los agentes externos, presionan para especular con el peso.

Anteriormente el papel del Estado se limitaba a regular determinadas formas de producción o de circulación garantizando el orden establecido producto de la actividad económica. A contrario sensu de la economía liberal Inglesa se encuentra el Socialismo Planificado que interviene en los más variados aspectos de la vida, en la extinta Unión Soviética al individuo se le tenia relegado a un segundo plano, acción que se traducía en un total olvido del impulso y creatividad que todo ser humano tiene.

En el plano económico el gran cúmulo de empresas pertenecientes a el Estado y la multiplicidad de obligaciones contraidas con el exterior convierten a los gobiernos rectores de Economía en administraciones obesas incapaces de manejar con eficacia los recursos involucrados en el proceso productivo, a largo plazo se contratan excesivas deudas para sufragar los enormes déficits de las empresas públicas que trabajan en base a subsidios que les otorga el Estado.

El caso de México durante la administración del Lic. Luis Echeverría Alvarez es un ejemplo interesante del tamaño al cual puede crecer el Estado y las consecuencias de esta actitud; en aquella época se contaba con diversas empresas que pertenecían al sector paraestatal, contribuyendo a elevar la carga económica hacia los contribuyentes, que ayudaban a sufragar las pérdidas, tanto de los organismos descentralizados como de las empresas de participación estatal mayoritaria.

1.6.2. Ventajas a la intervención del Estado en la Economía.

Anteriormente el Estado era invulnerable a los dictados del liberalismo pero ante el empuje de nuevas ideas, la política socioeconómica de no intervención del estado cambio, tan es así que en países netamente liberales como es el caso de Inglaterra se acentúa considerablemente la corriente del intervencionismo industrial con sus enormes nacionalizaciones y

creación de organismos como la British Brodcasting Company (BBC), o la London Pasenger Transport Board.

La fórmula de "Laissez Faire, Laissez Aller" se justificaba en el inicio por el ambiente del pugante capitalismo pero ante las constantes crisis del sistema Capitalista surgen corrientes de intervención estatal tan diversas como el liberalismo solidarista, demoliberalismo, liberalismo social, social democracia, etc.

Así pues Max Horn piensa: "Que el libre juego de las fuerzas económicas, el desenvolvimiento sin trabas de la iniciativa privada y la reducción al mínimo de las funciones del Estado, representan las mejores garantías para el progreso de las naciones y el bienestar de los pueblos".

En contraposición con esta tesis se piensa que el mecanismo libre de los precios según oferta y demanda puede estar manipulado por el elemento humano por lo que surge el Estado Interventor de Economía como contrapeso a las leyes de mercado para establecer lineamientos a seguir en los más variados y diversos campos del quehacer humano, (un ejemplo típico de lo anteriormente descrito son los precios de garantía que el Estado fija a ciertos productos agrícolas).

En la actualidad se escucha mucho acerca del fracaso del Neoliberalismo en virtud de que la brecha que se dio entre ricos y pobres es abismal, en países como Australia y Nueva Zelanda la clase media es pugante debido a políticas que incentivan el ahorro interno y con tasas sumamente bajas para tributar, igualmente sucede con Singapur que siendo una ciudad-Estado en el extremo de la península de Indochina a logrado convertirse en la Suiza de Asia, gracias a una política Fiscal que promueve la inversión, sin trabas burocráticas; desgraciadamente en nuestro país en el sexenio anterior con las ideas emprendidas por el Doctor Pedro Aspe Armella en el sexenio de Carlos Salinas de Gortari se logró que los salarios reales de las personas volvieran a estar como en 1976, es decir que el poder adquisitivo perdió lo ganado en 18 años, todo esto gracias a una política de abrir los mercados a desdén, sin buscar el incentivo de nuestra industria nacional, en aras del famoso concepto Salinista de la "globalización de los mercados". No hubiera sido mejor que paulatinamente nos integráramos a varios socios comerciales, no solo a uno, que nuestras leyes fiscales no hubieran dado un cambio tan repentino en cuanto a la conciencia fiscal de un país del primer mundo

cuando en Chiapas no conocen ni una calculadora los indígenas locales, porqué a los profesionistas se nos trata como a delincuentes, cuando no proporcionamos, alguno de los tantos requisitos que se establecen en las leyes fiscales, siendo que las profesiones liberales la ejercen en su gran mayoría personas de clase media que son el motor fundamental de la actividad productiva de un país, será que nuestros gobernantes nos llenan de terminología tecnócrata aprendida en universidades extranjeras que no tienen contacto con nuestra idiosincrasia, para mantenernos agachados y mediatizados.....

El marco legal que rige la intervención estatal es variado y abarca leyes que van desde la Ley Monetaria hasta la Ley General de Población; desde mi punto de vista una de las leyes más importantes en materia de intervención del Estado en la actividad económica es la Ley sobre Atribuciones del Ejecutivo Federal.

Oportunamente la Ley sobre Atribuciones del Ejecutivo Federal en Materia Económica en su exposición de motivos señala que debido a la inestabilidad de los factores económicos y el análisis de la situación actual en el mundo y la irrefutable consideración de los agudos ciclos capitalistas existe la tendencia a tomar medidas emergentes que ya han sido acatadas en otros países como los EE.UU. que es nuestro principal socio comercial.

Dicha Ley es sin duda el documento legislativo más importante sobre la intervención del Estado representado por el Ejecutivo Federal, que representa y se justifica cuando se reúnen los siguientes puntos:

-Debe aceptarse cuando es en beneficio de la mayoría del pueblo.
-Debe haber una planeación hecha por Economistas, ajena a manipuleo político.
-El Estado debe proteger la Industria Nacional.
-Debe establecer una Política Económica que no reduzca la iniciativa de los distintos grupos sociales del país.
-Intervenir para controlar las fuerzas productivas, controlar y evitar la pobreza extrema e intermedia, pero sin pretender ser un Estado empresario ya que como se ha visto su fin no es el lucro sino el bien común.
-Expedir una ley para control de divisas y transferencia de las mismas ya que como se pudo observar estamos a merced de los especuladores de Nueva

York que lo único que buscan es desequilibrar a nuestro país para quedarse con sus recursos naturales.

1.7. Principios Constitucionales de Finanzas Públicas.

Los principios jurídicos son los establecidos en la Constitución y en las leyes ordinarias, tratándose del primer caso, estos se dividen:
-Los derivados de preceptos Constitucionales que garantizan determinados Derechos fundamentales del individuo, que no pueden ser violados o coartados por la actividad del Estado denominados como garantías individuales, (parte dogmática de la Constitución).
-Los principios que se derivan de la Organización Política de nuestro país.
-Principios de Política Económica que por considerarse fundamentales se establecieron en la Constitución.

1.7.1. Principios relativos a Garantías Individuales

Las garantías individuales limitan el poder tributario del Estado, ya que este no es absoluto, el artículo quinto Constitucional señala en su primer párrafo que: "a ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode siendo lícito, el ejercicio de esta libertad solo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen derechos de terceros o por resolución gubernativa dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad, nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial". En tal virtud, con motivo del establecimiento o cobro de un impuesto no puede impedirse a nadie que realice su trabajo o profesión, bien porque el impuesto sea excesivo que no permita pagarlo con el desempeño del trabajo o profesión, o bien porque la ley o la autoridad fiscal exijan tantos requisitos para el desempeño de una actividad que hagan muy molesto ó casi imposible el ejercicio del trabajo, porque se dedicaría mucho tiempo y gastos para poder cumplir con los requisitos fiscales. De acuerdo con el artículo anterior los impuestos resultarían violatorios, pero es la propia Constitución la que impone la obligación de pagar los impuestos en su artículo 31 fracción IV al establecer: "Son obligaciones de los mexicanos, contribuir a los gastos públicos, así de la Federación como del Estado o municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

El artículo 8o. de la Constitución Federal, establece el derecho de petición en los siguientes términos: "Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición siempre que éste se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política solo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.

A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido la cual tiene la obligación de hacerlo conocer en breve al peticionario". Este artículo de la Carta Magna tiene íntima relación con el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación en el cual se establece que: "Las autoridades fiscales sólo están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente; de su resolución favorable se derivan derechos para el particular, en los casos en que la consulta se haya referido a circunstancias reales y concretas y la resolución se haya emitido por escrito por autoridad competente para ello".

El artículo 13 Constitucional por su parte dispone que: "Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales", las leyes tributarias no pueden establecer cargas a los particulares en forma individual, pues los gravámenes deben de ser de carácter general aplicable a todas las personas cuya situación coincida con el hecho generador del crédito fiscal. Una ley debe tener como características constantes la generalidad, abstracción, impersonalidad (indeterminación individual o particular) y permanencia, debiendo aplicarse sin contraerse a una persona física o moral particularmente especificada, o a un número determinado de individuos, sino a todos por igual.

El artículo 14 dice: "A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna". En materia Fiscal, el Tribunal Fiscal de la Federación ha resuelto que: "Si las disposiciones legales rigen solo después de su publicación, no pueden aplicarse para determinar los efectos jurídicos nacidos al amparo de una ley anterior como consecuencia de un hecho concretamente determinado".

Al respecto Paul Roubier en su obra *Les Conflicts de Lois dans le Temps*[3] *proeterita*), es retroactiva; si pretende aplicarse a situaciones en curso (facta pendentia), será necesario establecer una separación entre las partes

[3] Flores Zavala Ernesto.Op. Cit p.163

anteriores a la fecha del cambio de legislación, que no podrán ser tocadas sino que la ley sea retroactiva y las posteriores para las cuáles la ley nueva, al aplicarse no tendrá sino un efecto inmediato; por último, con la relación a los hechos futuros (facta futura), es claro que la ley nunca puede ser retroactiva".

Por tanto la aplicación que el legislador ha dado a nuestras circunstancias reales y concretas y retomando el criterio del maestro Flores Zavala: Las leyes impositivas sólo son aplicables a las situaciones que la misma ley señala, como hecho generador del crédito fiscal, que se realicen con posterioridad a su vigencia. Si una ley pretende aplicar el impuesto a una situación realizada con anterioridad, será una ley retroactiva.

El principio de juicio previo a cualquier privación fiscal de propiedades, posesiones o derechos, garantía de seguridad jurídica contenida en el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional, que dice: "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 anterioridad al hecho". El principio de legalidad en materia fiscal se verá solventado, toda vez que se cumplan con los requisitos de los procedimientos procesales, tanto en los juicios de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, de conformidad con lo previsto por los artículos 118, fracción II, 129, 209 bis y 238 fracciones II y III del Código Fiscal de la Federación, como en los recursos que se interpongan ante la autoridad que determinó el crédito fiscal, así como los procedimientos ante el Instituto Mexicano del Seguro Social ó ante el Instituto Nacional de Fomento a la Vivienda de los Trabajadores.

El artículo 16 Constitucional se refiere a que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento". Cualquier resolución que haya sido dictada por funcionario incompetente es ilegal y el afectado puede hacer valer dicho acto, resolución o procedimiento, impugnándolo ante el Tribunal Fiscal de la Federación a través del juicio contencioso de conformidad con el artículo 238 del Código Fiscal, que establece: "Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes

causales: I. Incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución. Una vez agotado el juicio contencioso administrativo por el contribuyente y si no le fue favorable la sentencia, puede acudir al juicio de amparo directo para combatir la incompetencia de las autoridades fiscales".

El principio de fundamentación y motivación de los actos y resoluciones fiscales, encuentra su fundamento constitucional, en el artículo 16 cuando prevé: "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento". El artículo 84 del Código Fiscal de la Federación establece los requisitos para las visitas domiciliarias acatando lo dispuesto en dicho numeral constitucional.

No obstante la sujeción por parte de las autoridades a dicho principio, el artículo 68 del Código Fiscal cita que las autoridades fiscales gozan del privilegio de presunción de legalidad se sus resoluciones, deben fundamentar las mismas, porque si no lo hacen, los particulares las pueden impugnar, acudiendo directa e inmediatamente al juicio de amparo. Dicho principio también se vulnera cuando se omiten los requisitos formales exigidos en las leyes para una resolución, o se den vicios en el procedimiento que afecten las defensas del particular, de conformidad con lo previsto en el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, en cuyo caso pueden acudir al juicio contencioso administrativo.

Principio de inspección o auditoría fiscal: Auditoría Fiscal es el procedimiento administrativo que llevan a cabo las autoridades fiscales, para la revisión del régimen tributario de los sujetos pasivos de las contribuciones, a fin de determinar las obligaciones y los créditos fiscales omitidos. El segundo párrafo del artículo 16 de la Carta Magna establece uno de los principios de mayor trascendencia, tanto para el fisco como para los contribuyentes cuando establece: "La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos caso a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos". En relación a los cateos, la parte final del primer párrafo del artículo 16 dispone: "En toda orden de cateo, que sólo la

autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado, o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia". Como se puede apreciar a toda acta de visita que realice la S.H.C.P. debe acatarse a los principios Constitucionales del artículo 14 y 16, ha llegado en la práctica que al momento de realización de las visitas domiciliarias surgen tantas irregularidades y abusos de autoridad que la misma Secretaría y elaboró la Carta de los derechos del Auditado, en el año de 1992, esta carta proporciona la información que requieren los particulares frente a los actos de molestia, que tienen que llevarse a cabo respetando puntualmente las garantías de la Ley. Esta carta deberá ser entregada, junto con la orden de auditoría, al inicio de todas las visitas domiciliarias, inclusive aquellas iniciadas por las autoridades locales en materia de impuestos federales.

Principios de prisión por delitos fiscales; de no hacerse justicia el Fisco por sí mismo; de justicia pronta y expedita y de prohibición de costas judiciales.

El artículo 94 del Código Fiscal dice: "En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria, las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte el procedimiento penal". El artículo transcrito anteriormente se relaciona con la garantía contendida en el artículo 17 de la Carta Magna que dice: "Nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil....", esta garantía no es aplicable en materia fiscal debido a que establece y delimita claramente la materia a la cuál deberá apegarse. En relación a la gratuidad del servicio de justicia el artículo 17 Constitucional al establecer que: "Los tribunales estarán expeditos para administrar justicia en los plazos y términos que fije la Ley; su servicio será gratuito, quedando en consecuencia, prohibidas las costas judiciales", se reafirma con lo expresado en el artículo 201 del Código Fiscal de la Federación, al delimitar que: "En los juicios que se tramiten ante el Tribunal Fiscal de la Federación no habrá lugar a condenación de costas. Cada parte será responsable de sus propios gastos y los que originen las diligencias que promuevan".

El artículo 27 Constitucional por su parte establece que: "Las expropiaciones solo podrán hacerse por causa de utilidad pública y mediante indemnización". La Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal en el artículo 51 establece en su parte conducente:

"Para los efectos de este título el valor de la obra pública comprenderá los gastos que directamente la afecten, las indemnizaciones que deban cubrirse y los gastos de financiamiento de la misma.....".
Del artículo 31 fracción IV Constitucional se deduce que el impuesto es una obligación de Derecho Público que se debe establecer en una ley, que debe ser proporcional y equitativa, que su recaudación debe ser suficiente, que alcance para cubrir los gastos públicos, tanto los de la Federación, como los de los Estados y Municipios.

Principio de no exención de impuestos: en el artículo 28 de la Constitución Federal se menciona que: " En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes", la anterior prohibición esta reglamentada en el artículo 13 de la Ley de Monopolios que dice: "Se considerará que hay exención de impuestos cuando se releva total o parcialmente a una persona determinada, de pagar un impuesto aplicable al resto de los causantes en igualdad de circunstancias, o se condonan en forma privativa los impuestos ya causados". Esta garantía esta establecida para prevenir lo que sucedió en la época de la presidencia de Antonio López de Santana, evitando que determinadas o específicas personas físicas o morales, se coloquen en una posición ventajosa o privilegiada, al liberarlas de la obligación de pagar impuestos frente a otras que están en el mismo supuesto de la ley fiscal y las que sí deberán pagar.

1.7.2. Principios de Organización Política

El artículo 73 Constitucional establece lo siguiente: "El Congreso de la Unión tiene facultad (fracción XXIX) para imponer las contribuciones: 1. Sobre el comercio exterior; 2. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales; 3. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros; 4. Sobre servicios públicos concesionados directamente por la Federación y, 5. Especiales sobre: a) energía eléctrica; b) producción y consumo de tabaco; c) gasolina y otros derivados del petróleo;

d) cerillos y fósforos; e) aguamiel; f) explotación forestal y g) producción y consumo de cerveza."

Del contenido de los artículos 65, 73 fracción VII, VIII, X y XXIX; 74 fracción IV en relación con los artículos 117 fracción V, VI, VII y 131 todos ellos constitucionales se desprenden los siguientes principios constitucionales en materia aduanal: 1. La creación de impuestos es facultad legislativa; 2. La legislación aduanal es facultad extraordinaria que nuestra carta magna otorga al Ejecutivo Federal; 3. La legislación aduanal es privativa de la Federación y 4. Con el fin de proteger la Economía Nacional, se establecen los impuestos aduanales.

De acuerdo a lo anterior, se deduce que ni los Estados, ni los municipios pueden establecer impuestos aduanales, ni prohibir, ni gravar directa o indirectamente la entrada o salida de su territorio a mercancías nacionales o extranjeras, por ser esta facultad privativa de la Federación.

Los artículos 40, 41 y 115 fracción IV de la Carta Magna otorgan libertad y soberanía a los Estados en todo lo concerniente a su régimen interior, también establecen que: "Los Municipios administran libremente su Hacienda, la cuál se formará de las contribuciones que señalen las legislaturas de los Estados y que en todo caso, serán las suficientes para atender las necesidades fundamentales."

CAPITULO 2. LA NATURALEZA JURIDICA DE LAS CONTRIBUCIONES COMO MEDIO DE SOSTENIMIENTO DEL ESTADO.

2.1. EL FISCO Y LA HACIENDA PUBLICA.

2.2. LOS RECURSOS DEL ESTADO Y LAS CONTRIBUCIONES COMO MEDIO DE SOSTENIMIENTO DEL ESTADO.

2.3. PRINCIPIO RECTORES DE LAS CONTRIBUCIONES.

2.4. CLASIFICACION DE LAS CONTRIBUCIONES.

2.5. EFECTOS DE LOS IMPUESTOS.

CAPITULO 2. "LA NATURALEZA JURÍDICA DE LAS CONTRIBUCIONES COMO MEDIO DE SOSTENIMIENTO DEL ESTADO".

2.1. EL FISCO Y LA HACIENDA PUBLICA

Dentro del ámbito fiscal surgen ciertas confusiones al usar diversas acepciones tales como fisco, hacienda pública, materia fiscal, tributo, etc. Para aclarar tales. discrepancias respecto de dichos términos se precisan algunos conceptos de uso frecuente.
Así pues por el término de hacienda pública se entiende como el conjunto de bienes de una entidad discrepancias respecto de dichos términos se precisan algunos conceptos de uso frecuente pública (Federación, Estados o 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.

A diferencia de la anterior la palabra fisco, se entiende como el Estado considerado como el titular de la Hacienda Pública y por lo mismo con derecho para exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor, a través del procedimiento administrativo de ejecución y, con la obligación de cubrir las que resulten a su cargo. En la época Romana la palabra fisco derivada del latín fiscus, designaba el tesoro o patrimonio de los emperadores para diferenciarlo del erario que era el tesoro público o caudales destinados a las obligaciones del Estado. La idea de la personalidad del fisco desvinculada de la del Estado ha desaparecido y ahora el referirse a fisco se hace alusión indirecta al Estado.

Por materia Fiscal se entiende toda aquella cuestión que se refiere a la hacienda pública, fiscal es el adjetivo que corresponde al nombre de Finanzas Públicas. Es decir se refiere a la obtención y aplicación de los fondos gubernamentales:

El Tribunal Fiscal de la Federación en resolución en pleno del 16 de noviembre de 1937, mencionó: "Debe atribuirse el carácter de fiscal a cualquier ingreso del Erario, a toda prestación pecuniaria en favor del Estado, sin que interese distingirse el deudor es un particular, persona física o moral, algún establecimiento que tiene en cierto aspecto funciones estatales, o algún ente público, ya sea entidad federativa u organismo municipal. Es decir, lo que da el carácter de fiscal a un crédito, es la circunstancia de que el sujeto activo de él, sea el poder público, y no afecta el sujeto pasivo para precisar si

la relación jurídica es de naturaleza jurídica. Este Tribunal no ha encontrado en los antecedentes doctrinales, legislativos y jurisprudenciales de México, ningún apoyo para excluir del sector fiscal la actividad del estado, en su carácter de Derecho Privado, por lo que cabe concluir que por razón de su materia entran en la concepción genérica de crédito fiscal empleado en el artículo 14 de la Ley de Justicia Fiscal todos los créditos existentes en favor del erario federal". Como se observa de la tesis anterior El Tribunal Fiscal de la Federación considera que independientemente el nombre que se les de a los acontecimientos, una vez que son impuestos por el Poder Público para sufragar gastos de acuerdo al artículo 31 fracción IV se considerará materia fiscal.

El término tributo, en la actualidad tiene poco uso en virtud de ser una palabra usada en la Edad Media, entre las relaciones que se daban entre vasallos y Señores Feudales y designaba las imposiciones arbitrarias carentes de formalidad jurídica, basados en la costumbre cuyo fin era la acumulación de riqueza por parte de los Señores Feudales; no obstante lo explicado el Maestro Sergio Francisco de la Garza se refiere a las contribuciones señalándolas por tributos; desde mi particular punto de vista considero que esto es erróneo y me inclino por la definición legal de Impuestos ó Contribuciones.

La Hacienda Pública, como organismo y como concepto de Derecho Positivo español surge por primera vez al crear Felipe V la Secretaría de Hacienda, dentro de la organización administrativa del reino español.[4] ; de ahí necesariamente pasa a la América Latina, y a México donde la dependencia del Gobierno Federal encargada de realizar la actividad financiera estatal se ha conocido tradicionalmente como Secretaría de Hacienda.

Dicha Secretaría desde sus inicios funcionó como la encargada de controlar el patrimonio de todo el virreinato, es hasta el año de 1947 cuando se expide la Ley de Secretarias y Departamentos de Estado misma que constituyó la Secretaría de Bienes Nacionales e Inspección Administrativa ; esta secretaría tenía las funciones que en la actualidad se le atribuyen a la Subsecretaría de Programación y Presupuesto, como lo es el manejo del patrimonio permanente del Estado, así como las funciones de la Contraloría de la Federación, pero en el año de 1976 con la expedición de la Ley de la.

---

[4] Garza, Sergio Franciso de la. Derecho Financiero Mexicano. 13a ed..México. Edit. Porrua. pag. 71.

Administración Pública Federal, se le confieren actividades y funciones específicas a cada secretaría como lo es la de Hacienda, la de Programación, así como la de Comercio y Fomento Industrial.

En la exposición de motivos de la Ley de Administración Pública expresa que: "la existencia de tres dependencias del Ejecutivo encargadas de planeación de las actividades públicas, de su funcionamiento y de su control, respectivamente impidió muchas veces que estas funciones que constituyen una tarea continua en lo administrativo, se llevaran a cabo de manera coherente y oportuna. La planeación del gasto público y de las inversiones a cargo de la Secretaría de la Presidencia, la presupuestación del gasto corriente en la Secretaría de Hacienda y la programación y control de las entidades paraestatales, en la Secretaría del Patrimonio Nacional, obligaron a ensayar diversos mecanismos intersecretariales, cuyos aciertos y dificultades llevan finalmente a proponer las integraciones de estas funciones bajo un solo responsable. Se busca que sea la Secretaría de Programación y Presupuesto la encargada de elaborar los planes nacionales y regionales de desarrollo económico y social, así como de programar su financiamiento tanto por lo que toca a la inversión como al gasto corriente y de evaluar los resultados de su gestión. Dicha dependencia tendría igualmente a su cargo la preparación de la cuenta pública, incorporando una información más integra y oportuna, que permita ejercer de una manera más completa la revisión que constitucionalmente realiza el H. Congreso de la Unión.

En cuanto a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se le dejó la tarea de gestionar el ingreso público y manejar el crédito público, de esta forma se enlazan los tres ámbitos de administración de los recursos: una secretaría planea, otra invierte y la otra obtiene recursos; cabe hacer notar que todas estas funciones en la actualidad están concentradas en una sola supersecretaría que es la de Hacienda y Crédito Público ya que la Secretaría de Programación y Presupuesto paso a formar parte de la S.H.C.P., quedando ahora como una Subsecretaría. El ámbito de competencia de la S.H.C.P. es sumamente variado y polifacético, sus funciones estan delimitadas en el artículo 31 de la Ley de la Administración Pública Federal, donde se establece que la corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

I. Estudiar y formular proyectos de leyes y disposiciones impositivas, y las leyes de ingresos federal y del departamento del Distrito Federal.

II. Cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes.

III. Cobrar los derechos, impuestos, productos y aprovechamientos del Distrito Federal, en los términos de la Ley de Ingresos del Departamento del D.F. y las leyes fiscales correspondientes.

IV. Determinar los criterios y montos globales de los estímulos fiscales; efectuar y proyectar sus efectos en los reglamentos de la Federación y evaluar sus resultados conforme a sus objetivos.

V. Dirigir los servicios aduanales y de inspección y la policía fiscal de la Federación.

VI. Proyectar y calcular los ingresos de la Federación, del D.D.F. y de las entidades de la Administración Pública Federal, considerando las necesidades del Gasto Público Federal que provea a la Secretaría de Programación y Presupuesto, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la Administración Pública Federal.

VII. Practicar inspecciones y reconocimientos de existencias en almacenes, con objeto de asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales;

VIII. Realizar o autorizar todas las operaciones en que se haga uso del crédito público.

IX. Manejar la deuda pública de la Federación y del D.D.F.

X. Dirigir la Política monetaria y crediticia.

XI. Administrar las casas de moneda y ensaye.

Como se puede apreciar las facultades de la S.H.C.P. son variadas e incluyen aspectos tanto de política monetaria como de política fiscal, dichas acciones solo pueden ser realizadas apegándose al consabido principio de Constitucionalidad donde se expresa que de acuerdo al régimen constitucional de facultades expresas y limitadas de las autoridades, el Fisco sólo puede hacer lo que la ley le autoriza, al respecto existe la siguiente ejecutoria que sentó jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

"AUTORIDADES.- Las autoridades solo pueden hacer lo que la ley les permite, nuestro sistema de facultades limitadas y expresas, ordena a las autoridades actuar dentro de la órbita de sus atribuciones, de manera que aunque no haya precepto que prohiba a alguna autoridad hacer determinada cosa no puede llevarla a cabo, si no existe disposición legal que la faculte". De lo anterior se deduce que el Fisco como conjunto de organismos

administrativos, centralizados, autónomos o no, es principalmente la Secretaria de Hacienda y Crédito Público y la Secretaría de la Contraloría de la Federación, así como los descentralizados fiscales autónomos con personalidad jurídica propia, encargados de ejecutar las leyes fiscales y por lo mismo de determinar la existencia de los créditos fiscales, fijar su importe líquida y exigible, percibirlos y cobrarlos en su caso, a través del procedimiento administrativo de ejecución. Semanario Judicial de la Federación. Tomo CVI-p.p. 2074.

2.1.1. LOS PRIVILEGIOS DEL FISCO.

El Fisco como titular de potestad soberana del Estado en sus facultades coercitivas y de determinación impositiva goza de ciertos privilegios, ya que tiene la atribución de ejecutar las leyes que determinen los recursos del Estado y que son de interés público, pues tienen por fin que el propio Estado pueda disponer oportunamente de los fondos necesarios para cubrir los gastos públicos. De allí que las prestaciones en dinero que el Estado exige en forma unilateral a los ciudadanos, para cubrir sus necesidades económicas, constituyen los tributos públicos y el derecho de exigirlos es por virtud de una necesidad indispensable para la vida económica del Estado, preferente a las de los particulares, quienes no pueden oponer, frente a las pretensiones del Derecho Público de la colectividad, interés de naturaleza privada y dicha preferencia se deriva también de la necesidad del mismo Estado, de buscar los medios para que no se eluda el cumplimiento de la obligación constitucional de tributar.

Las determinaciones del Fisco son de aplicación inmediata , es decir que se pueden exigir el pago de los créditos fiscales en favor del estado, sin que el deudor pueda invocar la garantía que protege el artículo 14 Constitucional, relativo a que nadie puede ser privado de lo que tiene sino en virtud de una sentencia que se dicte en juicio seguido en su contra, ese privilegio del Fisco se conoce con el nombre de "ejecutoriedad" de las resoluciones fiscales, dicha ejecución inmediata que las autoridades fiscales llevan a cabo no significa una gestión de cobro en definitiva, sino la obligación que el deudor tiene de garantizar el importe del crédito entretanto se resuelven las inconformidades que oponga, pero es necesario hacer notar claramente que en cualquier caso, ya sea que se trate de obligaciones directamente emanadas de la ley, o de obligaciones derivadas de un contrato se requiere que el Estado como persona de derecho público dicte una

resolución que al mismo tiempo que establezca unilateralmente derecho al cobro, ordene la percepción inmediata de la prestación que se adeuda; sin esta resolución unilateral, denominada en la doctrina extranjera "resolución ejecutoria" y en nuestra legislación (artículos 144 y 145 del Código Fiscal) "acto o resolución determinante de crédito exigible", no es posible que en caso alguno pueda pretender el cobro del crédito por la vía administrativa.

El segundo privilegio de que goza el Fisco es que las resoluciones de las autoridades tengan presunción de legalidad, esto es que se tienen por legalmente emitidas, hasta que el particular afectado demuestre su invalidez. La Ley de Justicia Fiscal, antecedente del Código Fiscal de la Federación, en su exposición de motivos dice: " La presunción de legalidad de los actos administrativos es algo que la teoría, tanto de derecho administrativo, como particularmente de derecho tributario, acepta. Como es sabido, en materia tributaria esa presunción se apoya, por una parte en el hecho de que antes de emitir su acuerdo, la autoridad fiscal, ha instruido ya, en la generalidad de los casos un expediente y, por la otra, en la consideración fundamental de que la administración financiera, por su calidad de órgano del poder público encargado de observar la ley y privado de un interés propio diverso del interés público, no es normal que dicte resoluciones arbitrarias o fundadas en datos inexactos; pero naturalmente que esta presunción puede y debe ceder ante las pruebas y alegaciones del particular lesionado".

Este privilegio de presunción de legalidad de los actos del Fisco está reconocido en el inciso IV del artículo 201, del Código Fiscal de la Federación al mencionar: "Se presumirán válidos los actos y resoluciones de la autoridad administrativa no impugnados de manera expresa en la demanda ante el tribunal o aquellos de los cuáles, aunque impugnados no se allegaren elementos de prueba bastante para acreditar su ilegalidad".

Otro de los privilegios del Fisco es el relativo al Derecho de retención el cuál es la facultad en virtud de la cuál existe la posibilidad legal de quién esta en la obligación de entregar una cosa, una obra, mueble o frutos determinados, los retenga, como garantía del cumplimiento de una obligación que la persona que ejerce este derecho puede exigir de aquellos de quienes tienen la titularidad del objeto u objetos retenidos. Es decir es el derecho dado de un deudor de retener lo que le debe hasta que su acreedor le haya pagado lo que le debe a él. (Hommell). La ley Aduanera en su artículo 116, fracción VIII, establece que el derecho de retención con las modalidades de

persecución y preferencia cuando dispone: "La Secretaria de Hacienda y Crédito Público tendrá, además de la conferidas por el Código Fiscal de la Federación y por otras leyes las siguientes facultades:

VIII. Retener las mercancías de importación y exportación en los recintos fiscales y fiscalizados hasta que se obtengan los permisos de autoridad competente, se cumplan los requisitos especiales y se cubran los créditos fiscales; perseguirlas, embargarlas y secuestrarlas, así como los medios de transporte en que las conduzcan, en los casos en que procedan conforme a la ley y para garantizar o hacer efectivos los créditos fiscales a los cuáles estén afectos.

Existe además el derecho de preferencia en el pago de los créditos fiscales el cuál consiste en la prelación de pago que se puede suscitar entre derechos controversiales que surgan entre el fisco federal y los fiscos locales; de acuerdo a lo citado dichas controversia se dirimiran por los Tribunales Judiciales de la Federación de acuerdo a los siguientes lineamientos:

I. La preferencia corresponderá al fisco que tenga a su favor créditos por impuestos sobre la propiedad raíz, trátese de los frutos de los bienes inmuebles o del producto de la venta de éstos.

II. En los demás casos, la preferencia corresponderá al fisco que tenga el carácter de primer embargante.

2.2. LOS RECURSOS DEL ESTADO Y LAS CONTRIBUCIONES COMO MEDIO DE SOSTENIMIENTO DEL ESTADO.

2.2.1. FUENTES DE INGRESO.

Por recursos se entiende fuente, aplicado éste término al Estado, quiere decir que el Estado en su carácter de titular de la facultad impositiva tiene diversas fuentes de financiamiento o de ingreso, esto para desarrollar todas y cada una de sus funciones; de acuerdo a la obligación constitucional de contribuir a los gastos públicos él Estado se allega de riquezas o de valor agregado vía contribuciones y demás prestaciones fiscales. Estos ingresos estan comprendidos dentro de la Ley de Ingresos de la Federación; el grueso de los recursos estatales proviene de los impuestos. Aquellos, son derivados de

una relación de solidaridad y no en virtud de un derecho superior, una contribución se basa en las cargas de la vida social, es decir la parte exigida a los contribuyentes sobre sus recursos individuales para subvenir a los gastos públicos.

La definición de impuesto es sumamente variada ya que existen diversas escuelas y conceptos filosóficos, la acepción que se le da a la palabra impuesto desde el punto de vista gramatical, menciona que es lo que se refiere al gravamen exigido por el Estado para fines públicos; el Código Fiscal de la Federación reza en el artículo 2 fracción II que, "son impuestos las contribuciones establecidas en la ley que deban pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo; en vista de lo anterior, la idea de fijación unilateral del impuesto por el Estado, es acertada ya que el Estado es el único que puede crear leyes que obliguen por igual a todos los integrantes de una sociedad, el impuesto como prestación, deber o carga es una obligación que no espera una contraprestación a cambio, al momento de cubrir el impuesto, los sujetos pasivos de la relación tributaria no esperan a cambio nada, a diferencia de las relaciones que se suscitan en el ámbito del Derecho Privado, donde la igualdad de partes obliga a la reciprocidad crédito-deuda, no así en la relación contribuyente-Estado en la cuál se separa una parte del valor agregado o de la riqueza que se ha creado, misma que se cede al Estado de mutuo propio, en base a principios que fundamentalmente se basan en la solidaridad que existe en una sociedad.

Desde el momento en que existen relaciones humanas y la conjunción de la célula social se integra, se delega la voluntad particular a la voluntad colectiva, creando abstracciones como lo es el Estado, mismo que requiere como un sistema de que se canalizen recursos económicos para su funcionamiento. El impuesto es la sangre de esta gran maquinaria que es el Estado; los nombres pueden variar pero la esencia de esta fuente de financiamiento es la misma, así pues en los demás países hispanohablantes se llama tasa, en Francia se denomina tasse, en Italia tassa, en los Estados Unidos se le denomina tax, en México existen diversas acepciones; la ley hace alusión a Contribuciones refiriéndose al género, tratadistas de Derecho Fiscal se refieren como tributo o como impuesto y por su parte la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que "el estudio debe realizarse de acuerdo a su verdadera naturaleza jurídica, independientemente de la denominación que les den las partes o incluso la ley; para Giuliani Fonrouge

el tributo es "una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en su poder de imperio y que da lugar a relaciones de Derecho; para Jarach "el tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo".

Por su parte el Código tributario de la República Oriental de Uruguay dice: "Art. 10.- Tributo es la prestación pecuniaria que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. No constituyen tributos las prestaciones pecuniarias realizadas en su carácter de contraprestación por el consumo o uso de bienes y servicios de naturaleza económica, o de cualquier otro caracter,proporcionados por el Estado, ya sea en régimen de libre concurrencia o de monopolio directamente, en sociedades de economia mixta o en concesión".

Por último el Código Tributario Nacional de Brasil da la siguiente definición: "Art. 3.- Tributo es toda prestación pecunaria obligatoria, en moneda o cuyo valor puda expresarse en ella, que no constituye sanción de un hecho ilícito, insituida en la ley y cobrada mediante actividad administrativa plenamente vinculada".

2.2.2. CARACTERES DEL IMPUESTO.

Anteriormente con las teorías del Seguro que trataban de fijar la naturaleza jurídica se decía que se pagaba la "prima" de ese seguro y se les consideraba a los impuestos dentro del ámbito de las teorías privadas; en la actualidad toda contribución que se devengue a favor del Estado tendrá necesariamente el carácter de público, el carácter de público esta íntimamente con el carácter de que los impuestos son prestaciones en dinero o en especie, al respecto el estado debido a que estamos inmersos en una economía monetarista fija las cargas a los particulares en forma de dinero, aunque en algunas circunstancias, poco frecuentes se cobren en especie, como suele pasar con los derechos a la minería, donde en la Ley de Impuestos y fomento a la Minería se fijan los derechos en minerales o metales preciosos; otro ejemplo es el relativo a la Ley de Municipios de Nuevo León que en el art. 55 establece un impuesto en especie consistente en el 15 % de área vendible de los fraccionamientos que se autoricen, a cargo de los propietarios de los terrenos fraccionados, para dedicarse a usos y servicios públicos.

Otro de los caracteres de los impuestos es que se le considera como una obligación ex-lege, es decir que el aforismo "nullum tributum sine lege", o que previamente debe estar establecido en una ley el impuesto, con todos los elementos inherentes a este, como lo es el presupuesto de hecho, la hipótesis de incidencia, sujeto, objeto, tasa, etc. Al reunir todos estos elementos el impuesto reúne las características para realizar el principio de legalidad en estricto sensu, cualidad que toda contribución debe tener en toda relación entre sujeto activo (Estado) y sujeto pasivo (contribuyente). Todo impuesto debe apegarse a los tres principios que la Corte ha establecido como obligatorios a toda contribución y que son "que debe ser proporcional, equitativo y que se destine al pago de los gastos públicos"; (Semanario Judicial de la Federación. Jurisprudencia No. 541. 2a. Sala. S.C.J.N.), si falta alguno de estos presupuestos necesariamente será un impuesto contrario a la constitución.

El carácter relativo a la carga que ejercen terceros involucrados dentro de la relación impositiva, en el cuál determinadas leyes fiscales imponen trabajos personales a los contribuyentes, se ha realizado desde la Edad Media, ya que se imponían impuestos consistentes en un hacer, en la actualidad se pueden considerar como tales, los establecidos para algunos sujetos pasivos, como los retenedores o a los mismos contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de elaborar un sinfín de declaraciones; o el relativo a la obligación de expedir comprobantes fiscales que hayan sido impresos en imprenta autorizada por Hacienda, cargas que a simple vista resultan sencillas pero que redundan afectando con tiempo, dinero y esfuerzo para toda una labor informativa y de recopilación de las obligaciones fiscales.

A todas luces queda claro que así como el Estado tiene diversas fuentes de financiamiento para sufragar sus necesidades imponiendo diversos gravámenes, también queda claro que cuando se tiene un superávit fiscal del gobierno con una población deprimida por falta de circulante y empleo, sin que el Estado haga nada, es necesario que redefina su política fiscal para incentivar el aparato productivo, no solo basta tener las arcas llenas de la Hacienda Pública ya que con eso solo se esta acumulando recursos para refinanciar la deuda externa o en el peor de los casos, todo ese caudal de riqueza esta improductivo o presionando a la brecha inflacionaria, desgraciadamente entre el primer y segundo trimestre de 1995 se ha tenido superávit fiscal; esto tal vez se considere óptimo para los funcionarios de gobierno, pero en realidad significa que la administración Zedillista no quiere

sacrificar nada de sus arcas en beneficio del conglomerado social; si se analiza la inversión fija bruta sexenal de diversas administraciones se denotará la incongruencia que se ha manejado desde el sexenio de Miguel de la Madrid Hurtado hasta el del Doctor Zedillo.

Por ejemplo en el sexenio de José López Portillo (1977-1982) se invirtió $1,286,400,000,000^5$, en el aparato productivo, producto de una política inspirada en el modelo económico Keynesiano-Cepalino, a diferencia de su homólogo Miguel de la Madrid (1983-1988) que solo se invirtió $ 821,100,000.00, (cifras en pesos constantes de 1980), esto quiere decir que con las políticas neoliberales emprendidas por Miguel de la Madrid Hurtado a la fecha se cobran más impuestos y se invierte menos; quien no recuerda los años del boom petrolero de 1982 cuando ninguna persona que tributara bajo el régimen de honorarios proporcionaba recibos de las prestación de servicios profesionales (en la actualidad solo pocos profesionistas se dan ese lujo, entre ellos los médicos).

El Estado con una política fiscal adecuada puede incentivar el aparato productivo, así pues, ciertos incentivos dentro del armazón general de las Finanzas Públicas, que tal vez a corto plazo signifiquen una disminución de ingresos para el erario y a lo mejor el Subsecretario de Ingresos de la S.H.C.P. pueda tener una actuación negativa (repercusiones políticas de su carrera personal), pero a la larga servirá para que todos los mexicanos tengamos un mejor nivel de vida, el sistema de premios y castigos, regulador de la actividad económica es adecuado en épocas recesivas y de contracción como la que estamos viviendo, por ejemplo se podría favorecer la inversión durante una baja de valores (la bolsa mexicana es una de las que peor rentabilidad tiene en el mundo[6]) autorizando su deducción, en todo o en parte, de la renta neta para efectos del Impuesto sobre la Renta, podría exigirse a las sociedades que formaran por separado sus reservas durante las épocas de bonanza económica a fin de que pudiera disponerse de las mismas para invertirlas en épocas recesivas, en el caso de que no se procediera a hacer tales inversiones (previo requerimiento de la S.H.C.P. para garantizar garantías individuales), los fondos pasarían a formar parte del erario federal por incumplimiento de la obligación, (un programa de esta naturaleza se ha implementado en Suecia con muy buenos resultados).

---

[5] Sexto Informe de Gobierno del Lic. José Lopez Portillo.

[6] Standars and Poors. Rentability of the Global Markets. McMillan Press. Nueva York, N.Y. 1965. p.112

Aunque parezca drástico es mejor que sucediera eso, a lo que sucede con los Bancos en la actualidad que como tienen pérdidas contables por haber otorgado créditos a diestra y siniestra sin investigar a los "clientes" ahora tienen que recurrir a fondos gubernamentales que provienen de nuestros impuestos; yo me pregunto porque tenemos que ayudar a especuladores agiotistas cuando ellos fueron en gran parte los responsables de la crisis financiera que estamos padeciendo.

Otra alternativa sería que en lugar de recompensar la inversión especulativa como sucede en la actualidad (casi todas las ganancias de capital derivadas en inversión en acciones son libres de gravamen a diferencia del sueldo de un investigador del C.O.N.A.C.Y.T.), podría concederse una concesión fiscal para que se diera trabajo a más gente; un sistema de esta clase fue probado en Alemania durante la época de depresión que siguió a 1930, (Plan Von Papen[7]); también podría establecerse una depreciación acelerada que se aplicó en la Segunda Guerra Mundial en los Estados Unidos; como un estímulo a la inversión durante los años de crisis (el 31 de octubre de 1995 se firmó la Alianza para la recuperación económica y el empleo en la Ciudad de México, documento que recoge algunas de estas ideas como lo es el de permitir la deducción de los automóviles nuevos hasta el 71 % sin requisito alguno, esto a grandes rasgos es una depreciación acelerada), es posible que con este tipo de depreciaciones no solo se reactive el aparato productivo y la política fiscal se estimule sino que también, se atacaría la contaminación ambiental reemplazando el parque vehicular obsoleto y contaminante por parque vehicular nuevo, también podría gravarse con un impuesto el dinero atesorado y los depósitos ociosos, la aplicación de este sistema exigiría que el dinero llevase una fecha por lo que precisaría que se adhiriesen timbres o estampillas.

Todas estas ideas pueden llevarse a cabo en nuestro país ya que estamos en una situación totalmente desesperada, uno de los instrumentos más idóneos con la que cuentan los políticos para controlar la Economía es la Política Fiscal, la Economía no se controla con decretos y resoluciones misceláneas, debe haber cambios de fondo, instrumentos y herramientas que en otros países soslayados por contingencias políticas y sociales como Japón o Singapur reportan indicadores macroeconómicos e índice de ahorro que

[7] Gerard Colm, "Porqué fracasó el plan Papen para la recuperación económica". Social Research. Febrero de 1934, pag. 82.

serían la envidia de un México que aunque golpeado, cuenta con el espíritu de gente que cree en la grandeza de esta gran Nación.

El círculo es bastante claro, todos los individuos delegamos nuestra voluntad al ente público que es el Estado, al caer en un total desorden económico el Estado solo cuenta de pocos instrumentos para cambiar esas inexactitudes macroeconómicas y una de ellas es la política fiscal, una vez que implementa, analiza y estudia modelos a través del consejo asesor fiscal dependiente del ejecutivo, surge el proceso legislativo por el cuál por iniciativa del ejecutivo (la mayoría de las veces) se crean normas jurídicas que obligan a las personas que ejercieron su voto (y los que no también) a realizar situaciones de hecho o de derecho que tienen efectos fiscales, y ahí es donde se cierra el círculo inicial de este proceso que tiene como base fundamental lo establecido en el artículo 39 constitucional, en su parte conducente que dice: "Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de este"; de ahí que en caso de que los niveles de vida de los mexicanos se reduzcan significa, que tenemos un gobierno inepto que no aplica técnicas económicas, mismas que se configuran en normas jurídicas inadecuadas en detrimento y falta de seguridad tanto jurídica como económica.

Basta ver indicadores económicos de la calidad de vida de los mexicanos promedio, por ejemplo en el sexenio de Gustavo Díaz Ordaz y Luis Echeverría Alvarez se tuvo un promedio de crecimiento del producto interno bruto en términos porcentuales del 48.8 y 43.1 respectivamente, a diferencia del sexenio de Carlos Salinas de Gortari y de Ernesto Zedillo Ponce de León que tuvo de 19.6 y de **MENOS** 5.88, respectivamente; otro ejemplo, el ingreso per capita tenía un crecimiento del 22.2 % en 1982, en la actualidad es del menos 5.9%[9], como se puede observar es insultante que por un lado en los medios de comunicación masivos, el Subsecretario de Ingresos Pedro Noyola mencione que se tiene superávit fiscal, cuando por otro lado la esperanza de miles de jóvenes se refleja en que existe un demérito del 5.9% en los ingresos que percibimos todos y cada uno de nosotros a lo largo de un año.

---

[8] Instituto Nacional de Estadística Geografía e Informática. Estadísticas históricas de México y S.H.C.P. "México, Economic and Financial Statistic Data Book".
[9] Ibid.

2.3. PRINCIPIOS RECTORES DE LAS CONTRIBUCIONES.

Existen diversas teorías que tratan de fijar los principios de los impuestos, estos estudios tienen una fundamentación práctica que se deriva de investigadores y estudiosos del derecho actuales, pero siempre teniendo ciertos principios que en esencia se le deben al Economista inglés Adam Smith que en su obra publicada en 1776 "La Riqueza de las Naciones", establece cuatro máximas de los impuestos que hasta la fecha han sentado las bases de toda administración o sistema fiscales, desde los sistemas fiscales de alto rendimiento hasta los sistemas fiscales relativamente simples, y que son:

2.3.1. PRINCIPIOS DE ADAM SMITH

PRINCIPIO DE JUSTICIA.

Adam Smith concibe este principio de la siguiente forma: "Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado". Este principio inspiró fundamentalmente a la Constitución Francesa de 1789 y a la Declaración de los Derechos del hombre y del ciudadano, pasando posteriormente a la Constitución Española de Cádiz[10] de 1812 y de ahí a las Constituciones Mexicanas de 1857 y de 1917; este principio esta ligado con la capacidad contributiva del contribuyente, así tenemos que en base a la justicia fiscal se grava más los rendimientos de capital que la renta del trabajo, atendiendo a que la capacidad contributiva se valora de forma inversamente proporcional al esfuerzo para lograr la riqueza.

Del seguimiento u olvido de esta máxima, depende lo que se llama equidad o falta de esta de los impuestos, es aquí donde se basa el antecedente que inspiró al constituyente para legislar y establecer en el artículo 31 fracción IV Constitucional de la necesidad de contribuir "proporcional y equitativamente".

PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE.

Consiste en saber con antelación la cantidad que deba de pagarse por concepto de impuesto, la fecha de pago y la manera de pagar. Estos datos son los que toda ley impositiva debe tomar en cuenta para

[10] Garza, Sergio Francisco de la. Op. Cit. p. 404.

establecer en forma precisa las obligaciones del causante. El Estado debe cuidar siempre que esto se ajuste con las particulares sujetos pasivos de la relación tributaria, circunstancia que muchas veces no se lleva a cabo, esto con el fin de evitar arbitrariedades de sus agentes (auditorias) y, por la otra dar a conocer a los causantes el conocimiento preciso de sus obligaciones. La redacción clara de las leyes, su fácil comprensión la publicidad y difusión de las leyes, circulares, decretos que afecten a los particulares así como la generalidad son consecuencias lógicas de este principio.

PRINCIPIO DE COMODIDAD.

Adam Smith considera que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en la que es más probable que convenga el pago de las contribuciones. Este principio ha influido en el legislador mexicano para que se hagan pagos provisionales de Impuesto sobre la Renta así como de Impuesto al Valor Agregado tanto de personas físicas como de personas morales, ya sean mensuales, bimestrales, trimestrales o bien anuales, para que de esta forma sea menos gravoso para el contribuyente la causación del impuesto.

PRINCIPIO DE ECONOMÍA.

Este principio consiste en aquellas medidas que tiendan a reducir la diferencia entre lo pagado por el contribuyente y lo efectivamente recaudado por el Estado, es decir que el Estado deba encontrar los medios adecuados de control, recaudación y manejo de los impuestos, que sean más rápidos y menos onerosos; si el Estado ahorra en un aparato burocrático eficiente podrá canalizar esos recursos a obras y satisfacer necesidades colectivas. Desgraciadamente esto no sucede así, ya que por cada peso que el Estado Mexicano gasta el 20 o hasta el 30% en recaudar dicho ingreso entre gastos de recaudación, sueldos del auxiliar del auxiliar del auditor que labora cuatro o cinco horas cuatro veces a la semana. El cobro de un impuesto puede requerir la utilización de diversos funcionarios, cuyos salarios y gastos pueden consumir la mayor parte del producto del impuesto recaudado, así también con la realización de embargos y demás castigos que se imponen a los contribuyentes que intentan evadir impuestos, puede ocasionar la ruina de los mismos, acabando de ese modo con el beneficio que podría producir a la comunidad la inversión de sus capitales, un impuesto mal meditado ofrece una gran tentación para evadirlo.

2.3.2. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE ADOLFO WAGNER.

Este tratadista de origen alemán menciona que dichos principios serán dinámicos y que evolucionaran en cada tipo de sociedad y cultura pero teniendo el antecedente de los mismos, el economista citado divide los principios en nueve agrupados en cuatro categorías:

1. Principios de Política Financiera.
1.1. Suficiencia de la Imposición: este principio requiere que los impuestos deben de ser suficientes para poder cubrir las necesidades financieras en un determinado periodo.
1.2. Elasticidad de la imposición: Menciona que el sistema fiscal debe de estar integrado multimodalmente por diversos impuestos, es decir tener alternancia en las fuentes de ingreso.
2. Principios de Economía Política.
2.1. Elección de buenas fuentes de impuestos: lo cuál quiere decir que el Estado debe tener opciones para financiarse ya sea gravando la renta, la propiedad, la fortuna personal, el consumo o la inversión para de esta forma mantener una base tributaria suficiente.
2.2. Elección de las clases de impuestos: El gobierno tendrá que tomar en cuenta el impacto que tienen los impuestos al imponerse en materias tan diversas como ahorro, inversión, empleo, fuga de capitales, en suma con aspectos que trasciendan en toda la estructura económica de una sociedad.
3. Principios de equidad o de repartición equitativa de los impuestos.
3.1. Generalidad y Uniformidad: Estos principios tienen íntima relación con la capacidad de prestación económica así como la proporcionalidad, ya que establecen que una carga tributaria debe de ser mayor en base al trabajo de la actividad gravada, es decir no se rompe este principio al imponer una tasa o tarifa más alta a una ganancia de capital que a los ingresos por salario ya que el trabajo esta ligado al esfuerzo para lograrlo; los impuestos suntuarios o impuestos sobre fortuna están justificados ya que son complementarios al Impuesto sobre la Renta, como ejemplo podemos citar que anteriormente la Ley del Impuesto al Valor Agregado gravaba con una tasa del 20% al caviar, lo cuál implica que un alimento que no esta al alcance de toda la población no rompe la uniformidad sino la complementa para contribuir a la distribución de la riqueza.

4. Principios de Administración Fiscal o Principio de lógica en materia de imposición.

4.1. Fijeza de la imposición: este principio menciona la mayor preparación profesional y moral de los encargados de la administración de los impuestos, la simplicidad del sistema de impuestos, indicación exacta y precisa de la fecha y lugar de pago del monto de la suma debida y de las especies liberatorias admitidas, emplear en las leyes y en los reglamentos un lenguaje claro, simple y accesible a todos, aún cuando no siempre será posible por la complejidad de los impuestos modernos. Al lado de las leyes deben expedirse circulares y disposiciones que citando ejemplos, aclaren no solo para los órganos de la administración, sino para el público en general los principios establecidos en la ley, debe usarse la prensa para dar a conocer leyes nuevas.

4.2. Comodidad de la imposición.

4.3. Tendencia a reducir lo más posible los gastos de la recaudación de los impuestos.

2.4. CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.

Con el objeto del estudio sistemático de los impuestos se han realizado diversas clasificaciones a saber, entre estas se encuentra las clasificaciones doctrinales y la clasificación legal, en cuanto a las primeras los autores tienen diversos criterios y existen diversas escuelas, la primera clasificación es la siguiente:

1. *Impuestos directos e impuestos indirectos:* Son impuestos directos aquellos en que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, sino que incide directamente en su propio patrimonio; de acuerdo con este criterio sería impuesto directo el impuesto sobre la renta a los productos del trabajo, porque el trabajador a quién se le retiene el impuesto no puede trasladarlo a ninguna otra persona, recuperándolo en esa forma sino que gravita directamente su patrimonio. En cambio son impuestos indirectos aquellos en que el sujeto pasivo de la relación tributaria, puede trasladar a otras personas, de manera tal que no sufre el impacto económico del impuesto en forma definitiva; en nuestro sistema fiscal el Impuesto al Valor Agregado sería el ejemplo, pues el comerciante expresamente lo traslada al consumidor y recupera el dinero que tuvo que pagar al fisco federal.

Otro criterio es el que considera como impuestos directos los que gravan periódicamente, es decir en forma mensual, semestral, anual, etc. situaciones que presentan una cierta permanencia y estabilidad, de tal manera

que para ello pueden hacerse listas de contribuyentes o padrones fiscales; tales situaciones pueden ser la posesión de ciertos bienes creadores de renta o estimados como signos de la misma, tales como el impuesto predial, el impuesto por el uso y tenencia de automóviles, o bien el ejercicio de una actividad lucrativa , como el impuesto sobre la renta o el impuesto al valor agregado.

En cambio son impuestos indirectos aquellos que tienen como hecho generador el crédito fiscal, hechos aislados, accidentales, que se refieren a situaciones transitorias o instantáneas, de tal manera que no resulta posible hacer y mantener un padrón de contribuyentes, tal es el caso del impuesto sobre adquisición de bienes inmuebles o los impuestos sucesorios. Este criterio para clasificar a los impuestos ha sido uno de los pilares del sistema tributario mexicano, a pesar de lo anterior es criticado por doctrinarios tales como, Jarach, el cuál menciona:

"El significado dado a los impuestos directos e indirectos no es el que yo acepto ni el que acepta mi escuela, que parte esencialmente de que de ningún impuesto puede saberse a priori, si se traslada o no; de que todos los impuestos en determinadas condiciones son susceptibles de traslación, sobre todo aquellos que recaen sobre fenómenos del mercado y de los precios. He dicho todos aquellos impuestos que recaen sobre fenómenos del mercado y de los precios, porque hay algunos que recaen sobre fenómenos de la vida civil y que se hallan fuera del mecanismo de los precios, como el impuesto a la transmisión gratuita de bienes, respecto del cuál quien esta gravado es el heredero, o sea el beneficiario de un enriquecimiento que opera fuera del mecanismo de los precios y en virtud de leyes civiles. De modo que podría verificarse ciertos efectos económicos indirectos, como la disminución del ahorro, muy a largo plazo, en virtud del efecto psicológico del gravamen a la transmisión gratuita de bienes, o bien otros efectos como la fuga de capitales cuando la presión tributaria en esta materia se vuelva insoportable y por lo cuál los capitales emigran en busca de mejores horizontes; pero a falta de precios, falta también la condición necesaria para que pueda existir traslación. Todos los demás impuestos que recaen sobre fenómenos de mercado tienen posibilidad de traslación, y un mismo impuesto a los ingresos brutos, como nuestro impuesto a las actividades lucrativas, de carácter provisional ó municipal, se traslada o no, según las condiciones del mercado, según el grado de poder monopolístico de las empresas que está actuando en un régimen de competencia imperfecta.

Es equivocado, pues, fundar una distinción entre impuestos directos e indirectos únicamente sobre la posibilidad de traslación, ya que un impuesto, en ciertas condiciones, puede trasladarse y en otras no."[11]

El mismo autor sostiene una teoría en la cuál se sustenta en la manifestación de la capacidad contributiva, ya que menciona el mismo, que las teorías actuales manifiestan que son impuestos directos cuando se conoce o se incide directamente la capacidad contributiva, es decir que en base al evidenciamiento de la riqueza con sus elementos ciertos, que son la renta o el patrimonio, se afecta o se conoce a la fuente de valor agregado. En cambio las manifestaciones indirectas, no se toma la base de la imposición a la riqueza en sí misma en su aspecto estático, sino al consumo propiamente dicho, que hacen presumir la existencia de la riqueza pero sin tomar en cuenta a la misma.

2. *Impuestos reales e impuestos personales*: Son impuestos reales aquellos en que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente, y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto solo, sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva, un ejemplo de lo anterior es el Impuesto Federal sobre uso o tenencia de automóviles. En cambio el impuesto personal, "en principio, recae sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto, teniendo en consideración su especial situación y las cargas de la familia"[12] .

Un ejemplo en la legislación mexicana es el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Los impuestos al consumo como lo es el Impuesto al Valor Agregado, pueden llegar a personalizar dicho impuesto ya que en la Ley del IVA de 1980 se establecían artículos exentos de este gravamen como lo eran las medicinas, o la personalización que se hace con tasas para artículos suntuarios, como lo era el 20% para lanchas de motor fuera de borda, caviar, televisores de más de 20 pulgadas, etc. La Suprema Corte de Justicia de la Nación menciona que: "La proporcionalidad del impuesto, en los impuestos personales y en los impuestos reales tienen la diferencia de que en los primeros se realiza a través de la capacidad contributiva de los sujetos, mientras que en los impuestos reales se realiza en base al valor que la autoridad le asigna para efectos fiscales al capital, en

[11] Jarach, D., Curso Superior de Derecho Tributario, Vol.I, 4a. De. México. Edit Porrua. 1983. p.51.
[12] Cit. por Delgadillo Gutierrez Luis. Principios de Derecho Tributario. 3a. de. México. Edit. Limusa. p64.

combinación con la tasa o cuota, cuidando que el impuesto no resulte confiscatorio o aniquilador del capital."[13]

3. *Impuestos objetivos e impuestos subjetivos:* Existen algunas contribuciones como el impuesto inmobiliario o los derechos aduaneros en los que el legislador no define quién es el sujeto que estará obligado al pago del impuesto, sino que precisa únicamente la materia imponible. En los impuestos objetivos el sujeto pasivo solo se determina por implicación, porque el legislador adopta la técnica de establecer el hecho objetivo que da origen a la obligación y evidenciar el bien económico sobre el cuál cae la incidencia del gravamen, o que constituye el objeto de este hecho económico que da origen al impuesto, pero no se preocupa de fijar quién lo paga, porque al final quién lo pagará será quién realice ese acto de la vida económica, y aquel por cuenta del cuál ese acto se realiza. En cambio aquellos impuestos que si designan quién es el sujeto pasivo de la relación tributaria se les llama impuestos subjetivos.

4. Impuestos Federales, Estatales y Municipales: De acuerdo al ámbito de competencia y de jurisdicción que tiene el sujeto activo de la relación tributaria que da lugar al hecho generador del crédito fiscal, el acreedor de la prestación tributaria los impuestos pueden ser federales, estatales y municipales; los federales son los que están establecidos anualmente en la Ley de Ingresos de la Federación, son generales, tienen preferencia para su cobro y el acreedor es el gobierno federal, ejemplos de estos son el Impuesto sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado o el Impuesto al Activo.

Los Estatales son los que se encuentran establecidos en las leyes hacendarias locales, y de esta forma los estados se allegan de recursos para solventar sus necesidades; el acreedor es el gobierno de la entidad federativa ejemplos de estos son el 2% sobre nóminas, que impone el Distrito Federal.

Y por último los impuestos municipales que son los que los estados acuerdan en sus leyes fiscales para los municipios y que pueden ser recaudados por estos; tienen como acreedor al municipio.

---

[13] Informe del Presidente de la S.C.J.N., 1973, 1a. parte, p. 288, AR 4787/66, Adolfo E. Eimbcke Garza, 17-VII-1973.

5. *Impuestos Ordinarios y extraordinarios*: Los ordinarios son los que se encuentran establecidos en la Ley de Ingresos de la Federación anualmente y extraordinarios los que establece el Estado en circunstancias apremiantes; como ejemplo de estos últimos se puede citar el incremento del Impuesto al Valor Agregado del 10 al 15 % por carecer el Estado de recursos suficientes para enfrentar la insolvencia que se suscitó en el primer trimestre de 1995 por la drástica devaluación de Diciembre de 1994.

Los impuestos con fines fiscales son aquellos que se establecen para proporcionar los ingresos que el Estado requiere para la satisfacción del presupuesto, y los impuestos con fines extrafiscales son aquellos que se establecen, no con el ánimo o deseo de que produzcan ingresos, sino con el objeto de obtener una finalidad distinta, de carácter social, económico, etc.

En la actualidad un ejemplo de impuestos con fines extrafiscales es el establecido para la producción de bebidas alcohólicas en el cuál se establece que los productores de vinos y licores deben de pagar una contribución, esto con el ánimo de que las personas se desalienten a consumir alcohol, sin duda esto no es una buena medida, implementando impuestos que desalienten la inversión ya que las, personas aunque el precio del alcohol este sumamente elevado lo van a seguir consumiendo.

6.*Impuestos especiales o Analiticos e Impuestos Generales o Sintéticos:* Esta clasificación se basa principalmente en determinar si recaen sobre un valor o sobre una situación económica estimada globalmente, gravando solo un elemento de la misma. Los primeros se llaman impuestos sintéticos, generales o universales; los segundos se les denominan analíticos, parciales o particulares.

Por ejemplo el impuesto que grava a los inmuebles (impuesto predial) es un impuesto analítico ya que determina en forma específica el bien gravado, a diferencia de la Ley del Impuesto sobre la Renta que en sus siete capítulos grava distintas actividades de las personas físicas en su título IV, al referirse a todos y cada uno de los ingresos que obtengan, como lo es: ingresos por salarios, por honorarios, por arrendamiento, por actividades empresariales, por obtención de premios, por ganancias de capital y remanentes distribuibles de personas morales, por adquisición de bienes, por enajenación de bienes inmuebles, por intereses, etc., es decir que el legislador

esta gravando en su totalidad los ingresos de una misma fuente, englobando el universo de esos ingresos.

7. *Ingresos Tributarios y No Tributarios:* Son ingresos tributarios los impuestos, aportaciones de seguridad social, los derechos y las contribuciones especiales. Los no tributarios son todos los demás ingresos públicos; un acto de derecho público o un acto de derecho privado. Ejemplos de los anteriores son los empréstitos, emisión de bonos de venta pública, devoluciones, etc.

8. *Ingresos tributarios y financieros:* Esta clasificación la hace Giulanni Fonrouge, en su obra "Leyes Tributarias[14] ":

Son ingresos tributarios los siguientes:
-Impuestos,
-Aportaciones de seguridad social,
-Derechos,
-Contribuciones especiales y tributos o contribuciones accesorios.
En los ingresos financieros se señalan los siguientes:
-Empréstitos,
-Emisión de moneda,
-Emisión de bonos de venta pública.,
-Amortización y conversión de la deuda pública, moratorios y renegociaciones,
-Devaluaciones,
-Revaluaciones,
-Productos y Derechos,
-Expropiaciones,
-Decomisos,
-Nacionalizaciones.

9. *Impuestos alcabatorios.*-Uno de los problemas considerados en países subdesarrollados, es la existencia de gravámenes a la libre circulación de mercancías de una entidad a otra, e inclusive dentro de una misma entidad, que contribuyen al alza del costo de la vida y que frenan, por consiguiente, el desenvolvimiento económico de los países, estos gravámenes se les conoce como "alcabalas", mismos que se recaudan en garitas circulantes establecidas en los, principales puntos de entrada o salida de una entidad a otra, ó en las

[14]Cit. por Arrioja Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal, 4a. ed., Edit. Themis, México, D.F., 1988, pp. 64 y 65.

principales carreteras internas, con el fin de eludir la acción jurisdiccional que puedan ejercer los particulares.

Los impuestos alcabatorios que gravan la circulación territorial de las mercancías, se dividen en impuestos al tránsito, impuestos de circulación, impuestos de extracción, impuestos de introducción e impuestos diferenciales.

a).- Impuestos al tránsito.- Son gravámenes que gravan la circulación territorial de las mercancías afectando el simple paso de éstas por el territorio de una entidad, viniendo de otras y destinadas a otra tercera persona.

b).-Impuestos de circulación.- Gravan la circulación de mercancía dentro de una misma entidad.

c).- Impuestos de extracción.- También llamados de exportación gravan la salida de un producto de una entidad, con destino a otra o al extranjero.

d).- Impuestos de introducción.- O llamados de importación, gravan la entrada de mercancía a una entidad provenientes de otras provincias o del extranjero.

e).- Impuestos diferenciales.- Los impuestos diferenciales gravan la entrada o salida de productos, con cuotas distintas a las establecidas respecto a los productos locales similares o los que permanecen en el interior para su consumo. Estos impuestos protegen la industria nacional de distintas formas, una de ellas, es gravando únicamente al similar que viene de fuera, esto es lo que se llaman impuestos compensatorios para enfrentar los productos que en muchas ocasiones vienen subsidiados desde su país de origen, como lo es, la ropa de fabricación china o los juguetes hechos en Hong Kong, debido a que el precio al que se introducen ni siquiera cubre el costo de producción de este artículo por lo que, el legislador eleva el precio de los mismos gravándolos con impuestos altos para desalentar su consumo y proteger a la industria local.

Otra forma es estableciendo impuestos diferenciales, con los que se grava más fuertemente al similar, que procede de otra provincia o del extranjero. También se protege al consumo interno impidiendo la salida de mercancías necesarias para el mercado global, ya sea gravando la mercancía que sale o declarando exenta a la similar que queda para el consumo interno,

o estableciendo impuestos diferenciales con los que se grava fuertemente el producto que sale, que a la similar que queda en el interior para su consumo.

10. *Impuestos específicos e Impuestos Advalorem*: El impuesto específico es aquel que atiende al peso, medida, calidad o cantidad del bien gravado y el impuestos advalorem, el que atiende al valor del producto. Este impuesto, advalorem es el más justo de todos los gravámenes indirectos, por cuanto que atiende al precio; pagará más impuesto quién adquiere un producto más caro, por ejemplo pagará más impuesto una persona que paga por una cajetilla de cigarros sin filtro que una cajetilla con filtro o de tabacos labrados, ya que es un gravamen que atiende al precio.

11. *Impuestos Generales e Impuestos especiales*: El impuesto general es el que grava actividades distintas, pero que tienen de común que son de la misma naturaleza. En cambio el impuesto especial es el que grava a determinada actividad. El Impuesto Especial sobre Producción y Servicio o el Impuesto sobre Automóviles Nuevos son ejemplos de estos últimos.

12. *Clasificación que adopta nuestra legislación*: La ley de Ingresos de la Federación que cada año expide el congreso de la Unión, consagra la siguiente clasificación:

I.- Impuesto sobre la Renta.
II.- Impuesto al valor agregado.
III.- Impuesto especial sobre producción y servicio.
IV.- Impuesto sobre las erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón.
V.- Impuesto sobre adquisición de bienes inmuebles.
VI.- Impuesto sobre automóviles nuevos.
VII.- Impuesto sobre tenencia y uso de automóviles.
VIII.- Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación.
IX.- Impuesto sobre adquisición de azúcar, cacao y otros bienes.
X.- Impuestos al comercio exterior.
XI.- Impuesto al Activo de las Empresas.

2.5. EFECTOS DE LOS IMPUESTOS.

Los impuestos según Grizziottl, producen sacrificios temporales o permanentes a los contribuyentes y ocasionalmente producen también beneficios económicos. Pueden ser de carácter individual, general o social, tienen mucha trascendencia en los fenómenos económicos que se presentan; el pago del impuesto es un hecho que viene a producir una serie de efectos que a veces es imposible prever. Los principales efectos de los impuestos son los siguientes:

1. La repercusión,
2. La difusión,
3. La evasión,
4. La doble imposición.

2.5.1. LA REPERCUSIÓN.

Es un fenómeno que se desarrolla en tres etapas: La percusión, la traslación y la Incidencia. La percusión es la caída del impuesto sobre el sujeto pasivo, es decir sobre la persona que tiene la obligación de pagarlo. La traslación es el hecho de pasar la carga del impuesto a otra u otras personas; la incidencia es el hecho de que pague el impuesto la persona que ve afectada su economía por el impacto del impuesto. Se puede decir que la percusión la sufre el sujeto del impuesto; la traslación es la etapa intermedia o proceso en el que pueden intervenir varias personas que van pagando el impuesto. Puede suceder que en esta etapa, se anule por pasar el producto del sujeto del impuesto al consumidor, en cuyo caso no habrá repercusión. La incidencia la sufre el que paga realmente el impuesto; el que soporta en su economía.

La traslación del impuesto es el fenómeno por el cuál el sujeto pasivo del impuesto trata de recuperar indirectamente la carga fiscal del impuesto. La traslación puede efectuarse hacia adelante, hacia atrás o lateralmente.

La traslación hacia adelante es la más común y fácil de realizar, se presenta cuando el sujeto pasivo aumenta los precios de sus mercancías o de sus servicios para recuperar el impuesto. Este fenómeno al repetirse produce efectos indeseables, se conoce con el nombre de piramidización o efecto de cascada del impuesto, consistente en que el impuesto pagado por cada uno de

los intermediarios se va trasladando en cada operación, hasta llegar demasiado elevado al consumidor.

La traslación también puede producirse hacia atrás y es cuando, el sujeto pasivo, mediante una reducción del precio de compra, hace que sus proveedores absorban la carga fiscal. Grizziottl manifiesta que puede producirse la traslación lateralmente, cuando esta no puede producirse hacia atrás o hacia adelante y se consigue hacer recaer el impuesto sobre los proveedores o los compradores de otras mercancías o servicios, que no son gravados con tributos, pero que son producidos a costos conjuntos con las mercancías o servicios gravados o son complementarios de los procesos de producción de bienes gravados. La repercusión representa una lucha entre el sujeto del impuesto y los terceros; es decir, el sujeto tratando de evitar su pago restringiendo el consumo de ese artículo. El triunfo depende no solamente de la fuerza económica sino de la concurrencia de otros factores, como la necesidad que se tenga del producto gravado.

La existencia, el sentido y la intensidad de la repercusión son muy variables, porque los impuestos al caer dentro del campo económico se encuentran con una serie de factores, variables a su vez que modifican muchas veces el proceso de la repercusión. Como ultima fase de la repercusión es lo que se conoce, como incidencia, la cuál es el fenómeno por virtud del cuál la carga del impuesto recae sobre el último consumidor de las mercancías o de los servicios, que ya no trasladan a otra persona la carga del impuesto. A esta persona se le llama "incidido"por vía directa cuando recibe la carga trasladada; en vía indirecta, si siendo percutido, no la ha trasladado.

2.5.2. LA DIFUSIÓN.

Cuando un impuesto ha llegado hasta la persona que no está en condiciones de trasladarlo a otra, se presenta el fenómeno llamado incidencia, con el que termina la repercusión; pero entonces se presenta otro: el de la Difusión, que consiste en que la persona que ha sido incidida por el impuesto, es decir, el que lo ha pagado sufre una disminución en su renta o en su capital y, por consiguiente, en su capacidad de compra, exactamente por la cantidad que ha pagado por concepto de impuesto. Por lo tanto, se restringirá esa persona en sus compras, limitará sus consumos o dejará de adquirir algunos artículos, provocando con esto una disminución en los ingresos de sus proveedores, teniendo éstos, a su vez, que restringir su capacidad de compra.

2.5.3. LA EVASIÓN.

Otro de los fenómenos y efectos de los impuestos es la evasión, siendo esta la consistente en eludir el pago, presentándose de dos formas a saber:

a) Evasión legal o elusión: Consiste en omitir el pago el impuestos por procedimientos legales; por ejemplo, un importador que no esta dispuesto a cubrir el impuesto establecido sobre la importación de determinada mercancía gravada con un impuesto elevado.

b) Evasión ilegal: Se realiza cuando para eludir el pago del impuesto se llevan a cabo actos violatorios de las normas legales; por ejemplo el contrabando, la simulación de actos o contratos, o bien la ocultación de ingresos.

2.5.4. LA DOBLE TRIBUTACIÓN NACIONAL E INTERNACIONAL.

Esta se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos ó más impuestos, ya sea que los establezca una misma entidad o bien porque concurran en esa fuente dos o más entidades diversas.

En recientes leyes de carácter fiscal el Congreso Mexicano ha emitido Tratados que con su aprobación constituyen ley fundamental al igual que la constitución; dichos tratados se les conoce como Tratados para evitar la doble tributación y se han signado con diversos países como EE.UU., Alemania, Suiza, Japón y diversos países de centro y suramérica.

CAPITULO 3. LA EFICACIA DE LA IMPOSICION EN MATERIA FISCAL.

3.1. TECNICAS UTILIZADAS POR EL ESTADO.

3.2. LA FALSA CARGA TRIBUTARIA.

3.3. CAUSA DE LAS INUMERABLES MODIFICACIONES FISCALES.

3.4. EL PRINCIPIO DE AUTOAPLICACION.

3.5. DESVENTAJAS Y PROVECHO DE LA CARGA FISCAL.

3.6. MEDIOS DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE.

CAPITULO 3. LA EFICACIA DE LA IMPOSICIÓN EN MATERIA FISCAL.

3.1. TÉCNICAS UTILIZADAS POR EL ESTADO.

El financiamiento del gobierno comprende tres funciones fiscales básicas: imposición de tributos, ordenación de gastos y manejo o administración de la deuda pública; la influencia de la beneficencia en los gastos públicos, la distribución equitativa de las cargas fiscales y la incidencia de lo impuestos son el punto medular del funcionamiento del gobierno, el objeto de la política fiscal a largo plazo es básicamente el de alternar el ciclo de los negocios, enfrentar el secular estancamiento, así como la inflación en un marco de progreso económico.

El cúmulo de ingresos que percibe el Estado necesariamente esta en función de lo producido en el país por todos los habitantes de este, es lo que se llama en términos técnicos Producto Nacional Bruto, siendo este la suma de los bienes producidos en un año, en un país determinado; si en un país el P.N.B. es bajo necesariamente, el caudal recaudatorio lo será, es decir existe una relación directamente proporcional entre el Producto Nacional Bruto y el coeficiente fiscal (relación existente entre los ingresos fiscales totales de un Estado, comprendidos las cotizaciones sociales y su P.N.B.[15]), la debilidad del rendimiento fiscal en nuestro país (cercano al 16 %) es un hecho indiscutible ya que como socios del Tratado de Libre Comercio de Norteamérica tenemos una brecha sumamente desigual entre los Estados Unidos y Canadá, respecto al coeficiente tributario que es de 27.9 % y de 30.1%[16] respectivamente, esto sin duda es consecuencia directa de las Economías desarrolladas y de subdesarrollo como la nuestra. Las políticas fiscales que se han implementado en nuestro país son en mucho, resagos que se han aplicado principalmente en Estados Unidos y Alemania, es deplorable que a pesar del bajo nivel de vida del promedio de los mexicanos se grave en forma tan alta (34%) para las personas morales y en promedio del 30% para personas físicas, siendo que tenemos tasas equiparables a la de los países desarrollados, pero sin un ingreso que pueda sostener este gravamen.

Desde el punto de vista económico nuestro país se caracteriza por su pobreza (Ingreso per cápita de $1,200.00 dólares americanos) y la

---

[15] Beltrame Pierre. los Sistemas Fiscales. Barcelona, España. De. Okos-Tar, S.A. 1977. pag. 27.
[16] ibid, pag. 20.

debilidad de su producción por habitante aproximadamente 13 veces inferior a la de los países industrializados, desde el punto de vista social encontramos en nuestro país una minoría rica y dominante junto a masas campesinas analfabetas que viven en una economia de subsistencia. En cuanto a los asalariados se les afecta en demasía ya que son contribuyentes cautivos, donde reina, un incesante subempleo o bien una economía subterránea que invade las calles del Centro Histórico de la Ciudad, índices de criminalidad elevados, prostitución, hacinamiento en ciudades perdidas; y en contraste un selecto grupo de privilegiados al servicio del Estado o de las grandes sociedades multinacionales, desempeñándose en sus cuadros técnicos.

Como se aprecia las condiciones de desigualdad y de repartición de la riqueza son notables, ya que a pesar de tener un Estado intervencionista subsisten grandes monopolios y oligopolios en manos de las grandes familias ancestrales como lo son: Los Aramburuzabala, Azcárraga, Bailleres, Del Valle, los Garza Sada, Hank, Legorreta, el Sr. Carlos Slim, Jorge Lankenau, Del Valle, Roberto Alcántara, etc; que lejos de tener responsabilidad social como empresarios y banqueros, solo buscan incrementar sus ganancias. Solo a través de técnicas eficaces de la Política Fiscal se puede incentivar el aparato productivo, en esto radica la tarea del gobierno, que a través de impuestos indirectos e impuestos al capital ocioso puede desprender parte de la riqueza de acuerdo a un principio de legalidad y sin recurrir a movimientos sociales drásticos. Desde mi punto de vista la Política Fiscal es la bayoneta del tecnócrata en contra de las desigualdades sociales, los principios jurídico-económicos de las Finanzas Públicas se pueden valorar de acuerdo al impacto de mejoramiento de vida de los conacionales.

En la actualidad el Estado utiliza tres tipos de contribuciones atendiendo al objeto que grava: la renta, el capital y el consumo. En primer lugar, la renta es la riqueza que está en formación, es la parte más importante de los ingresos de un Estado, pero así también es la más difícil de fiscalizar, desde mi perspectiva es la más injusta dentro de la movilidad social; por ejemplo es desigual que a las personas que empiezan a desarrollar una profesión recién egresados de la Universidad, se nos fiscalice de tal forma que fuéramos una sociedad mercantil totalmente constituida, con activos y capital; la renta que producimos los profesionistas noveles, considero que merecen un plazo de gracia, así como el que se les otorga a las sociedades mercantiles por el plazo de un año, en su calidad de sujetos pasivos de la relación tributaria

del Impuesto al Activo, mismo que apareció en la Alianza para el crecimiento y el empleo del 29 de Octubre de 1995.

El impuesto sobre la Renta toma en cuenta ciertas deducciones, pero con las inusitadas reformas emprendidas en el sexenio pasado, casi nada es deducible; para los profesionistas, en países como Japón o Estados Unidos, el profesionista puede deducir en su totalidad los gastos que realiza para capacitarse día a día, circunstancia que en nuestro país es totalmente inoperante, esto redunda en que el elemento humano se mediatice y no se capacite, hay que recordar que la riqueza de una Nación, se encuentra en las personas, no en el caudal de recursos económicos; el dinero solo es la consecuencia directa de la inversión y del trabajo de todos. Una fórmula que implementaría aplicando técnicas fiscales sería exentar de todo tipo de pago de impuestos a los científicos repatriados que emigraron de nuestro país, debido a que fueron a realizar estudios de posgrado, investigación en el extranjero o bien que son consecuencia directa de la fuga de cerebros que sufre nuestro país. Al exentarlos regresarían para continuar su trabajo, y de esta forma materializar los recursos humanos en inversión productiva.

La segunda fuente que grava el legislador es el consumo, el término en sí, implica gasto o erogación que realizan las personas para solventar las necesidades y consecuentemente se relaciona con conceptos tales como inversión, ahorro y empleo, si el Legislador grava el consumo, con tasas de Impuesto al Valor Agregado como las actuales del 15 % (con todo y las burlas de Humberto Roque Villanueva) o pretende modificarlas hasta el 20%, no solo afecta el nivel de consumo de toda la población, sino que tendría repercusiones, en efecto de cascada, parecidas a las que ocurrieron con el antecedente directo del Impuesto al Valor Agregado, denominado Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, tan es así que en la exposición de motivos del I.V.A. , el presidente de aquel entonces Lic. José López Portillo, así como el Secretario de Hacienda C.P. David Ibarra Muñoz, sujetaron a la consideración de la cámara de diputados los siguiente: (cabe hacer notar que en aquel entonces, 22 de diciembre de 1978, nuestro país, aún se regía por un modelo económico inspirado en la escuela Keynes-Cepal, no como el de ahora 100% "neo-liberal").- Párrafo cuarto de la exposición de motivos que dice:

"La principal deficiencia de hoy muestra el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles deriva que se causa en "cascada", es decir que

debe pagarse en cada una de las etapas de producción y comercialización y que, en todas ellas, aumenta los costos y los precios, produciendo efectos acumulativos muy desiguales que, en definitiva afectan a los consumidores finales. Existe la conciencia en el público de que paga el impuesto federal sobre ingresos mercantiles, solo con la tasa general del 4% sobre el precio de los bienes y servicios que adquiere; pero en general no puede percatarse de las numerosas ocasiones en las que un bien, al pasar de una mano a otra, volvió a causar el mismo 4% ya que el efecto repetitivo del gravamen queda totalmente oculto en el precio de los bienes y servicios. Los estudios económicos y el análisis de las estadísticas determinan que en promedio los consumidores pagan más del 10% de los bienes y servicios que adquieren, consecuencia que provoca el efecto repetitivo del actual Impuesto sobre Ingresos Mercantiles....." .

Como se aprecia el efecto de cascada se evidenciaba que, del 4% se elevaba al 10 %; ahora bien, ¿ qué pasará en la actualidad con el 15% de I.V.A., más el efecto de piramidización o cascada?.

Los impuestos al consumo al retirar circulante debido a que las transferencias de dinero las hacemos todos sin necesidad de declarar, hacen que las personas compren menos. y en una economía deprimida donde no hay empleo, no se puede ahorrar, al no haber ahorro, no puede haber inversión y se cierra el ciclo ya que al no existir inversión consecuentemente no se abren más fuentes productivas, que no generan empleos. Si el gobierno sacrificara la tasa del 15% del I.V.A. al 8 ó el 7% se incentivaria el consumo, estimulando de esta forma la demanda interna, por ende habría más empleo; todo lo explicado anteriormente podría implementarse con reformas a la ley del I.V.A. pero, políticamente no es factible debido a que se tienen que seguir los lineamientos y "enseñanzas" del Fondo Monetario Internacional y del Club de Acreedores de París.

La imposición sobre el gasto alcanza a la renta consumida desde dos vías: los impuestos sobre el volumen de las ventas, (I.V.A., Turnover Tax ó Umsatzsteuer) que son impuestos de tipo sintético, recaudados advalorem (se dice que es advalorem cuando se expresa en porcentaje de la basa imponible evaluada en numerario); o bien, en derechos indirectos de consumo y de circulación (impuesto sobre bebidas alcohólicas, productos petrolíferos, transportes), que son unos impuestos analíticos, reales, recaudados generalmente con una tarifa específica. Se dice que es específica cuando se expresa en unidad de cantidad de la base imponible, por ejemplo el artículo

102 de la Ley de Hacienda del Distrito Federal se dice que: "Por los servicios de regularización de la titularidad de predios se pagará el derecho de regularización de predios conforme a las cuotas que a continuación se establece: fracción I. De la tenencia de predios propiedad del Departamento del Distrito Federal o de particulares, por cada metro cuadrado.....$120.00", igualmente son clasificados entre los impuestos sobre el gasto los derechos de aduana y de timbre así como ciertos derechos de registro, como los que establece la Ley del Notariado ó la Ley de Hacienda del Distrito Federal, que son importantes pero tienen un porcentaje bajo en el nivel de recaudación, manifestado en la Ley de Ingresos del Distrito Federal.

En los países industrializados, la imposición sobre el gasto desempeña un papel secundario en la recaudación ya que el grueso de los ingresos proviene del impuesto sobre la renta; fundamentalmente esto se explica porque en los países industrializados existe una mayor conciencia fiscal que hace que, el segmento de la población contribuyente, sea mayor al que se da en nuestro país; el legislador mexicano al darse cuenta de esto crea impuestos indirectos ya que la economia informal no cautiva fiscalmente es menor. Los impuestos al comercio exterior continúan siendo, a pesar del Tratado de Libre Comercio de Norteamérica una fuente importante de ingresos por las causas explicadas anteriormente, en cambio el declive de los impuestos al comercio exterior con nuestros socios comerciales es sumamente bajo de sus ingresos fiscales, (Estados Unidos, 0.7%; Alemania, 1.5%; Francia 0.9%), esto es en parte explicable por la integración, globalización y formaciones supranacionales de bloques que rompen barreras arancelarias, como los son el Mercado Común Europeo, El Mercosur o la Asian Pacific Economic Coperation (A.P.E.C.); dichos bloques incentivan la voluntad de libre cambio, animando el comercio Internacional entre los países miembros de estos, así como del G.A.T.T. (Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio, por sus siglas en inglés).

Una de las funciones básicas del Estado para con sus gobernados es el de preserverar la seguridad y salud de estos, la técnica de imposición de impuestos indirectos sobre bebidas alcohólicas o tabaco (denominada "sisas" en países europeos) sirve para preservar la salud física y moral de los coonacionales, las tasa que se aplican al valor agregado pueden ser como las descritas anteriormente ó, como impuestos únicos, recaudados en un solo punto del circuito de intercambio, que va del productor o fabricante al consumidor final (Impuesto Especial sobre Producción y Servicio actual), o

los impuestos acumulativos ó en cascada (Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles de 1949) recaudados en todos los estadios del circuito de la producción y de distribución sobre valores que incluyen los impuestos soportados en los estadios anteriores ó bien los impuestos únicos con pagos fraccionados, también llamados Impuestos sobre el Valor Agregado que afectan a todas las transacciones sufridas por un producto ó un servicio, pero afectando únicamente el valor agregado por cada transacción, aunque el total del impuesto recaudado finalmente es igual al de un impuesto único de la misma tasa cuya recaudación hubiera sido fraccionada; este último es la síntesis de los dos anteriores, fiel reflejo del Impuesto al Valor Agregado que data de 1980.

La última técnica fiscal a la cuál me referiré, usada por el Estado es la imposición a la riqueza preexistente ya considerada dentro de nuestro patrimonio, esto es la imposición al capital, siendo esta la parte más débil de todos los sistemas fiscales, es decir el capital, fuente de intereses financieros e instrumento de la producción, se ve beneficiado de una inmunidad fiscal; de estas cargas al particular, se distinguen dos tipos de gravámenes: los impuestos "sobre" capital, es decir los impuestos proporcionados por el capital pero que pueden ser satifechos con rentas, y los impuestos "en" capital, cuya percepción por parte del Estado reduce el mismo capital existente, los primeros son denominados sintéticos o generales sobre el capital, (impuesto anual sobre fortunas, impuestos a las sucesiones y recaudaciones excepcionales) y los impuestos analíticos o especiales sobre el capital (contribución sobre las ganancias de capital, derechos de transmisión, impuestos sobre automóviles o impuestos inmobiliarios).

La diferencia de aplicabilidad varia de un país a otro, así pues en países en desarrollo debido al auge democratizador de economías liberales y al gran segmento de la población que pertenece a clases medias es frecuente que el capital sea gravado independientemente de las presiones de grupos en el poder para no gravar ese capital, que esta en manos de unos pocos; a diferencia, en nuestro país con las oligarquías que controlan el gobierno es políticamente arriesgado, como socialmente rechazado.

Los impuestos sintéticos del capital como lo es la recaudación excepcional se aplica a menudo en tiempos de crisis, fue puesto en práctica en algunos Estados Europeos después de las Dos Guerras Mundiales, con su implantación el legislador persigue una doble finalidad, tanto económica que

es la de levantar al país de la crisis y asegurar una canalización de recursos sobre las masas marginadas para incentivar la demanda y evitar la inflación (proceso conocido como desinflación), como moral que es la de repartir equitativamente en beneficio de todos, las fortunas adquiridas en forma sospechosa como lo fue la venta de los bancos, licitaciones públicas del gobierno de Salinas de Gortari preacordadas, fuertes ganancias en el sector bursátil incurridas bajo especulación de determinados grupos que tenían información privilegiada, etc.

En Alemania despúes de la Primera Guerra Mundial se instituyó un impuesto sobre capital llamado "impuesto del sacrificio debido a la miseria del Imperio", (el llamado Reichnotopfer) pagadero en tasas del 10 al 65% emn múltiples anualidades; en Italia en 1920 se implemento un impuesto progresivo del 4.5% al 50% sobre el capital y en Francia el llamado "impuesto de solidaridad nacional" mismo que data del 15 de abril de 1945, instituido por el General Charles de Gaulle.

Otro de los impuestos sintéticos con los que cuenta el Estado son los impuestos sobre las sucesiones (death duties), estos impuestos no tienen un rendimiento elevado en nuestro país ya que existen razones tanto económicas como politicas, ya que al ser tan extremosamente escaso el capital razón por la cuál debe de ser tratado con muchas consideraciones; así como consideraciones de orden políticas ya que al estar en el poder los capitalistas o bien administradores de estos (Tecnocracia) aceptan a desgana la imposición al, capital, en México la tasa sobre sucesiones es prácticamente inexistente, el impuesto anual y general sobre las fortunas no existe, a diferencia de países subdesarrollados y desarrollados que no tienen crisis como la nuestra; países tales como la India o Argentina alcanzan el 8 y 7% respectivamente, ¿como se puede hablar de solidaridad cuando no se realizan medidas concretas para la repartición de riqueza de vivales y narcopolíticos con un impuestos sobre fortunas?

Los impuestos sobre sucesiones en países desarrollados se aplican en dos formas: el impuesto sobre el activo sucesorio, (estate duty), que es recaudado sobre el valor del activo global dejado por el decujus con deducción de algunas deudas y gastos anteriores a la muerte, y los relacionados con su entierro y funerales, y el impuesto sobre las partes sucesorias (inheritance duty), recaudado sobre la fracción de la herencia

recibida por cada legatario, independientemente de la importancia del patrimonio del que proviene esta sucesión.

En forma contraria a los impuestos sintéticos, los impuestos analíticos o especiales, como los son la imposición sobre ganancias de capital, la Ley del Impuesto sobre la Renta establece en el artículo 125 una tasa del 20% sobre los primeros diez puntos porcentuales, como retención del impuesto sobre ganancias derivadas de inversión de capital. Definitivamente es una tasa sumamente baja, misma que fomenta la especulación y un sistema fiscal que funciona en beneficio de los ricos, las ganancias en capital de cualquier naturaleza son gravadas en Alemania, Estados Unidos y Japón, tres de las economías más fuertes del orbe, mientras que en otros países se contentan con gravar ciertas ganancias como las plusvalías inmobiliarias (Francia ó Italia) o las ganancias en el juego (Holanda); en México debido a las presiones de los grupos de poder no se ha logrado un impuestos sobre fortunas ociosas o sobre depósitos de mexicanos realizados en el extranjero.

La imposición fiscal sobre el capital inmobiliario o sobre activos menores como los automóviles (antecedente del impuesto sobre tenencia y uso de automóviles ó la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas) tiene sus orígenes en la fiscalidad fisiocrática de los siglos XVIII y XIX, misma que consistía en imponer un gravamen de tasa progresiva sobre bienes raíces o bien sobre rubros del activo de una persona moral ó física, se le conoce como property tax o Grudsteuer.

La base imponible es bastante inferior al valor real de los bienes, y además la tasa es moderada o solamente afecta a una parte de la base tributaria, como lo es el Impuesto Predial que es de caracter local; este impuesto permite gravar la fortuna privada, ya que por lo general una forma de evadir impuestos anteriormente era invirtiéndolos con prestanombres en bienes raíces; en cuanto al impuestos sobre tenencia y uso de automóviles es sumamente discutible ya que se grava un mismo objeto con derechos de circulación locales, y demás cargas como los son las verificaciones anticontaminantes, esto es absurdo ya que uno de los sectores más golpeados por la crisis es el sector automotriz, y el tener un auto implica el tener que dejar de usarlo un día al a semana, ¿no sería mejor la deducción al 100% de autos comprendidos en categoría "C" dentro de la Ley de Impuesto sobre Tenencia y Uso de Automóviles, eliminando esta ley por obsoleta sustituyéndola sobre impuestos sobre fortunas arriba de N$ 300,000.00 que

estén ociosos, y no sobre autos que son un bien indispensable en una sociedad urbana precapitalista como la nuestra, que crea empleos a diferencia de los depósitos ociosos que solo generan especulación?

3.2. LA FALSA CARGA TRIBUTARIA (LA INFLACIÓN).

En toda economía para que exista un crecimiento económico deben existir ciertos antecedentes, entre ellos una tasa de inflación baja (si es posible de un dígito), los conceptos demagógicos de "trabajo para todos" son la descripción de una economía que funciona a la capacidad máxima medida en términos del más alto ingreso posible en dinero a un nivel de precios razonablemente estable y con un número de trabajadores empleados de acuerdo con las necesidades de la comodidad en cuanto a movilidad y holgura. El Estado ya no se puede cruzar de brazos si la economía tiene el "impuesto" más déspota e injusto que existe y que es la inflación; puede usar la política fiscal para aumentar o disminuir el volumen del gasto público (en la actual crisis dar empleo a mano de obra no calificada para obras públicas) o bien, aligerar la cantidad de los impuestos con el resultado de aumentar o disminuir los ingresos disponibles para los gastos privados; alterar la calidad del sistema impositivo (aumentando o disminuyendo su progresión o cambiando su composición.

La Política Fiscal en épocas de depresión como la actual, se deben tomar acciones por parte del gobierno para desequilibrar intencionalmente el presupuesto en periodos inflacionistas y deflacionistas; es la única forma para que los sectores marginales de la población sobrevivan y se contrarresten los ciclos económicos a que impele el Capitalismo actual; una de las políticas anticíclicas fiscales más importantes para que aumente sus gastos y reduzca los impuestos es cuando se esta en niveles de depresión y a contrario sensu elevando los impuestos y reduciendo sus gastos durante los tiempos de prosperidad, esto es que el déficit de la depresión sea compensado con el superávit en los tiempos de prosperidad y no se llega a incongruencias como la de la actual administración Zedillista que tiene superávit fiscal en épocas de depresión.

México en la actualidad se encuentra en una inflación secular, la falsa carga tributaria que se impone a las empresas es compensada inmediatamente por una alza de precios, al existir esa alza, el poder adquisitivo de los asalariados se ve mermado; los incrementos salariales no

son en realidad buenos deseos del sindicalismo y del gobierno hacia los menesterosos sino solo una forma de incrementar la demanda del mercado para reactivar el consumo y que las empresas no caigan en la quiebra. La tradición de los pactos a la espiral precios-salarios, salarios-precios, aunada a inversión especulativa, falta de desarrollo industrial, eliminación de clases medias, demagogia priista, lavado de dinero proveniente del narcotráfico produce no solo contracción de la economía sino descontento social, que solo puede ser velado por la enajenación que sufre el pueblo por medio de los instrumentos de comunicación de la cultura popular, (Televisa, S.A. de C.V. y ahora TV Azteca, propiedad de Ricardo Salinas Pliego), instrumento de poder de las clases dominantes tendientes a la mistificación de valores morales auténticos y de un nacionalismo real, y no de un chauvinismo basado en competencias deportivas.

Una de las políticas fiscales básicas para corregir el fenómeno inflacionario consiste en un presupuesto desequilibrado, los gastos se mantienen constantes mientras se elevan los impuestos, de acuerdo a tarifas impositivas como resultado de la flexibilidad de la estructura de los impuestos, esto es, con la variación en el nivel de cobro de los impuestos se provoca un cambio en la liquidez para el consumo personal; esta teoría se ha mencionado desde 1936 en el libro de Lord J. Keynes, The General Theory of Employment, Interest and Money. El financiamiento del Estado a través de la inflación es provocado fundamentalmente por un exceso de poder adquisitivo que esta en pocas manos, las crecientes deudas y alzas de interés que tienen muchas personas físicas no son más que una exacción de capital que el Estado se apropia vía intereses sin la ventaja de lograrlos destinar a gastos públicos. La inflación es sumamente dolorosa para quién vive de un salario, ya que los sueldos se quedan atrás de los precios, o en la deflación ya que existe un paro forzoso y ni siquiera se puede tener acceso a un empleo, difícilmente el especulador o el empresario tengan problemas para salir adelante, los únicos beneficiados por el fenómeno inflacionario son los deudores que obtienen las ganancias que los acreedores han dejado de obtener, librándose del peso de sus deudas.

Este hecho lo recogió el legislador mexicano para integrarlo a la Ley del Impuesto sobre la Renta que en su articulo 7-B menciona: "Las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales, determinarán por cada uno de los meses del ejercicio, los intereses y la ganancia inflacionaria, acumulables o deducibles....." , así como el articulo 15 que reza de la multicitada ley que reza: "Las personas morales residentes

en el país acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o en cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. La ganancia inflacionaria es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas."

La inflación es un término económico, pero que desde mi particular punto de vista considero como un impuesto ya que aumenta los precios agravando las desigualdades, favoreciendo la especulación más que la actividad productiva, debilitando el incentivo al ahorro. Cuando son bajos la inversión y el consumo privados, con el resultado de una peligrosa desocupación general el Estado debe gastar, acelerar el consumo, endeudamiento del sector público, política crediticia y monetaria expansionista. En Estados Unidos o Canadá existe un seguro social que provee al que carece de empleo de un seguro lo que determina que la desocupación no sea una causa decisiva de la restricción del consumo. Los impuestos progresivos al disminuir la base gravable colocan a los contribuyentes en escalones inferiores de la tarifa legal con el objeto de aplicar cuotas tributarias de un porcentaje menor, al sentirse una crisis no es necesario que una ley emitida por el Congreso reduzca los impuestos, ni de actos administrativos que los conduzcan, el sistema impositivo logra directamente lo anterior.

El Estado al tener un presupuesto desequilibrado necesariamente recurre a endeudarse interna o externamente, al asumir deuda pública se crea una carga que las generaciones presentes dejan a las generaciones futuras, que es impagable ya que solo se amortizan los intereses o se refinancian a largo plazo, como lo sucedido con la ayuda del gobierno de los Estados Unidos con el préstamo de emergencia que ofreció a México cuando en Mayo de 1995, existía el riesgo de no poder amortizar instrumentos de deuda que el gobierno Federal emitió y que estaban en manos del público inversionista extranjero (Tesobonos). Cuando se trata de deuda interna la canalización de recursos solo se recicla, no abandona al país pero cuando se trata de deuda externa, su servicio y amortización requieren la salida de bienes y recursos del país deudor.

3.3. CAUSA DE LAS INNUMERABLES MODIFICACIONES FISCALES.

A principios del mes de Enero de 1996 el Subsecretario de Ingresos de Hacienda y Crédito Público, mencionó en conferencia de prensa que se iban a iniciar "consultas" con los sectores productivos para elevar el impuesto al consumo y bajar los impuestos al ingreso.

Se realizó un error al pretender subir el IVA al 18% (porque así se estila en Chile) y bajar el Impuesto sobre la Renta a niveles que estimulen al empresario para que invierta, para que así se creen empleos, para que así se logre la recuperación, etc.

A las dos semanas el irreflexivo tecnócrata dijo que no era cierto, que nunca dijo lo que dijo, que no podían tener otro voto de castigo por parte del electorado, ya que con el incremento del IVA al 15%, no podían arriesgarse en elecciones de 1997, para corregir la afirmación de la primera conferencia de prensa el Subsecretario dijo que solo iban a ampliar la base gravable del IVA, es decir que van a cobrar el IVA sobre lo que ahora esta exento, entre esta confrontación del gobierno con la mayoría de la opinión pública existen dos filosofías, dos formas de ver el mundo que hasta ahora son irreconciliables, el mundo del ahorro, de las inversiones, de los empresarios contentos y de las leyes del mercado, y el mundo del bienestar colectivo, del empleo popular, del Estado rector de la economía; el mundo de la concentración de riqueza y el del mayor bien para el mayor número.

La idea de poner impuestos al consumo y no al ingreso les viene de una visión macroeconómica aprendida en Princenton o Harvard. Creen que para salir del estancamiento que nos empobrece, es necesario que los inversionistas hagan más dinero para que establezcan más industrias, cosa que sería lógica en un lugar y hora donde hubiese escasez de productos y harto poder de compra disponible, pero que no podrá funcionar en un momento y lugar en que muchas industrias han cerrado y otras están agonizando porque allá afuera no hay quién les compre. Por lógica provinciana, las nuevas inversiones para lograr nueva producción, son necesarias cuando el país padece escasez, cuando las fábricas están sobrecalentadas de tanto trabajo y los obreros exhaustos de tantas horas extras. Pero en momentos en que todos bajan su producción porque no hay mercados, el estímulo tiene que salir del aumento del poder de compra para los consumidores. Por eso resultan tan

falsos esos compromisos de inversión a que el gobierno obliga a los industriales, y solo son discursos proselitistas con miras a las elecciones de 97.

Si el mercado lo justificara, no harían falta los compromisos de inversión. Las harían por conveniencia inmediata.

Además en la base de esta visión económica equivocada hay graves pecados de ética, de moral o de justicia social porque al elevar los impuestos al consumo se establece una proporción aritmética (20 % en cada kilo de pan), pero una desproporción de equidad. Para una familia proletaria y prolífica, la diaria pitanza les representa 30 ó 50% de los diarios haberes. Un aumento en el 10% en el precio de estos consumos, representa para ellos un mordisco en su poder de compra y poder de vida. Para las familias pudientes, la comida les representa, tal vez el 1% de sus ingresos y un aumento de precios no les importa.

Los impuestos sobre la renta, resultan más justicieros porque cada uno aporta al bien común según lo que gana, según su riqueza, no según lo que gasta. Uno de los argumentos contra el absurdo impuesto sobre nóminas, impuesto sobre lo que una empresa paga de salarios a sus trabajadores, es que se le está cobrando un renglón de gastos, de costos o de egresos. Cobrando por dinero que sale, no que entra de la empresa y con toda lógica el gobierno tendrá que derogarlo.

Pero, ¿acaso no es lo mismo con el impuesto al consumo? ¿No es un cobro sobre el gasto, sobre el egreso, sobre el costo de la vida? Acaso los argumentos contra el tributo a nóminas, ¿No son aplicables sobre el tributo a zapatos.

3.4. EL PRINCIPIO DE AUTOAPLICACIÓN

El acto de determinación y liquidación de las obligaciones fiscales se encuentra íntimamente vinculado a una institución jurídica de gran arraigo en los actuales sistemas tributarios como lo es la declaración. La relación entre ambas instituciones estriba precisamente en que normalmente la determinación y liquidación se contienen dentro de una declaración, es decir que corresponde al contribuyente la determinación de sus contribuciones.

La declaración y su carga implícita de ser presentada, jurídicamente se explica a partir de la noción de deber y no precisamente de obligación, ya que la obligación solo resulta comprensible a aquél que asume el carácter de sujeto deudor y éste el titular del derecho de crédito, debiendo por tanto el resto de las relaciones jurídicas tributarias ser catalogadas como deberes, por lo cual con toda seguridad es un deber el presentar las declaraciones de impuestos más no una obligación, sin embargo en práctica tributaria se habla más de una obligación, y tan es así que en los requerimientos que envía la Secretaria de Hacienda y [3]Crédito Público se hace alusión a obligación.

La declaración para el contribuyente no es más que un acto jurídico del sujeto pasivo de la relación tributaria cuyo contenido es la comunicación de la producción de un hecho generador de un crédito tributario, mediante los datos y elementos relevantes para su determinación, en algunos casos; además de la determinación misma de dicho crédito tributario, con la pretensión en todo caso de que la autoridad tributaria reconozca como válida dicha liquidación.[17]

"Los deberes públicos o administrativos de prestación[18]", dentro de los cuales se comprende la declaración, definiendo por tales aquellos deberes jurídicos de los particulares por los cuales estos, con independencia de las específicas relaciones voluntarias por los entes públicos y en atención únicamente a su pertenencia a los mismos, están obligados a facilitar a dichos entre aquellos bienes y aquellas actividades personales que los entes necesitan para la satisfacción de necesidades colectivas.

Anteriormente al hablar de la obligación tributaria se insistía en su carácter de obligación "exlege" atendiendo a su fuente, es decir que sostenía que tanto la obligación de pagar contribuciones a cargo de un sujeto determinado como los deberes en materia fiscal encontraban su fuente inmediata en la ley, como es que debía definir el hecho imponible, la tasa, la tarifa, etc. Pues bien como una consecuencia de tal carácter legal de las obligaciones y los deberes fiscales es que los sujetos se encuentran obligados a colaborar con la administración hacendaria cuando se coloquen y se den los supuestos o hipótesis previstas en las normas fiscales. De ahí que el deber de

---

[17] De la Garza, Sergio F. Op. Cit p. 125.
[18] Sanchez Serrano, Luis. La Declaración Tributaria. 3a. De. Edit Okros. Madrid. 1977. pag. 20.

declarar tenga su propio presupuesto previsto en las normas jurídicas y que resulta ser distinto a aquel presupuesto que constituye el hecho imponible, con lo cuál se puede con seguridad hablar de autonomía del presupuesto de hecho del deber de declarar.

El pago normalmente esta vinculado al cumplimiento del deber de presentar declaraciones, así pues el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación dice: "A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración", por otra parte, el artículo 131 del mismo ordenamiento señala: "Los contribuyentes que tengan obligación de presentar declaraciones periódicas de conformidad con las leyes fiscales respectivas, continuarán haciéndolo en tanto no presenten los avisos que correspondan para efectos del Registro Federal de Contribuyentes".

Noción jurídica de la declaración.- Existe una tesis que menciona que la declaración como acto debido, que constituye a la declaración y por ende su presentación constituyen el deber previsto por el ordenamiento jurídico y no así un acto negocial o fruto de acuerdo de voluntades entre el sujeto administrado y el órgano de la administración hacendaria, lo cuál no excluye la voluntariedad como ingrediente de dicho deber como sería el caso por ejemplo de la presentación espontanea de declaraciones.

Otra tesis que más arraigo tiene en la doctrina[19], y que consiste precisamente en explicar jurídicamente la declaración a partir de la confesión y especificamente de la confesión extrajudicial, ya que esta constituye una manifestación emitida fuera del marco del proceso y que se diferencia precisamente, por su diversa fuerza probatoria. La referencia a la figura de la confesión obedece a la circunstancia de que los datos proporcionados por el declarante pueden ser utilizados en su contra por parte de la propia autoridad.

Sergio F. de la Garza,[20] ha señalado las diferencias entre declaración y confesión extrajudicial: a) La confesión es una acto voluntario que requiere del animus confidenti, la declaración en cambio es un acto obligatorio, B) la confesión es por principio general "contrase", la declaración es un acto "pro se", en cuanto que el declarante afirma la veracidad en ella y pretende que sea reconocida y aceptada por la autoridad destinataria. c) la confesión opera en el ámbito del proceso (civil); en ella no es concebible el

[19] De la Garza, Sergio F. Op. Cit. pag. 526
[20] Id.

error de Derecho; la declaración en cambio opera en el ámbito administrativo y admite tanto el error de hecho y el error de derecho y admite las consecuentes rectificaciones, d) la confesión tiene el carácter y la función de prueba; la declaración tiene un carácter obligacionario del procedimiento, en caso de que se tramite el procedimiento contencioso administrativo, e) el objeto de la confesión es un hecho que el confesante declara haberse o no realizado, según determinada modalidad, mientras que el objeto de la declaración son apreciaciones, o sea valuaciones sobre elementos objetivos, f) La función de la confesión es constituir una prueba legal plena, mientras que en la declaración es comunicar a la administración tributaria que una obligación fiscal ha nacido y poner en movimiento la actividad administrativa que puede conducir a la determinación de esa obligación y g) en el procedimiento tributario, denominado por el principio inquisitivo, tanto la declaración como la confesión valen como simples elementos de juicio, apreciables por la autoridad, de donde la contraposición entre declaración y confesión deviene.

Independientemente del contenido que integra una declaración que se entrega a alas autoridades hacendarias va a constituir en el fondo por su propia naturaleza un conjunto de hechos por parte del administrado hacia dicha autoridad, de ahí que se llegue a la conclusión de limitar la naturaleza de la declaración de una mera manifestación de conocimientos y voluntad, es decir que el deber de entregar la información a las autoridades debe entenderse como una conducta de colaboración, ya que toda declaración no es otra cosa que una transmisión de hechos, sin embargo la declaración en sí misma constituye una expresión de voluntad que en su acepción más amplia se manifiesta como el deseo del declarante de que el contenido de la declaración sea aceptada por la autoridad.

La declaración a partir de la noción de liquidación constituye una postura que induce al error, ya que si bien es cierto que infinidad de declaraciones tienen por contenido actos de determinación y liquidación, la primera siempre es un presupuesto que obliga al contribuyente mientras que la segunda puede o no darse,, de ahí que se presenten declaraciones anuales de impuestos en "ceros", consecuentemente el deber de declarar persiste no obstante no haber impuesto a enterar, así bien en el artículo 31 párrafo III del Código Fiscal de la Federación y párrafo antepenúltimo del artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de dice: Artículo 31.- "Los contribuyentes que tengan obligación de presentar declaraciones periódicas de conformidad

con las leyes respectivas, las seguirán presentando aún cuando no haya pago a efectuar, en tanto no presenten los avisos que correspondan para efectos del Registro Federal de Contribuyentes". Artículo 12. "Los contribuyentes deberán presentar las declaraciones a que se refiere este artículo, aún cuando no haya pago provisional a enterar". El deber de declarar no recae en la totalidad de la personas que tienen el carácter de administrados sino solamente en aquellas personas que se ubican en el supuesto o hipótesis que prevé la norma como generador del deber de presentar declaraciones; hipótesis legal que resulta distinta a aquella en que consiste el hecho imponible teniendo ambos supuestos consistencia propia y generando consecuencias diversas.

El sistema fiscal prevaleciente es la forma escrita, y existe para ello la obligación de utilizar formularios que son emitidos por la propia Secretaría, lo cuál encuentra su fundamento legal en el artículo 31 del Código Fiscal al mencionar: "Las personas que conforme a las disposiciones fiscales tengan obligación de presentar solicitudes en materia de registro federal de contribuyentes, declaraciones o avisos, ante las autoridades fiscales, así como expedir constancias o documentos, lo harán en las formas que al efecto aprueba la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debiendo proporcionar el número de ejemplares, los datos e informes y adjuntar los documentos que dichas formas requieran". En caso de que la forma no hubiese sido aprobada por la secretaría el particular cumplirá con el deber de declarar presentando su declaración en un escrito por cuadruplicado y satisfaciendo los demás requisitos a que se refiere el párrafo segundo del artículo 31 del Código Fiscal que señala: "En los casos en que las formas para la presentación de las declaraciones o avisos y expedición de constancias, que prevengan las disposiciones fiscales, no hubieran sido aprobadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los obligados a presentarlas formularán en escrito por triplicado que contenga su nombre, denominación o razón social, domicilio y clave del registro federal de contribuyentes, así como el ejercicio y los datos relativos a la obligación que pretendan cumplir, en caso de que se trate de la obligación de pago, se deberá señalar además el monto del mismo".

Lugar de presentación de la declaración.

Para que el deber de declarar se encuentre cumplido se requiere que la declaración sea presentada precisamente en los lugares que para el efecto prevea dicho ordenamiento, a este respecto existe disposición expresa

en el Código Fiscal de la Federación que en el artículo 6 párrafo cuarto así como en el 31 penúltimo párrafo señala: "Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo" y Art. 31.- "Las declaraciones, avisos, solicitud de inscripción del Registro Federal de Contribuyentes y demás documentos que exigen las disposiciones fiscales, se presentarán en las oficinas que al efecto autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. También podrán enviarse por medio del Servicio Postal la pieza certificada en los casos en que la misma secretaría lo autorice, conforme ..a las reglas generales que al efecto expida; en este último caso, se tendrá como fecha de presentación la del día que se haga la entrega a las oficinas de correo".

Plazo de presentación de la declaración.

De acuerdo con el Derecho Positivo Fiscal Mexicano la declaración deberá ser presentada dentro de la fecha o plazos establecidos por las disposiciones fiscales tal y como lo establece el Código Fiscal, que en su artículo 6 párrafo cuarto menciona que: "las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas...".

Por tanto para conocer el plazo dentro del cuál deben presentarse se deberá en primer lugar, remitirse a cada una de las leyes que regulan las diversas contribuciones y a falta de disposición expresa que por exclusión prevea el Código Fiscal, por ejemplo el contenido del artículo 58 fracción VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta que reza: " Se presentará declaración en la que se determine el resultado fiscal del ejercicio y el monto del impuesto de éste, ante las oficinas autorizadas dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine dicho ejercicio....".

El ejercicio fiscal.

El ejercicio fiscal constituye una magnitud temporal o unidad de medida del tiempo fiscal. La vida fiscal de las personas llámense físicas o jurídicas se divide, en ejercicios, con el objeto de tomar estas magnitudes como punto de referencia para calcular y someter a tributación capacidad contributiva de las personas.

Los tributos deben ser soportados por las personas atendiendo a su diversa capacidad contributiva, misma que con todo rigor sólo podría ser conocida al concluir la vida de aquellas, ya que solo en ese momento se podría tener una visión retrospectiva global y a partir de ahí compensar el resultado de los diversos momentos de la vida de la persona. Ante la inviabilidad de tal medida el legislador recurre a la técnica de seccionar la vida de la persona para efectos fiscales en unidades denominadas ejercicios.

El artículo 11 del Código Fiscal de las Federación consigna los criterios para definir los ejercicios fiscales. Tratándose de personas físicas su ejercicio fiscal siempre coincidirá con el año de calendario, en el caso de personas morales la regla es idéntica a la anterior sólo que si el inicio del ejercicio empieza en meses subsecuentes y no integra los doce meses, se denominaran ejercicios irregulares.

Rectificación, Modificación y Rechazo de declaraciones.

Al hablar de la naturaleza jurídica de la declaración se hace hincapié, en el hecho de que no obstante la diversidad de opiniones y puntos de vista de la doctrina, una postura doctrinaria de bastante arraigo es aquella que sustenta que la declaración, constituye un acto de conocimiento y voluntad susceptible de modificaciones por parte del sujeto declarante.

Las modificaciones antes aludidas en principio pueden afectar a la totalidad de los rubros que conforman la declaración o bien, sólo para aquellos y el instrumento a través del cuál se puede introducir genéricamente tal modificación a la declaración, es precisamente una nueva declaración, misma que de acuerdo con el Derecho Fiscal Mexicano recibe el nombre de declaración complementaria y que se encuentra regulada por el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación.

Las declaraciones que presentan los contribuyentes serán definitivas y sólo se podrán modificar por el propio contribuyente hasta en dos ocasiones, siempre que no se haya iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación..."

"La modificación de las declaraciones a que se refiere este artículo se efectuará mediante la presentación de la declaración complementaria que modifique los datos de la original".

Por lo que respecta a las posibilidades jurídicas de que las autoridades hacendarias modifiquen los términos de la declaración deben en primer término, establecerse que de acuerdo con nuestro Código Fiscal de la Federación, las autoridades en el momento de la presentación y recepción de la declaración se encuentran impedidas para formular observación u objeción alguna a las declaraciones, debiendo en todo caso, limitarse a su recepción, estando facultadas dichas autoridades eso sí para rechazarla, supuesto distinto al de la modificación, cuando se den los supuestos a que se refiere el artículo 31 sexto párrafo, del Código Fiscal de la Federación.

Artículo 31.- "Las oficinas a que se refiere el párrafo anterior, recibirán las declaraciones, avisos, solicitudes y demás documentos tal y como se exhiban, sin hacer observaciones ni objeciones y devolverán copia sellada a quién los presente. Únicamente se podrá rechazar la presentación cuando no contengan el nombre, denominación o razón social del contribuyente, su clave del Registro Federal de Contribuyentes, su domicilio fiscal o no aparezcan debidamente firmados, no se acompañen los anexos o tratándose de declaraciones, estas contengan errores aritméticos. En este último caso las oficinas podrán cobrar las contribuciones que resulten de corregir los errores aritméticos y sus accesorios".

Inclusive la facultad de las autoridades hacendarias para corregir los resultados aritméticos observados en las declaraciones puede ejercerse con posterioridad al momento de su recepción en los términos del artículo 42 fracción I del Código Fiscal de la Federación sin más limitaciones que la que se refiere al término dentro del cuál debe llevarse a cabo dicha facultad revisora y que consigna el artículo 67 del citado código, es decir deberá ejercitarse dicha facultad antes de que se haya extinguido a través de la caducidad.

Artículo 42.- "La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales y en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales, estará facultada para: I) Rectificar los errores aritméticos que aparezcan en las declaraciones".

Secreto y publicidad de las declaraciones.

En principio los diferentes sistemas tributarios atribuyen a la declaración y los datos en ella contenidos un carácter confidencial debiendo en tal caso, los funcionarios que en ejercicio de sus facultades tengan acceso a dichos documentos guardar absoluta reserva. También es cierto que los diversos ordenamientos tributarios prevén en forma limitativa aquellos casos en que las autoridades hacendarias pueden dar a la publicidad el contenido de las declaraciones.

El artículo 69 del Código Fiscal, consagra como regla general el carácter de reservado y secreto de los datos contenido en los datos de las declaraciones e importe a los funcionarios hacendarios el deber de comportarse con absoluta discreción en su manejo; sin embargo se prevé la posibilidad de que la S.H.C.P. publicite ciertos contenidos de la declaración, siempre y cuando se satisfagan los requisitos a que se refiere el citado artículo.

Artículo 69.- "El personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación. Dicha reserva no comprenderá los casos que señalen las leyes fiscales y aquellos en que deban suministrarse datos a los funcionarios encargados de la administración y la defensa de los intereses fiscales federales, a las autoridades judiciales en procesos del orden penal o a los Tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias o en el supuesto previsto en el artículo 63 de este código".

"Solo por acuerdo expreso del Secretario de Hacienda y Crédito Público se podrán publicar los siguientes datos por grupos de contribuyentes. nombre, domicilio, actividad, ingreso total, utilidad fiscal o valor de sus actos o actividades y contribuciones acreeditables o pagadas".

"Mediante acuerdo de intercambio recíproco de información suscrito por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, se podrá suministrar la información a las autoridades fiscales de países extranjeros, siempre que se pacte que la misma solo se utilizará para efectos fiscales y se guardará el secreto fiscal correspondiente por el país de que se trate".

La declaración y sus especies.

Declaración complementaria.- Constituye esta una especie de declaración con un gran arraigo dentro del Derecho Fiscal Mexicano y tiene finalidad precisamente de afectar la información contenida y transmitida en la declaración original a través de su modificación. Su existencia se encuentra prevista entre otros por el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación. Entre las consecuencias que genera la presentación de este tipo de declaración se refiere a la iniciación del término de la caducidad que se inicia al día siguiente a aquél en que se presentó tal declaración y solo por lo que se refiere a las facultades vinculadas con el rubro materia de la multicitada declaración. Lo anterior en los términos de lo previsto por el artículo 67 fracción I del Código Fiscal de la Federación.

a) Declaración del ejercicio.- El artículo 58 fracción VIII prevé un supuesto en el que procede la presentación de dicho tipo de declaraciones.

b) Declaración parcial o provisional.- Se entiende como aquella declaración que comprende sólo una fracción del ejercicio fiscal. Puede citarse como ejemplo las previstas en el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta ó artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

c) Declaración definitiva.- El artículo 32 del Código Fiscal de la Federación atribuye tal carácter en principio a todas las declaraciones.

3.5. DESVENTAJAS Y PROVECHO DE LA CARGA FISCAL.

Es sorprendente que anualmente en México se reúnan ingresos altísimos (N$ 267,359,141 miles de pesos, datos de la Ley de Ingresos para el ejercicio fiscal de 1992. S.H.C.P.), sin violencia ni derramamiento de sangre, con solo algo de moderada coacción, esto debido a que en nuestra sociedad las personas llevan una contabilidad que les permite calcular sus cuentas de impuestos; nuestro sistema fiscal es básicamente de cumplimiento voluntario y no de tasación e imposición fiscal por el gobierno; menos del 6% son producto de ocultaciones descubiertas por la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal. Para que un sistema voluntario funcione con eficacia, la gente ha de tener confianza en que los impuestos se recauden equitativamente y que cada uno pague su parte, si se generaliza el sentimiento de que el sistema tributario es una mezcla de favoritismo y evasiones la moral decae.

Un buen sistema tributario no establece impuestos que resulten imposibles de aplicar, al aplicar voluntariamente, debe existir la posibilidad

de verificar los pagos de impuestos ya que de otra forma se invita al contribuyente a convertirse en un infractor de la ley o peor aún en un delincuente. El artículo 108 del código Fiscal de la Federación vigente dice: "Comete el delito de defraudación fiscal quién con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal", lo anterior a todas luces puede acarrear la privación de la libertad del presunto responsable, cuando en realidad, el legislador es en ocasiones, confunde al contribuyente ya sea, que por falta de información no conoce las resoluciones administrativas (miscelánea) que la S.H.C.P. emite para dar a conocer criterios por parte de ese órgano administrativo.

Dentro de las desventajas de la carga fiscal se encuentra el resultante del beneficio obtenido, si la gente paga por los bienes y servicios que recibe en la economía privada, ¿porqué no debe de ser así en el sector público?, ¿porqué si pagamos un impuesto sobre tenencia y uso de automóviles debemos volver a pagar derechos de peaje en las carreteras concesionadas?, que no se supone que el impuesto que grava los vehículos de motor sirve para crear infraestructura para que se construyan carreteras, el gobierno obtiene recursos gravando a un solo objeto; por un lado grava el auto de las personas, por otro otorga una concesión a una empresa particular a la cuál le va a gravar las utilidades que tenga por esa concesión, por otro no realiza la inversión en las carreteras a la cuál, se supone que función realizarlo y por último cobra derechos de peaje, ¿a donde va a parar ese dinero?, el beneficio no es directo, sino que el gobierno parece otro grupo de poder que sí busca lucro.

Igualmente sucede con la Lotería Nacional, (el impuesto de los pobres), de un lado vende billetes de lotería cuyas probabilidades en base a cálculos estadísticos son mínimas de obtener, grava los escasos billetes premiados con el 15% sobre el premio sin deducción alguna (artículo 130 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tratándose de premios de más de N$5,000.01 en adelante), y el servicio que debería de prestar el Estado para proporcionar asistencia a las personas de la tercera edad es sumamente deficiente o prácticamente inexistente.

Así también sucede con las aportaciones de Seguridad Social exceptuando el I.S.F.A.N., ya que el Instituto Mexicano de Seguridad Social, se ha declarado prácticamente en quiebra, la funcionalidad del Seguro

facultativo deja mucho que desear y el I.N.F.O.N.A.V.I.T. solo ha servido para corruptelas y manipulación sindical.

La carga fiscal debiera ser más alta para los consumidores de artículos suntuarios, es totalmente injusto que se haya eliminado la tasa del 20 % sobre artículos suntuarios, en efecto es importante que se grave la renta, pero desde mi punto de vista para crear riqueza se tiene que trabajar, al trabajar se incentiva el efecto multiplicador del dinero, pero sin embargo los consumidores de yates, autos deportivos, caviar, champaña no solo ofenden la consciencia social, sino que el consumo de esa persona es realmente lo que extrae de la economía para su uso personal; el consumismo exacerbado de las clases medias, el uso desmedido de la tarjeta de crédito, del Planauto, del Plancasa, el úselo ahora págelo después, el celular, son artífices de una economía ficticia que se preocupa por consumir mas no por producir, en cambio la persona que trabaja y el ahorro que genera posterior a las necesidades de ese individuo, no solo aumenta las reservas de capital del país, sino que contribuye a aumentar la total capacidad productora. Si un individuo decide consumir más de lo que gana debería pagar un impuesto más elevado, ya que debilita las reservas de capital de nuestro país.

El Estado con objeto de asegurar una distribución equitativa del gravamen fiscal implementa impuestos federales progresivos sobre el ingreso personal, este es tal vez el principal instrumento de política fiscal para atenuar la desigualdad de la distribución del ingreso de nuestra sociedad. Dicho impuesto se percibe sobre "todo ingreso cualquiera que sea su procedencia", así en la Ley del Impuesto sobre la Renta se menciona en su artículo 1 que: "Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la Renta en los siguientes casos: I. Las residentes en México respecto, de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan; II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija, III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, o cuando teniéndolos dichos ingresos no sean atribuibles a éstos"; como se deduce dicho impuesto no importando la fuente grava todos los ingresos, claro, que la base gravable tiene ciertas exclusiones, ya que existe el concepto legal del ingreso llamado ingreso bruto ajustado (adjusted gross income).

Nuestro sistema tributario reconoce que el ingreso no constituye el único factor de prosperidad económica, de ahí que permita deducciones, al ingreso bruto ajustado. En Estados Unidos de América el income tax permite en lugar de deducciones pormenorizadas bajo el capítulo de honorarios, lo que se denomina una deducción ciega, o normal de 10 por ciento de su ingreso, hasta 500 dólares por persona[21], más cien dólares por cada persona dependiente, situación que coloca desfavorablemente a los profesionistas mexicanos ya que la Ley del Impuesto sobre la Renta solo permite deducciones pormenorizadas, (solo en el capítulo III del título IV de la citada ley, de los ingresos por arrendamiento permite una deducción ciega), además en Estados Unidos la ley permite exenciones: $600.00 dólares para el contribuyente y por cada uno de los que dependen de él, más una exención extra para los ancianos de más de 65 años y los ciegos.

El sistema de deducciones es particularmente favorable a la propiedad del hogar, en efecto dos de los gastos más fuertes de la clase media mexicana, es la adquisición de la casa propia y del automóvil, consecuentemente se derivan de estas inversiones impuestos locales e intereses hipotecarios y automotrices, deducibles ambos, esto debiese ir más allá y permitir deducir un porcentaje mayor de la propia inversión sobre el ingreso del contribuyente; menciono esta propuesta en virtud de que estimular la adquisición de casa propia, hace a las personas más responsables, estimula la formación de la familia, la vida social, el arraigo a relaciones estables, al hacer esto es una muestra por excelencia como actitudes del legislador en materia fiscal tienen repercusiones, no solo en el ámbito económico, sino en el sociológico.

En las actuales épocas recesivas una de las ventajas a la carga fiscal es el trato especial a las ganancias de capital, si una persona gana dinero en el mercado de dinero o de capitales (ambos conforman el mercado de valores), o realizan otras ganancias por el hecho de que sus bienes de capital han subido de valor, no se les gravará con la tasa regular del impuesto personal al ingreso, a condición de que hayan guardado el bien en cuestión durante seis meses, por lo menos en su poder, esto con el afán de que no arriben inversiones especulativas del exterior que por siete días expriman las arcas de divisas, fomentando que el tipo de cambio se eleve, para después emigrar a otras plazas o alternativas de inversión, incluso algunos ejecutivos

---

[21] Tasas Efectivas Medias. (U.S. Treasury Statistics of Income, 1960, Washington Press, Individual Income Tax returns, p. 65.).

de compañías transnacionales apostados en nuestro país se les paga en acciones como medio para eludir los impuestos, siendo esto reflejado con ejecutivos de compañías como I.B.M. , Ford de México, o la recién inaugurada B.M.W., con sus ejecutivos clave: La compañía concede a un puesto clave, (supongamos el vicepresidente de la firma), la opción de comprar mil acciones de sus acciones comunes al precio de N$200.00, opción que puede ejercer en cualquier momento en un período de tres años, supóngase que las acciones suben a N$280.00; el ejecutivo ejerce el derecho de opción comprando las mil acciones a N$200.00, las guarda un par de años durante los cuáles el precio de aquellas permanece constante, y luego las vende. Ha realizado un beneficio de N$80,000 que constituye una ganancia de capital, imponible a una tasa máxima, inferior que si percibiera su sueldo por honorarios o por sueldo.

El sistema fiscal mexicano presenta algunas características económicas cuestionables. Castiga el ingreso producto del trabajo, tal como sueldos y salarios, y concede ventajas tributarias, en cambio, a ingresos que tienen el carácter de ganancias de capital. Produce asimismo que los accionistas de las empresas estén más interesados en que las acciones se aprecien más por su valor que por los dividendos que arrojan, consecuentemente las providencias a las ganancias de capital hacen ilusoria la estructura regular de las tasas, ya que la gente se ingenia cada vez más para percibir sus ingresos en esta forma; ¿ porqué se otorga un trato tan favorable a las ganancias de capital?, a mi punto de vista porque son "utilidades de papel" que la gente coloca a menudo en otros valores, antes que incluirlos en el presupuesto doméstico, la famosa lucha eterna inversión-consumo.

Otra de las razones es que quién dispone de un ahorro es porque se ha sacrificado de un consumo y por lo tanto al colocarlo entre el público inversionista las empresas y otros agentes económicos como el gobierno compiten por él. Las ganancias de capital constituyen la recompensa a la inversión de ese patrimonio, es el riesgo de tal vez una vida de trabajo y esfuerzo.

3.5.1. REFUGIOS CONTRA LOS IMPUESTOS.

Un refugio contra un impuesto es un expediente que permite al contribuyente convertir las utilidades en capital sin gravamen fiscal, por lo menos hasta que retira el capital para su uso personal; así pues en el artículo 124 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se habla de la "Cuenta de utilidad

Fiscal Neta" al mencionar: "Las personas morales, con el objeto de fomentar la reinversión de sus utilidades, llevarán una cuanta de utilidad fiscal neta, que se obtendrá de restar al resultado fiscal obtenido en el ejercicio incrementado con la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, deducida en los términos de la fracción III del artículo 25 de esta ley, el impuesto sobre la renta a su cargo, sin incluir el que se pagó en los términos del artículo 10-A, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones IX y X del artículo 25 de la Ley citada en cada uno de los ejercicios." Lo anterior aunque gramaticalmente es cuestionable y enredado, tiene en el fondo el espíritu del legislador de que las empresas reinviertan de nueva cuenta sus ganancias y no lo dediquen al consumo.

Otro de los refugios que el legislador, ha implementado en las leyes fiscales son los planes de pensión o los fondos de ahorro, el dinero pagado en un plan de pensión por una compañía no se considera como ingreso del empleado sino hasta que este se retira y se le paga la pensión; a pesar de esto el S.A.R. (sistema de ahorro para el retiro) no ha mostrado eficiencia ya que las cuentas son en forma global y no individual, el capital acumulado durante la vida laboral del empleado no es gravado, pero en ocasiones el ingreso de una persona después de su jubilación presenta muchas probabilidades de ser inferior al de sus años de trabajo.

El seguro de vida constituye otro refugio contra los impuestos; las reservas acumuladas por cada póliza están reportadas para generar intereses, sin gravamen para el individuo, hasta el momento de pagarse la póliza, si la póliza se hace efectiva en ocasión de la muerte, se sustrae desde luego el impuesto sobre el ingreso.

Los valores con exención de impuestos como los intereses provenientes de emisión de CETES u otras obligaciones que el gobierno emite para financiarse han estado tradicionalmente exentos de impuestos federales sobre el ingreso, como consecuencia de esto las personas han comprado estos instrumentos, acelerando que el precio de estos suba; anteriormente no se pagaban impuestos por estos rendimientos, pero a medida que el volumen de la deuda del gobierno mexicano han ido en aumento, el precio y los rendimientos se vieron disparados.

Mientras la mayoría de las industrias pagan el 34% de sus utilidades por concepto de I.S.R., muy pocas de ellas tienen un trato preferente, en efecto las industrias de recursos naturales, especialmente el trato que recibe Petróleos Mexicanos pagan tasas bajas en virtud de lo que llaman en términos técnicos, tolerancia de agotamiento. Basado en la teoría de que la venta de minerales no es lo mismo que la venta de los productos de un negocio corriente, sino que se comporta como la venta de activo de la compañía, es decir que es un valor con exención de impuestos, en virtud de lo que se vende o consume es la inversión de la compañía.

De la misma forma que la industria petrolífera es recompensada, existen refugios que utilizan ciertas personas físicas como los artistas o los deportistas que generan recursos en exceso, así logran invertir en Sociedades Anónimas, y es frecuente que se conviertan en empresarios con el ánimo de no pagar impuestos eludiendo sus obligaciones, edificando hoteles que siempre están vacíos o abriendo tiendas de ropa que no generan ventas, el doble afán o la técnica tributaria que utilizan es la otrora elusión fiscal; si estas personas pagaran sus impuestos bajo el capítulo de honorarios de la Ley del Impuesto sobre la Renta sería sumamente elevado, pero sin en cambio, al comprar terrenos forman Sociedades Anónimas con prestanombres, fraccionan terrenos para usar la depreciación de los activos como deducción autorizada, resten sus impuestos, hecho esto ya que la deducción haya llegado al 100%, disuelven la sociedad y recuperan los bienes para su beneficio personal.

Desde el punto de vista del gobernado han sido discutidas ampliamente, la doble imposición es injusta ya que el impuesto sobre el ingreso tanto de las personas físicas como de las sociedades es considerado como que grava dos veces el mismo objeto o fuente de la riqueza. Supóngase que una sociedad produce un ingreso de un millón de nuevos pesos, la sociedad pagará un Impuesto sobre la renta de aproximadamente el 34%; en la hipótesis de que el restante 66% se decretaran dividendos para pagar a los accionistas y que estos paguen una tasa media de impuestos del 30% de dichos dividendos, esto significaría que del millón de nuevos pesos; se le esta pagando al gobierno $538,000.00 (cifras aproximadas).Si el dinero se hubiera generado mediante mera asociación o sociedad (A.C. ó S.C.), el impuesto sobre la Renta de personas morales no se hubiese causado en lo absoluto, de modo que parece ser un precio muy caro por el beneficio de constituirse en sociedad.

3.5.2. EFICIENCIA DE LOS IMPUESTOS.

La neutralidad en el sistema fiscal mexicano es evidente ya que en sexenios pasados la presencia del fisco era casi invisible, con el advenimiento de políticas fiscales más agresivas, las personas toman en cuenta en mayor grado el impacto fiscal, desde los asalariados reflexionan en molestarse en trabajar horas extras, porque los impuestos le quitarían una cuarta parte del pago suplementario; un hombre de negocios dejará escapar la oportunidad de efectuar una inversión, porque la utilidad esperada no vale una vez deducidos los impuestos, la pena de correr el riesgo; una ama de casa comprará probablemente el artículo B, en lugar del A, porque A esta sujeto a derechos de consumo y no así el artículo B, incluso alguien puede fumar o beber menos debido a los altos impuestos que gravan estos productos.

Si un individuo ha de entregar la mitad, de su ingreso proveniente de horas extraordinarias de trabajo ya se trate de un abogado que trabaje los fines de semana, de un médico que tome pacientes adicionales o de un agente viajero haciendo llamadas nocturnas, aquel tendrá menos incentivo que si se le permitiera retener el todo de sus ingresos adicionales, las tasas altas han reducido substancialmente el esfuerzo en el ámbito entero de nuestra economía, por ende se pierde gran parte de la eficiencia económica por apegarse a la equidad.

Existe un estudio realizado por el Profesor Break[22] , de la Universidad de California en Berkeley, donde se interrogó a 306 abogados y contadores en Inglaterra, (donde las tasas fiscales son muy altas), Break encontró que las personas interrogadas se dividían en tres grupos: 1) Cuarenta de los interrogados dijeron que los impuestos ejercían un efecto decididamente adverso sobre el incentivo, que iba desde la negación categórica a aceptar trabajo adicional al esfuerzo menor en la búsqueda de nuevos clientes y a rechazar ocasionalmente alguna ocupación que resulta poco atractiva por otras razones, tal como la de los viajes excesivos. 2) Treinta y un individuos se quejaron de que habían de trabajar más intensamente debido a los impuestos, con objeto de obtener un ingreso remanente que les permitiera sostener el tipo de vida al cuál estaban

[22] G.F. Break, "Income Tax and Inentives to work: an empirical study", American Economic Review, vol. XLVII, No.5, pp.529-549.

acostumbrados. Los 235 restantes señalaron efectos menores o nulos sobre su trabajo, si bien algunos refunfuñaron un poco contra los impuestos.

El efecto de este estudio refleja lo que el despilfarro social del esfuerzo y de la fuerza motivacional es realizado tendiente a eludir impuestos, y encaminarse a actividades que no son productivas como lo es organizar los bienes personales en Trust, comprar bonos locales libres de impuestos, percibir el ingreso en forma de pensiones, opción de acciones o contratos de compensación diferida; todos estos son medios perfectamente legales y honestos para evitar impuestos.

El sistema tributario ha creado asimismo toda una profesión de peritos, contadores y abogados que aconsejan a la gente en relación con sus asuntos fiscales, si nuestro sistema tributario fuera más sencillo, con tasas más bajas y menos medios de evasión, las altas cualidades intelectuales de este grupo podría dedicarse a algún otro propósito, así como las prácticas crecientes de evitación de impuestos constituyen una amenaza para el sistema fiscal mismo.

3.5.3. EL SISTEMA TRIBUTARIO Y EL DESARROLLO ECONÓMICO.

El sistema Fiscal Mexicano esta basado principalmente en la recaudación de impuestos del pequeño y mediano empresario; a las grandes corporaciones la repercusión de los impuestos infiere como el incentivo de la inversión, esto es, a las utilidades que se esperan de una inversión, al riesgo de las inversiones y a la oferta de fondos invertibles. El impuesto hace que el gobierno sea un socio en cada sociedad. Si el impuesto no se traslada, el gobierno toma el 34% de todas las utilidades, reduciendo en esta forma el producto neto esperado en los proyectos de inversión. Si bien, el gobierno no participa como socio en los beneficios, participa también hasta cierto punto, en las pérdidas, si una empresa sufre una pérdida en algún negocio, le esta permitido deducirla de las utilidades que obtiene en otras partes, lo que reduce su impuesto, es decir se amortiza las pérdidas hacia atrás, ya que la Ley del Impuesto sobre la Renta permite deducir hasta cinco años las pérdidas fiscales.

Este hecho aunado al impuesto generado afecta la oferta interna ya que las compañías confían para su expansión en el capital obtenido en su

propio interior, rara vez y en las circunstancias actuales recurren a financiamiento externo, tomar dinero prestado o vender acciones representa un costo elevado, por lo general las sociedades tienen interés en reinvertir el capital que crean internamente, las autorizaciones para depreciación y las utilidades retenidas. El impuesto sobre el ingreso de las Sociedades quita una parte de los fondos internos, o sea la clase de capital de mayores probabilidades de reinversión, el gobierno ahoga con impuestos un capital que podría generar empleos, demanda y riqueza.

Las deducciones fiscales debiesen ser ampliadas ya que si bien la Ley del Impuesto sobre la Renta hace una lista sumamente limitativa, las tasas de depreciación son muy bajas. La depreciación es uno de los costos que son de los más importantes ya que se deducen del ingreso bruto antes de calcular el ingreso, es decir el costo del deterioro del capital físico, el ingreso predeterminado y sobrestimado tarde o temprano perderá su valor, el costo de los elementos duraderos de capital a años específicos, de modo que el ingreso neto, habida cuenta de la deterioración del capital, pueda identificarse adecuadamente.

La ley solo alude al costo histórico del capital físico atribuyéndole por partes iguales a cada año de su vida económica, de modo que el valor del elemento inscrito en el balance se reduce cada año en la misma cantidad, procedimiento conocido como el método de depreciación directo o de línea recta, dicha cuenta es sumamente importante desde el punto de vista fiscal, ya que si dicho método permitido por las autoridades es demasiado lento, el gobierno grava más que el ingreso real del negocio; el gobierno percibe su parte de sus utilidades antes de que éstas se hayan obtenido efectivamente.

Los países del primer mundo como Francia han desarrollado el uso fiscal de la depreciación ya que se otorga un trato especial a las áreas en las que el gobierno desea invertir fuertemente como las de exportación, además el capital fue ajustado mediante un factor de revaluación, que elevó las tasas de depreciación para compensar los efectos de la inflación, algo sumamente similar a lo hecho en nuestro país por el Dr. Ernesto Zedillo Ponce de León en la Alianza para el Desarrollo y el Crecimiento Económico, signado en Octubre de 1995.

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

Dicha estrategia fiscal es en realidad un pago subsidiado de inversión, devolviendo a las empresas una fracción del costo de la inversión por medio de este crédito fiscal especial. Así como el gobierno incentiva al sector comercial e industrial con estos subsidios vía depreciación, también hace lo suyo con el ahorro personal de los ciudadanos comunes y corrientes, ya que en una economía como la nuestra tanto las empresas nuevas, como los gastos del gobierno necesitan buscar fuera de ellos mismos, en el mercado de capitales, dinero prestado y nuevas aportaciones. El ahorro personal, es el que ha de proporcionar la gran masa de los fondos a largo plazo disponibles. La industria depende en gran parte de los ahorros de un número relativamente pequeño de familias de ingresos superiores, que tienen capacidad de ahorro.

Irónicamente es precisamente este grupo el que esta gravado con un impuesto progresivo sobre el ingreso, particularmente fuerte, ya que las capas de clase media pagan por lo general tarjetas de crédito, créditos automotrices o créditos hipotecarios.

Al presionar a las clases medias no hay demanda, lo que provoca desempleo y una parte de toda la población económicamente activa carece de aplicación. El sistema tributario ayuda a determinar si la oferta y la demanda crecen paralelamente, porque se afecta el ritmo de crecimiento de una como otra, si aumenta el ingreso, consecuentemente aumenta la recaudación de impuestos, reduciendo el aumento en la capacidad de compra.

La Política Fiscal son medidas correctivas para mantener este equilibrio, es decir, para mantener la plena ocupación sin una demanda excesiva, destinadas a mejorar la estructura del sistema tributario en favor del aumento de la oferta y la recaudación.

3.6. MEDIOS DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE.

La complejidad de nuestro sistema fiscal ocasiona serios problemas para el cumplimiento de las leyes fiscales por parte de los contribuyentes y por otro lado hace difícil para el fisco federal la vigilancia de su concreta aplicación.

La actuación de la autoridad hacendaria puede ocasionar lesiones a los derechos de los contribuyentes que van desde interpretaciones erróneas por parte del fisco, hasta abusos o excesos de los funcionarios.

En los últimos años las autoridades hacendarias han incrementado considerablemente el ejercicio de sus facultades de revisión. Si bien puede ser justificada la actuación de la autoridad por la gran evasión y defraudación fiscal que ha prevalecido en nuestro país por décadas, no es válido que las autoridades actúen excediéndose en el ejercicio de las facultades que les confiere nuestra Constitución y la legislación (principalmente el Código Fiscal de la Federación).

Al aumentar el ejercicio de sus facultades las autoridades fiscales, se han incrementado las disposiciones constitucionales y legales que regulan su actuación frente a los particulares.

Dichas irregularidades han constituido básicamente en las siguientes actitudes:

a) Exceso en el ejercicio de las facultades de fiscalización.
b) Indebida interpretación y aplicación de las disposiciones fiscales, en perjuicio de los contribuyentes.

Con objeto de proteger los intereses de los contribuyentes en situaciones como las señaladas, las leyes fiscales contienen diversos medios a los que puede recurrirse para la defensa, estos medios pueden lograr hacer respetar sus garantías individuales y lograr una correcta interpretación y aplicación de las disposiciones fiscales respectivas. Los medios de defensa con que cuenta el contribuyente se encuentran en el Código Fiscal y la Ley de Amparo. Los medios recurrentes se pueden catalogar en instancias, recursos y juicios.

Las instancias a saber son: el escrito para desvirtuar las observaciones contenidas en las últimas acta parcial levantada por los visitadores que se encuentran ejerciendo sus facultades de revisión respecto al cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes visitados, la condonación de contribuciones, la caducidad de las facultades de las autoridades fiscales y la prescripción de los créditos fiscales.

En materia de recursos administrativos, existen los contenidos en el Código Fiscal de la Federación que son la justicia de ventanilla, que es una especie de recurso de revocación, (anteriormente existía el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, mismo que fue derogado por decreto que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación

de fecha 15 de diciembre de 1995), la impugnación de las notificaciones que da la posibilidad de anular las notificaciones que hayan sido practicadas en contravención a las disposiciones legales y el recurso de revocación propiamente dicho.

Por otro lado, en la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los trabajadores encontramos el recurso de inconformidad y el diverso recurso de inconformidad por la Ley del Seguro Social.

En materia de litis, los contribuyentes podrán interponer los siguientes juicios:
1. Juicio de Nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación
2. Juicio de Amparo.

3.6.1. ESCRITO PARA DESVIRTUAR LAS OBSERVACIONES CONTENIDAS EN EL ULTIMA ACTA PARCIAL.

El fundamento legal para interponer esta instancia es el artículo 46, fracción IV, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación.

Dicho numeral establece:

"IV.- Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento a las disposiciones fiscales las consignarán en forma circunstanciada en actas parciales. También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir cuando menos quince días, durante los cuáles el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones".

El plazo para interponer dicho escrito es de quince días a partir de la fecha en que se cierre la última acta parcial, dicho escrito debe interponerse ante la Administración Fiscal Federal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a la cuál están adscritos los visitadores que levanten el última acta parcial. La finalidad de dicha instancia es la de respetar la garantía de audiencia contenida en el artículo 14 Constitucional, a fin de desvirtuar las observaciones que sobre supuestas irregularidades en materia de contribuciones consignen los visitadores.

El escrito solamente hace referencia a documentación y no a argumentos o razonamientos que puedan presentar los contribuyentes, a la luz de la garantía de audiencia consignada por el señalado artículo 14 Constitucional. El fundamento Constitucional antes aludido esta intrínsecamente relacionado con tesis Jurisprudenciales que mencionan que la "falta de desahogo de las pruebas legalmente ofrecidas implica la inobservancia de una formalidad esencial del procedimiento que hace nugatorio el derecho de hacerlo, la audiencia otorgada carecería de sentido"; (Amparo en revisión 1804/77. Oscar Mendivil Osuna y Otros. 24 de agosto de 1978. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Jorge Iñarritu).

En adición a lo anterior se ha sostenido por los tribunales que el denominado "oficio de observaciones" que emitían las autoridades fiscales con motivo del ejercicio de sus facultades de revisión al dictamen fiscal presentado por los contribuyentes, a través del cuál les daba a conocer las supuestas irregularidades en que habían incurrido a efecto de que un plazo perentorio presentaran la documentación que desvirtuara dichas observaciones, constituye un acto de molestia para los contribuyentes, que a la luz del artículo 16 constitucional debe encontrarse debidamente fundado y motivado, esto en virtud de que en caso de que el particular no contestara el oficio, estas se tendrían por consentidas.

3.6.2. CONDONACIÓN DE CONTRIBUCIONES Y/O MULTAS.

Fundamento Legal.- El fundamento Legal se encuentra en los artículos 39, fracción I y 74, ambos del Código Fiscal de la Federación y puede definirse como la forma jurídica en el ámbito tributario, "por virtud de la cual las autoridades fiscales perdonan a los contribuyentes el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones fiscales, por causas de fuerza mayor tratándose de cualquier tipo de contribuciones. o bien por causas discrecionales tratándose de multas"[23]

En el caso de contribuciones y sus accesorios, por causas de fuerza mayor el Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general condona o exime parcial o totalmente el pago de contribuciones y sus accesorios, así como en su caso, a autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, en el caso de multas existe facultad discrecional, aplicando su buen juicio y criterio para calificar los motivos por los que se sancionó y

[23] Arrioja Vizvaino, Adolfo, Op. Cit. p. 339.

resolver lo que con esa base considere justo. La solicitud por la que se pide la condonación, no constituye instancia alguna y por lo tanto no se podrá utilizar como medio de defensa ni tampoco la resolución que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá ser impugnada mediante alguno de los medios de defensa establecida en el Código Fiscal.

El antecedente inmediato en el Derecho Civil, es la remisión de la deuda misma que esta contenida en el art. 2209 y 2210 del Código Civil, ni el Código Fiscal ni su reglamento, prevén un plazo para la presentación del escrito a través del cuál se solicite dicha contribución. La solicitud deberá dirigirse al Ejecutivo Federal, o bien a la S.H.C.P., vía la unidad administrativa adscrita a la Subsecretaría de Ingresos o ante las autoridades Fiscales de las entidades federativas coordinadas según sea el caso.

Dicha facultad para condonar las contribuciones establece como requisitos para que proceda, prevé que se trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, un ramo de la actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como de que se trate de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Respeto a la condonación de recargos en materia de INFONAVIT, procede en casos especiales y solamente cuando en el caso de autorización de pagos extemporáneos de aportaciones se cubran en una sola exhibición. En este caso la condonación nunca será mayor que el monto de la suerte principal y siempre ligada a la condición de que a la falta de pago oportuno fue por falta de liquidez. No procederá condonación alguna en el pago de aportaciones correspondientes a los 24 meses anteriores a la fecha de presentación de la solicitud de condonación. Tampoco procederá condonación alguna respecto de adeudos por concepto de amortizaciones de créditos y/o cuotas del 1% para administración, operación y mantenimiento de conjuntos.[24]

Ahora bien, en el caso de cuotas del I.M.S.S. el acuerdo 28/91 dictado por el consejo técnico del I.M.S.S, establece la posibilidad de condonar en la celebración de convenios con patrones y empresas con adeudos de 1981 a 1986, el 100% de los ramos de enfermedades y maternidad y el de riesgos de

[24] Diario Oficial de la Federación del 1o de Julio de 1991.

trabajo, así como los recargos, condicionado a que el pago se realice en una sola exhibición,, incluyendo la autorización respectiva.

3.6.3. CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES.

Fundamento legal.- El artículo 67 del Código Fiscal de la Federación establece que las facultades de las autoridades fiscales para determinar contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en un plazo de cinco años.

En contribuciones que se declaren por ejercicios el plazo se computa a partir del día siguiente a aquél en que se presentó la declaración del ejercicio cuando se tiene obligación de hacerlo, en esos casos las facultades se extinguen por ejercicios completos. En declaraciones complementarias, el plazo empieza a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presenten, sólo por lo que se refiere a los conceptos modificados.

En declaraciones o avisos correspondientes a contribuciones que no se calculen por ejercicios, el plazo empieza a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentó la declaración o el aviso, o a partir de que se causaron cuando no exista la obligación de pagarles mediante declaración. En infracciones a las disposiciones fiscales, el plazo se computa a partir del día siguiente a aquél en que se cometió la infracción. El plazo para el cómputo de la caducidad se amplía a diez años en los siguientes casos: cuando no se haya presentado solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no se lleve contabilidad o no se conserven durante el plazo a que obliga el Código, por los ejercicios en que no se presentó alguna declaración del ejercicio, teniendo dicha obligación.

Declaración de la extinción de facultades: El último párrafo del artículo 67 establece que transcurridos los plazos a que el mismo artículo se refiere, los contribuyentes podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales.

En el caso de que las autoridades ya hubieran emitido una resolución, el plazo será de 45 días contados a partir del día siguiente a aquél

en que surte efectos la notificación, según lo establecen los artículos 121 del Código Fiscal de la Federación, para el caso del recurso de revocación; y 207 del mismo Código tratándose de la demanda, siendo la autoridad ante quién debe imponerse ante la Dirección General Técnica de Ingresos o ante la Administración Fiscal Federal correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente, según lo dispuesto en los artículos 71 fracción XVI y 129 apartado A, fracción XXXIII del Reglamento Interior de la S.H.C.P.

Requisitos: Para obtener la declaración de extinción de facultades de las autoridades fiscales a que se refiere el último párrafo del artículo 67 del Código Fiscal, por haber transcurrido los plazos y las autoridades no hayan ejercido sus facultades de comprobación, ni el Código ni el Reglamento establecen requisito alguno para su tramitación. En caso de que ya habiendo transcurrido el plazo de la caducidad, las autoridades determinen un crédito fiscal y sus accesorios, deberá presentarse recurso de revocación o juicio de nulidad, en cuyo caso deberán cubrirse los requisitos para la interposición de dichos medios de defensa.

Tratándose de resoluciones que dicten la Dirección General Técnica de Ingresos o la Administraciones Fiscales Federales, inclusive en el caso de haber agotado el recurso de revocación, procederá la demanda ante el Tribunal Fiscal de la Federación. En contra de las resoluciones que en su caso dicten las salas correspondientes del Tribunal Fiscal de la Federación procederá el juicio de Amparo.

3.6.4. PRESCRIPCIÓN DE LOS CRÉDITOS FISCALES.

La prescripción es una figura jurídica que al igual que muchas otras disposiciones legales emanan de las complejas relaciones sociales dentro de un ámbito puramente teórico de las relaciones entre el fisco y los contribuyentes. De acuerdo con el artículo 1135 del código Civil para el Distrito Federal, la prescripción es un medio de adquirir bienes o de librarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones que establezca la misma ley, esto es que la prescripción es una institución jurídica con un doble dominio.

La prescripción en materia fiscal, se da en ambos casos: el primero es la prescripción negativa, que sirve para liberarse de obligaciones, ya que dentro de la relación tributaria normalmente el fisco es el sujeto activo de dicha relación y el contribuyente el sujeto pasivo, lo cuál significa que este

está obligado a cumplir con la obligación que le impone el fisco. El artículo 146 del código fiscal menciona que al igual que el caso de la caducidad de las facultades de las autoridades fiscales, puede hacerse valer por: vía de acción, es decir, que transcurrido el plazo de cinco años los contribuyentes podrán solicitar que se declare extinguido el crédito fiscal o que por vía de excepción, se interponga el recurso de revocación previsto por el artículo 116 del Código Fiscal o bien el Juicio de Nulidad.

3.6.5. JUSTICIA DE VENTANILLA.

El fundamento legal de este recurso, que es en realidad una especie de recurso de revocación, se encuentra contemplado en el artículo 33-A, del Código Fiscal de la Federación.

Los casos en que procede es en contra de actos de la autoridad en que se determinan contribuciones omitidas derivadas de errores aritméticos, de la aplicación inexacta de las tarifas respectivas o por acreeditamientos improcedentes de pagos provisionales en las declaraciones anuales y para dejar sin efecto en su caso, las multas impuestas.

Asimismo, la justicia de ventanilla no procede en contra de los siguientes actos administrativos, ya que procede el recurso de revocación:
a) Aquellos que determinen contribuciones o accesorios omitidos, derivados de actos de fiscalización.
b) Que niegue la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.

Este medio de defensa es aconsejable interponerlo solo en problemas sencillos, toda vez que en asuntos complejos procede el recurso de revocación. El plazo para interponerlo es de 6 días hábiles siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución que se recurra. Este recurso es un medio legal de que dispone el contribuyente, afectado en sus intereses o derechos por un acto administrativo determinado, para obtener en términos legales de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo modifique o dicte uno (acto) nuevo que lo sustituya.

Por tanto la autoridad que conocerá de la justicia de ventanilla será ordinariamente la autoridad que dictó la resolución o en su caso la misma que se determine conforme al recurso de revocación. La forma correspondiente para presentar este recurso es la HJV-1, resolviendo este

medio en un plazo de seis días contados a partir de que quede integrado el expediente.. En contra de la justicia de ventanilla se puede interponer juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, revocación o amparo.

3.6.6. RECURSO DE OPOSICIÓN AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

El fundamento legal del mismo se encontraba en los artículos 116 fracción I, 118, 120, 121, 122, 123, 124, 126, 127 y 128 del Código Fiscal de la Federación. En la actualidad este recurso está derogado por decreto publicado el 15 de diciembre de 1995 en el Diario Oficial de la Federación. Lo incluyo en la presente tesis que a pesar de estar derogado es un antecedente de medios de defensa para el contribuyente que desde el 31 de diciembre de 1981 fue plasmado en el Código Fiscal de la Federación. De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 118 del Código Fiscal de la Federación de 1995, este recurso procedía en contra de actos que exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la oficina ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de éste código, así como los que se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley, así como cuando afecten intereses jurídicos de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 del Código Fiscal.

El plazo para la interposición era de 45 días siguientes a aquél que haya surtido efectos la notificación de la resolución del acto que se recurra. Este recurso debía interponerse ante la Oficina ejecutora, pero la autoridad ante la cuál va a resolverse dicho recurso será la Unidad Administrativa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de la Entidad Federativa Coordinada de la que dependa la Oficina Federal de Hacienda que lleve a cabo la ejecución.

Cuando se interponga en contra del procedimiento administrativo de ejecución debido a violaciones en el remate, las mismas se podrían hacer valer solo hasta el momento de la convocatoria en primera almoneda, a no ser que se trate de bienes legalmente inembargables, de actos de imposible reparación material o cuando existían notificaciones que hayan sido efectuadas en contravención a las leyes aplicables.

En contra de la resolución proveída contra dicho recurso procedía el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación. La finalidad de dicho recurso era la de permitir a los contribuyentes que no estén de acuerdo con la actuación de las autoridades fiscales durante la tramitación del procedimiento administrativo de ejecución que se defiendan ante el superior jerárquico de la oficina ejecutora.

A últimas fechas las autoridades hacendarias, concretamente las autoridades ejecutorias han violado el procedimiento administrativo de ejecución provocando que los contribuyentes se vean en la necesidad de interponer el recurso de revocación ya que este recurso (el de oposición ha sido derogado). Para la interposición de dicho recurso era menester cumplir con lo siguiente:

a) Garantizar el interés fiscal y demostrando ante la oficina ejecutora dentro de los 45 días siguientes a la fecha que se notificó la resolución que determinó los créditos fiscales a su cargo.
b) En caso de que se garantice el interés fiscal a través de fianza y ésta adolezca de alguna irregularidad, la autoridad ejecutora deberá requerir por escrito al contribuyente dándole un plazo de 5 días para que subsanara la irregularidad.
c) La suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, debe de prevalecer hasta que se dicte la resolución definitiva en el medio o los medios de defensa que haga valer el contribuyente.

3.6.7. IMPUGNACIÓN DE LAS NOTIFICACIONES PRACTICADAS ILEGALMENTE.

De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Política, "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles y posesiones, sino en virtud de mandamiento por escrito de la autoridad competente, que funde el motivo o causa legal del procedimiento". De lo anterior se infiere, que es garantía de los ciudadanos mexicanos el que ante cualquier gestión de alguna autoridad, se encuentre debidamente notificada por escrito, y con los correspondientes fundamentos legales que den origen a dicho acto.

En materia tributaria, el art. 38 del Código Fiscal de la Federación establece los requisitos que deben reunir las notificaciones relativas a actos administrativos que emanen de las autoridades fiscales, los cuales son los siguientes:

a) Constar por escrito.
b) Señalar la autoridad que lo emite.c) Estar fundado y motivado y expresar la resolución. objeto o propósito de que se trate.
d) Ostentar la firma del funcionario competente y en su caso, el nombre de las personas a las que vaya dirigido.

El artículo 129 del Código Fiscal menciona que: "Cuando se alegue que un acto administrativo no fue notificado o que lo fue ilegalmente, siempre que se trate de los recurribles conforme a los artículos 117 se estará a las reglas siguientes:

I) Si el particular afirma conocer el acto administrativo, la impugnación contra la notificación se hará valer mediante la interposición del recurso administrativo que procede contra dicho acto, en el que manifestará la fecha en que lo conoció.

En caso de que también impugne el acto administrativo, los agravios se expresarán en el citado recurso, conjuntamente con los que se formulen contra la notificación.

II) Si el particular niega conocer el acto manifestará, tal desconocimiento interponiendo el recurso administrativo ante la autoridad competente para notificar dicho acto. La citada autoridad le dará a conocer el acto junto con la notificación que del mismo se hubiere practicado, para lo cuál el particular señalará en el propio recurso, el domicilio en que se le debe de dar a conocer y el nombre de la persona facultada al efecto. Si no hace alguno de los señalamientos mencionados, la autoridad citada dará a conocer el acto y la notificación por estrados.

El particular tendrá un plazo de 45 días a partir del siguiente al en que la autoridad se los haya dado a conocer, para ampliar el recurso administrativo, impugnando el acto y su notificación o solo la notificación.

III) La autoridad competente para resolver el recurso administrativo estudiará los agravios expresados contra la notificación, previamente al examen de la impugnación que, en su caso, se haya hecho del acto administrativo.

IV) Si se resuelve que no hubo notificación o que fue ilegal, tendrá al recurrente como sabedor del acto administrativo desde la fecha en

que se manifestó conocerlo o en que se le dio a conocer en los términos de la fracción II, quedando sin efecto todo lo actuados en base a aquella y procederá al estudio de la impugnación que, en su caso, hubiese formulado en contra de dicho acto.

Si resuelve que la notificación fue legalmente practicada y, como consecuencia de ello, la impugnación contra el acto se interpuso extemporáneamente, desechará dicho recurso.

Plazo para la interposición de dicho recurso.- En este caso el plazo será el mismo que exista para interponer el medio de defensa que proceda, siendo la utoriadad ante la cuál debe interponerse, aquella que sea la competente para resolver el recurso administrativo correspondiente.

3.6.8. RECURSO DE REVOCACIÓN.

El fundamento legal del mismo se encuentra en los artículos116,117,120,121,122,123,124,125,126,127,128,130,131,132 y 133 del Código Fiscal de la Federación, procediendo hasta que la autoridad fiscal dicte resolución final que emane de dicha autoridad. El recurso de revocación es improcedente cuando se haga valer contra actos administrativos que no afecten el interés jurídico del recurrente; que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de estas o de sentencias; que hayan sido impugnados ante el tribunal Fiscal de la Federación; que se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto; que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente; y si son revocados los actos por la autoridad.

El plazo para la interposición de dicho recurso es de 45 días hábiles contados a partir de la fecha en que haya surtido sus efectos la notificación que se recurra. La autoridad ante la cuál se interpone dicho recurso, es la misma que emitió la resolución definitiva, tan es así que en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el art. 138 fracción I se señalan todas y cada una de las direcciones que conforman parte de la S.H.C.P. para conocer de dichos recursos.

Entre las formalidades para la interposición del recurso, es que se utilicen y presenten en las formas oficiales que apruebe la Secretaría de Hacienda, en el número de ejemplares que establezca la misma acompañando

los anexos que se requieran y estando firmados por el interesado o por quién este legalmente autorizado para ello. Los requisitos del recurso que deben de manifestarse en el escrito son:

I. El acto que se impugna.
II. Los agravios que le cause el acto impugnado.
III. Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

Al recurso de revocación deberán anexarle la siguiente documentación:

I. Los documentos que acrediten su personalidad cuando actúe en nombre de otro o de personas morales.
II. El documento en el que conste el acto impugnado.
III. La constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad, que no recibió constancia cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta. Si la notificación fue por edicto, deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que ésta se hizo.
IV. Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial, en su caso.
El recurso de revocación es el medio idóneo para que los contribuyentes que se defienden ante la propia autoridad que emitió la resolución que les cause perjuicio, o su superior jerárquico, según proceda, antes de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación, cuando se trate de resoluciones fiscales que determinen contribuciones o sus accesorios, nieguen la devolución de contribuciones o sean emitidas por las autoridades aduaneras.

3.6.9. RECURSO DE INCONFORMIDAD DEL I.N.F.O.N.A.V.I.T.

La constitución de 1917, estableció por primera vez en la historia del derecho del trabajo, la obligación de las empresas con más de cien trabajadores, de proporcionar a estos viviendas, cómodas e higiénicas, con fundamento en el art. 123 apartado A fracción XII el 24 de abril de 1972 se publicó la Ley del Fondo Nacional de Vivienda para los trabajadores, en esta ley se marcan los casos de inconformidad que pudieran sucitarse debido a los derechos de crédito que el instituto pudiera ejercer, ya fuere por cuantía de aportaciones y de descuentos, se podrá promover ante el propio INFONAVIT el recurso de inconformidad.

La comisión de Inconformidades y de Valuación está integrada en forma tripartita por un representante del gobierno federal, un representante de los trabajadores y otro de la parte patronal. La comisión conocerá, substanciará y resolverá los recursos que promuevan ante el infonavit, los patrones, los trabajadores o sus causahabientes y beneficiarios.

Casos en que procede.- Procede el recurso de inconformidad contra las resoluciones individualizadas del Infonavit que los trabajadores, sus beneficiarios o patrones estimen lesivas de sus derechos. No serán recurribles las resoluciones de carácter general expedidas por el instituto. Entre las más importantes están: I. Controversia de valuación: Cuando el empresario no está de acuerdo en que debe pagar aportaciones por sus trabajadores; y II. Inconformidad con la resolución: Cuando el empresario, trabajador, causahabiente o beneficiario, no está de acuerdo con la resolución o respuesta que le dieron. El plazo para la interposición del recurso de inconformidad es de treinta días para los trabajadores o sus beneficiarios y de quince días para los patrones, a partir del día siguiente de la notificación o de aquél en que el interesado demuestre haber tenido conocimiento del acto recurrido.

La presentación de las controversias una vez agotado el propio recurso se interpone ante:

a) La controversias entre los trabajadores o sus beneficiarios y el Instituto, sobre derechos de aquéllos, se resolverán por la Junta Federal de Conciliación y Arbitraje;
b) Las controversias derivadas de adeudos de los trabajadores al Instituto por créditos que éste le haya concedido, se tramitarán ante los tribunales competentes;
c) Las controversias entre patrones y el Instituto se resolverán por el tribunal Fiscal de la Federación.

Los datos que debe contener el recurso de inconformidad son: El nombre del promovente y en su caso el del representante, el domicilio para recibir notificaciones, el número de inscripción en el Registro Federal de Causantes, si lo supiere, el nombre y domicilio del tercero(s) interesados si los hubiere así como las razones por las que a su juicio, la resolución del Instituto lesiona sus derechos.

La finalidad de dicho recurso es fundamentalmente la de establecer una instancia previa a la promoción de alguna demanda en contra de los tribunales competentes, a efecto de subsanar los errores y vicios de legalidad que contengan las resoluciones emitidas por el propio instituto.

3.6.10. RECURSO DE INCONFORMIDAD PREVISTO POR LA LEY DEL SEGURO SOCIAL.

En el art. 274 de la Ley del Seguro Social señala: "Cuando los patrones y demás sujetos obligados, así como los asegurados o sus beneficiarios consideren impugnable algún acto definitivo del Instituto, acudirán en inconformidad, en la forma y términos que establezca el reglamento, ante el Consejo Técnico, el que resolverá lo procedente.

El propio reglamento establecerá procedimientos administrativos de aclaración y los términos para hacerlos valer, sin perjuicio de inconformidad a que se refiere el párrafo anterior.

Las resoluciones, de acuerdo o liquidaciones del Instituto que no hubiesen sido impugnados en la forma y términos que señale el reglamento correspondiente, se entenderán consentidos".

Este recurso procede en contra de los actos definitivos que emita el Instituto que tanto los patrones como los demás sujetos obligados consideren impugnables. El plazo para la presentación de dicho recurso es dentro de los quince días hábiles siguientes al en que surta efectos la notificación del acto impugnado, lo anterior de conformidad con lo establecido por el acuerdo número 16959 del H. Consejo Técnico del IMSS que a la letra asienta:

"Inconformidad Término para interponerse contra cobro de créditos.- Deben considerarse recibidas en tiempo las inconformidades presentadas dentro de los 37 días de calendario que conceden los artículos 16 y 21 del Reglamento sobre el pago de las cuotas"; el artículo 4 del Reglamento del artículo 274 de la Ley del Seguro Social dispone que el recurso se debe de interponer ante el propio instituto o Delegación correspondiente dirigido al consejo Técnico o al Consejo Consultivo cuando en su caso se interponga el recurso de Revocación que procede en contra de las resoluciones del Secretario General del Instituto o del Secretario del Consejo Consultivo Delegacional, en materia de admisión del recurso.

El Reglamento de Inconformidades otorga una instancia adicional al agraviado cuya resolución fue emitida en contra a sus pretensiones. Dicha instancia la configura el recurso de revocación de resoluciones en materia de admisión del recurso y de las pruebas ofrecidas, este recurso debe interponerse dentro de los tres días siguientes al en que surta efecto la notificación del acuerdo recurrido y se decidirá de plano. Las demás resoluciones podrán ser impugnadas mediante la interposición del juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

La finalidad de este recurso es establecer una instancia previa a la promoción de alguna demanda en contra de los Tribunales competentes, a efecto de subsanar los errores y vicios de legalidad que contengan las resoluciones emitidas por el mismo Instituto.

3.6.11. JUICIO DE NULIDAD.

Este juicio es usado para solicitar la nulidad de las resoluciones fiscales definitivas. Son resoluciones definitivas en el ámbito del Derecho Administrativo, aquellas que determinan contribuciones en cantidad líquida y exigible contra las cuales no hay recurso alguno , o bien que sea optativo, para el agraviado utilizar el recurso previsto por la ley o iniciar la demanda o juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Casos en que procede: El juicio de Nulidad procede en contra de las resoluciones definitivas que señala el art. 11 de la nueva Ley orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación publicada el viernes 15 de diciembre de 1995, y que son las siguientes:

I. Las dictadas por las autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.
II. Las que nieguen la devolución de un ingreso, de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el estado.
III. Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales.
IV. Las que causen un agravio en materia fiscal, diferente al que se refieren las fracciones anteriores.
V. Las que nieguen o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales que concedan las leyes en favor del los miembros del ejercito, armada y

fuerza aérea o de sus familiares o derecho-habientes con cargo a la Dirección de pensiones militares o al Erario Federal, así como las que establezcan obligaciones a cargo de las mismas personas, de acuerdo con las leyes que otorgan dichas prestaciones.
VI. Las que se dicten en materia de pensiones sociales, sea con cargo al Erario Federal o al I.S.S.S.T.E.
VII. Las que se dicten sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebrados por las dependencias de la Administración Pública Centralizada.
VIII. Las que constituyan créditos por responsabilidades contra servidores públicos de la Federación, del Departamento del Distrito Federal o de los organismos públicos descentralizados federales o del propio Departamento del Distrito Federal, así como en contra de los particulares involucrados en dichas responsabilidades.
IX. Las que requieran el pago de garantías de obligaciones fiscales a cargo de terceros, y
X. Los efectos del primer párrafo de este artículo, las resoluciones se considerarán definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa para el afectado.
XI. Las que traten las materias señaladas en el artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior.
XII. Las que impongan sanciones administrativas a los servidores públicos en los términos de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.
XIII. Las que resuelvan los recursos administrativos en contra de las resoluciones que se indican
XIV. Las señaladas en las demás leyes como competencia del tribunal.

El plazo para la interposición de la demanda es de 45 días hábiles siguientes a aquél en que surta sus efectos la notificación cuya nulidad se demande, siendo la autoridad ante quién debe interponerse la demanda la sala regional del Tribunal Fiscal de cuya circunscripción territorial radique la autoridad que emitió la resolución impugnada.
Requisitos de la demanda en el juicio de nulidad:
Dada la importancia que debe cumplir la demanda del juicio de nulidad, el art. 208 y 209 del Código Fiscal de la Federación establece los siguientes lineamientos a seguir:

"Artículo 208: La demanda deberá indicar.-
El nombre y domicilio del demandante.

La resolución que se impugna.
La autoridad demandada o el nombre y domicilios del particular demandados cuando el juicio sea promovido por la autoridad administrativa.
Los hechos que den motivo a la demanda.
Las pruebas que ofrezca.
Si se ofrece la prueba pericial o testimonial se precisarán los hechos sobre los que deban versar y señalarán los nombres y domicilios del perito o testigos.
La expresión de los agravios que le cause el acto impugnado. El nombre y domicilio del tercero intersesado cuando lo haya".

La finalidad fundamental del juicio de nulidad es el de resolver, antes que los Tribunales integrantes del Poder Judicial Federal, las resoluciones fiscales de su competencia que causen agravios en materia fiscal a los contribuyentes. Se trata de un juicio que es tramitado ante un tribunal administrativo, que procura que las resoluciones fiscales que cometan violaciones a las disposiciones legales aplicables o que infrinjan el principio de legalidad exigido por el art. 16 Constitucional, sean declaradas nulas sin necesidad de que se ponga en funcionamiento el Poder Judicial Federal, aparte de que para que proceda el amparo directo debe de cumplirse con el principio de definitividad, es decir que no exista algún otro medio de impugnar los agravios que se expresen y que afecten al demandante o quejoso, según sea el caso..

3.6.12. JUICIO DE AMPARO.

El juicio de amparo es un medio de defensa del gobernado en contra de los actos inconstitucionales del gobernante. Dicho juicio es creado por la Constitución para lograr el respeto a las garantías individuales y por ende la protección del derecho y las Normas Constitucionales.

El fundamento legal del juicio de amparo se encuentra en los artículos 103 y 107 de la Constitución Federal y demás aplicables de la ley de amparo. Los casos en que procede son derivados ya sea de lo establecido en el art. 76 de la Ley de Amparo o bien en caso de que se desee impugnar una ley nueva que establezca una obligación fiscal o una contribución, o bien sin que sea nueva, le haya sido aplicada al quejoso. Los contribuyentes también pueden inteponer juicio de amparo directo en contra de las sentencias definitivas que dicte el Tribunal Fiscal de la Federación cuando consideren que violan sus garantías individuales. Según el artículo 21 de la Ley de Amparo el término para la interposición del juicio de amparo es de 15 días

contados desde el día siguiente al en que haya surtido efectos, conforme a la ley del acto, la notificación al quejoso de la resolución o del acuerdo que reclame.

Autoridad ante quién interponerlo: Tratándose de amparo indirecto o biinstancial, el juez de distrito en cuya jurisdicción resida la autoridad que hubiera dictado la resolución reclamada, (Art. 36 de la Ley de Amparo).

Por lo que se refiere al juicio de amparo directo, la demanda de amparo deberá presentarse ante la autoridad que haya emitido la resolución que constituya el acto reclamado (Sala correspondiente del Tribunal Fiscal de la Federación), quién lo remitirá al tribunal colegiado competente. (Art. 44 de la Ley de Amparo).

Lineamientos básicos del procedimiento: En juicios de amparo indirecto la demanda se interpone ante el juez de distrito correspondiente. Conforme al art. 122 de la Ley de Amparo, la suspensión del acto reclamado se decretará de oficio o a petición de parte. Dicha suspensión procede en los casos señalados en el artículo 123 del mismo ordenamiento, en términos generales la suspensión se concede cuando la solicita el agraviado, no se siga perjuicio al interés social ni contravenga disposiciones de orden público y se otorgue garantía cuando se puedan dañar derechos de terceros.

Una vez oídas las partes implicadas y valorado las pruebas correspondientes el juez resolverá concediendo o negando la suspensión definitiva en la audiencia correspondiente.

Una vez admitida la demanda de amparo, el juez pedirá el informe con justificación a las autoridades responsables y hará saber dicha demanda al tercero perjudicado si lo hubiere y señalará el día en que se llevará a cabo la audiencia constitucional, misma que deberá llevarse a cabo antes del término de 30 días.

En la audiencia constitucional se analizarán los informes justificados rendidos por las autoridades así como las pruebas exhibidas, se recibirán los alegatos de las partes y en su caso el pedimento del ministerio público y acto continuo deberá dictarse el fallo que corresponda; cabe señalar que en la práctica la sentencia no se dicta en el mismo momento, toda vez que

el juzgador necesita revisar cuidadosamente los conceptos de violación y los argumentos rendidos por las autoridades.

Por lo que se refiere al amparo directo, el asunto deberá ser turnado al Tribunal Colegiado de Circuito que corresponda, quién encarga uno de los tres magistrados que lo integran el proyecto de sentencia, quién lo presenta a la consideración de los otros dos magistrados en sesión privada, las sentencia que emiten estos tribunales son por unanimidad o por mayoría de votos de los magistrados que los integran. En términos generales el procedimiento es similar al amparo indirecto.

Medios de defensa en contra de las resoluciones.- Solamente tratándose de problemas de inconstitucionalidad de Leyes y Reglamentos, podrán recurrirse las sentencias que en la materia fiscal dicten los Juzgados de Distrito y los Tribunales Colegiados, mediante la interposición del recurso de revisión, ante el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

CAPITULO 4. MARCO JURIDICO EN MATERIA FISCAL POR PARTE DE:

4.1. CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

4.2. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

4.3. LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

4.4. LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

4.5. LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO

4.6. LA LEY ADUANERA.

4.7. JURISPRUDENCIA Y EJECUTORIAS POR PARTE DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION.

CAPÍTULO 4. MARCO JURÍDICO EN MATERIA FISCAL POR PARTE DE:

4.1. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

La Constitución Federal en su artículo 72 establece los trámites para la formación de las leyes en el Congreso de la Unión, pero en ninguno de sus preceptos la Carta Magna establece los requisitos que las leyes deben contener, e igual acontece con el Código Fiscal de la Federación. El Tribunal en la resolución siguiente estableció los elementos esenciales de las leyes tributarias al señalar: "La ley debe contener dos ordenes de preceptos: unos que son simplemente declarativos de los derechos del fisco, en los que se determinan los elementos constitutivos de la obligación, señalando objetos, sujeto pasivo y circunstancias en que se manifiesta el hecho jurídico al cuál la ley condiciona el nacimiento del vínculo tributario; en esos preceptos la voluntad del causante es nula, las obligaciones que crean, dependen exclusivamente de la voluntad unilateral del legislador; lo único que se exige para que nazcan a la vida, es un punto de referencia que debe ser conocido por los contribuyentes con la amplitud necesaria para que queden oportunamente satisfechos. Los otros preceptos de la ley son de carácter ejecutivo, impulsan la voluntad de los causantes para que obren en determinado sentido; si se resisten, reciben perjuicios".[25]

La Constitución al establecer la generalidad de las leyes ha dejado bien claro que: "es carácter constante de las leyes que sean de aplicación general y abstracta (es decir que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y se apliquen sin consideración de persona a todos los casos idénticos al que previenen en tanto no sean abrogadas). Una ley que carece de estos caracteres va en contra del principio de igualdad garantizado por el artículo 13 Constitucional y aún deja de ser una disposición legislativa en el sentido material puesto que le falta algo que pertenece a su esencia. Las leyes pueden considerarse como privativas, tanto las dictadas en el orden civil como en cualquier otro orden, pues el carácter de generalidad se refiere a las leyes de todas las especies y contra la aplicación de las leyes privativas protege el ya expresado artículo 13 Constitucional".(Jurisprudencia. Semanario Judicial de la Federación. Tomo XXXVI, página 801 y otros.).

---

[25] Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Número 37 a 48, página 113.

Las leyes fiscales federales tienen la misma jerarquía que todas las leyes emitidas por el Congreso de la Unión. El artículo 113 de la Constitución da a ésta primacía sobre las constituciones y leyes locales, pero no establece jerarquía entre diversas leyes federales; así como el artículo 13 Constitucional da certidumbre en cuanto a la generalidad, el artículo 14 Constitucional lo hace respecto a la irretroactividad de las leyes, que aplicadas al campo del Derecho Fiscal, protege al gobernado, con el hecho de haber entrado en vigor antes de la ejecución del hecho que se juzgue. Cuando no es así, hay retroactividad que la Suprema Corte de Justicia ha definido en los siguientes términos:

"Retroactividad de la ley.- La ley es retroactiva cuando vuelve sobre el pasado, sea para apreciar las condiciones de legalidad de un acto o para modificar o suprimir los efectos de un derecho ya realizado"; (Semanario Judicial de la Federación. Tomo LXXI, página 980). Al establecer el artículo 14 constitucional como garantía del individuo, que a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, no debe entenderse que la prohibición se refiere únicamente al legislador, por el acto de expedir la ley, sino que también comprende a la autoridad que hace aplicación de ella a un caso determinado porque así permiten interpretarlo los conceptos mismos de la disposición constitucional comentada ya que al igual que la primera de esas autoridades puede imprimir retroactividad al ordenamiento mismo, haciendo que modifique o afecte derechos adquiridos con anterioridad, la segunda, al aplicarlo, hace que se produzca el efecto prohibido.

En materia fiscal una garantía sumamente importante por la relevancia e impacto entre las garantías individuales y el ámbito del derecho fiscal en su fase de procedimiento oficioso o de ejecución por parte de la autoridad tributaria (en este caso la Secretaría de Hacienda y Crédito Público), son las visitas de inspección siendo estas, el medio más eficaz con que la autoridad cuenta para conocer la situación fiscal de las personas o empresas y poder determinar el impuesto a su cargo, verificar si se da el cumplimiento de las formalidades que establecen las leyes tributarias y descubrir o comprobar la infracción de las mismas. El artículo 16 Constitucional señala los requisitos de los cateos, entre los cuales se encuentra el de que se hagan en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado, o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia. Las autoridades administrativas únicamente podrán practicar visitas domiciliarias para cerciorarse de que se han cumplido los

reglamentos sanitarios y de policía y exigir la exhibición de 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 prescritas para los cateos. Es a todas luces evidenciado que para que una visita fiscal cumpla con el artículo 16 constitucional con las consecuencias de que, tal violación puede acarrear a los inspectores, en cuanto a su responsabilidad oficial por el delito de ataques a las garantías individuales, pero no puede decirse que haga inexistente el documento contenido en el acta de inspección, ni destruya su valor probatorio, porque no hay ninguna disposición legal que establezca esta sanción declarando la nulidad de pleno derecho.

Si una visita de inspección se realiza con semejante irregularidad de forma, no puede decirse que sean inexistentes los actos o hechos practicados durante la misma diligencia; por lo tanto un acta de inspección sin testigos tendrá valor probatorio según las circunstancias especiales de cada caso, ya sea por haber obtenido la conformidad del causante expresa o tácitamente, o por no presentarse pruebas o datos en contrario. Si se formulan objeciones o se impugna de falsedad el documento, su fuerza probatoria puede ser nulificada por los medios legales, pero nunca considerarse como inexistente.

El artículo 14 constitucional obliga a todas las autoridades a citar un fundamento legal de sus resoluciones y el artículo 16 les impone el deber de fundar y motivar la causa legal del procedimiento, esto es, dar la razón que tuvieron para emitir su acuerdo. Según tesis sustentadas por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, la falta de fundamentación en las resoluciones administrativas, constituye una omisión de carácter formal, por lo que el Tribunal Fiscal de la Federación, en el juicio que se entable contra tales resoluciones debe concretarse a nulificar, por ilegal el acto administrativo y no señalar como efectos de la sentencia, el que se dicte una nueva resolución.

Ante todas las demandas que se presenten ante el Tribunal Fiscal de la Federación los actores que pidan la nulidad de los actos administrativos por falta de fundamentación y motivación no solo piden que la autoridad emisora corrija sus omisiones y emita un nuevo acto administrativo que contenga, ahora si, la fundamentación y motivación del mismo; por principio de economía procesal y de desgaste del juzgador es menester que el Tribunal Fiscal declare totalmente inexistente, sin facultades para entablar un segundo

juicio ya que es definitivo el error de la autoridad. Al tener presunción de legalidad y siendo éste uno de los privilegios del Fisco Federal, las resoluciones fiscales deben en primer lugar, estar fundadas y en segundo lugar que los datos que la autoridad haya recogido sean apreciados por esta racionalmente, sin capricho y con la única mira de aplicar correctamente la Ley.

En el conjunto de las diligencias que practica la autoridad encargada de aplicar las leyes fiscales y que le sirven de antecedente para la resolución que dicte en el sentido de que exista un crédito fiscal a cargo de un particular , el artículo 14 constitucional garantiza que "nadie puede ser privado de la vida, libertad o de sus propiedades. posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho".

Esas formalidades esenciales del procedimiento no son exclusivamente las establecidas en las leyes para las autoridades judiciales, el artículo 14 constitucional se refiere a las formalidades en cualquier actuación de la autoridad y cualquiera que sea la índole de esta. Al respecto existe la siguiente ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación: "Art. 14 constitucional.- Las nuevas teorías sustentadas por la Suprema Corte de Justicia, han venido a establecer que la garantía que consagra el artículo 14 constitucional, debe interpretarse en el sentido de que a cualquier acto de la autoridad, que implique afectación de los derechos individuales, debe anteceder un procedimiento, pero sin que sea preciso que sea la autoridad judicial la que indefectiblemente deba intervenir en él".(Semanario Judicial de la Federación. Tomo XXXV, página 1950.).

4.2. El Código Fiscal de la Federación.

El Código Fiscal de la Federación marca las pautas que en materia fiscal deben seguir tanto las autoridades como los particulares en todo lo referente a las contribuciones federales, esta ley es aplicativa solo de manera supletoria ya que primeramente se usaran la leyes aplicativas como lo es la Ley del Impuesto sobre la Renta o la Ley del Impuesto al Activo, y en caso de que surja alguna duda respecto a términos, o aplicación de las facultades u obligaciones de las autoridades federales se recurrirá al Código.

En el artículo 1o. el código delimita su acción al mencionar que: "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. Solo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.....". Como se puede advertir esta ley es de aplicación supletoria; esta ley fue publicada siendo presidente José López Portillo el día 31 de diciembre de 1981 y está dividida en seis títulos..

El título I son disposiciones de carácter general en el cuál se abordan conceptos como la clasificación legal de las contribuciones y lo que es el crédito fiscal, domicilio para efectos fiscales, cómputo de los plazos, diligencia en días y horas hábiles, concepto de enajenación de bienes para efectos fiscales, casos en que no se considera que no hay enajenación para efectos fiscales, lo que es el arrendamiento financiero, concepto de escisión de sociedades, definición de actividades empresariales, ingresos en bienes y servicios y el concepto de lo que es la actualización de contribuciones o devoluciones. Abarca del artículo 1 al 17-A del multicitado código. Entre lo novedoso de este título figura la actualización a que me he estado refiriendo en esta tesis ya que es la primera vez que el reconocimiento de los efectos inflacionarios en las leyes se lleva a cabo, es aquí, donde se observa un apego total entre las leyes económicas y las jurídicas ya que la materia fiscal es el vértice de diversas disciplinas tales como la Economía, la Contaduría Pública, la Estadística y obviamente el Derecho.

El título II hace referencia a los derechos y obligaciones de los contribuyentes, abarca del artículo 18 al 32-C; es precisamente aquí donde es más evidente la supletoriedad del Código Fiscal ya que menciona las formalidades para las promociones ante la Autoridad Hacendaria o bien ante el Tribunal Fiscal de la Federación, conceptos tales como la representación de los particulares, forma de pago de las contribuciones, reglas para la determinación del Índice Nacional de Precios al Consumidor, actualización de contribuciones no cubiertas y causación de recargos, reglas para la devolución de contribuciones, compensación de cantidades a favor, compensación entre Federación y otros, acreeditamiento de estímulos fiscales, lo que para efectos fiscales se considera como responsables solidarios, el Registro Federal de Contribuyentes, las reglas sobre libros y registros contables, comprobantes que el contribuyente debe emitir en toda clase de actividades que realicen.

Igualmente en el título II del multicitado código se mencionan los requisitos que toda comprobación que emita un contribuyente debe conservar, así como cuando utilice sistemas de cómputo o de procesamiento electrónico de datos. Los contribuyentes en su calidad de sujetos pasivos de la relación tributaria igualmente encuentran en el artículo 31 la formas que usaran para las solicitudes, declaraciones y avisos ante la S.H.C.P., la dictaminación para efectos fiscales encuentra su fundamento en el art. 32-A del Código ya que es importante recalcar que el Gobierno Federal ha implantado sistemas de control tributario a través de los Contadores Públicos que están acreditados ante la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal. El Art. 32-B delimita las obligaciones de las instituciones de crédito así como las obligaciones de las empresas de factoraje financiero.

El título III del Código Fiscal hace referencia a las facultades que las autoridades fiscales tienen, tanto en el ámbito de la consulta por parte del contribuyente, como en el del ámbito interno ya que se delimitan funciones que el personal administrativo de la S.H.C.P., deberá observar; en el artículo 33 fracción II y 34 hace expresa alusión a los problemas que tenga el contribuyente así como a la expedición de criterios para resolución de situaciones que los contribuyentes hagan de forma concreta y personal, igualmente se reconoce la figura de la negativa ficta en materia fiscal que procederá dentro de un plazo de cuatro meses.

El artículo 39 del multicitado Código se relaciona directamente con la Ley de atribuciones del Ejecutivo Federal en materia económica ya que se relaciona con las facultades que tendrá el ejecutivo en materia fiscal. El título III es sumamente importante ya que marca la pauta a seguir respecto a las visitas domiciliarias y la correspondiente aptitud de apegarse al principio de constitucionalidad así como al de legalidad ya que si bien es cierto que en la constitución se marca en forma deficiente la actuación de la autoridad en materia fiscal tampoco es menos cierto que dentro de las normas sustantivas se encuentra el enclave fiscal para restringir dicha actuación. Las reglas para las visitas domiciliarias son un fiel reflejo de lo que se establece en el artículo 16 de la Carta Magna ya que en el artículo 46 del Código, se delimita específicamente que puede y que no debe hacer la autoridad.

El artículo 67 del Código hace referencia a la extinción de las facultades del fisco federal, ya que es un factor de certidumbre el saber por parte de los sujetos pasivos de las contribuciones hasta que momento se

extinguen las facultades de las autoridades fiscales y estar en una situación ventajosa ante el Estado y de esa manera contar con certidumbre tributaria.

El título IV habla de las infracciones y delitos fiscales, siendo aquí el vértice del derecho penal y fiscal hacen contacto, ya que el Estado al imponer infracciones (capítulo I) ó privar de la libertad por defraudación fiscal (capítulo II), el estado no solo es represor tratándose de bienes jurídicos tutelados como la vida o la integridad corporal, ya que es distinto el bien jurídico tutelado, tratándose de materia fiscal, ya que aquí lo protegido es la economía nacional y los ingresos de la Federación, que como se ha pretendido describir en esta tesis, la igualdad plasmada en el artículo 31 fracción IV de la Constitución es genérica. El artículo 75 del Código es la piedra angular del artículo 16 constitucional ya que menciona: "art. 75.- Dentro de los límites fijados por este código, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente....", igualmente en el artículo 92 se requiere que para iniciar el procedimiento penal por los delitos fiscales será necesariamente que la S.H.C.P. formule querella, así como que declare que el Fisco Federal ha sufrido o, pudo sufrir perjuicio, eso sin contar la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancía por las que no deban de pagarse impuesto y requieran de permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

Tanto el título V como el título VI hacen referencia a procedimientos ya sea de carácter administrativo o bien de carácter contencioso administrativo, en el primer caso los procedimientos administrativos constan de tres capítulos, el primero es referente a los recursos administrativos, reconociendo la ley dos que fueron explicados en su oportunidad en el capítulo 3.6. de esta tesis, el capítulo II es en relación a las notificaciones y a la garantía del interés fiscal y el capítulo III es en relación al procedimiento administrativo de ejecución, es decir a través de un embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, cuando a juicio de la autoridad hubiera peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento. La sección segunda es el punto en el cuál el fisco federal somete a embargo cualquier crédito fiscal, delimitando toda la ejecución desde el acta de requerimiento de pago y embargo hasta inscripciones en el Registro Público de la Propiedad u

oposiciones por parte de terceros, a que se lleve a cabo el embargo; la sección tercera al delimitar la intervención de las negociaciones bloquea abusos que en más de las veces los ejecutores realizaban con dichos actos jurídicos y finalmente la sección cuarta que es la culminación de lo que la autoridad en el ámbito administrativo puede realizar ya que es el remate, acción que implica en su forma más abstracta, el cobro de la riqueza generada por el contribuyente, que es extraído por el Estado a través de procedimientos coactivos.

El título VI del Código Fiscal de la Federación es referente a los juicios que se deban de llevar ante el Tribunal Fiscal de la Federación, esta dividido en doce capítulos; el artículo 197 del Código menciona: "Los juicios que se promuevan ante el Tribunal Fiscal de la Federación se regirán por las disposiciones de este título. A falta de disposición expresa se aplicará supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles, siempre que se refiera a las instituciones previstas en este código y que la disposición supletoria se avenga al procedimiento contencioso que el mismo se establece".

El capítulo II en el artículo 202 menciona las causales de improcedencia ante el Tribunal Fiscal de la Federación así como los impedimentos y excusas de los magistrados del Tribunal para conocer de ciertos casos (Art. 204), el capítulo IV es la parte relativa a la presentación del escrito inicial de la demanda, los documentos que deben acompañarse a toda demanda, así como la forma en que pueden ofrecerse las pruebas. El capítulo V habla sobre la contestación de la demanda, el cap. VI de los incidentes que se reconocen en materia fiscal siendo solo de previo y especial pronunciamiento solo cinco a saber: a) la incompetencia en razón del territorio, b) el de acumulación de autos, c) el de nulidad de notificaciones, d) el de interrupción por causa de muerte o disolución y e) la recusación por causa de impedimento.

El capítulo VII centra su atención en el valor probatorio y del tipo de pruebas que se ofrezcan, siendo admisibles todas, a excepción de la confesional de las autoridades mediante absolución de posiciones; el artículo 235 menciona el cierre de la instrucción manifestando que: "el magistrado instructor, diez días después de que haya concluido la substanciación del juicio y si no existiere ninguna cuestión pendiente que impida su resolución, notificará por lista a las partes que tienen un término de cinco días para

formular alegatos por escrito. Los alegatos presentados en tiempo deberán ser considerados al dictar sentencia. Al vencer el plazo de cinco días a que se refiere el párrafo anterior, con alegatos o sin ellos, quedará cerrada la instrucción, sin necesidad de declaratoria expresa".

Una vez cerrada la instrucción se pronunciará sentencia ya sea por unanimidad o por mayoría de votos, dentro de los sesenta días siguientes a aquél en que se cierre la instrucción en el juicio (art. 236). El artículo 239-bis reformado recientemente delimita la actuación de la Sala Superior del Tribunal para determinados asuntos entre los cuáles se pueden citar los que por su cuantía excedan de cien veces el salario mínimo general vigente para el área geográfica del Distrito Federal, elevado al año.

Finalmente el capítulo XII del título VI del Código Fiscal de la Federación señala las tesis que constituyen precedente al mencionar que: "art. 259.- Las tesis contenidas en las sentencias que dicten las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación constituirán precedente para la sala que las haya sustentado, así como para las otras que conozcan casos iguales, cuando hayan sido publicadas por la revista del Tribunal.....".

4.3. LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (LISR).

El antecedente de esta ley está contenido en la Ley del Centenario del 20 de julio de 1921 hasta la ley del 30 de diciembre de 1964 , la cuál estuvo en vigor hasta el 31 de diciembre de 1980. La ley del centenario del 20 de julio de 1921 se creó a través de un decreto promulgatorio de una ley que estableció un impuesto federal, extraordinario y pagadero por una sola vez, sobre los ingresos o ganancias particulares. No fue una ley de carácter permanente, solo tuvo un mes de vigencia.

Dicha ley de dividía en cuatro capítulos denominados "Cédulas": 1) Del ejercicio del comercio o de la industria; 2) del ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística o innominada; 3) Del trabajo a sueldo o salario; 4) De la colocación de dinero o valores a rédito, participación o dividendos. No hubieron cédulas para la agricultura o la ganadería.

La base del impuesto coincidía con el objeto del mismo: el ingreso o ganancia bruta obtenido en agosto de 1921. Con motivo de que el impuesto se determinó sobre los ingresos o ganancias brutas, no se gravo a los contribuyentes de acuerdo con su capacidad contributiva. Para lograr ese

objetivo la base del impuesto debió ser la modificación del haber patrimonial; es decir, la utilidad que obtuvieran, ya que es la que permite evaluar dicha capacidad por ser la utilidad precisamente, la que incrementa el haber patrimonial de los sujetos. Esta ley señalaba como sujetos del impuesto tanto a los mexicanos como a los extranjeros, cualquiera que fuese su domicilio, siempre que la fuente de sus ingresos se localizara en territorio nacional. Entre las exenciones destacaba la que se refería a las personas cuyos ingresos o ganancias no excedieran de $100 mensuales. el impuesto se debía pagar en la primera quincena de septiembre de 1921 mediante la cancelación de estampillas que llevaban impresas la palabra "Centenario".

Para la verificación del cumplimiento de las obligaciones establecidas en la ley se crearon los consulados y las juntas Calificadoras regionales que entre otras cosas, tenían la facultad de estimar los ingresos o ganancias de los causantes considerados como morosos, y sobre dicha estimación se liquidaba el impuesto.

Estos podían inconformarse ante la S.H.C.P. a través del recurso de reconsideración administrativa, antecedente directo de lo que hoy, es el recurso de revocación, regulado en el Derecho Positvo Fiscal en el Código Fiscal de la Federación. El producto de este impuesto transitorio se destinó a la adquisición de barcos para la marina mercante nacional y a la realización de obras para el mejoramiento de los puertos.

La ley del 21 de febrero de 1924 y su reglamento se promulgo la Ley para la recaudación de los impuestos establecidos en la Ley de ingresos vigentes sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y Utilidades de las sociedades y empresas. Esta ley marco el inicio del sistema cedular, de gravamen que rigió por más de 40 años en nuestro país. Esta ley tuvo dos grandes capítulos: una cédula para las personas físicas que obtuvieran ingresos por su trabajo, y otra para las sociedades o empresas, esta ley no fue de carácter transitorio. El ingreso derivado del trabajo se gravo con tarifas progresivas cuyas tasa fluctuaban del 1 al 2 %, lo que significó un retroceso en la progresividad de las tasas en comparación con la ley del Centenario, ya que en estas su tasa de gravamen iban del 1 al 4%.

Como en la actualidad a los empleados que trabajaran para dos o más patrones tenían que acumular los distintos sueldos percibidos a fin de aplicar las tasas progresivas. Los patrones retenían el impuesto a sus

asalariados y se les hacía responsables solidarios de su pago, con lo que se adoptó un sistema de control de los contribuyentes basado en los propios sujetos del impuesto que auxilien a las autoridades fiscales a ejercer sus facultades de vigilancia.

Entre este impuesto la base gravable era la utilidad percibida en dinero o en especie durante un año, se estableció un régimen global para las empresas, ya que el gravamen atendía al sujeto, al negocio que obtenía la utilidad, independientemente de la fuente de ingreso, y se gravaron los ingresos al percibirse en dinero o especie, ignorando el ingreso en crédito que es el que determina el momento en que se modifica el haber patrimonial, de las personas jurídicas. Si las empresas revaluaban sus activos el incremento de valor se consideraba ganancia gravable, a diferencia de lo que hoy ocurre, en que el superávit por revaluación no se considera ingreso acumulable.

El impuesto se pagaba por medio de estampillas y debían formularse declaraciones en las formas aprobadas por la SHCP, las cuales se presentaban en las oficinas receptoras para ser revisadas por las Juntas calificadoras. El 5 de abril de 1924 se adicionó la Ley para gravar también a las sociedades extranjeras por los ingresos que obtuvieran provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, así como los rendimientos de capitales, a los cuales se les fijo un gravamen mayor del establecido para otras actividades objeto del impuesto.

La ley del 18 de marzo de 1925 y los reglamentos del 22 de abril de 1925 y del 18 de febrero de 1935 fue la primera ley que se denominó "Ley del Impuesto sobre la Renta", rigió 16 años durante los cuales sufrió diversas modificaciones, definió lo que se entendía por ingreso y se le dio consideración al ingreso en crédito, continuó el sistema de destinar un 10% al estado y un 10% al municipio, se permitía la deducción de cargas familiares en atención al número de personas que sostuviera el contribuyente, algo que en la actualidad no es tomado en consideración.

En lo referente a rendimientos de capital se incluyó por primera vez en la legislación fiscal mexicana el concepto de interés presunto. Este consistía en un interés mínimo gravable supuesto, del 6% anual para determinadas operaciones en que no se pactara interés, o cuando el interés pactado era inferior a dicho porciento.

En las reformas del 19 de abril de 1937 se estableció que para la debida calificación de los contribuyentes con ingresos menores de $100,000, se tendría en cuenta el giro del negocio y los resultados que obtuvieran otros negocios de ramos similares. Respecto del gravamen sobre sueldos y salarios se dispuso que para que fueran deducibles las cargas familiares, las persona que mantuviera el contribuyente no deberían contar con recursos propios. En el Reglamento de esta ley que data del 22 de abril de 1925 la S.H.C.P., empezó a auxiliarse de los contadores para calificar las declaraciones de los contribuyentes mediante lo que por ley denominaba " certificación de inventarios y balances", esto representa el antecedente más remoto de los actuales dictámenes de estados financieros de los contribuyentes por contadores públicos, con efectos fiscales, cuya regulación se contiene en el Código Fiscal de la Federación.

La Ley del Impuesto sobre la Renta sobre el superprovecho del 27 de diciembre de 1939 misma que durante el periodo comprendido entre 1932 y 1948 apareció con leyes complementarias a la ley del impuesto sobre la renta, con diversos fines, debido a la necesidad que tenía el Estado para satisfacer los requerimientos debidos a la segunda guerra mundial, el 28 de diciembre de 1948 se estableció por primera vez en la cédula I la obligación de efectuar pagos provisionales del impuesto o anticipos, los cuáles se calculaban tomando como base la utilidad declarada en el ejercicio anterior, es decir incorporaba dicha ley lo que en la actualidad se conoce como coeficiente de utilidad que es claramente definido en la ley del impuesto sobre la renta, como el cociente que resulte de dividir la utilidad fiscal del ejercicio inmediato anterior entre los ingresos nominales, enteniéndose por estos como la suma de los ingresos acumulables restados de la ganancia inflacionaria y/o el interés acumulable. Es decir los anticipos son una presunción de la utilidad fiscal de ejercicios anteriores que sirven para tener una idea del anticipo que se tendrá que pagar. Mediante reforma del 30 de diciembre de 1949 se estableció para los contribuyentes de la cédula V que obtuvieran ingresos menores a $60,000 anuales, un sistema optativo: tributar con base en sus ingresos o con base en sus utilidades. En esta reforma se incluyó a los contribuyentes accidentales, los que quedaron gravados con una tarifa especial y de carácter progresivo que iba desde el 8% para ingresos de $500, hasta el 15% para ingresos superiores a $1500.

Sin embargo la principal modificación fue la relativa al impuesto sobre ganancias distribuibles, en la que se indicó que para determinar la base

gravable se debería partir de la "utilidad determinada dentro de la técnica contable", y se precisaron los conceptos de conciliación que intervendrían para determinar la base del impuesto, por diferir la técnica contable de las reglas fiscales. Estas reformas también establecieron que si la empresa incurría en pérdidas fiscales que afectaran el capital social, podrían reducirse de las utilidades susceptibles de repartirse a los socios o accionistas y que si afectaban el superávit podrían deducirse también. Lo importante de esta reforma es que el legislador cambio el tradicional punto de vista de que cada ejercicio fiscal era independiente de los demás, por lo que no tenía porque un ejercicio fiscal sufrir una carga de ejercicios pasados.

La Ley del 30 de diciembre de 1953 agrupaba a los contribuyentes en siete cédulas: comercio; industria; agricultura, ganadería y pesca; remuneración del trabajo personal; honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas; imposición de capitales; y regalías y enajenación de concesiones. Por primera vez se estableció en la ley las deducciones que podían hacer valer los contribuyentes para determinar su utilidad gravable, lo cuál constituyó un importante avance al adecuarse a la obligación constitucional de que las contribuciones deben establecerse en una ley y no en un reglamento. En los últimos títulos de la Ley se regulaba el recurso administrativo de reconsideración, en el que se disponía que los contribuyentes, mediante la presentación de escritos, podían interponer ante el Director del Impuesto sobre la renta dicho recurso contra las resoluciones dictadas por los organismos Calificadores o Liquidadores.

Esta ley sufrió sus principales modificaciones por decreto del 28 de diciembre de 1961 y tuvo como principal adición la tasa complementaria sobre ingresos acumulados, la que en materia de impuesto personal trataba de corregir la desproporcionalidad e inequidad del sistema cedular. Dicha tasa complementaria gravaba a las personas físicas (mexicanos, cualquiera que fuera el lugar de su residencia, y extranjeros residentes en México), que percibieran ingresos gravados en dos o más cédulas, siempre que estos en un año natural, excedieran la cantidad de $180,000.

La Ley del 30 de diciembre de 1964 estuvo en vigor 16 años (de 1965 a 1980), se abandonó por primera vez el sistema cedular y se dividió en dos títulos solamente: uno para el impuesto global a las empresas y otro para el Impuesto al Ingreso de las personas físicas. Al igual que en la la ley de 1953, se incluyeron en este cuerpo legal las deducciones que pudieran

efectuar los contribuyentes para determinar la utilidad fiscal sujeta al pago del impuesto, se incluyeron como sujetos del impuesto no sólo a las personas físicas y a las personas morales que obtuvieran ingresos provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, sino también a las asociaciones y sociedades de carácter civil, así como a las unidades económicas sin personalidad jurídica.

Se estableció que no serían gravables los dividendos o utilidades que percibieran de toda clase de sociedades que operaran en el país y de las mexicanas que operaran en el extranjero, siempre que les correspondieran en su carácter de accionistas o socios. Esta disposición tuvo el propósito de reconocer una realidad económica; no obstante que los accionistas y la persona moral se consideren por nuestro orden jurídico como entes jurídicos independientes, los primeros utilizan a la segunda como un vehículo o medio para generar utilidades. Con la medida incluida en la Ley se evitaba que se multiplicara la causación de gravamen respecto de utilidades que iban pasando de una sociedad a otra en forma de dividendos por ser una de ellas accionista, de otra que los pagaba.

Debido a las altas tasas de inflación que se dieron en nuestro país; a la circunstancia de que la tarifa con la cuál calculaban el impuesto las empresas no fue modificada desde 1964, y al hecho de que las revaluaciones del activo fijo de los contribuyentes no producían efecto fiscal, a partir de 1978 se estableció una deducción especial para los contribuyentes, conocida como "deducción adicional". Se implantó con el efecto de mitigar los efectos desfavorables que en el patrimonio de los contribuyentes y en su haber patrimonial producía la inflación. Esta deducción se incrementaba conforme los activos financieros del contribuyente fueren superiores a los pasivos que tuviere en el ejercicio, hoy se ha eliminado y ha sido sustituida esta medida con la determinación del componente inflacionario de los créditos y deudas que tienen las empresas con lo que calculan ya sea el interés acumulable o pérdida inflacionaria y/o el interés deducible o ganancia inflacionaria, según sea el caso y con las ayuda de los factores de actualización que, establecido su cálculo en base a índices nacionales de precios al consumidor permiten denotar el cambio sufrido en los precios de bienes y servicios en periodos determinados para el reconocimiento del efecto inflacionario en la información financiera del contribuyente.

En cuanto a la deducción de las inversiones en activos fijos a través de la depreciación y amortización para absorber en los resultados de varios ejercicios el monto de la inversión, se continuó con el sistema de establecer porcentajes anuales para calcular la deducción, aunque se amplió la clasificación de dichos bienes en comparación con la ley anterior.

Por primera vez se estableció como ingreso objeto del impuesto el que se obtuviera por la adquisición de bienes, como es el caso de la donación, los tesoros, la adquisición por prescripción, los ingresos producidos por la accesión de terrenos propiedad del contribuyente, así como cuando se adquirieran bienes en un precio inferior a su valor de avalúo. Cualquier diferencia en exceso del 10% entre el precio pagado y el valor del avalúo, se consideraba ingreso gravable de la persona física.

Igualmente se estableció como deducción el importe de los honorarios médicos y dentales pagados por el contribuyente, así como los gastos hospitalarios que efectuara para el mismo, para su cónyuge o para la persona que viviera en concubinato, y para sus ascendientes y descendientes en línea recta. Estos gastos solo se permitían si los beneficiarios de los gastos no tenían ingresos propios gravados por la ley, en una cantidad igual o superior al salario mínimo anual de la zona económica del contribuyente. También se permitió la deducción de gastos de funerales y los donativos.

La reforma de 1987 qué introduce la base nueva. A finales de 1986 México, como en la actualidad, se encontraba inmerso en una de las peores crisis económicas, que fue iniciada en 1982, debido además por la imposibilidad de generar suficientes divisas para financiar el crecimiento económico y para hacerle frente al pago de la deuda externa y a los intereses que de esta, generaba, el Estado Mexicano se vio obligado a renegociar nuevamente su deuda con los acreedores extranjeros, quienes aceptaron llevarla a cabo con la recomendación que para el efecto otorgó el Fondo Monetario Internacional. Para obtener esa recomendación México se comprometió ante el mencionado fondo a adoptar un programa que se orientara al crecimiento de la economía y a fortalecer las Finanzas Públicas.

Para alcanzar estos objetivos, formuló el compromiso de reducir el déficit del sector público en una cantidad equivalente al 3% del Producto Interno Bruto (PIB), para lo cuál creo el programa de aliento y crecimiento (algo parecido al acuerdo para la recuperación económica de octubre de 1995

que perseguía los siguientes objetivos: a) incrementar la recaudación fiscal durante el período de 1987-1990 en el equivalente a 1.3% del PIB; dicho incremento se obtendría en base a ampliar la base gravable de las empresas y la reducción de la evasión fiscal; b) mediante ajuste de precios y tarifas se trataría de generar ingresos adicionales equivalentes al 1.2% del PIB; estos ajustes empezaron a realizarse a partir de agosto de 1986; c) lograr una reducción en el gasto público equivalente al 0.5% del PIB, a través de disminuir el gasto corriente en aproximadamente 1.0% e incrementando la inversión pública en 0.5% del PIB.

Para alcanzar el incremento del 1.3% del PIB en la recaudación fiscal, a partir de enero de 1987 entro en vigor una reforma fiscal anunciada desde la exposición de motivos de la Iniciativa de Ley que el Presidente de la República envió al Congreso de la Unión en diciembre de 1985, en la que propuso reformas fiscales para 1986. En esta iniciativa se amplio la base gravable de las sociedades mercantiles a través de incorporar en el procedimiento de cálculo de la utilidad gravable el efecto económico que la inflación genera en los créditos que conceden los contribuyentes y en las obligaciones que contraen.

Sin embargo para mitigar el efecto que esto tendría en la utilidad gravable se hicieron ajustes a la Ley para: a) permitir la deducción de la adquisición de inventarios en el propio ejercicio, independientemente de la época en que se vendieran; b) dar efecto fiscal a la revaluación que la inflación produce en los bienes de activo fijo; y c) permitir la revaluación por efecto de la inflación de las pérdidas fiscales que podían deducirse de la utilidad gravable de los ejercicios siguientes.

Inicialmente se pretendía que en la determinación de la base gravable los contribuyentes solo dedujeran, de la totalidad de intereses que pagaran a sus acreedores, (interés nominal), la parte que en términos económicos , representa carga financiera (interés real), de manera que no se permitiera deducir la parte de los intereses que en términos económicos, significara reposición por el deudor a su acreedor, de la pérdida que con motivo de la inflación sufría este en el poder adquisitivo de la moneda entregada originalmente en el préstamo.

Esta idea es lo que en la actualidad dio origen a las llamadas "Unidades de Inversión" conocidas como "U.D.I.S.", creadas a través de un

decreto de fecha del 1o. de abril de 1995. En épocas de inflación, en que los precios se tornan altamente impredecibles, se produce la incertidumbre respecto del rendimiento en términos reales, de las inversiones financieras. Este fenómeno se presenta principalmente a que los intereses tienen dos componentes: el real y el inflacionario. El componente inflacionario compensa al acreedor de la pérdida en el valor, en términos de poder adquisitivo, del principal del crédito que ha otorgado. El pago del citado componente constituye, nuevamente en términos reales, un pago del principal del crédito.

Las Unidades de Inversión actuales consideradas por el ejecutivo dentro del sistema financiero mexicano tendrían un valor en moneda nacional que el Banco de México calcularía y daría a conocer para cada día en el diario oficial de la federación, la UDI sería una unidad de cuenta, no una unidad monetaria

En la Ley del ISR con las reformas que en 1986 emprendió el ejecutivo se propugnaba por considerar una base nueva que encuadrara a más causantes, tan es así que en la Exposición de motivos de la Iniciativa de Decreto se señala lo siguiente: "El hecho de que en la actualidad exista un ajuste asimétrico por la inflación en la base gravable de las empresas a través de las deducción de intereses nominales y de la pérdida cambiaria y que en época inflacionaria lleva implícito una amortización del principal, paralelo a los ajustes parciales por inflación de los activos fijos de las empresas y de algunos renglones del activo circulante, conduce a una reducción considerable de la base del gravamen y consecuentemente de los ingresos tributarios proveniente de este sector.

El ajuste más importante que se propone en la base del gravamen se efectúa mediante el límite de la deducción de los intereses y pérdida cambiaria a su componente real. De esta manera análoga, la acumulación de interés y ganancia cambiaria se hará en caso de ser aceptada esta medida solo en su parte real. No se acumula ni reduce la pérdida o utilidad inflacionaria derivada de la posición de activos y pasivos financieros".

4.4. LA LEY EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

En toda economía de mercado se produce una vasta gama de bienes y servicios para satisfacer las necesidades de consumo. El objetivo último de la actividad económica se puede clasificar de dos maneras: como bienes intermedios si quien los adquiere tiene la intención de revenderlos o transformarlos para ofrecer un nuevo producto al mercado, o como productos finales si los adquiere el usuario último con la intención de utilizarlos o consumirlos.

Lo que determina que un producto sea un bien final o un bien intermedio es la intención de su uso, no sus características físicas. La obtención del producto final generalmente se logra a través de varias etapas en lo que se conoce como el proceso de producción-distribución, que puede comprender tanto actividades de fabricación, como de distribución y comercialización, incluida en esta última la prestación de servicios.

En cada etapa se ese proceso se agrega valor al producto, sea éste bien o servicio. El valor añadido corresponde al valor del producto que se obtiene en cada etapa menos el costo de los productos intermedios de etapas anteriores adquiridos como insumo del nuevo producto. La disminución entre productos finales e intermedios y el valor agregado que corresponde, deriva en los bienes y servicios que se producen en un país consumidos tanto por personas residentes en él, como por personas residentes en el extranjero.

El valor total a precios del mercado de los bienes y servicios de uso final que se producen durante un año en el pais es el Producto Interno Bruto (PIB), que se utiliza para medir el crecimiento de la actividad económica y la participación que en ese desarrollo tienen todos cuanto intervienen en ella.

El producto Interno Bruto se refleja en el consumo nacional y del extranjero, siendo este igual al consumo nacional privado y público más la exportación de bienes y servicios menos la importación de bienes y servicios. Los bienes y servicios como quedó asentado tiene como fin último el consumo. En ambos extremos, producción y consumo, se encuentran las principales elementos de la actividad económica. La producción de bienes y servicios corre casi exclusivamente a cargo de las empresas, sean estas del

sector público, privado o social. El consumo de productos finales se puede clasificar de tres maneras siguientes:

a) Consumo privado, que es el mayor componente del producto nacional, y que se divide: Bienes duraderos, bienes perecederos y servicios.

b) Inversión privada, misma que esta constituida por bienes de capital que contribuyen a la producción futura o forman parte del patrimonio de las personas, e incluye tres categorías: Inversión en planta y equipo de las empresas, inversión de las empresas y construcción residencial

c) Compras públicas de bienes y servicios, las cuál lo constituyen las adquisiciones de bienes y servicios por el gobierno necesarias para el cumplimiento de la función pública a su encargo, siguen en importancia al consumo privado.

Las actividades de producción y consumo cubren solo parcialmente el concepto totalizador de producción y consumo que se lleva a cabo en nuestro país, porque no toda la producción nacional de bienes y servicios se utiliza en México, ni solo se consumen en el país satisfactores de origen nacional, ya que para satisfacer las necesidades de consumo y como complemento de la producción nacional, se introducen en el país bienes y servicios que se producen en el extranjero, teniendo como destino las tres clases de consumidores.

Las importaciones pueden ser de dos clases: bienes muebles tangibles, objeto de control aduanal y, bienes y servicios intangibles cuyo control no se efectúa por la aduana. Cualquier persona física o moral puede realizar actos de importación ya sea con el carácter de consumidor final o como adquirente de un producto intermedio que se importa con la intención de revenderlo o de transformarlo para venderlo posteriormente. El valor de la importación en la primera etapa del proceso producción-distribución esta formado por el valor de adquisición del producto en el extranjero, más el impuesto de importación y otros impuestos y gastos ocasionados por la misma.

Las exportaciones son una parte importante de los productos de origen nacional que se destinan a satisfacer las demandas de consumo en el extranjero. El renglón de exportaciones es una actividad que el gobierno

estima deseable, lo suficientemente para ser fomentada, estimulada y protegida, porque favorece el incremento de la inversión en actividades productivas y el consecuente incremento de ingresos y de ocupación de la fuerza de trabajo del país; contribuye a nivelar nuestra balanza de pagos y en su caso a incrementar las reservas de divisas.

A todo esto el impuesto al valor agregado que se introdujo en México en el año de 1980, forma parte de lo que en la doctrina tributaria se conoce como impuestos indirectos. La característica de estos gravámenes es que inciden en el consumo; es el consumidor quién soporta el peso de la carga fiscal. El producto o importador de bienes y servicios, con el carácter de contribuyente sujeto de todas las obligaciones fiscales, determina la carga del gravamen, la cobra a la persona que adquiere los productos con el fin de consumirlos y entera al fisco el impuesto recaudado.

Los gravámenes indirectos al consumo entre los que destacan en nuestro país son el I.V.A., el Impuesto especial sobre producción y servicios y el Impuesto por servicios telefónicos, mismos que ofrecen al Fisco una ventaja en su aplicación, porque no entrañan resistencia en las personas a quienes el gravamen va dirigido, el consumidor, ni tiene forma de eludirlo. El IVA oculto en el precio o valor de la contraprestación, modalidad que se adoptó en 1985, ha contribuido a mejorar la actitud de los consumidores hacia el gravamen. El control y la recaudación del impuesto se efectúa por quien generalmente no resulta afectado por el peso del gravamen, el proveedor de bienes y servicios y el mecanismo en sí para determinarlo, este revestido de sencillez, a diferencia de la imposición sobre la renta, que por su alto grado de complejidad y por su efecto que se deja sentir con fuerza en el patrimonio de las personas, es objeto de rechazo y de acciones tendientes a evitarlo.

Tal es el motivo de que la recaudación conjunta prevista en las leyes de ingresos en los rubros de impuestos indirectos, hayan sido hasta 1989 superior a la proyectada en el impuesto sobre la renta, situación anómala que se ha venido corrigiendo en los últimos años, ya que la imposición a la renta debe de ser la principal fuente de ingresos para el gobierno federal. Para ahondar en lo anterior me permito mostrar índices que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha elaborado:

cifras en millones de pesos

AÑO	IMPUESTO SOBRE LA RENTA	IMPUESTOS INDIRECTOS
1986	$ 2,852,123	$ 4,408,303
1987	6,862,500	9,340,450
1988	18,404,397	27,763,449
1989 Incluye Impuesto al Activo	25,949,806	28,129,459
1990	35,181,190	29,437,556
1991	43,902,165	41,453,755
1992	51,147,757	47,732,525

El IVA incide en todas las actividades económicas de producción, distribución, importación y exportación de bienes y servicios que tienen como objetivo último el consumo privado y público nacional y extranjero, el impuesto al valor agregado como gravamen de consumo incide en toda actividad económica, gravándolas o liberándolas del gravamen según corresponda a los lineamientos de política económica que prevalezcan en un momento dado con base en el interés público.

El que el IVA incida en los consumos, da como resultado que corre al parejo de la inflación, constituyendo un medio por excelencia de obtención de recursos por el fisco, sin tantas complicaciones para éste ni para el contribuyente. El impuesto sobre la Renta, en cambio además de complejo descansa en una estructura muy sensible a las condiciones económicas variables, pues los beneficios de las empresas y de las personas en que se sustenta, lejos de aumentar en el curso del tiempo disminuyen en términos reales en periodos de inflación y recesión como los padecidos en la actualidad.

Para el desarrollo de su actividad las empresas requieren de insumos que obtienen principalmente de otras unidades económicas productoras de bienes y servicios, pudiendo ser esos insumos de origen nacional, o de origen extranjero que se adquieren en operaciones de importación. Los bienes y servicios adquiridos no constituyen una operación de consumo de la empresa adquirente, porque esta lo incorpora al producto intermedio o final que pone a disposición de sus clientes. No soporta por tanto la empresa el impacto del I.V.A. por sus adquisiciones, sino que los traslada al consumidor final. El doble carácter de productora y adquirente de

bienes y servicios coloca a la empresa en situación preponderante dentro del régimen del impuesto al valor agregado, porque como proveedor y adquirente de productos realiza la totalidad de actos o actividades que son objeto del IVA bajo las diferentes modalidades establecidas en la Ley, y cumple con una serie de funciones dentro de su aparato administrativo que la convierten en recaudadora del gravamen a favor de la Hacienda Pública.

El I.V.A es el gravamen de alcance más general, esta presente en todas las etapas de la actividad económica y de la intermediación; se extiende y aplica al universo de consumidores en todo el territorio nacional. Grava los consumos que se efectúan por bienes y servicios adquiridos en el país o en el extranjero.

Son sujetos del I.V.A. y reciben su impacto el ciudadano común, aunque este liberado de otros gravámenes por su exigua capacidad tributaria o especial condición social como los jubilados o pensionados, pequeños productores y comerciantes, etc.; las entidades del sector público por las adquisiciones de bienes y servicios para el cumplimiento de la función pública, los organismos sin fines lucrativos como instituciones de beneficencia, de enseñanza, sindicatos de trabajadores y agrupaciones empresariales; las personas que teniendo su domicilio en el extranjero efectúan consumos en territorio nacional como miembros de embajadas y consulados, de delegaciones oficiales, científicas y humanitarias, turistas, etc.

En la Ley del I.V.A. se marcan diversas exenciones en que solo se libera de pago al consumidor. El proveedor de bienes y servicios que en el mecanismo del IVA sólo debe de ser recaudador del tributo, en el régimen de exenciones se convierte en verdadero sujeto, en quién recae el peso de la carga tributaria, al absorber dentro de sus costos el IVA que se le hubiera trasladado en sus adquisiciones de bienes y servicios.

Igualmente el IVA maneja tasas de régimen de tasa 0%, esta tasa a partir de su implementación y en la medida en que el mecanismo del tributo de obtención de recursos financieros, se ha liberado del gravamen a productos de consumo generalizado como son los de origen vegetal y animal, alimentos industrializados y productos medicinales, en beneficio tanto del consumidor como del productor a quién con la aplicación de la tasa 0% en sus operaciones, se le libera asimismo del gravamen que se le hubiera trasladado en sus adquisiciones.

El consumidor que utiliza los bienes y servicios producidos es el sujeto del gravamen porque es quién soporta en última instancia el peso del mismo, y no obstante de ser el destinatario de la carga fiscal, el consumidor no puede ser contribuyente, fundamentalmente porque no interviene en todas las etapas del proceso productivo de producción distribución, sino solo en la última en que se produce el bien final para el consumo, y en el mecanismo del IVA, se persigue de que el fisco recaude el impuesto que se cause sobre el valor que se le agregue a un producto en cada etapa de ese proceso, sea que se trate de bienes finales o intermedios, según la intención de su uso. En cada acto o actividad económicos, sea que corresponde a fases intermedias o a la fase final, existe una transacción en la que, se agrega un valor a un producto, valor añadido que debe ser objeto del impuesto que ocupa. El obligado al pago del gravamen debe ser la persona que realiza el acto, porque es quién ejerce el control de esas operaciones, mismo que determina con precisión el valor sobre el que ha de causarse el impuesto en cada etapa del proceso, traslada el IVA causado a quién adquiere los productos, cumpliendo con las obligaciones legales sobre la materia, y a su vez es objeto de control por parte de las autoridades fiscales.

Es por todo ello que en el régimen del IVA el productor de bienes y servicios aunque no soporte la carga del gravamen y lo traslade al adquirente, tiene el carácter de contribuyente que específicamente señala la ley, como son: a) Enajenación de bienes, b) Prestación de servicios independientes, c) Uso o goce temporal de bienes y d) Importación de bienes y servicios.

Si los actos o actividades mencionados se orientan al extranjero con el carácter de exportaciones, todos con algunas excepciones, son objeto del tratamiento privilegiado en el régimen de tasa 0%, por el que la empresa exportadora al no causarse el gravamen en sus exportaciones se coloca en situación competitiva favorable respecto de sus competidores del exterior. El consumidor solo tiene el carácter de contribuyente cuando efectúa directamente la importación de bienes que requiera para satisfacer sus necesidades de consumo.

Dentro del proceso productivo del IVA, al manufacturarse un insumo queda demostrado de la siguiente forma:

ETAPAS DE LA PRODUCCIÓN Bienes intermedios	VALOR AÑADIDO	IVA RECAUDADO tasa 15%
A. Mineral de hierro	$ 200.00	$30.00
B. Hierro Fundido	300.00	45.00
C. Lámina de acero	500.00	75.00
Bien Final:		
D. Artefactos de acero	200.00	30.00
TOTALES	$1200.00	$180.00

Para el Fisco la operación es muy sencilla. Un producto que como bien final destinado al consumo alcanzó un valor de $ 1200.00 que corresponde al precio o contraprestación fijado por el consumidor, produjo una contribución de $180.00 de ese valor final. El ingreso fiscal se recaudó en cada etapa. por medio de las entidades que intervinieron en ese proceso productivo. El fisco no fue parte en el mecanismo que le produjo el ingreso en cada etapa. Este corrió a cargo íntegramente de los productores que intervinieron en el proceso. Ahora bien el mecanismo al que se sujetaron los productores en el carácter de contribuyentes al determinar el IVA se dio de la siguiente forma:

		Operación	IVA
Productor "A", mineral de hierro		$200.00	$30.00
Insumos utilizados con IVA recuperable		0.00	0.00
Valor agregado con IVA a pagar		200.00	30.00
Liquidación del Impuesto.			
IVA causado	$30.00		
IVA acreeditable	0.00		
IVA por Pagar	30.00		
Productor "B", hierro fundido			
Valor de venta, con IVA causado		$500.00	$75.00
Insumos recibidos del productor "A" con IVA trasladado recuperable		200.00	30.00

Valor agregado con IVA a pagar		300.00	45.00

Liquidación del Impuesto:	
IVA causado	$75.00
IVA trasladado acreedit.	45.00
IVA por pagar	30.00

Productor "C", láminas de acero		
Valor de venta con IVA causado	$1000.00	$150.00
Insumos recibidos del productor "B".		
con IVA trasladado recuperable	500.00	75.00
Valor agregado con IVA a pagar	500.00	75.00

Liquidación del Impuesto:	
IVA causado	$150.00
IVA trasladado acreeditable	75.00
IVA por pagar	75.00

Obsérvese como en cada liquidación del impuesto el productor recupera el IVA que le traslado su proveedor de la etapa anterior y enteró al fisco solo el IVA correspondiente al valor agregado de esa etapa, de ahí que se mencionen conceptos tales como el IVA causado, IVA trasladable acreeditable, IVA pagado en Importaciones ó IVA por pagar. El IVA causado es el que se determina sobre el valor total del acto o actividad objeto del impuesto, que el contribuyente carga o cobra a sus clientes trasladándolo en forma expresa y por separado del precio o contraprestación en operación que celebra con otros contribuyentes. En operaciones con el público en general el IVA causado debe cobrarse incluyéndolo en el precio o contraprestación pactados.

Por su parte el IVA trasladado acreeditable es el IVA causado que un contribuyente traslada a otro, susceptible de recuperación por el segundo en sus liquidaciones de IVA, acreeditándolo contra el IVA que a su vez causen sus actividades propias. Este IVA se recupera porque se trata de un gravamen que en etapas anteriores ya fue recaudado por el fisco, y porque su peso no debe recaer en el contribuyente, sino que lo debe soportar el consumidor en la etapa final. El IVA pagado en importaciones recibe el mismo tratamiento de acreeditamiento y recuperación, aquí el propio contribuyente es el que hubiera pagado por la importación de bienes y servicios necesarios para el desarrollo de su actividad. El IVA por pagar es la cantidad neta que tiene derecho a percibir el fisco y que se determina en las

liquidaciones mensuales por diferencia entre el IVA causado y el IVA trasladado y pagado en importaciones acreeditable con los requisitos que señala la ley.

El mecanismo de IVA entre las empresas como productora o adquirente de bienes y servicios hace las veces de contribuyente, con una serie de actividades dentro de su aparato administrativo orientadas a determinar el impuesto causado, recaudarlo y controlarlo trasladándolo al adquirente de bienes y servicios sea o no consumidor final, acreeditar contra el impuesto causado el IVA que se les hubiera trasladado en sus adquisiciones, determinar el impuesto a pagar y efectuar su entero ante la autoridad fiscal.

La Política Fiscal en el IVA esta orientada a proteger la economía de las clases populares y a dar impulso a las actividades económicas, en algunas ocasiones que se consideran prioritarias en nuestro medio, se refleja en la aplicación de diversas tasas a los actos o actividades objeto del gravamen, según la clasificación que de éstos, hace la ley.

Así pues, la tasa privilegiada 0% se aplica a toda clase de actos o actividades que se consideran deben quedar libres de todo gravamen, tanto por lo que se refiere al contribuyente como al consumidor final. Esta modalidad difiere y ofrece mayores ventajas que la del régimen fiscal de exenciones, porque además de no causarse el gravamen en la etapa final, ofrece al contribuyente la oportunidad de recuperar y obtener la devolución del IVA que se le hubiera trasladado por otros contribuyentes o el que se hubiera pagado en importaciones.

La ley señala que los actos o actividades a los que se aplica la tasa 0% produce los mismos efectos legales que aquéllos por los que se debe de pagar el impuesto. Esto significa que por las operaciones sujetas a la tasa 0% que no cause IVA, procede el acreeditamiento del IVA trasladado y del pagado en importaciones como si se tratase de actos o actividades gravados con tasa 15%. En cambio por los actos o actividades exentos no procede tal acreeditamiento.

Los actos o actividades sujetos a tasa 0% genéricamente se pueden enunciar como sigue:

a) La exportación de toda clase de bienes y algunos servicios.

b) Actividades agropecuarias, pesqueras y silvícolas.

c) Enajenación de maquinaria para usos agrícolas y de embarcaciones pesqueras.
d) Enajenación de productos destinados a la alimentación.
e) Enajenación de medicinas de patente
f) Prestación de servicios que se destinen a actividades agropecuarias y pesqueras.
g) Uso o goce temporal de maquinaria y equipo en actividades agropecuarias y pesqueras.

A diferencia de la tasa 0% existe en nuestro país la tasa general del 15 % que se aplica a la casi totalidad de actos o actividades que se realizan en México. Aunque no se especifica en la Ley, por exclusión debe considerarse en esta clasificación todos aquellos actos que no tienen exención o tasa 0%. Las exenciones, como su nombre lo indica tienen como finalidad evitar el impacto del gravamen al consumidor final. En la ley del IVA se establece que por los actos o actividades que estén exentos al consumidor final no recibe en forma directa el impacto del gravamen, hay que considerar que puede sufrirlo en forma indirecta oculto en el precio, porque el contribuyente exento busca recuperar el IVA cargado en sus costos incluyéndolo en el precio de venta o contraprestaciones que cobra a sus clientes con lo que se anula el efecto favorable que con la exención busca el fisco para el consumidor.

4.5. LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO DE LAS EMPRESAS.

A partir del 1o. de enero de 1989 entró en vigor un impuesto denominado: "Al activo de las empresas"; según la exposición de motivos de la iniciativa pretende que todas las empresas en México paguen un impuesto complementario al del Impuesto sobre la Renta, pues se ha llegado a observar, según la iniciativa, que la mayor parte de las empresas en México presentan declaraciones del ISR sin pago de impuesto.

El impuesto al activo de las empresas tiene por objeto que las sociedades mercantiles que no hacían pago por ISR lo hicieran a través de este impuesto llamado al activo, y por su parte quienes ya hubieren venido haciendo pago del ISR acreditar una cantidad equivalente a la que se pagó por el impuesto al activo. Este impuesto no forma parte estructural del la Ley del ISR pero está íntimamente vinculado con este.

La Ley entró en vigor el 1o. de enero de 1989, se componía inicialmente de un total de diez artículos y cinco transitorios, Ley que se caracterizaba por su defectuosa redacción, el 1o. de enero de 1990 la Ley se vuelve a modificar, incluyendo algunas disposiciones que existían en su reglamento y se modifica substancialmente el acreeditamiento del impuesto, pues ahora en lugar de que el impuesto al activo se acredite contra el impuesto sobre la renta, hoy es a la inversa.

El impuesto pretende gravar el activo de las empresas, definiendo a los sujetos que serán sujetos pasivos de este impuesto; hasta el año de 1989 eran contribuyentes del impuesto solamente las sociedades mercantiles, así como las sociedades y asociaciones civiles que llevaran a cabo actividad empresarial. A partir del 1o. de enero de 1990 son sujetos del impuesto las personas morales en general, ya no condicionando la causación del mismo a las sociedades y asociaciones civiles, a partir de 1990 todas las personas morales son sujetos del impuesto independientemente de que se dediquen a una actividad empresarial o no, haciendo mención de que no serán contribuyentes de esta ley quienes no lo sean para efectos del Impuesto sobre la Renta, quedando así fuera algunos organismos de tipo político ó instituciones culturales, deportivas, religiosas, de beneficencia o asistencia.

La base del impuesto será el valor del activo para lo cual se hará la disminución de ciertas deudas y más específicamente la disminución del valor promedio de las deudas, según lo establece el artículo 5o. de la ley en cuestión. También bajo este aspecto no se catalogan todas las deudas como disminuibles, quedando exceptuadas de ellas, las deudas contratadas con el sistema financiero o con su intermediación, lo cuál tiene rasgos de inconstitucionalidad, (al estar escribiendo esta tesis, la Suprema Corte de la Nación consideró al Impuesto al Activo como inconstitucional, 7 de marzo de 1996, teniendo como consecuencia que la S.H.C.P. someterá al Sistema Financiero y a Monopolios como teléfonos de México, al cumplimiento del pago del Impuesto al Activo; el Director de Asuntos Hacendarios Internacionales, Lic. Alejandro Valenzuela del Río expuso que la Ley del Impuesto al Activo será perfeccionada a fin de eliminar las disposiciones que exentan del pago de este gravamen a las instituciones que integran el sistema financiero mexicano y que no se ajusta a los principios que establece nuestra Constitución).[26]

[26] Nota Periodística. El Financiero. México, D.F. 7 de marzo de 1996. página 1.

Por su parte la ley distingue para efectos de determinar la base gravable que debe entenderse por activo, quedando diferenciados los siguientes activos: a) activos financieros; definiendo la Ley en el artículo 2o. fracción I que se entiende por activo financiero y su fórmula de cálculo, b) activos fijos, gastos y cargos diferidos, estableciéndose en la fracción II su procedimiento para su cálculo y determinación y c) Inventarios de materia primas, productos semiterminados o terminados.

El impuesto se calculará y se causará por ejercicios, debiéndose pagar a más tardar dentro de los tres meses siguientes a la fecha de término del ejercicio y en forma conjunta con la declaración del Impuesto sobre la Renta, siendo el Impuesto la tasa del 1.8% que se aplicará sobre el valor del activo del ejercicio, (anteriormente era del 2%). Este impuesto establece en el artículo 7o. la obligación de los contribuyentes de efectuar pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, pagos que deberán efectuarse a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior.

El pago provisional se determinará dividiendo entre doce el impuesto actualizado, que correspondió al ejercicio inmediato anterior, multiplicando el resultado por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio hasta el mes al que se refiere el pago. Esto significa que si el resultado de dividir el impuesto actualizado entre doce es cien y se va a efectuar el quinto pago provisional, la cantidad que se obtendrá como pago provisional será de quinientos que es el resultado de multiplicar cinco por cien.

Igualmente se aclara que podrá acreeditarse contra el impuesto a pagar los pagos provisionales del ejercicio efectuados con anterioridad. El pago provisional podrá efectuarse en forma trimestral para aquellos contribuyentes que de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta también tienen la obligación de presentar declaraciones trimestrales, que fundamentalmente son aquellos que pertenecen al régimen simplificado de bajos ingresos, así mismo se establece que por los meses comprendidos entre la fecha de terminación del ejercicio y el mes que se presente la declaración, o sea de enero a marzo de cada año, el contribuyente deberá efectuar sus pagos provisionales en la misma cantidad que hubiera determinado los pagos provisionales del ejercicio inmediato anterior.

También se establece que tratándose de contribuyentes en el primer ejercicio de operación, estos también deberán efectuar pagos provisionales y deberán calcularlos considerando el impuesto que les correspondería si hubieran estado obligados al pago. Respecto al acreeditamiento se establece en el artículo 9o. que los contribuyentes del Impuesto al Activo podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio una cantidad equivalente al Impuesto sobre la Renta efectivamente pagado en el mismo, correspondiente a sus actividades empresariales; lo anterior significa que el impuesto sobre la Renta será acreeditable contra el Impuesto al Activo de tal forma que si el Impuesto sobre la Renta excedió al Impuesto al Activo ya no habrá obligación de efectuar pago alguno por concepto del impuesto al activo. Si el Impuesto sobre la Renta es inferior al del Activo después de efectuar el acreeditamiento será la diferencia el impuesto a pagar conforme a la Ley del Impuesto al Activo.

Cuando el Impuesto causado sobre la Renta sea superior al Impuesto al Activo y éste también se hubiere pagado, el segundo párrafo del Artículo 9o. permite pedir la devolución del impuesto al activo cualquiera de los diez ejercicios inmediatos anteriores, importe que podrá actualizarse, siempre que dichas cantidades no se hubieren devuelto con anterioridad.

Lo anterior significa que los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta que determinen un impuesto superior al Impuesto al Activo, en lugar de que el Impuesto Sobre la Renta se devuelva y toda vez que el Impuesto al Activo es complementario al de la renta, en todo caso la devolución procederá respecto del Impuesto al Activo, siempre y cuando el contribuyente hubiere efectuado el entero del mismo respecto de cualquiera de los diez ejercicios inmediatos anteriores al de la declaración. El importe del derecho de devolución podrá ajustarse en los términos que el propio art. 9o. señala.

En relación a las exenciones del Impuesto al Activo se establecen como sujetos exentos: a) quienes no sean contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta; b) empresas que componen el sistema financiero; c) las personas físicas que realizan actividades empresariales al menudeo en puestos fijos y semifijos en la vía pública o como vendedores ambulantes, cumpliendo los requisitos que establezca el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta; d) quienes otorguen el uso o goce temporal de bienes cuyos contratos de arrendamiento fueron prorrogados en forma indefinida por disposición legal (rentas congeladas); e) las personas físicas residentes en México que no

realizan actividades empresariales y otorgan el uso o goce temporal de bienes a quienes no sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta o a empresas que compongan el sistema financiero, y f) quienes utilicen bienes destinados sólo a actividades deportivas, cuando dicha utilización sea sin fines de lucro o únicamente por sus socios o miembros, así como quienes se dedican a la enseñanza y cuenten con reconocimiento de validez oficial de estudios en términos de la ley de la materia y únicamente por los bienes que estén afectos a esta actividad.

La liberación de pago del impuesto al activo establece que, aunque siendo contribuyentes, no estarán obligados los mismos en los periodos preoperativos, de iniciación de actividades, en el siguiente al de iniciación de operaciones y en el de liquidación, salvo que en este último caso dure más de dos años. Este impuesto a mi punto de vista adolece de elementos objetivos reales para considerarlo un impuesto justo y equitativo, ya que no atiende a la capacidad contributiva real de los sujetos, al gravarse exclusivamente el activo sobre una disminución del pasivo al que la Ley lo limita con unas cuantas partidas y si se trata de un impuesto complementario al de la renta, debería de tener por objeto el gravar las utilidades o ingresos que modifiquen el patrimonio que es la característica del Impuesto sobre la Renta y de cualquier impuesto que grave el incremento patrimonial o sea, impuestos que tienden a gravar por esencia las utilidades o incrementos, pero este impuesto dista de todo ello, sino por el contrario grava exclusivamente la detentación de bienes, prácticamente se convierte en un impuesto predial de tipo federal afectando seriamente el patrimonio de las empresas que estando operando con altas pérdidas se ven en la necesidad de pagar un impuesto que no respeta ni atiende a la capacidad contributiva que es el ingreso.

El detentar activos de esta forma no representa capacidad alguna de carácter contributivo y por ende un impuesto así es inconstitucional por violar los principios de proporcionalidad y equidad a que se refiere la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal. Este impuesto es un auténtico tributo al patrimonio, que para la S.H.C.P. representa en términos económicos el 1.6% de los ingresos tributarios, desde su creación en 1989 y hasta agosto de 1995 donde vio aumentada la base gravable de contribuyentes que pasaron de un millón 759 mil en 1988 a tres millones 77 mil un año después en 1990. Ello representa un incremento del 74.8%.[27]

---

[27] *Id.*

Como instrumento de recaudación, el IA no es menos importante que las demás contribuciones al haber acumulado tres mil 562 millones de pesos entre enero y agosto de 1995, monto equivalente al presupuesto proyectado para 1996 de las Secretarías de Turismo, Contraloría, Energía, Reforma Agraria y Relaciones Exteriores. Esto lo ha ubicado en el quinto sitio en cuanto a su participación en los ingresos tributarios, después del ISR, IVA, IEPS y los relativos al Comercio Exterior. El Impuesto al Activo ha dejado ver su ineficacia ya que solo provocó la triangulación de ventas y utilidades en paraísos fiscales del Caribe (Bahamas, Cayman Island, etc), resultado de la evasión fiscal del empresariado mexicano ante los actos que el gobierno emplea para allegarse de recursos, que a pesar de resultar inconstitucionales siguen recaudándose ya que los amparos ganados por los particulares solo causan precedente respecto a sus situaciones individuales y no generalizan, p.eje, *Porcelanite, S.A. de C.V.* respecto al amparo ganado por tasa fija de 35% de ISR.

4. 6. LA LEGISLACION ADUANERA.

La Política Fiscal esta íntimamente vinculada con el comercio exterior ya que es una técnica la legislación aduanera para regular el comercio exterior; el Estado Mexicano al importar o al exportar, o los particulares que realizan dichos actos jurídicos inciden en forma directa en la balanza comercial del país; al incidir pueden afectar gravemente el desajuste en la balanza de pagos. Una de las funciones de la Política Fiscal es el de incentivar el ahorro interno y fomentar la inversión, pues ya que de esta forma las leyes aduaneras auxilian a esta función expresando el camino a seguir en el campo tan complejo del Comercio Internacional.

La ley Aduanera que nos regula surgió siendo presidente José López Portillo y fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1981, los antecedentes de dicha ley son el Código Aduanero de E.U.M. del 30 de diciembre de 1978, la Ley de valoración aduanera de las mercancías de importación del 20 de diciembre de 1978 y la Ley que crea con funciones de policía fiscal, en puertos marítimos, fronteras y lugares interiores de la República, así como la corporación llamada de resguardo aduanal creada el 31 de diciembre de 1947.

Las leyes aduaneras más que ningún otras inciden directamente en la vida de la Política Fiscal en nuestro territorio ya que al gravar importaciones y exportaciones son las directamente encargadas de delimitar la balanza comercial y su efecto de incidencia en la tributación nacional. La

Ley Aduanera, misma que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 30 de Diciembre de 1981, en su artículo primero menciona que: "Art. 1.- Esta Ley, las de los impuestos generales de importación y de exportación y las demás leyes y ordenamientos aplicables, regulan la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y de los medios en que se transportan o conducen, asi como el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida de mercancías.

Están obligados al cumplimiento de las citadas disposiciones quienes introducen mercancías al territorio nacional o las extraen del mismo, ya sean sus propietarios o poseedores destinatarios, remitentes, apoderados, agentes aduanales o cualquiera persona que tenga intervención en la introducción, extracción, custodia, almacenaje y manejo, o en los hechos o actos mencionados en el párrafo anterior".

Como se puede observar la ley aduanera es una ley complementaria a las Leyes Generales de Importación y Exportación que son las que realmente delimitan la tarifa arancelaria que se aplica a las mercancías que afecten actos de comercio exterior. Las disposiciones legales aduaneras son eminentemente de carácter jurídico, pero algunas con connotaciones económicas por lo que convencionalmente se han separado, elaborándose normas sustantivas y normas arancelarias, siendo estas últimas las de carácter económico. Las normas aduaneras en materia directa son: la Ley Aduanera y las tarifas de Importación y exportación; teniendo el carácter de leyes supletorias cualquier ley u ordenamiento que tenga aplicación a la materia aduanera como: el Código Fiscal, la Ley de Ingresos, La Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, la Ley Federal de Derechos, la Ley del Impuesto sobre autos nuevos, la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley General sobre Organizaciones y Actividades Auxiliares de Crédito, la Ley Federal sobre Metrología y Normalización, la Ley General de Salud, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la Ley de Navegación y Comercio Marítimo, la Ley de Vías Generales de Comunicación, el Código Federal de Procedimientos Civiles, entre otras.

El glosario de términos aduaneros internacionales del consejo de cooperación Aduanera definió a la "Legislación Aduanera", como "el conjunto de prescripciones legislativas y reglamentarias concernientes a la importación y a la exportación de mercadería que la aduana está

expresamente encargada de aplicar y reglamentaciones eventualmente dictadas por la aduana en virtud de los poderes que le han sido atribuidos en esta ley"[28].

El motivo por lo que incluí a la legislación Aduanera dentro de la Política Fiscal regulatoria en nuestro país, es debido a que tal vez es la que impacta más fuertemente en términos macroeconómicos, palabras tales como mercancías, fracción arancelaria, reglas de origen tienen una connotación sumamente distinta a la del derecho en común, esto debido a que la legislación aduanera es sumamente técnica; por citar un ejemplo el término mercancías dentro del derecho aduanero reviste particular interés; durante siglos la potestad aduanera ha estado vinculada a ese contexto, nuestra ley aduanera define en forma genérica diciendo que son: "los productos, artículos, efectos y cualesquier otros bienes aún cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular".

La ley Aduanera clasifica a las mercancías de la siguiente forma:
1) Por su origen:
-Nacionales.- Las que se produzcan en el país, o se manufacturen en el mismo con materias primas nacionales o nacionalizadas.
-Nacionalizadas.- Las que siendo extranjeras han satisfecho todos los requisitos y pagado sus contribuciones de importación entrando a la circulación y consumo del país.
-Extranjeras Son aquellas que por su origen provengan del extranjero y no se hayan nacionalizado.
2) Por sus requisitos:
-Libres.- Las que para su importación o exportación no requieren de requisitos especiales.
-Restringidas.- Las que para ser importadas o exportadas necesiten de permiso previo de autoridad competente.
-Reguladas.- Las que necesitan de autorización de autoridad competente o cumplir con determinadas condiciones para su importación o exportación.
-Prohibidas.- Las que de ninguna manera pueden ser objeto de comercio exterior.
3) Por el pago de impuestos:
-Exentas.- Aquellas mercancías que no causen impuesto.
-Gravadas.- Las que están sujetas al pago de impuestos.
4) Por su régimen aduanero:

---

[28] Glosario de términos económico-aduanales. ed. Porrua. México. 1994. pp. 52.

-De importación.- Las que se introducen a un territorio aduanero.
-De exportación.- Las que se extraen de un territorio aduanero.
-De tránsito.- Las que circulan por un territorio aduanero.
-A depósito.- Las que se guardan en Almacenes Generales de Depósito.
5) Por su lugar de destino:
-A zona libre.- Las que su destino son las zonas de desgravación aduanera.
-A zona fronteriza.- Las que su destino es la franja de veinte kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales.
-A zona gravada.- Las que su destino es cualquier parte del territorio nacional, con excepción de las zonas libres y fronterizas.

Si entendemos por Potestad Aduanera, el conjunto de facultades que las disposiciones legales otorgan a las autoridades aduaneras para el debido control y fiscalización de las mercancías, sus medios en que se transporten y los sujetos que intervienen en la relación jurídica, se comprende porqué la ley ordena que la entrada o la salida de las mercancías de nuestro territorio estarán bajo el control de las autoridades aduaneras en forma exclusiva. Agregando la Ley que cualquier funcionario o empleado de la Federación o local, deberá prestar auxilio a la autoridad aduanera o denunciar las presuntas infracciones de que tenga conocimiento, a las autoridades del ramo aduanal.

La vigente ley Aduanera también regula como tráficos autorizados para la introducción o extracción de mercancías del territorio nacional al: marítimo, terrestre, aéreo, fluvial, postal así como otros medios de conducción. Todas las maniobras, almacenamiento, conducción y revisión de mercancías o equipajes sólo podrá efectuarse por los lugares autorizados y en horas y días hábiles.

La legislación aduanera es sumamente explícita en relación a que las mercancías solo podrán abandonar el recinto fiscal mediante lo que se conoce como despacho, el despacho de mercancías, como lo define el Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas en su glosario[29] es "el cumplimiento de las formalidades aduaneras necesarias para poner las mercancías importadas a la libre disposición o para colocarlas bajo otro régimen aduanero, o también para exportar mercancías". El despacho de mercancías se divide en importación y exportación, el primero es: "el conjunto de trámites y procedimientos que con arreglo a las disposiciones en

[29]Ibid. pag. 25.

vigor, se siguen ante las dependencias aduaneras, y por medio de las cuales se asegura la correcta verificación de las declaraciones comprometidas y la determinación de los valores de los efectos que se presentan para su ulterior ingreso a la plaza, asegurando en esa forma la percepción de la renta fiscal"; el segundo será "el conjunto de tramitaciones de orden aduanero que se realizan en oportunidad de la salida de mercancías desde nuestro país con destino a los centros de consumo en el extranjero".[30]

El despacho de las mercancías es la parte medular de la Legislación Aduanera por lo que me permito explicarla paso a paso desde la declaración hasta el retiro o levante de mercancías.

La declaración es lo referente al medio de conducción en que se transporta la mercancía, así como la declaración con fines de destinación o indicación del régimen aduanero a que se someterá la mercancía. La declaración propiamente dicha es una manifestación por escrito, en las formas oficiales que la autoridad impone, hecha por el interesado o su legítimo representante en donde se indica el régimen aduanero que como destino se le dará a las mercancías y los datos o documentos necesarios requeridos por la ley para lograr la destinación. En México este documento se denomina pedimento.

El registro: Según el Glosario Latinoamericano es el acto de fechar y numerar el documento en que se indica la operación o régimen aduanero a que debe someterse la mercancía. Su importancia radica en que es la base para aplicar determinadas normas que rigen a las tasa impositivas, tipos de cambio, restricciones, prohibiciones, precios oficiales.

Liquidación de impuestos: Consiste en determinar en cantidad líquida el monto de los impuestos que causa la mercancía individualizada a través del "despacho" de acuerdo a la base gravable y a la cuota fijada en la tarifa arancelaria.

Comprobación: Consiste en la verificación que la autoridad aduanera realiza para comprobar la exactitud de los datos aportados, la personalidad del peticionario y la veracidad de los documentos anexados.

---

[30] Fernández Lalanne. Pedro. Derecho Aduanero. Ed. Porrua, Vol. I, pag. 601 a 723.

Aforo y reconocimiento: Es el punto más importante dentro del proceso del despacho, consiste en determinar la naturaleza arancelaria de las mercancías, estableciendo su peso, medidas, comprobación, valor, lugar de procedencia, origen, estado de uso, etc.

Retiro o levante: Es la autorización que otorga la autoridad aduanera una vez cumplidos los requisitos así como cubiertos los impuestos y los derechos, para que las mercancías sean retiradas de los recintos fiscales o fiscalizados por quién tenga la facultad suficiente para hacerlo.

La ley mexicana define el despacho en su artículo 25 como: "Quienes importen o exporten mercancías están obligados a presentar ante la aduana un pedimento en la forma oficial aprobada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que contendrá los datos referentes al régimen aduanero al que se pretende destinar, los necesarios para la determinación y pago de los impuestos al comercio exterior, así como los que en su caso, establezca el régimen de control de cambios.....".

Para la determinación de los impuestos al comercio exterior que se aplicaran en el "despacho aduanal" serán los que resulten de aplicar a la base gravable la cuota que corresponda conforme a la clasificación arancelaria de las mercancías consignadas en las tarifas correspondientes. El sistema de valor mexicano esta basado en el valor pagado por las mercancías cuando están se venden para su exportación con destino a México, ajustándose con los conceptos incrementables o deducibles que correspondan.

El sistema de valor mexicano está basado en el concepto internacional que regula el código de conducta sobre valoración del G.A.T.T., en el caso de los pasajeros que viajan en líneas aéreas comerciales pueden optar por pagar las contribuciones a través de un procedimiento simplificado, en el que la autoridad aduanera ha establecido una cuota fija (32.8%) para la importación de mercancías que traigan en exceso de mil dólares de su franquicia. No es aplicable la opción si las mercancías son restringidas o reguladas y si pagan otras contribuciones diferentes a las de ad-valorem, I.V.A., D.T.A. y cuota compensatoria.

El comercio Internacional debido a su alto grado de complejidad y a las implicaciones en la Política Fiscal en nuestro país no solo afecta a nivel de aduanas la incidencia contributiva, sino también entre naciones.

Recientemente el gobierno Mexicano a través de la S.E.C.O.F.I. ha recurrido a Tribunales Internacionales y al G.A.T.T. por prácticas desleales de comercio internacional; artículos como los juguetes, ropa para dama, herramientas son actualmente exportados por países del sudeste asiático y principalmente República Popular de China, Taiwan y Hong Kong a precios subsidiados por esos gobiernos contraviniendo así prácticas de lo que se denomina "dumping"; nuestro gobierno recurriendo a la Política Fiscal de corte neoliberal-tecnocrático, implementa cambios fiscales a las leyes de la materia para imponer cuotas compensatorias a esos productos que incrementen su valor, para que, de esta forma puedan competir en una economía abierta y no afectar a los productos nacionales similares.

A recientes fechas vemos circular por las calles de la Ciudad de México automóviles de marcas tales como Honda, Mercedes Benz, B.M.W., Infinity, autos que ciertamente su valor es de más de $10,000 dólares americanos y que sin embargo con la apertura de mercado que ha significado la firma del Tratado Trilateral de Libre Comercio de Norteamérica influye decisivamente en la apertura y el pago del impuesto sobre autos nuevos, el impuesto a la importación, impuesto al valor agregado, impuestos que incrementan en más de un 50% el valor de dichos automóviles. Yo me pregunto, como es posible que se pretenda renovar la planta productiva y bajar los índices de contaminación de la Ciudad de México si esos autos son tan caros y solo son para un reducido grupo de personas, un segmento de mercado bien delimitado, porqué no pertenecer a las naciones o mercados "emergentes" como los denomina el Banco Mundial, como Corea del Sur, Singapur, Tailandia en donde sus impuestos arancelarios son sumamente bajos y los autos que circulan en ciudades como Bankok, Seúl o Melbourne no son las típicas carcachas de la ciudad de México.

4. 7. JURISPRUDENCIA Y EJECUTORIAS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.

Al igual que las leyes que me he permitido explicar brevemente, la Jurisprudencia es una fuente del Derecho donde su esfera se basa principalmente en la interpretación, a diferencia de las leyes anteriores que fundamentalmente son aplicativas, llámese ISR, IVA, IMPAC ó Ley Aduanera.

Conforme al artículo 156 del Código Fiscal de la Federación, la jurisprudencia del pleno obliga a todas las salas, y es obligatoria para todas

las autoridades fiscales puesto que dependen del Presidente de la República. La jurisprudencia no obliga a los particulares que hayan comparecido en juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, porque no hay disposición que así lo establezca. Si algún fallo del Tribunal viola la Jurisprudencia del pleno del mismo, o de la segunda sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el opositor puede recurrirlo en queja, si la tesis jurisprudencial le es favorable. En caso contrario (si la jurisprudencia le es desfavorable) puede desentenderse de ella y recurrir la sentencia en amparo, sin que sea necesario para la procedencia del juicio el agotamiento previo del recurso de queja.

La jurisprudencia como norma de derecho objetivo se entienden como las tesis jurídicas, abstractas e impersonales que una autoridad con funciones jurisdiccionales expone como fundamento de su decisión, estableciendo en las consideraciones de su fallo la interpretación de un precepto legal, con carácter permanente y obligatorio para todas las autoridades de la misma jurisdicción, hasta que sea modificada por la misma autoridad. La jurisprudencia consecuentemente debe de contar con: a) la explicación de las consideraciones en que el Tribunal apoya una sentencia, fijando en forma expresa, general e impersonal la manera en que jurídicamente ha de entenderse y aplicarse un precepto legal; b) radicar exclusivamente en las tesis en que el tribunal o la sala de la Corte expone en las consideraciones del fallo, sin atender a su parte resolutiva, en que se personaliza la contienda; c) ser obligatoria para todas las autoridades fiscales que enumera la ley, que instituya la jurisprudencia, con el fin de uniformar el criterio legal de las autoridades que ejercen igual jurisdicción, mediante la interpretación jurídica de preceptos determinados de una ley y d) ser permanente, es decir, surtir todos sus efectos desde que es instituida con los requisitos que la ley señala, hasta que el tribunal de acuerdo, con la misma expresa un cambio de criterio.

La jurisprudencia se encuentra en las razones que el tribunal expone en los considerandos de su sentencia, para fundar la forma y manera en que un precepto legal debe entenderse y aplicarse. Esas razones son verdaderas tesis, estudios de situaciones jurídicas abstractas y cuando se hace relación a los hechos es porque así lo requiere la exposición, pero la jurisprudencia sólo establece como debe entenderse una forma legal, a fin de hacer justa y racional su aplicación.

La jurisprudencia no solo ha servido para fincar los principios sustantivos de nuestro derecho Fiscal y establecer normas definitivas de procedimiento sino que ha logrado otra finalidad, ya que la Jurisprudencia del Pleno del Tribunal Fiscal o de la Suprema Corte de Justicia de la Nación por conducto de la segunda sala, no esta constituida exclusivamente por las resoluciones que dicte al estudiar la contradicción de sentencias pronunciadas por las salas, sino también por todas aquellas resoluciones que en su carácter de órgano supremo del Tribunal dicta para uniformar el criterio de las salas, puesto que la jurisprudencia está constituida por las tesis jurídicas que el tribunal sustenta en las consideraciones que apoyan su decisión es evidente que es ajena a los puntos resolutivos del fallo, en que se personaliza la contienda y se reconocen, niegan o crean derechos particulares, que no tienen significación para las conclusiones jurídicas a que el tribunal llega en cuanto a la manera de entender y aplicar determinado precepto legal.

Al ser expedida la Ley de Justicia Fiscal y promulgado después el Código Fiscal de la Federación, se reconoció derecho de promover la intervención del pleno para fijar jurisprudencia, a los Magistrados del Tribunal y Secretaría de Hacienda, excluyéndose a los particulares. El decreto del 30 de diciembre de 1951, al reformar el inciso VI del artículo 159 del código dispuso que el Pleno intervendría para fijar la Jurisprudencia del Tribunal cuando las Salas dicten resoluciones contradictorias, "a instancia de los magistrados, de la Procuraduría Fiscal o de algún particular". La creación de la jurisprudencia en el Tribunal Fiscal así como en la Suprema Corte no requiere sino la existencia de resoluciones contradictorias de las salas y se prueba su existencia con la resolución que el pleno haya emitido.

El Código Fiscal, no exige que las tesis jurisprudenciales sean publicadas en su revista. El artículo 13 del Reglamento interior del Tribunal establece que el redactor de esa publicación "debe dar cuenta al Presidente de las contradicciones que descubra en las ejecutorias de las Salas, a efecto de que dicho funcionario, si lo estima conveniente las someta al pleno de conformidad con el artículo 13 de la Ley de Justicia Fiscal (159 del Código Fiscal), de donde se deduce que hechas notar al Presidente del Tribunal las contradicciones entre sentencias de las Salas es optativo para él promover la intervención del Pleno, sin interponer la publicación de la jurisprudencia en el órgano del Tribunal.

La jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación es obligatoria para el propio Tribunal, consecuentemente la del máximo tribunal de la Nación, igualmente lo es; en el artículo 156 del Código Fiscal se menciona: "Si alguna de las Salas dicta un fallo en contra de la jurisprudencia del Pleno, la parte perjudicada podrá ocurrir en queja dentro de los diez días siguientes al de la notificación. El Pleno, si encuentra fundado el agravio revocará el fallo, salvo que este deba subsistir por otros motivos legales o que el Tribunal resuelva cambiar su jurisprudencia". A todas luces es evidente que en el Tribunal Fiscal de la Federación existe un medio efectivo para imponer obligatoriedad de su jurisprudencia ya que el precepto descrito garantiza al opositor que las Salas deberán ajustar sus fallos a esa jurisprudencia.

Tanto la jurisprudencia, como las ejecutorias de La Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como las del Tribunal Fiscal de la Federación son fuente del derecho quien soporta la garantía de legalidad, así como la función primordial del Poder Judicial ya que no esta invadiendo el campo del Poder legislativo ya que si bien es cierto que siendo la jurisprudencia fuente de derecho objetivo, y por tanto el Tribunal que la crea y sustenta invade la competencia constitucional del Poder Legislativo, tampoco es menos cierto que esta fundamentación carece de valor ya que, la jurisprudencia uniforma criterios para la comprensión y aplicación mediante la interpretación jurídica , llenando vacíos y resolviendo situaciones que el legislador no previó, ya que aplicando analógicamente la disposición de la ley, se considera como interpretación jurídica por el derecho común.

CONCLUSIONES

1.- La Política Fiscal como instrumento del Poder ejecutivo, desde mi muy particular punto de vista no llena los requisitos de ayudar a la gran mayoría de la población, sino solamente es una técnica que instrumenta el Estado para ayudar al gran empresario nacional y extranjero así como a los grupos transnacionales para incentivar la Inversión extranjera en nuestro país, soslayando y manteniendo niveles de captación que carecen de estímulo para el apoyo de la inversión productiva en nuestro país; el legislador esta subordinado en materia fiscal al ejecutivo ya que no tiene una conciencia plena del daño o del beneficio que los impuestos pueden acarrear a México; el PRI solo usa el mayoriteo legislativo como instrumento de chantaje para satisfacer al ejecutivo.

2.- El Estado no debe de esperar que todos sus ingresos provengan de las Contribuciones ya que es una actitud sumamente egoista el dejar la carga a la sociedad; debe contribuir incrementando la planta productiva del país y de esta forma incentivar el ahorro, la inversión y el empleo; la consecuencia directa de estas políticas será el incremento de valor agregado, así como de una mayor derrama de riqueza para nuestro país.

3.- Al legislar en materia de Contribuciones se debe de tener conocimiento del daño-beneficio con la sociedad, para que se cumpla con los requisitos constitucionales del artículo 14 y 16 Constitucionales, en relación a la generalidad de imponer tributos, ya que como se ha observado la Ley del Impuesto al Activo permaneció más de cinco años exentando de pago a personas morales del sector financiero, lo cuál no es justo y contradice principios constitucionales fundamentales (*en 1997 las empresas estarán exentas de este Impuesto por declararse inconstitucional*).

4.- Las innumerables modificaciones fiscales y el gran cúmulo de Contribuciones hace la más de las veces, que los contribuyentes registrados , no cumplan con todas las obligaciones tributarias; la excesiva burocracia y reglamentación en materia fiscal impide que se creen nuevas empresas, principalmente micro, pequeños y medianos empresarios que son los que producen el 80% de la riqueza nacional. De que sirve que se incentive la actividad productiva mediante estímulos fiscales al gran empresario, si todas sus utilidades no se reinvierten sino van a parar a Nueva York, Londres o Zurich; no tiene caso que el capital especulativo se favorezca, ya que como se vivió en diciembre de 1994, el dinero no tiene fronteras, no reconoce

patria, ni seres humanos, solo busca intereses y rendimientos, es hora de que se legisle con mayor control fiscal al capital especulativo, que no se de otra vez el caso de los Tesobonos; que se considere como delitos contra la Economía Nacional la fuga de capitales, que las personas que tengan acceso a la información financiera restringida no la usen para beneficios propios, como sucedió en el sexenio de Salinas de Gortari, hechos como los anteriores nos lesionan gravemente, aún más, que la traición a la patria.

5.- La ley del Impuesto sobre la Renta es injusta respecto al capítulo II del título IV de la Ley de ISR (de honorarios), ya que a los profesionistas independientes no nos da la oportunidad de un plazo de gracia para que empecemos nuestro negocio, situación que con las compañías es distinta, igualmente la ley del impuesto al valor agregado debe de bajar la tasa general del 15 al 10% ya que afecta el consumo, que pague más quién más tiene, el impuesto al valor agregado no es el medio ya que grava el consumo, sino el impuesto sobre la renta, que incide en la riqueza generada.

6.- El impuesto al activo es una contribución que a mi punto de vista debe de desaparecer ya que no permite al empresario comprar más activos para generar mayor actividad productiva, igualmente el S.A.R. (sistema de ahorro para el retiro) y algunas otras aportaciones de seguridad social han dejado de ver su ineficiencia llámese I.N.F.O.N.A.V.I.T. ó algunos impuestos como el 2% sobre nóminas que, a pesar de ser federales o locales, solo sirven para corruptelas, favoritismos o para capitalizar a los bancos que están en quiebra técnica y requieren de recursos frescos (y eso que todavía no se aplican los *US-GAAP*, a la contabilidad de los bancos, ya que estarían quebrados por la cartera vencida).

7.- No es posible que México perteneciendo a la O.C.D.E. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) tenga tasas impositivas tan altas como Alemania o Estados Unidos de Norteamérica, donde son economías distintas y los ciudadanos pueden pagar esos impuestos porque tienen un nivel de vida diferente con un ingreso percápita de más de $10,000.00 dólares americanos, a diferencia de un salario mínimo que en nuestro país, es un insulto a la clase trabajadora. Al elevar las tasas fiscales directas o indirectas se restringe el consumo; países de economías emergentes como Corea del Sur ó Singapur han logrado salir de crisis económicas basando sus Políticas Fiscales en bajos impuestos, altos niveles de inversión, fomento del empleo y ahorro interno. No existe congruencia en México al tener P.I.B. (producto interno bruto decreciente), altas tasas de interés, altos niveles de desempleo,

tasas fiscales altas, no haber sufrido ninguna guerra y pertenecer a la O.C.D.E.

8.- En materia de defensa del Contribuyente nuestro país es un ejemplo para el mundo ya que cuenta con recursos administrativos, Tribunales especializados o Juicio de Amparo; por parte del Poder Judicial es intachable su trayectoria ya que el Tribunal Fiscal de la Federación es por excelencia sui generis (herencia del Consejo de Estado Francés), el problema es la aplicación de las leyes que esta a cargo del ejecutivo vía S.H.C.P., que en la más de las ocasiones, tiene que cumplir con una cuota de recaudación, no importando como afecta los intereses jurídicos de los contribuyentes.

9.- Una de las razones por las que existe tanta economía subterránea o informal, es por la excesiva y complicada telaraña de reglamentaciones fiscales que invaden al comerciante, en los contribuyentes cautivos recae el impacto fiscal y consecuentemente pocas personas tienen la obligación de "mantener" a muchas que no están dadas de alta, que son evasores fiscales. Lo ideal sería un impuesto único que favorezca a las personas que trabajan y que castigue al capital ocioso, improductivo o que está en casas de bolsa, complementándolo con una verdadera reforma tributaria sencilla, comprensible, que incentive la creación de empleo, así como una política de recaudación uniforme, donde todos paguen impuestos y no solo una pequeña minoría, amén de eliminar los odiosos anuncios en medios de comunicación de S.H.C.P., que reflejan una psicología de un estado totalitario Orweliano y de unos gobernantes vendepatrias, corruptos, mentirosos, asesinos y flojos.

10.- El Tribunal Fiscal de la Federación ha demostrado ser un organismo que cumple con los requisitos que se le han delimitado en su Ley Orgánica, el juicio de nulidad es por excelencia el medio idóneo para detener los excesos que comete la S.H.C.P., es necesario que la sociedad mexicana cuente con abogados-fiscalistas que puedan mantener al margen los actos administrativos de las diferentes Direcciones que conforman a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

11.- Existen demasiadas incongruencias en las leyes fiscales; el art. 66 del Código Fiscal de la Federación hace impagables los créditos fiscales, la S.H.C.P., es peor de usurera que los neobanqueros. Las leyes fiscales son el reflejo de la imaginativa que usan los políticos y legisladores para sojuzgar al pueblo con artimañas actuariales y matemáticas.Los siervos de la Edad Media tenían mayores oportunidades de salir adelante con el recaudador de

impuestos o el Sr. Feudal, que los presentes con los tecnócratas que dizque estudiaron, (claro con becas que la ciudadanía pagó con sus impuestos), o con "sueldos" para irse a estudiar a Harvard, como lo está haciendo el Exgobernador salinista de Nuevo León Socrates Rizzo.

BIBLIOGRAFIA

ANDRADE SANCHEZ, Eduardo. Intervención del Estado en la Economía. México, Editorial U.N.A.M., 1987. 232 pp

ARILLA VILLA, Manuel. Derecho Fiscal y económico de las empresas. México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1981. 323 pp

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal. 4a.ed. México, Editorial Themis, 1988, 473 p.

CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. Derecho Aduanero. México. Editorial Porrua. 1988. 145 pp.

CORTINA ALFONSO. Curso de Finanzas Públicas en México. México. Editorial Porrua.1978. 229 p.

DELGADILLO GUTIERREZ, Luis. Principios de Derecho Tributario. 3a. ed. México. Editorial Limusa, 1985, 209 p.

FAYA VIESCA, Jacinto. Finanzas Públicas. 2a. ed. México. Editorial Porrua.

FERNANDEZ Y CUEVAS, Mauricio. Derecho Constitucional Mexicano.México, Dofiscal Editores, 1983, 154 p.

FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. 24a.ed. México, Editorial Porrua, 1982, 429 p.

GARZA, Sergio Francisco de la. Derecho Financiero Mexicano. 9a.ed. México.Editorial Porrua, 1979, 841 p.

HUMPHREY SALINAS, Arturo. Formulario de instancias, defensas, recursos y juicios de índole fiscal. México. Docal editores, 1977, 208 p.

JIMENEZ GONZALEZ, Antonio.Lecciones de Derecho Tributario. 2a.ed. México, Ediciones Contables y Administrativas.1986, 597 pp.

KAYE, Dionisio J.Derecho Procesal Fiscal. México. Editorial.Themis, 1989, 293 p.

LOMELI CEREZO, Margarita. Derecho Fiscal Represivo. México, Editorial Porrua, 1979.p. 232

MARGAIN MANATOU,Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 9a. ed. México, Editorial Porrua. 1989. 370 p.

_____. El Recurso Administrativo en México.4a.ed. México, Ediciones Contables y administrativas.1986.

PORRAS Y LOPEZ, Armando. Derecho Fiscal. México, Ed. Manuel Porrua Librería, S.A., 1977.

RETCHKIMAN K, Benjamín. Teoría de las Finanzas Públicas.Tomo I. México, U.N.A.M., 1987, 230 p.

RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. 2a. ed. México, Editorial Harla, 1986, 266 p.

SANCHEZ HERNANDEZ, Mayolo. Derecho Tributario. 2a. ed. México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1988, 292 p.

SANCHEZ LEON, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. 7a. ed. México. Cárdenas Editor y Distribuidor, 1986.276 p.

SANCHEZ MARTINEZ, Francisco. Formulario de Fiscal y Jurisprudencia. México, Editorial Porrua S.A., 1986. 156 p.

SANCHEZ PIÑA, José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal. 4a. ed. México, Editorial Pac, 1990, 151 p.

VAZQUEZ GALVAN, Armando y GARCIA SILVA, Agustín.. El Tribunal de lo Contencioso Administrativo en el Distrito Federal. México, Editorial Orto, S.A., 1977, 123 p