

76



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
"ACATLAN"



"REPERCUSIONES JURIDICAS, POLITICAS Y
SOCIALES DEL I.V.A. EN SUS FUNCIONES
FINES DEL ESTADO"

TRABAJO RECEPCIONAL DEL
SEMINARIO-TALLER EXTRACURRICULAR
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
MAURICIO ESQUIVEL REYES

ASESOR: DR. GABINO EDUARDO CASTREJON GARCIA.

277542

SANTA CRUZ ACATLAN, EDO. DE MEXICO, MARZO DE 2000.





Universidad Nacional
Autónoma de México

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.

A la Universidad Nacional Autónoma de México,
por la invaluable oportunidad brindada.

A la E.N.E.P. Acatlán,
por los momentos ahí vividos.

A todos mis profesores,
por sus conocimientos y experiencia transmitidos.

A los miembros del Sinodo,
Lic. Emir Sánchez Zurita.
Lic. Eduardo Becerril Vega.
Lic. Roberto Rosales Barrientos.
Lic. Maria Eugenia Peredo García Villalobos.
Dr. Gabino E. Castrejón García.

De manera muy especial al
Dr. Gabino Castrejón García, por su conducción
en la elaboración de este trabajo.

A mis compañeros y amigos,
de quienes tengo gratos recuerdos.

Sobre todo, a mis padres y familiares
por la confianza puesta en mí.
Este logro es para ustedes.

Hay hombres que luchan un día
y son buenos.
Hay otros que luchan un año
y son mejores.
Hay quienes luchan muchos años
y son muy buenos.
Pero hay los que luchan toda la vida:
esos son los imprescindibles

Bertolt Brecht.

INDICE

Paginas

INTRODUCCION.

I

Capitulo I El Estado

1.1. Concepto.	1
1.2. División de Poderes.	6
1.2.1. Ejecutivo.	11
1.2.2. Legislativo.	13
1.2.2.1 Facultad para Legislar en Materia de Impuestos	16
1.2.3. Judicial.	18
1.3. Fines del Estado.	20

Capitulo II La Actividad Financiera

2.1. Concepto.	23
2.2. Antecedentes.	26
2.3. Momentos de la Actividad Financiera.	28
2.3.1. Obtención.	29
2.3.2. Administración.	32
2.3.3. Erogación.	35

Capitulo III Los Ingresos del Estado

3.1. Concepto.	39
3.2. Fundamento Constitucional.	41

3.3. Clasificación de los Ingresos.	44
3.3.1. Tributarios	47
3.3.2. No Tributarios.	48

Capítulo IV

El Impuesto

4.1. Definición.	50
4.2. Antecedentes.	53
4.3. Características.	56
4.4. Principios del Impuesto.	60
4.5. Clasificación.	65
4.5.1. Directos.	65
4.5.2. Indirectos.	67
4.6. Elementos del Impuesto.	68

Capítulo V

El Impuesto al Valor Agregado en México

5.1. Antecedentes.	74
5.2. Concepto.	76
5.3. Grupo a que pertenece.	77
5.4. Sujetos del Impuesto.	80
5.5. Objeto del Impuesto.	80
5.6. Base del Impuesto.	83
5.7. Efectos de la Tasa del I.V.A. al 15% y 10%.	85

CONCLUSIONES.	94
----------------------	-----------

BIBLIOGRAFIA.	97
----------------------	-----------

INTRODUCCION

No cabe duda alguna de que cada uno de nosotros estamos inmersos en una sociedad y que esta a su vez es elemento esencial de una organización a la que se le llama Estado, en consecuencia éste tiene a su cargo el ofrecer a la sociedad los medios y servicios necesarios para que exista una convivencia armónica dentro de ésta.

Así mismo para proporcionar dichos medios y servicios así como satisfacer sus propias necesidades, el Estado requiere de los recursos económicos suficientes para cubrir dichos puntos, por lo que debe llevar a cabo una actividad que le permita cumplir con lo anteriormente mencionado, dicha actividad recibe el nombre de Actividad Financiera del Estado.

Esta Actividad Financiera reporta tres momentos a saber:

- I.- Obtención.
- II.- Administración.
- III.- Erogación.

El momento de los anteriormente mencionados y al cual vamos a dedicar este estudio es la obtención de los recursos por parte del Estado.

Para dar cumplimiento a los fines que constitucionalmente tiene encomendados, el Estado como ya mencionamos anteriormente requiere de recursos, en los estados actuales estos se obtienen principalmente, de las rentas que la hacienda pública percibe por su patrimonio, o del desarrollo de una actividad industrial o comercial, por créditos, o bien los que provienen de la riqueza que es recaudada de los gobernados, basada dicha recaudación en la potestad de imperio del Estado, siendo esta última sobre la que va a versar la presente investigación.

Es en ésta forma de obtener recursos que se hace presente el Derecho Tributario el cual ha sido definido como "aquella forma del Derecho Administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos, y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos."

Aunado a lo anterior debemos establecer que es un tributo, el tributo para los Estados actuales constituye su principal fuente de recursos para solventar los gastos públicos y cumplir con las actividades estatales, así que por tributo debemos entender "la totalidad de las categorías de contribuciones estatales que reconoce la doctrina financiera."

Dichos tributos de acuerdo a las legislaciones pueden ser en especie o en dinero, aunque por lo general, en muchos países incluyendo el nuestro es en dinero, estos tributos constituyen prestaciones obligatorias que el Estado exige en virtud de su poder de imperio.

En nuestro país y de acuerdo a lo que establece el artículo segundo del Código Fiscal de la Federación, da una clasificación de las contribuciones las cuales son las siguientes:

- I.- Impuestos.
- II.- Aportaciones de seguridad social.
- III.- Contribuciones de mejoras.
- IV.- Derechos.

De los anteriores son los impuestos los que tienen una mayor significación económica. Existen una gran diversidad de definiciones, pero para efectos del presente trabajo tomaremos en consideración la que nos proporciona el Código Fiscal de la Federación.

IMPUESTOS son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de éste artículo (Aportaciones de seguridad social, Contribuciones de mejoras, Derechos).

En nuestro país existen varias clases de impuestos entre los cuales podemos enumerar al Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto al Activo, Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, entre otros; de estos es el Impuesto al Valor Agregado el que reporta una gran cantidad de ingresos al Estado después del Impuesto sobre la Renta.

Hasta el año de 1994 y el primer trimestre de 1995 la tasa de éste impuesto era del 10%, pero a partir del 1° de Abril de ese año dicha tasa se aumento al 15% general con base en la Ley de Reformas a las Leyes del ISR y del IVA, la cual fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de Marzo de 1995.

Con lo anterior podemos ver que el Estado está realizando actividades para poder cumplir con sus fines, la determinación de dichos fines repercute sobre las actividades de éste, ya que para la consecución de aquellos se deben de realizar las actividades suficientes y necesarias.

Existen varias corrientes que tratan sobre los fines del Estado siendo la más aceptada la que establece que el Estado tiene una causa final por diferentes que puedan ser las acciones humanas y por múltiples formas que sean susceptibles de revestir los fines humanos, esta sociedad de fines puede integrarse en algunos que valgan como superiores y últimos. Los medios para conseguir estos fines superiores son varios, del propio modo que los fines intermedios, pero la variedad de estos últimos tiende a convertirse no ya en escaso número, sino en un solo fin. Este último lo conocemos como bien común, al Estado le corresponde, por medio de sus funciones establecer los medios necesarios para alcanzar la satisfacción de ese fin primordial.

El satisfacer las necesidad individuales de la población no le corresponde sólo al Estado a través de sus funciones sino que facilita los medios idóneos para que se satisfagan.

El aumento en la tasa del Impuesto al Valor Agregado al 15% repercute directamente en la economía de las personas ya que con ese aumento se ve mermado el poder adquisitivo de la población ya que se aumenta el impuesto y las personas no pueden adquirir la misma cantidad de satisfactores que cuando tenía una tasa del 10%.

Así vemos que el Estado por mantener la tasa del Impuesto al Valor Agregado a un 15% busca tener mayores ingresos pero con esto perjudica a la población en su poder adquisitivo olvidandose completamente del bien común, además de que actualmente no se ve un beneficio tangible o inmediato a la sociedad que haya sido consecuencia directa por establecer la tasa al 15%.

Al entrar en funciones la actual Legislatura se propugnó por la reducción de dicha tasa proponiendo se regresara al 10%, situación que no fue aceptada por ciertos grupos que existen dentro de la Cámara así como por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público argumentando que los ingresos del Estado se verían reducidos de manera considerable y se reflejaría en los servicios que éste ofrece a la población no encontrándose en la posibilidad de cumplir cabalmente con sus fines, los cuales como ya mencionamos anteriormente, el bien común no se ve reflejado fehacientemente.

CAPITULO I

EL ESTADO

1.1 CONCEPTO.

En el mundo, la gran mayoría de las especies animales se unen en grupos con diversos objetivos como el brindarse protección unos a otros, allegarse de alimentos, siendo también característico el que haya un líder dentro del grupo que es quien va a prevalecer sobre los demás y por ende a quien se ha de seguir.

Por el estudio de estas sociedades animales se ha descubierto que tienen ciertas similitudes con las sociedades humanas pero estas cuentan con ciertas características las cuales se deben a la facultad de razonamiento con que cuenta el ser humano y por la cual se hace posible el que se pueda dar la transmisión de pensamientos y de experiencias de generación en generación.

Existen motivos a los cuales podríamos llamar vínculos por los cuales los seres humanos se unen en grupos siendo dichos vínculos tan varios como varios pueden ser los fines u objetivos que dan lugar a esas uniones.

Cuando un hombre nace, instantáneamente se ve integrado a un primer grupo social que es el de la familia, la cual tiene vínculos con las demás familias que forman su sociedad, los vínculos a los que nos referimos

son entre otros el lenguaje, las costumbres, tradiciones, y con base en estos se va dando lo que podemos llamar una unidad nacional.

Así tenemos como el ser humano se va interrelacionando con sus semejantes, primero forman pequeñas comunidades, las cuales al ir creciendo con el transcurso del tiempo, se van uniendo poco a poco a otros grupos que son semejantes a ellos hasta que se llega a formar una organización más grande y por ende más compleja.

De esta forma el hombre llega a esa organización a la que llamamos Estado, pero determinar con precisión en que momento ha tenido origen este, resultaría imposible no únicamente por el hecho de que los conocimientos sobre las etapas prehistóricas de la vida humana no sean precisos sino también por que el surgimiento del Estado no se da de una forma instantánea sino que se va dando a través de un proceso gradual, pero este proceso no se da de manera similar en todos los grupos sociales.

Gramaticalmente, y en su acepción más amplia, "Estado" es equivalente a la manera de ser o de estar de las cosas, desde otro punto de vista, es lo contrario a cambio; dentro del ámbito de la ciencia política Estado es la manera de ser o de estar políticamente. En sentido amplio "Estado es la manera de ser o de estar constituida políticamente una comunidad humana".¹

Como ya quedo puntualizado anteriormente, que el hombre aparte de que constituye una familia puede también formar parte de otros grupos tales como sociedades para llevar a cabo negocios, participar en actividades culturales, formar parte de algún sindicato etc, pero también se puede asociar con otro fin más específico, se une con todas las demás personas de una forma más amplia y así crea ese grupo social al que se le

¹Porrúa Perez, Francisco. Teoría del Estado. Editorial Porrúa, 14 edición. México, 1980. p 184.

llama Estado, el cual sus funciones y naturaleza son diferentes a los de los otros grupos, para formar este más amplio grupo social las relaciones que se dan entre los hombres son de índole política, siendo esta un ingrediente característico que lo diferencia de las demás agrupaciones humanas

Las personas que forman parte de un Estado lo consideran desde dos puntos de vista que son amplios, en primer lugar se le considera como una estructura social y se refiere a conceptos parciales, a ficciones tales como el pueblo, y en segundo lugar es referirlo al fenómeno del poder del Estado sobre la sociedad haciendo referencia al gobierno, lo anterior lo podemos resumir de la siguiente manera, el Estado entendido como una estructura social y el Estado como poder, entendiendo a éste como la autoridad que tiene el poder en sus manos y el cual se manifiesta por medio de sus actos.

Tenemos así, que en la base del Estado hay hombres que mandan y a su vez hombres que obedecen dándose así una relación de dominio el cual es concedido por el grueso de la población a sus gobernantes los cuales deben mandar obedeciendo.

Con lo anterior nos podemos dar cuenta que para la existencia de un Estado el factor humano es indispensable ya que es el propio ser humano quien crea al Estado. Así tenemos que los hombres que se interrelacionan para formar el Estado, se encuentran viviendo en un territorio el cual considerado en si mismo, el territorio del Estado no es sino una parte de la superficie de la tierra.

Podemos considerar, al territorio como un elemento unificador, y necesario ya que en la época moderna no es posible concebir a un Estado sin territorio y desde este punto de vista se puede establecer que el territorio es el fundamento exterior del Estado, fundamento que no es la causa de la unidad pero que se da cuando esta existe. Así tenemos que "el territorio de

un Estado se puede conceptuar como el espacio geografico en donde habita un conglomerado humano organizado juridica y politicamente"²

Visto así se podría afirmar que el Estado es una asociación de hombres en un territorio pero esto no es absoluto ya que de igual forma los nacionales que se encuentran en el extranjero son también parte de él y tienen obligaciones aunque no estén habitando dentro de su territorio.

También en el Estado encontramos otro elemento: el poder, analizando las relaciones que se presentan en el Estado es fácil darse cuenta que gran parte de esas relaciones son de dominio, de aquella voluntad que se impone a otra. El Estado tiene poder de mando, mandar y dominar significa tener la capacidad de poder imponer incondicionalmente su voluntad a otras voluntades, este poder que es ilimitado e incondicionado sólo lo tiene el Estado, emanando este poder de la misma asociación que lo constituye.

Con todo lo anterior podemos decir que el Estado es la unidad de asociación dotada originariamente del poder de dominación y formada por hombres asentados en un territorio.

No podemos hablar del Estado si no nos referimos al aspecto jurídico, podemos entender la juricidad enfocandonos a normas o sistemas de normas que regulan tan solo una parte del obrar humano de tal forma que las facultades o pretensiones de alguno corresponden obligaciones por parte de otro, todo pueblo está sujeto a un sistema de normas que gobierna toda su actividad expresado en forma de leyes o de costumbres.

²Martínez Vera, Rogelio Fundamentos de Derecho Público. Editorial Mc Graw Hill, 2a edición. México 1996. p 5

Así como hay sistemas de normas jurídicas que regulan las relaciones entre las personas, de igual forma el Estado se autolimita sometiendo al orden jurídico que lo estructura y da forma a su actividad, este orden jurídico lo encontramos plasmado en la Constitución de cada Estado siendo así que todo aquello que sea realizado por el Estado debe estar contemplado en ley, de no ser así su actuación sería ilegal.

El Estado presenta una unidad indisoluble, no es una yuxtaposición de las partes que lo componen, la doctrina política ha llamado a esas partes del concepto del Estado elementos.

La enumeración de dichos elementos nos lleva a las siguientes definiciones de este: "El Estado es una sociedad humana, asentada de manera permanente en el territorio que le corresponde, sujeta un poder soberano que crea, define y aplica un orden jurídico que estructura la sociedad estatal para obtener el bien público temporal de sus componentes".³

Por su parte el Maestro Serra Rojas lo define de la siguiente manera, "El Estado es un orden de convivencia de la sociedad políticamente organizada. Se integra u organiza con una población o elemento humano, asentada sobre un territorio o porción determinada del Planeta, provista de un poder público que se caracteriza por ser soberano y se justifica por los fines sociales que tiene a su cargo."⁴

Una definición más nos la proporciona Martínez Vera al considerar al Estado como "una persona moral de derecho público, a cuya integración contribuyen una población, un territorio, y un poder político, que organizado conforme un orden jurídico, realiza en ejercicio de su soberanía,

³Porrúa Pérez, Francisco. Op. Cit. p 190.

⁴Serra Rojas, Andrés. Teoría General del Estado. Editorial Porrúa, México 1964. p 171.

un proyecto de vida propia para beneficio de la sociedad humana que lo integra."⁵

De las definiciones anteriores podemos enumerar los siguientes elementos:

- a) La presencia de una sociedad humana.
- b) Un territorio que sirve de asiento permanente a esa sociedad.
- c) Un poder que se caracteriza por ser supremo, esto es, soberano, en el seno de la misma sociedad.
- d) Un orden jurídico que es creado, definido y aplicado por el poder estatal y que estructura a la sociedad que esta en su base.
- e) Una teleología peculiar que consiste en la combinación del esfuerzo común para obtener el bien público temporal.

1.2 DIVISION DE PODERES.

La división de poderes no es sólo un principio doctrinario creado en un solo momento y que permanezca inmóvil, es una institución política proyectada en la historia. La doctrina de la división de poderes es una de las piezas estructurales de la concepción del Estado constitucional, democrático y liberal.

Este principio ya fue considerado y expuesto por pensadores de la antigüedad clásica como Aristóteles y Polibio. Aristóteles afirmaba que "en todo gobierno debe haber tres partes, o sea tres tipos de órganos estatales diferentes, constituidos respectivamente por una asamblea

⁵Martínez Vera, Rogelio. Op. Cit. p 10.

deliberante, por magistrados ejecutivos y por funcionarios encargados de administrar justicia".⁶

En la República romana Polibio establecía "que un gobierno concentrado en un solo órgano u autoridad era peligroso para la libertad de los ciudadanos por implicar un régimen autocrático que degenera en nepotismo oligárquico, pugnado por un sistema de contrapesos en virtud del cual los diferentes órganos estatales, en el desempeño de sus correspondientes funciones públicas, se limitarán unos a otros mediante la separación de sus respectivas actividades".⁷

La doctrina sobre la división de poderes fue expuesta por Montesquieu, ya que fue él quien dio la fórmula que se ha seguido por la mayoría sino en su totalidad de las constituciones vigentes en los diversos países.

Los objetivos de Montesquieu tenían como fin el que se garantizara la libertad política, la cual sería imposible en un régimen en que el gobierno se encuentra en un solo órgano del Estado ya fuera individual o colectivo.

México es prototipo de la estructura y de las características del Estado contemporáneo ya que cuando consumó su independencia la ideología política predominante, que era la ilustración, ofrecía posibilidades para la organización política de los estados que los fundadores de la nación no pudieron desatenderlas, tal es el caso del principio que examinamos.

De acuerdo con la teoría expuesta por Montesquieu, el principio de división o separación de poderes característico de todo régimen

⁶Burgoa Orihuela, Ignacio, Derecho Constitucional Mexicano, Editorial Porrúa, 9 edición, México 1994, p 588.

⁷Idem, p 588.

democrático fue adoptado por todas las Constituciones mexicanas, actualmente y en nuestra Constitución se consagra dicho principio de división de poderes en Legislativo, Ejecutivo y Judicial, estos tres órganos del Estado o Poderes no desempeñan sus funciones de una manera aislada e independiente con respecto a cada uno de los otros poderes, es la misma Constitución quien los pone en contacto, mezclando sus atribuciones en varios aspectos y procurando que a través de la cooperación continua y reciproca mantener la unidad política del Estado y la voluntad unitaria del gobierno, es así que entre dichos poderes no existe independencia sino interdependencia.

El principio de división de poderes no debe ser interpretado en el sentido de que postule a tres poderes soberanos sino a tres funciones o actividades en que se manifiesta el poder público del Estado que es uno e indivisible.

Esta clasificación del poder del Estado como legislativo, ejecutivo y judicial se debe a la índole jurídica de los actos de autoridad en que se manifiesta, es decir, de los resultados de su ejercicio, de lo anterior tenemos que del legislativo el objeto de su desempeño es la creación de normas de derecho abstractas, generales e impersonales, del ejecutivo va a consistir en la aplicación concreta, particular de tales normas sin llegar a dirimir ningún conflicto, y por último del judicial cuando su actuación decide una controversia de derecho mediante la aplicación de las normas produciendo un acto jurisdiccional como por ejemplo una sentencia.

Estos tres poderes son iguales entre sí "de suerte que ninguno debe pretender dominar a los otros ni invadir atribuciones ajenas; los tres, en su órbita constitucional, son indispensables para que funcione con perfección el mecanismo político".⁸

⁸Carpizo, Jorge. Elementos de Derecho Constitucional Mexicano. Editorial UNAM. 3 edición. México 1977, p 130.

La división de poderes entraña en que se distribuyen las tres funciones de imperio entre ellos sin que su ejercicio pueda reunirse o concentrarse en un solo órgano estatal, esta distribución de los poderes no trae como consecuencia círculos de competencia cerrados entre tales grupos orgánicos, de forma que ninguno de estos pueda únicamente ejercer uno solo de estos poderes, esto quiere decir que el desempeño de cada una de estas funciones no se confiere con exclusividad a determinados grupos de órganos estatales.

En relación a lo anterior y para dejarlo más claro y a manera de ejemplo, el poder ejecutivo no se enfoca a la única función de ejecutar las leyes y realizar los actos administrativos para los cuales está facultado, sino que también tiene facultades legislativas y judiciales que lo ponen en contacto con los otros poderes, desempeñando funciones que no son propias de la potestad de ejecución que lo caracteriza, un ejemplo lo podemos ver en el artículo 71 Constitucional el cual le da el derecho de iniciar leyes al Presidente de la República, y así mismo en el artículo 72 del mismo ordenamiento, confiere al Presidente el derecho de veto por medio del cual puede aceptar o desechar una ley.

Entre otras evidencias podemos mencionar que el Congreso lleva a cabo actividades judiciales, entre otras tenemos el que va a conocer de acusaciones por delitos realizados por los funcionarios públicos, erigirse en Gran Jurado para declarar si se procede o no contra un funcionario que goce de Fuero Constitucional cuando esta acusación sea por delitos del orden común.

En el ámbito administrativo el Congreso puede admitir nuevos Estados, formarlos, crear o suprimir empleos públicos de la Federación, examinar la cuenta pública entre otras.

Por la naturaleza que es característica del Poder Judicial, quien esta consagrado a la aplicación de la ley a los casos concretos en los cuales se deben de dirimir conflictos de intereses de los gobernados, sus facultades de carácter ejecutivo o legislativo son menos numerosas y menos típicamente marcadas.

Sin embargo hay relación de este poder con los otros en el sentido de que le corresponde al Ejecutivo la designación de los funcionarios judiciales y la autorización o aceptación corre a cargo del Poder Legislativo, de esta forma nos podemos dar cuenta que no se da una separación absoluta del Poder Judicial con respecto a los otros dos y que entre ellos mismos hay contactos y relaciones de colaboración.

En nuestro país es al Poder Judicial a quien se le ha encomendado el mantener el estado de legalidad por medio de amparo que éste puede otorgar a los gobernados en contra de cualquier acto de autoridad que transgreda las garantías individuales que se encuentran consagradas en la Constitución, así como también el dirimir conflictos entre la Federación y los Estados, es por esto que el "Poder Judicial, aunque en estrecha cooperación con el Gobierno, debe conservar, para los fines antes especificados, una absoluta independencia y la dignidad más respetable".⁹

Por lo anterior nos podemos dar cuenta que no se da una independencia completa entre dichos órganos Estatales, es indispensable que se de una colaboración eficaz y la existencia de relaciones entre ellos más o menos íntimas, y es también cierto que no puede aceptarse la igualdad de las funciones constitucionales de dichos órganos.

"En este sentido, creemos que la idea matriz de la división de poderes, o sea la dispersión de la actividad del Estado en varios órganos

⁹Lanz Duret, Miguel. Derecho Constitucional Mexicano. Editorial Continental S.A. 5 edición, México, p 109.

corresponsables y coordinados, como elemento de equilibrio y autocontrol del ejercicio del poder político que asegure un poder lo más alejado de la arbitrariedad y el abuso, un obsequio de la libertad de los hombres".¹⁰

Por último la concepción clásica de la división de poderes existen condiciones reales que lo han desfigurado, entre estos podemos mencionar a los partidos políticos, actuantes en la integración de los poderes con frecuencia hacen ilusoria dicha división de poderes y se acentúa más cuando dichos partidos tienen mayorías que les permiten cubrir con sus miembros, al mismo tiempo, los puestos del Poder Ejecutivo y los del Legislativo repercutiendo esto directamente en el Judicial siendo esto poco sano para la verdadera aplicación del principio.

1.2.1 EJECUTIVO.

Llamamos gobierno al grupo de autoridades que ejercen los poderes públicos, pero el grueso de la población lo entendemos como el Poder Ejecutivo, en nuestro país este poder se deposita en un solo individuo.

En las Constituciones, por lo general se establecen los requisitos que debe de llenar una persona para poder ocupar el poder ejecutivo, de cuanto es la duración del período, el procedimiento para el nombramiento del titular, y dado el caso quien lo ha de sustituir.

¹⁰De la Madrid Hurtado, Miguel. Estudios de Derecho Constitucional. Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM. México 1977. p 124.

Las facultades que tiene este poder cambian de un país a otro, pero generalmente tienen las siguientes atribuciones: publicar y ejecutar las leyes, la expedición de reglamentos, nombrar quien ha de ocupar los principales cargos de la administración pública, nombramientos del cuerpo diplomático y consular, jefe de las fuerzas armadas y conceder indultos.

En los sistemas presidenciales como el nuestro, el Poder Ejecutivo tiene una facultad que es muy importante: el veto por medio del cual y como ya se mencionó anteriormente puede hacer observaciones u oponerse a un proyecto de ley. El ejecutivo tiene por medios directos o indirectos, en sus manos la política internacional, hacendaria, monetaria y crediticia, educativa, laboral, agraria y de seguridad social.

El Poder Legislativo Federal su principal función es la de crear leyes, el ejecutivo promulga dichas leyes y hace que se cumplan, tenemos así que sus facultades respecto a estas es el ejecutarlas, aplicarla a casos en donde no hay conflicto de intereses.

Las funciones que tiene a su cargo el ejecutivo están determinadas y limitadas en la Constitución y las podemos encuadrar en dos grupos:

- a) Políticas.- consisten en la dirección general de los negocios del Estado, representación ante otros países, desarrollar un determinado sistema de gobierno.
- b) Administrativas.- se refieren al cumplimiento ordenado de los servicios públicos, a los pormenores de los negocios.

El Poder Ejecutivo se deposita en un solo individuo ya que este está encaminado a satisfacer necesidades constantemente variables y para obrar prontamente según las circunstancias, es por eso que debe tener una sola voluntad, una sola persona puede tener rapidez de acción, lo que no pasa con las Cámaras ya que estas son tan lentas en su acción, y sería

materialmente imposible que decidieran la gran cantidad de negocios que ofrece la administración pública.

Hay quienes manifiestan que el que se deposite este poder en una sola persona puede dar pie a que esta se extralimite en sus facultades y se convierta en un dictador, pero existen, para frenar esas demasias los otros dos poderes así como las leyes que sujetan a responsabilidad a todos los funcionarios públicos.

Hay países en los cuales el ejecutivo es nombrado por el legislativo, pero no hay lugar a duda que la elección hecha por el pueblo da más independencia y fuerza a aquel poder revistiendolo de confianza pública. En nuestro país quien sea electo para el ejecutivo debe ser ciudadano en ejercicio de sus derechos ya que solo los ciudadanos pueden desempeñar funciones públicas.

Los negocios que están a cargo del ejecutivo suelen ser tan numerosos y diversos que el Presidente por si mismo no podría despacharlos todos, es por esto que las labores respectivas deben de dividirse en varios departamentos en los cuales se encuentra al frente un funcionario al que se le llama Secretario de Estado, puede decirse que dichos secretarios forman parte del Poder Ejecutivo. Estos secretarios dan autenticidad a los actos del Presidente, siendo requisito que sus disposiciones vayan firmadas por el secretario respectivo.

1.2.2 LEGISLATIVO.

" La ley es la expresión más elevada, la más eminentemente política del Derecho, su fórmula más refleja y más pura. El Estado entero habla por su voz, fija así el Derecho y lo reviste de su autoridad. La

conciencia y la voluntad del Estado toman en ella cuerpo visible; la ley es el verbo perfecto del Derecho".¹¹

Las Constituciones organizan a los poderes y les dan sus atribuciones, en la ley fundamental se establece si el Poder Legislativo se divide en dos cámaras o si se deposita sólo en una. En las Constituciones se especifican los requisitos que deben satisfacer los legisladores, tiempo que dura el encargo, como será su elección, con que protecciones cuentan como por ejemplo el que no son responsables por las opiniones que realicen durante el desempeño del cargo, aunque dichas opiniones puedan ser delictivas no se puede ejercitar acción penal en su contra si antes no se autoriza por la propia cámara legisladora.

También se señala los periodos de sesiones y las sesiones extraordinarias, así como el número de legisladores que deben estar presentes para que una sesión se lleve a cabo y el número de votos para que una propuesta pueda ser aprobada.

La función principal del Poder Legislativo consiste en dar la ley, la Constitución indica en lo primordial, que procedimiento hay que seguir, ya mencionamos que su función primordial es crear la ley, que es una norma de carácter general y abstracto; expide decretos que son normas que se refieren a determinadas personas, lugares o tiempos, impone contribuciones, realiza determinadas labores administrativas como nombrar su propio personal y en determinados supuestos conoce y resuelve sobre las faltas del titular del Poder Ejecutivo y de otros altos funcionarios.

Nuestra Constitución adopta el sistema bicameral depositandose el Poder Legislativo Federal en el Congreso de la Unión

¹¹Bluntschli, Derecho Público General, citado por Carpizo, Jorge. Op. Cit. p132.

quien es el que va a crear las normas jurídicas generales, impersonales y abstractas.

El Congreso de la Unión es un organismo constituido, no una asamblea constituyente ya que su existencia, facultades y funcionamiento se derivan de la Ley Fundamental que lo instituye, y aunque tiene la facultad de reformar o en su caso adicionar la Constitución en colaboración con las legislaturas de los Estados, dicha atribución no implica el ejercicio del poder constituyente, ya que no le compete alterar ni sustituir los principios jurídicos, sociales, económicos o políticos en que descansa el ordenamiento supremo, lo que no entrañaría reformarlo o adicionarlo sino únicamente variarlo sustancial o esencialmente, fenómeno que solo incumbe al pueblo.

Aunque la creación legislativa es su principal tarea, tiene competencia en actos no legislativos los que se pueden clasificar en dos tipos : político-administrativos y político-jurisdiccionales, visto de otra forma la Constitución le concede tres especies de facultades al Congreso de la Unión las que son: las legislativas, las político-administrativas y las político-jurisdiccionales de las cuales sus resultados son las leyes, los decretos y los fallos.

Las facultades legislativas del Congreso de la Unión, son las atribuciones que en favor de este organismo consagra la Constitución para elaborar las normas jurídicas con las características que ya se han señalado anteriormente y a las cuales llamamos leyes. El conjunto de dichas facultades es la competencia legislativa del Congreso de la Unión.

Dicha competencia puede ser clasificada de dos formas abierta o cerrada, es decir, enunciativa o limitativa. Es abierta o enunciativa cuando dicho organismo actúa como legislatura del Distrito Federal, y cerrada o limitativa en el caso de que funja como legislatura federal o nacional, esto es, para toda la República.

Esta última competencia legislativa se deriva del principio consagrado en el artículo 124 Constitucional que establece el sistema de facultades expresas para las autoridades federales y reservadas para las de los Estados, el Congreso de la Unión, como cuerpo legislativo federal tan solo puede expedir leyes en las materias que expresamente señala la Constitución, y como legislatura del Distrito Federal

1.2.2.1 FACULTAD PARA LEGISLAR EN MATERIA DE IMPUESTOS.

El Congreso de la Unión como legislatura federal tiene una competencia cerrada o limitativa, por que de acuerdo con el principio consagrado en el artículo 124, sólo puede expedir leyes en las materias que expresamente consigna la Constitución, dicha competencia se encuentra primordialmente en el artículo 73 que a grosso modo, se refiere al ámbito tributario y a esferas de normación no tributaria.

La competencia tributaria la encontramos el artículo 73 fracción VII y XXIX Constitucional y que establecen:

"El Congreso tiene facultad:

VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

XXIX-A.- Para establecer contribuciones:

1º Sobre el comercio exterior,

2º Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27;

3º Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;

4º Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y

5º Especiales sobre:

a) Energía eléctrica;

b) Elaboración y consumo de tabacos labrados;

c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;

- d) Cerillos y fósforos;
- e) Aguamiel y productos de su fermentación;
- f) Explotación forestal ; y
- g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica."

Las disposiciones transcritas anteriormente plantean el problema consistente en determinar si la facultad impositiva establecida en la fracción VII sólo debe ejercitarse por el Congreso en las materias que establece la fracción XXIX-A o en cualesquiera otras no incluidas en ella. Esta hipótesis trae consigo un fenómeno que se le conoce como la doble tributación, debiéndose entender en el sentido de que alguna materia no comprendida en la fracción XXIX-A es susceptible de gravarse tanto por la legislatura federal, así como por la de los Estados.

"La facultad de la federación para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto esta consagrada por la fracción VII del artículo 73, pero a pesar del principio que sustenta el artículo 124, esa facultad federal no excluye la facultad de los Estados para imponer contribuciones, pues si así fuera se vendría abajo todo el sistema federal al subordinar la vida económica de las entidades federativas a los Poderes de la Unión. Podría decirse que en realidad son facultades distintas en materia impositiva la de la federación y las de los Estados, por que aquella y éstos sólo pueden imponer contribuciones para cubrir sus respectivos presupuestos... la fracción VII del artículo 73 debe entenderse en el sentido de que autoriza al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto de la federación".¹²

¹²Tena Ramirez, Felipe. Derecho Constitucional Mexicano. Editorial Porrúa, 12 edición, México 1973, p 354-355

En complemento a lo anterior el Dr. Ignacio Burgoa establece que "... la tributación pública y las leyes que la establecen responden a una exigencia ineludible e inevitable de la vida socioeconómica de cualquier Estado. La satisfacción de esa exigencia no puede quedar supeditada al escueto principio que preconiza el artículo 124 constitucional en el sentido de que, en materia impositiva el Congreso Unión sólo puede decretar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto de la Federación gravando las actividades y las fuentes económicas señaladas en la fracción XXIX (hoy XXIX-A) del artículo 73 de la Ley Fundamental. Si se adoptase esta interpretación se auspiciaría la inequidad fiscal en cuanto que, para subvenir los gastos públicos federales, únicamente deberían contribuir los sujetos físicos o morales vinculados a tales actividades y fuentes económicas y no quienes no las realizaran o no estuviesen relacionados con ellas".¹³

1.2.3 JUDICIAL.

El principio de la división de poderes exige que uno de ellos expida la ley, otro que la ejecute, y el otro la aplique en caso de controversias, a este poder al cual se le encomienda esta última tarea se le denomina Poder Judicial, dicho poder debe de ser distinto e independiente de los demás.

El poder judicial realiza la función jurisdiccional, es el quien dirime los conflictos que se presentan ante los tribunales, es quien aplica la ley al caso concreto cuando, como ya se menciono anteriormente, existe una controversia.

El Poder judicial federal es una creación que responde a dos fines: en primer lugar mantener la armonía entre los Estados, dirimiendo sus diferencias, y en segundo lugar el decidir en todos los casos contenciosos que se refieren a leyes federales consolidando las instituciones y haciendo que se respeten y protejan los derechos que son objeto y fin de ellas.

¹³Burgoa Orihuela, Ignacio. Op. Cit. p 646.

En muchos países posee una atribución la cual consiste en el control constitucional de las leyes y actos de los otros poderes, es decir, el poder judicial tiene la atribución de vigilar que los poderes ejecutivo y legislativo realicen sus actos dentro de las competencias que les han sido asignadas expresamente en la Constitución, en otras palabras, es quien dice lo que la constitución quiere decir.

"El poder judicial no posee fuerza material, sino su fuerza es la del derecho la del orden jurídico, la de la constitución, y es una fuerza que se manifiesta todos los días. Donde no existe una buena administración de justicia, no puede haber confianza en el derecho ni tranquilidad en esa comunidad".¹⁴

Conforme al principio de división de poderes los tres deben de ser iguales en independencia y categoría pero hay ocasiones en que el judicial es superior a los otros dos, esto se debe a la propia naturaleza de su instituto y de sus funciones, para preservar el orden, la armonía, la unidad es forzoso declarar la existencia en la República de una ley suprema: ésta es la Constitución.

El Poder Legislativo podría expedir leyes anticonstitucionales, el Ejecutivo llevar a cabo actos de autoridad que contravengan lo dispuesto por la propia Constitución, tales violaciones a la Carta Magna no tendrían remedio sino existiera un poder que le restituyera su imperio y prestigio a esta, dicho poder es precisamente el Judicial órgano encargado de vigilar la legalidad con que actúan las autoridades.

Con lo anterior podemos ver que en determinados casos y hasta cierto punto, el Poder Judicial Federal se coloca encima de los otros dos poderes para juzgar sus disposiciones y actos, sin que ésta función tenga superior alguno, ni revisión posible, al ejercerla se reviste de una especie de infalibilidad, es decir, sus desiciones son inquebrantables.

En nuestro país el ejercicio del poder judicial y como lo establece el artículo 94 de la Constitución se deposita en la Suprema Corte de Justicia, en un Tribunal Electoral, en Tribunales Colegiados y Unitarios

¹⁴Carpizo, Jorge. Estudios Constitucionales, Editorial Porrúa, 4 edición, México 1994, p 306

de Circuito, en Juzgados de Distrito y en un consejo de la Judicatura Federal.

Siguiendo lo establecido en el mencionado artículo la Suprema Corte de Justicia se compone de once Ministros, siendo su funcionamiento en Pleno o en Salas, sus sesiones son públicas, y por excepción secretas en aquellos casos cuando así lo exijan la moral y el interés público. La ley Orgánica del Poder Judicial es la que determinara la competencia de la Suprema Corte así como la de los Tribunales de Circuito, de los Juzgados de Distrito y del Tribunal Electoral.

En el artículo 100 Constitucional se establece que la vigilancia y disciplina del Poder Judicial de la Federación con excepción de la Suprema Corte, va a estar a cargo del Consejo de la Judicatura Federal, el cual estará integrado por siete miembros de los cuales uno sera el Presidente de la Suprema Corte de Justicia quien también lo es del Consejo, un Magistrado de los Tribunales Colegiados de Circuito, uno de los Unitarios de Circuito y un Juez de Distrito, dos Consejeros designados por el Senado y uno por el Presidente de la República. Las resoluciones del Consejo serán definitivas e inatacables.

1.3 FINES DEL ESTADO.

"Siendo el estado creación teleológica del hombre, es indiscutible que su estructura la determina a realizar por medio de sus funciones, la actividad necesaria, complementaria de la del hombre, para llevar a cabo la sociabilidad humana".¹⁵

Con lo anterior se quiere decir que el Estado realiza una serie de actividades, las cuales se encuentran en ley y por ende dentro de la esfera de sus atribuciones las cuales no pueden ser realizadas por el

¹⁵Galindo Camacho, Miguel. Teoría del Estado, Editorial Mexicanos Unidos 2 edición, México 1969, p 298.

hombre como tal, pero que están encaminadas a la satisfacción de sus necesidades.

El tema de los fines del Estado es de los más interesantes que trata la Teoría del Estado, ya que este fue creado precisamente para realizar actividades encaminadas a la satisfacción de las necesidades que se presentan por parte de la población que lo conforma y a los cuales se tiene la obligación de cumplírseles.

Es el Estado una estructura social la cual alberga dentro de sí a otras agrupaciones sociales que como ya se menciono al principio de este capítulo pueden ser la familia, sociedades civiles y mercantiles, sindicatos, entre otros, el Estado no se debe colocar sobre estas agrupaciones como una superestructura sino que debe de complementarlas, no debe destruirlas ni absorberlas. El fin perseguido por el Estado es diferente a los fines que persiguen las otras agrupaciones humanas.

"El Estado como ente cultural, tiene por objeto la obtención de un fin. Ya sabemos que todo producto de la cultura humana se caracteriza por llevar dentro de si una finalidad, aquello para lo cual es creado por el hombre. Siendo el Estado una institución humana, tiene naturalmente un fin. No puede dejar de tenerlo. Los hombres que componen el Estado, los gobernantes y los gobernados al agruparse formando la sociedad estatal, persiguen un fin. El Estado encierra en su actividad una intención que es la determinante y el motor de toda su estructura".¹⁶

En todo Estado la actuación de sus órganos va de acuerdo a planes y programas para la consecución de sus fines, mediante diversos mecanismos los cuales van desde la creación de normas jurídicas, hasta la ejecución de actos concretos. Para llegar a determinar los fines del Estado se debe de tomar en cuenta cuales son las actividades que desempeña este ya que para la consecución de sus fines se deben de realizar las actividades suficientes y necesarias.

El precisar cuales son los fines del Estado ha sido una cuestión muy debatida, es por eso que existen diversas concepciones que de estos se han tenido influyendo en esto la época y el lugar de que se trate además

¹⁶Porrúa Perez, Francisco. Ob. Cit. p 276.

de la concepción que se tenga sobre el Estado, es por eso que algunos han considerado que el Estado debe procurar la satisfacción del bienestar general, otros la moral, y otros la seguridad y la libertad.

Hay una corriente que considera que el Estado tiene fines, tiene una causa final, la que generalmente es la consecución de los fines humanos, ya que "... por diferentes que puedan ser las acciones humanas y por múltiples formas que sean susceptibles de revestir los fines humanos, esta sociedad de fines puede integrarse en algunos que valgan como superiores y últimos... Los medios para conseguir estos fines superiores son varios, del propio modo que los fines intermedios, pero la variedad de estos últimos tiende a convertirse no ya en escaso número, sino en un solo fin".¹⁷

A este último fin le podemos dar el nombre de "bien común" el cual consiste en que toda la población que forma parte de un Estado cuente con todos los medios necesarios para satisfacer de manera cabal todas sus necesidades y poder llevar así una vida digna y decorosa, siendo el Estado el encargado de proporcionar las condiciones bastantes y suficientes para que esto sea realizado. Con lo anterior podemos decir que el sujeto beneficiario del bien común es el conjunto de los habitantes del Estado, las personas por quienes esta integrado y a quienes debe su existencia.

Cabe señalar que el satisfacer las necesidades individuales de la población no le corresponde directamente al Estado a través de sus funciones, este solo facilita los medios idóneos para que se satisfagan.

Para concluir, podemos decir que lo que el Estado debe de realizar para que se de el bien común son los siguientes aspectos:

"a) Procurar la paz y la armonía social, b) Realizar la prestación de servicios públicos, c) Procurar la educación de la población del Estado, d) Procurar el mejoramiento integral de la misma, e) Defender los intereses de la sociedad tanto en el aspecto interno como en el externo, f) Lograr la estabilidad social por medio de la aplicación del Derecho, g) Llevar a cabo toda actividad que le asigne el hombre y que éste no pueda realizar".¹⁸

¹⁷Jellinek, Georg. Teoría General del Estado p174. Citado por Delgadillo Gutierrez. Luis Humberto. Compendio de Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, México 1994. p 19

¹⁸Galindo Camacho, Miguel. Op. Cit. p.302.

CAPITULO II

LA ACTIVIDAD FINANCIERA

2.1. CONCEPTO.

En la Administración Pública domina la idea de actividad puesta al servicio de los fines de interés general, dicha administración trae consigo una actividad que va encaminada a la realización de los servicios públicos así como también a la satisfacción de las necesidades generales, es así que la administración de un Estado se vea en la necesidad de utilizar medios personales, materiales y jurídicos para llegar al cumplimiento de sus fines, de lo anterior tenemos que uno de los sectores más importantes de la actividad administrativa está constituido por la gestión de intereses económicos.

A ese aspecto de la administración que ya mencionamos, en nuestro tiempo tiene una gran importancia por la evolución político-social que se ha dado en todas las naciones de la época en que vivimos, y es por eso que se reconoce que la actividad del Estado y de las demás entidades de derecho público, que están encaminadas a la satisfacción de las necesidades colectivas, tiene un carácter económico.

Esa actividad tiene gran importancia ya que el Estado moderno la lleva a cabo "para administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos, para conservar, destinar e invertir las sumas ingresadas, el Estado cumple una serie de actos cuyo conjunto constituye la actividad financiera..."¹⁹

Por lo expuesto anteriormente se puede deducir que el Estado desarrolla una actividad de carácter económico, la cual va encausada a la obtención de los medios necesarios que le permitan satisfacer las

¹⁹Giannini, A.D. Elementos de Derecho Financiero, citado por Sanz de Bujanda Fernando, Hacienda y Derecho, Instituto de Estudios Políticos, 2a edición, Madrid 1975, pp 11

necesidades colectivas mediante la realización de los servicios públicos, dicha actividad queda inserta en el cuadro de la Administración Pública, de la cual constituye una zona o sector bien acotado, y que para no confundirla con otras manifestaciones de la actividad administrativa que carecen de contenido económico se le denomina administración financiera.

Ahora bien, cabe hacernos la pregunta de ¿quien se dedica al estudio de la actividad financiera?, para responderla podemos decir que quien se ha encargado de estudiarla es la ciencia de las finanzas públicas, la cual tiene por objeto "investigar las diversas maneras por cuyo medio el Estado o cualquier otro poder público se procura las riquezas materiales necesarias para su vida y funcionamiento y también la forma en que estas riquezas serán utilizadas."²⁰

Las Finanzas Públicas constituyen la materia que comprende todo el aspecto económico del ente público y que se traduce en la actividad tendiente a la obtención, manejo y aplicación de los recursos con que cuenta el Estado para la realización de las actividades y que efectúa para la consecución de sus fines.

Estando ya en conocimiento de quien estudia a la actividad financiera podemos decir que esta es un conjunto de medios, los cuales previamente son ordenados por el Estado para obtener los recursos necesarios para cubrir los gastos públicos y así cumplir con los fines del mismo.

Toda actividad se apeg a determinados principios o lineamientos y la actividad financiera no es la excepción. Los principios de la ciencia de las finanzas y de la administración se pueden aplicar de igual forma a los particulares y a los entes públicos, pero la actividad financiera del Estado dista de los principios que conforman la actividad financiera de los particulares, "las finanzas publicas tienen como sujeto al Estado y, por lo tanto, toda su actividad está contenida y normada por leyes, reglamentos y disposiciones administrativas que el mismo Estado establece para regular su economía. Los postulados financieros del Estado son mandatos

²⁰Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa, 31a edición, México 1995, p. 10.

obligatorios, dejando un escaso margen a las excepciones de discrecionalidad que los propios ordenamientos legales contemplan."²¹

Así podemos enumerar las diferencias que existen entre la actividad financiera particular y la estatal, las cuales serían las siguientes.

- 1.- La actividad financiera particular satisface intereses privados, la estatal satisface intereses públicos.
- 2.- En la privada, existe la libertad de elección, en la estatal se debe apegar al interés público y a las leyes y programas que previamente han sido establecidos.
- 3.- La actividad financiera estatal se lleva a cabo mediante el empleo del poder coactivo del Estado, en la privada se procede por medio del convenio.
- 4.- La actividad financiera estatal su finalidad no es lucrativa, la privada es movida por el lucro.
- 5.- En la actividad estatal el ingreso se determina por las necesidades que debe satisfacerse, en la privada el ingreso determina lo que puede satisfacerse.

De esta actividad financiera del Estado podemos mencionar que también cuenta con un carácter complementario y respecto a esto Sergio Francisco de la Garza expone que "la actividad financiera estatal es complementaria de la actividad financiera privada, aduciendo la razón de que si los servicios públicos estatales desaparecieran, las actividades económicas privadas tendrían que sufrir una modificación para proveer por sí misma dichos servicios... la organización de los servicios públicos influye en el costo de la actividad económica privada, pues una vez organizados por el Estado los particulares ya no tienen que preocuparse por ellos, y aun cuando para sostenerlos, el Estado tenga que obtener recursos de los particulares, el costo para éstos es inferior cuando son prestados por el Estado que cuando los propios particulares tuvieran que hacerse cargo de ellos."²²

²¹Faya Viesca, Jacinto. Finanzas Públicas, Editorial Porrúa, 2a edición, México 1986, p 11

²²De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, 16a edición, México 1990, p 12.

La actividad financiera se traduce en entradas y salidas de dinero al Estado, las entradas son los ingresos públicos que son transferencias monetarias en favor de los organismos públicos, gracias a estas transferencias, las entidades públicas se ven en aptitud de disponer de los medios de pago necesarios para llevar a cabo las funciones que les han sido encomendadas por el ordenamiento jurídico. El llevar a cabo estas funciones trae consigo una serie de transferencias monetarias contrarias, ya que suponen salidas de dinero de las cajas públicas y que constituyen los gastos públicos.

Para concluir, y en resumen de todo lo anterior podemos decir que la actividad financiera del Estado surge para la consecución de los fines del mismo y se resuelve en tres momentos esencialmente diversos:

1.- La obtención de ingresos de los cuales se allega el Estado por la explotación de su propio patrimonio (empresas industriales, renta de inmuebles, venta de bienes) y por medio de los diversos tipos de tributos o por la contratación de empréstitos o la emisión de bonos.

2.- La gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración de sus bienes patrimoniales de carácter permanente.

3.- La realización de erogaciones para sostener las funciones públicas, la prestación de servicios públicos y la realización de otras muy diversas actividades.

2.2. ANTECEDENTES.

La actividad financiera del Estado su autonomía con respecto de la economía política podemos decir que es de reciente creación, dicha independencia no se remonta más allá de la Revolución Francesa, pero esto no quiere decir que el fenómeno financiero en el Estado no se haya presentado antes de ese acontecimiento; sino por el contrario desde que se da la vida en colectividad, se origina también el imperativo de atender a necesidades de tipo colectivo, las cuales para ser satisfechas requieren de gastos los cuales deben de ser cubiertos no solo por un individuo en

particular sino que se requería la colaboración de todos los miembros de dicha colectividad, y entre más va creciendo la solidaridad social, el fenómeno financiero público se presenta con mayor intensidad al grado que el desequilibrio de las finanzas públicas provoca violentas crisis sociales.

En la antigüedad la riqueza era obtenida por medio de la guerra y la conquista de otros pueblos, forma muy distinta del proceso económico actual. En Egipto, Grecia y Roma suele mencionarse prácticas financieras, pero nada en cuanto a teoría ya que la omnipotencia del Estado no permitía la discusión de los asuntos públicos.

En la Edad Media rigieron las llamadas finanzas patrimoniales, en las cuales los bienes del Estado estaban indiferenciados con relación a los bienes de los soberanos y de los señores feudales, en este período los Estados obtenían la mayor parte de sus medios económicos con los que hacía frente a sus gastos de las rentas de su patrimonio y de toda una gama de contribuciones de diversa índole que los súbditos estaban obligados a satisfacer en correspondencia con el ejercicio de los poderes y de las actividades reservadas al soberano. No había por tanto un sistema de impuestos permanente y sólo en ocasión de necesidades extraordinarias, el Estado hacía un llamamiento a los ciudadanos para que prestasen su concurso financiero.

Más tarde surgió el mercantilismo, que aparece ante la necesidad de consolidar los Estados modernos por medio de sus tesoros nacionales, si existían esbozos de una teoría financiera se notaba un marcado predominio del aspecto político. Los autores de esta corriente sostenían que las ganancias del Estado se lograban gracias al comercio internacional y al atesoramiento de metales preciosos.

Durante el siglo XVIII se dio una profunda transformación en la concepción de lo que debía ser el aspecto financiero de la actividad general del Estado, así surgen los fisiócratas quienes sostenían que la riqueza proviene de la tierra, y con sus postulados que nunca fueron integralmente aplicados tuvieron la virtud de presentar el primer esquema orgánico de una teoría económica.

Posteriormente apareció la escuela clásica inglesa, siendo su precursor Adam Smith, esto significó el comienzo de estudios sistematizados con relación a los recursos y gastos del Estado aunque concibiéndolos como integrantes de una economía pública, que no era sino parte de una economía general.

Adam Smith en su obra *La Riqueza de las Naciones*, dejó sentadas una serie de bases relativas a la actividad financiera del Estado, efectuó un riguroso análisis de la actividad económica en sus diversas etapas, y exponiendo una serie de principios fundamentales entre los cuales se hallan sus célebres reglas sobre la imposición; sus seguidores David Ricardo y John Stuart Mill se dedicaron al estudio de los problemas financieros y especialmente de tributación.

En el siglo XIX la ciencia de las finanzas empezó a sistematizarse como una disciplina autónoma, aparecieron tratadistas que llevaron a cabo estudios específicamente financieros entre los que podemos mencionar a Wagner, Rau, Seligman, Leroy Beaulieu, Ferrara, entre otros, a principios del siglo XX aparecieron obras financieras donde comenzó a darse un enfoque jurídico a las finanzas.

Es así como se llega a la ciencia financiera tal y como la conocemos ahora, prevaleciendo la opinión de considerar a la ciencia de las finanzas no como una sección de la ciencia política ni como una rama de la ciencia económica, sino como una ciencia específica con contenido propio.

2.3. MOMENTOS DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA

Como hemos visto ya anteriormente es la Actividad Financiera del Estado aquella que realiza este último para llegar a la consecución de sus fines, y dicha actividad como lo menciona el jurista Sergio Francisco de la Garza, conoce tres momentos esenciales que son la obtención o recaudación de bienes, el manejo o administración de los mismos y la erogación o los gastos públicos los cuales se van a traducir en servicios para la población.

A cada uno de estos tres momentos corresponde su estudio al Derecho Fiscal, al Derecho Patrimonial y al Derecho Presupuestario respectivamente, de los cuales trataremos de dar un panorama de cada uno.

2.3.1. OBTENCION

Ya se ha hablado de que el Estado para la consecución de sus fines debe de allegarse de los medios necesarios para que se cumplan sus objetivos, así tenemos que el primer momento de la actividad financiera sea precisamente la obtención o recaudación de los recursos indispensables para la actuación del Estado.

Toda actuación que realice el Estado forzosamente debe de estar contemplado en una ley, ya que de no ser así dicha actuación sería ilegal. Así podemos lograr deducir que para que el Estado obtenga recursos esto debe de contemplarse en una ley a la cual conocemos nosotros como la Ley de Ingresos la cual va a regir durante un año y es en esta donde se van a establecer los montos y conceptos que van a servir para que el Estado obtenga los recursos necesarios para cumplir con sus programas.

Para la integración de este documento se sigue todo el procedimiento constitucional que se exige para la elaboración de toda ley: iniciación, discusión, aprobación, promulgación y publicación. En esta Ley de Ingresos se agrupan todas las contribuciones y demás ingresos, como ejemplo podemos mencionar la emisión de valores en moneda nacional, bonos de la tesorería de la Federación, adquisición de deuda pública, etc, de igual forma se señalan en la mencionada ley las cifras en cada uno de los renglones contenidos en la misma.

La rama del derecho que se encarga de estudiar este momento de la actividad financiera es el derecho fiscal, él es una rama del derecho financiero, siendo este el encargado del estudio de las normas relativas a la obtención, manejo y aplicación de los recursos del Estado, su campo lo vemos reducido si nos concretamos al aspecto de la obtención de los recursos que el Estado recibe por distintos medios, ya sea por la explotación

de sus bienes, por la aportación voluntaria de diversos sujetos o por la imposición que establece por su poder de imperio.

Es así que cuando enfocamos esta materia exclusivamente a la obtención de recursos nos encontramos frente al llamado Derecho Fiscal, el cual comprende las normas que regulan la actuación del Estado para la obtención de los recursos y las relaciones que se generan con esa actividad.

El término "fiscal" proviene del latín *fisco* el cual significa tesoro del emperador, a este las provincias pagaban el *tributum* que les era impuesto. A su vez la palabra "fisco" se deriva de *fiscus*, nombre con el que primeramente se conoció la cesta que servía de recipiente en la recolección de higos y que también utilizaban los recaudadores para recolectar el *tributum*. De ahí que todos los ingresos que eran percibidos en el fisco tenían el carácter de ingreso fiscal.

El contenido de esta rama del derecho se ha confundido debido a que los tratadistas de la materia lo conciben bajo diversos enfoques, hasta llegar a confundirlo con el Derecho Financiero y con el Derecho Tributario, pero se coincide en que las normas que lo integran regulan las relaciones que se derivan de la actividad del Estado que va encaminada a la obtención de ingresos, pero mientras que unos lo relacionan con todo tipo de ingresos, otros los circunscriben sólo a una parte de ellos.

En relación a lo anterior el Tribunal Fiscal de la Federación dictó una tesis jurisprudencial en la que establece que: "debe de atribuirse el carácter de fiscal a cualquier ingreso del Erario, a toda prestación pecuniaria en favor del Estado, sin que interese distinguir si el deudor es un particular, persona física o moral, algún establecimiento público 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 afecte el sujeto pasivo para precisar el carácter de la prestación adecuada; el sujeto activo y no el pasivo proporciona el criterio necesario para precisar si la relación jurídica es de naturaleza fiscal.

"Otra cuestión más discutible conectada con el primer problema que se acaba de plantear, es la de definir si debe reputarse técnicamente como fiscal cualquier crédito activo del Estado, por que podría pretenderse que tan solo las obligaciones tributarias, y no las que se incluyan dentro de los ingresos originarios del Erario, son obligaciones fiscales.

"Se ha pretendido que solo la primera clase de obligaciones públicas puede considerarse... como integrante de la materia fiscal, en forma que se excluyan de la competencia de nuestro Tribunal los créditos del segundo tipo, es decir, los ingresos originarios de la Federación.

"No obstante, 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 persona de derecho privado, por lo que cabe concluir que por razón de su materia entren en la concepción genérica de fiscal... todos los créditos existentes en favor del Erario Federal"²³

En la tesis jurisprudencial anteriormente mencionada establece como materia fiscal la que se refiere a todos los ingresos del Estado cualquiera que sea su naturaleza, así podemos establecer que tienen el carácter de fiscal aquellos ingresos que no necesariamente son tributos y por mencionar algunos como los empréstitos, la explotación de sus bienes patrimoniales, certificados de tesorería, etc.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 4º establece que, son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes le den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha autoridad autorize.

²³RTFF. Tesis sustentadas por el Pleno del TFF durante los años 1937-1948. Citada por De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit. p 18.

De la lectura del último párrafo del artículo mencionado anteriormente podemos observar que es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la facultada para llevar a cabo la recaudación de los ingresos del Estado mismas que se encuentran contempladas en la Ley de la Administración Pública Federal en su artículo 31º, el cuál en relación a los ingresos del Estado entre otras facultades corre a su cargo el de proyectar y calcular los ingresos de la Federación... considerando las necesidades del gasto público Federal, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la Administración Pública Federal; formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la Federación; cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos Federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Por último diremos que la obtención o recaudación de los ingresos es parte esencial de la actividad financiera ya que partiendo de esta el Estado se va a encontrar en la posibilidad de contar con los recursos necesarios para cumplir con sus objetivos.

2.3.2. ADMINISTRACION

Una vez que el Estado ya ha adquirido los recursos económicos necesarios ahora debe de administrarlos, es decir, tiene que determinar en que va a gastar y a aplicar dichos recursos. Dicha determinación se plasma en un documento al que nosotros llamamos presupuesto de egresos y es en este documento donde se menciona como y en que se va a utilizar el ingreso.

Las grandes necesidades económicas y sociales de la actualidad y tratándose de una sociedad en expansión, y la ineludible rectoría del Estado en materia económica y social, han hecho del presupuesto un fuerte instrumento de política económica y de administración. Podemos definir al presupuesto "como un documento oficial que contiene un plan, preliminarmente elaborado y aprobado por el ejecutivo

acerca de los ingresos y gastos públicos. Es políticamente una toma de decisión que supone tres aspectos fundamentales: 1) señalamiento de los objetivos de política económica más importantes que el Estado se haya impuesto; 2) evaluación de las erogaciones por realizar para alcanzar cada una de estas metas en varias posibilidades; 3) una medición aproximada de las aptitudes e intenciones de la comunidad para hacer frente al egreso total que implica el programa de gobierno."²⁴

El presupuesto va más allá del diagnóstico y registro de los gastos e ingresos públicos anuales y conforma el instrumento básico de política económica aplicado a la consecución de objetivos determinados.

Como características del presupuesto podemos enumerar las siguientes:

- 1.- Su formulación, aprobación y ejecución es competencia exclusiva del Estado.
- 2.- Esta regido por el principio de legalidad.
- 3.- Es anual.
- 4.- El presupuesto es único, es decir, los gastos y recursos del Estado se agrupan en un documento único e indivisible.
- 5.- Principio de no afectación de recursos, aquí consiste en que la recaudación y captación debe destinarse a gastos generales y no a gastos especiales.
- 6.- Especificación de gastos, por este principio el Congreso impone al Ejecutivo el que este va a realizar las erogaciones que están detalladas en el documento presupuestario.

Es así que ya tenemos conocimiento de que es por medio del presupuesto que el Estado va a administrar sus recursos, entendiendo por administrar el llevar a cabo una distribución de los ingresos entre los órganos del Estado, las entidades así como la correspondiente asignación de recursos a programas y planes que traigan consigo el beneficio de la sociedad.

²⁴Reichkiman, Benjamin. Introducción al Estudio de la Economía Pública. Citado por Witker V. Jorge. Derecho Económico. Editorial Harla. 2a edición, México 1992, p 113.

Dicha repartición del ingreso así como las cantidades otorgadas se encuentran en el presupuesto y generalmente se les conoce con el nombre de *Partidas Presupuestarias*.

En dichas partidas presupuestarias se establece claramente las dependencias y entidades así como las cantidades de las cuales podrán disponer, por consiguiente en el presupuesto se contemplan partidas asignadas al Poder Legislativo, al Poder Judicial, al Poder Ejecutivo comprendiendo dentro de éste a todas y cada una de las secretarías de Estado con su correspondiente presupuesto del cual puede disponer cada una. También se asigna un presupuesto a Organos Electorales, a los Tribunales Agrarios, al Tribunal Fiscal de la Federación y a otras entidades como por ejemplo el ISSSTE, IMSS, Pemex, Comisión Federal de Electricidad, entre otras así como también hay una asignación de presupuesto a las Entidades Federativas y a los Municipios.

Pero el administrar no implica solamente el asignar recursos para gastar sino que también trae consigo el vigilar que dichos recursos sean realmente utilizados para cumplir con los fines que se han trazado y así sean aprovechados.

Es así que las dependencias y entidades deben de realizar sus actividades con sujeción a los objetivos y metas de los programas que ya han sido aprobados por lo que no es de asombrarse que dentro de cada dependencia, entidad u órgano al que se le asigne presupuesto se encuentre dentro de su organización un organismo encargado de vigilar el que se aplique el presupuesto de conformidad a los lineamientos establecidos, a este organismo actualmente se le llama Contraloría Interna, quien, como ya se mencionó tiene a su cargo la vigilancia de que se haga uso debido de los recursos, que se cumplan los objetivos, y, en su caso denunciar las irregularidades que se detecten.

En nuestro país existe una secretaría encargada de dicho control, la secretaría a que nos referimos es la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, que entre otras de sus facultades podemos enumerar las siguientes:

- * Organizar y coordinar el sistema de control y evaluación gubernamental.
- * El expedir normas que regulen los procedimientos de control.

- * Vigilar el cumplimiento de las normas de control.
- * Realizar auditorías.
- * Vigilar el cumplimiento de las disposiciones en materia de planeación, presupuestación, ingresos, etc.
- * Designar delegados de la propia Secretaría ante las dependencias y órganos desconcentrados de la Administración Pública Federal centralizada, y comisarios en los órganos de gobierno o vigilancia de las entidades de la Administración Pública Paraestatal.
- * Opinar sobre el nombramiento o solicitar la remoción de los titulares de las áreas de control de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal.
- * Colaborar con la Contaduría Mayor de Hacienda.
- * El conocimiento e investigación de las conductas de los servidores públicos que puedan constituir responsabilidades administrativas, aplicar las sanciones que correspondan, y en su caso presentar denuncias ante el Ministerio Público.

Por lo anterior podemos establecer que la administración como parte de la actividad financiera del Estado consiste en organizar los gastos de forma que a futuro se puedan lograr los objetivos que fueron fijados obteniendo así un mayor aprovechamiento de los ingresos, así como también el vigilar el cumplimiento en la aplicación de los recursos asignados para no traer consigo un quebranto que repercuta en un perjuicio para la sociedad.

2.3.3. EROGACION

En los puntos anteriores ya se hablo de que el Estado obtiene recursos y los administra y ahora el punto que sigue es la erogación, último momento de la Actividad Financiera.

El Estado para cumplir sus fines necesita gastar es así que la finalidad esencial del gasto público radica en permitir el cumplimiento de los fines estatales, es difícil concebir un fin estatal que no traiga consigo la ejecución de un gasto.

El satisfacer las necesidades materiales, educativas, culturales de la población, así como el fomento al empleo, proporcionar la vivienda, ofrecer seguridad, impulsar el comercio nacional e internacional entre otras, son actividades que puedan ser encauzadas por el Estado si se da un adecuado ejercicio de las erogaciones.

Así tenemos que la erogación siendo el último momento de la actividad financiera es aquel por medio del cual el Estado va a cumplir con sus fines y podemos decir que "son gastos públicos las erogaciones dinerarias que realiza el Estado en virtud de ley para cumplir sus fines consistentes en la satisfacción de las necesidades"²⁵

Las erogaciones o gasto público no solo debemos entenderlo como causa de los ingresos requeridos para poner a funcionar aquellas actividades por medio de las cuales se satisfacen las necesidades públicas, sino que también significa como un factor de redistribución de la riqueza en virtud de que la población al entregar parte de sus ingresos al Estado, este lo devuelve al pueblo pero no en cantidades líquidas sino por medio de los servicios públicos que van a satisfacer las necesidades.

Ya vimos que las erogaciones tienen por objeto el solventar los gastos que por concepto de satisfacción de las necesidades públicas realiza el Estado y ahora podemos mencionar las características de los gastos públicos.

a) Erogaciones dinerarias: El gasto público consiste en el empleo de bienes valüables pecuniariamente, que actualmente y en virtud de la economía monetaria se identifican con el dinero.

b) Son efectuadas por el Estado: Aquí se comprenden las sumas de dinero que por cualquier concepto salen del tesoro público y consisten en empleos de riqueza.

c) Basados en ley: En los estados de derecho rige el principio de legalidad en cuanto al gasto, no hay gasto público legítimo sin ley que lo autorice, en

²⁵Villegas, Hector B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Editorial DePalma, 5a edición, Buenos aires 1993, p 31

nuestro país los gastos están contemplados en el Presupuesto de Egresos de la Federación.

d) Las erogaciones son para cumplir los fines del Estado que consisten en la satisfacción de las necesidades públicas: La erogación estatal debe de ser congruente con los fines de interés público asignados al Estado

Las erogaciones que lleva a cabo el Estado para satisfacer las necesidades de la sociedad pueden ser clasificadas de diversas formas:

"Con base en la estructura orgánica del Estado, los gastos públicos pueden estudiarse de acuerdo con las unidades administrativas que los ejercen. Así que los gastos públicos se estudiarán según los órganos del Estado; gasto público a cargo del Poder Ejecutivo, del Legislativo o del Poder Judicial.

" Atendiendo a las necesidades que se satisfacen con el ejercicio del gasto público, éste se puede estudiar con un criterio funcional. Esta clasificación del gasto público es muy moderna, puesto que aquí no se atiende al órgano que ejerce el gasto, sino a la función que desempeña. Así se habla del gasto en materia educativa, de vivienda, de seguridad social, de justicia o en materia alimentaria.

"Los gastos públicos se clasifican en ordinarios y extraordinarios. Los primeros son aquellos que están proyectados dentro de un ejercicio fiscal y que su realización se lleva a cabo conforme a los planes y proyectos aprobados. En cambio, los gastos extraordinarios son aquellos que los órganos públicos deben realizar con vigencia, para hacer frente a las necesidades de la sociedad surgidos de improviso y que obligan a hacer una redistribución y transferencia de partidas presupuestarias, o bien, a obtener ingresos también extraordinarios con el fin de contar con los recursos económicos para hacer frente a ese gasto que no se tenía previsto." ²⁶

El Estado como toda persona para satisfacer sus necesidades realiza un gasto, pero los gastos que realiza el Estado no son iguales a los

²⁶Mabarak Cerecedo, Doncela. Derecho Financiero Público. Editorial Mc Graw Hill. México 1995. p 22.

que toda persona lleva a cabo, es por eso que existen diferencias entre esos tipos de gasto. La primera consiste en que el sujeto del gasto público es el Estado, mientras que el particular lo es del gasto privado, y la segunda es que las personas satisfacen mediante sus gastos sus intereses particulares, mientras que el Estado persigue fines de interés general al estructurar sus gastos.

Con todo lo que anteriormente se ha expuesto podemos concluir que es la Actividad Financiera la que reviste una gran importancia para el Estado ya que por medio de esta va a poder llevar a cabo todos los fines que se fija, ya que sin los recursos necesarios, el Estado no podría subsistir y cumplir sus objetivos en virtud de que una organización tan grande y compleja como lo es el Estado no podría existir sin recursos económicos que lo sostengan.

CAPITULO III

LOS INGRESOS DEL ESTADO

3.1. CONCEPTO

Genéricamente se le da el nombre de ingreso a cualquier percepción ya sea esta en dinero, en especie, por medio de créditos o cualquier otra forma, los cuales pasan a formar parte del patrimonio de una persona; "el término ingreso en general designa algo que entra en un patrimonio... El concepto de ingreso es, pues, un concepto dinámico. Supone un movimiento de fuera a adentro de un patrimonio."²⁷

Ya una vez que hemos establecido un concepto de ingreso ahora podemos hablar de los ingresos del Estado, estos ingresos en la doctrina se les denomina ingresos públicos, pero nos puede surgir la pregunta ¿Que es lo que le da el carácter de público a un ingreso?, tal carácter "... de públicos hace referencia no a la naturaleza de los ingresos, sino a la naturaleza del ente que los percibe. Son ingresos públicos los que percibe un ente público. Paralelamente, ingresos privados son los percibidos por una persona jurídica privada."²⁸ Los ingresos públicos, necesariamente deben ser destinados para satisfacer las necesidades del Estado.

Aunque la mayor parte de los ingresos que obtiene el Estado son aplicados al sostenimiento de los servicios públicos y en general para satisfacer sus necesidades, no se da una relación directa y perceptible inmediatamente entre el pago que realiza el particular y la actividad que desempeña el Estado.

Ya en capítulos anteriores hicimos mención de que los ingresos del Estado se manejan por ejercicios fiscales comprendiendo dicho ejercicio un año de calendario y que las cantidades y conceptos por las cuales se han

²⁷Sainz de Bujanda, Fernando. Lecciones de Derecho Financiero. 9ª edición, Madrid 1991, p 120

²⁸Idem.

de percibir se encuentran plasmadas en la Ley de Ingresos, la cual va a regir en el ejercicio fiscal del año correspondiente.

Entre los conceptos que se contemplan en la Ley de Ingresos Mexicana para el año de 1999, de los más importantes podemos enumerar los siguientes:

a) Impuestos.- Dentro de este rubro mencionaremos los siguientes:

- * Impuesto sobre la renta.- se aplica sobre los ingresos que por diferentes conceptos perciban las personas físicas y morales.

- * Impuesto al valor agregado.- en este se grava la actividad que realizan las personas que enajenan bienes, que permitan su uso o goce temporal, presten servicios independientes o importen bienes del extranjero.

- * Impuesto especial sobre producción y servicios.- es un gravamen que comprende diferentes actividades industriales y de prestación de servicios personales.

- * Impuesto al comercio exterior.- se gravan los actos relacionados con la importación o exportación de mercancías.

- * Impuesto al activo.- se aplica a todas aquellas personas físicas o morales que realicen actividades empresariales.

- * Impuesto sobre la tenencia o uso de vehículos.- se aplica a aquellas personas físicas o morales que sean propietarias o por cualquier otro motivo posean un vehículo que sea impulsado por motor.

b) Aportaciones de seguridad social.- este comprende las cuotas que se pagan a los institutos de seguridad social tanto por patrones como por trabajadores.

c) Contribuciones de mejoras.- este se aplica por obras públicas de infraestructura hidráulica en el ámbito federal.

d) Derechos.- se refiere a aquellos ingresos que obtiene el Estado por servicios que presta a diferentes personas, y por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público.

e) Productos.- se refiere a aquellos ingresos que obtiene el Estado por actividades que no corresponden a sus funciones de derecho público, sino que las obtiene como si se tratara de un particular.

f) Aprovechamientos.- son aquellos ingresos que se obtienen por conceptos diferentes a los que se han mencionado como ejemplo tenemos las multas que se pagan por infracciones a disposiciones legales, indemnizaciones por daños causados a bienes del Estado entre otros.

g) Ingresos derivados de financiamientos.- aquí se comprende a los ingresos que se piensan obtener por la emisión de bonos o valores gubernamentales, que se lancen al mercado para obtener por conducto de la deuda pública recursos económicos.

h) Otros ingresos.- se contemplan los ingresos de organismos descentralizados, empresas de participación estatal, etc.

Con lo anterior podemos ver que la Ley de Ingresos de la Federación es una lista de conceptos "por virtud de los cuales puede percibir ingresos el Gobierno, sin especificar, salvo casos excepcionales, los elementos de los diversos impuestos ; sujeto, hecho imponible, alícuota, tasa o tarifa del gravamen, y sólo establece que en determinado ejercicio fiscal se percibirán los ingresos provenientes de los conceptos que en la misma se enumeran, los que se causan y recaudan de acuerdo con las leyes en vigor."²⁹

3.2. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL

Como ya sabemos, todo aquello que realice el Estado necesariamente debe de estar contemplado en una ley, así bien los ingresos no pueden ser la excepción, el fundamento ya vimos que es la Ley de Ingresos pero debemos ir más allá de esta, es decir, hasta el fundamento constitucional en el cual se establezca la facultad que tiene el Estado para la obtención de dichos ingresos.

²⁹Garza Sergio Francisco de la, Derecho Financiero Mexicano p 109.

Para realizar este estudio se analizara el fundamento constitucional sobre las exacciones por parte del Estado hacia los particulares, así como los obtenidos por financiamientos.

En el artículo 31º Fracción IV encontramos el primer fundamento y el cual dice:

Artículo 31º.- Son obligaciones de los mexicanos:

I...

II...

III...

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Como vemos de la anterior transcripción del mencionado artículo, es en este donde esta el primer fundamento constitucional para los ingresos del Estado. De dicha lectura nos podemos dar cuenta que es obligación de todos y cada uno de nosotros el proporcionar parte de la riqueza que obtenemos ya sea por nuestro trabajo o por otros conceptos al Estado para que este se encuentre en la posibilidad de cubrir sus necesidades las cuales como ya se ha mencionado son en su mayoría para el beneficio de la población.

Podemos darnos cuenta que en dicha fracción se hace mención a la Federación, el Distrito Federal, a los estados y municipios, por lo que podemos llegar a la conclusión de que se debe contribuir para los gastos de cada una de estas instancias, siendo esa la razón por la cual existen contribuciones federales y locales.

También podemos contemplar que establece la proporcionalidad y equidad, principio que será objeto de estudio en capítulos posteriores.

Otro fundamento constitucional lo encontramos en el artículo 73º Fracciones VII, VIII y XXIX-A, que establecen:

Artículo 73º.- El Congreso tiene facultad:

I...

II...

III...

IV...

V...

VI...

VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

VIII.- Para dar bases sobre las cuales el ejecutivo pueda celebrar empréstitos sobre el crédito de la nación, para aprobar esos mismos empréstitos y para reconocer y mandar pagar la deuda nacional.

De igual forma, en la Fracción XXIX-A del mismo artículo señala que el Congreso podrá establecer contribuciones sobre el comercio exterior, sobre el aprovechamiento y explotación de recursos naturales de los que se comprenden en los párrafos 4º y 5º del artículo 27º constitucional, de igual forma sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros, sobre los servicios públicos concesionados o aquellos que sean directamente explotados por la Federación, así como también el establecer contribuciones especiales sobre energía eléctrica, gasolina y productos derivados del petróleo, explotación forestal, entre otros.

De las contribuciones mencionadas en el párrafo anterior podemos decir que va a ser exclusivamente la Federación quien pueda gravar sobre esos conceptos, por lo que se deduce que las entidades federativas no van a poder gravar dichas actividades por ser rubros que por mandato constitucional están reservados exclusivamente a la Federación, sin embargo, en el último párrafo de la fracción en comento determina que dichas entidades participaran en el rendimiento de tales contribuciones, es decir, no tiene facultad para gravar esos rubros pero si son partícipes de los ingresos que se generen de la forma proporcional que por ley se determine.

De las fracciones ya mencionadas nos damos cuenta que la Constitución esta facultando al Congreso para crear las leyes necesarias en las cuales se establezcan las contribuciones que por diferentes conceptos los mexicanos estamos obligados a pagar (Artículo 31º Fracción IV) y en consecuencia el Estado se encuentre con la capacidad económica para cubrir sus necesidades y cumplir con sus objetivos.

Es claro que si bien es cierto que las contribuciones representan una gran parte del ingreso nacional, también es cierto que no es la única fuente de ingresos de que dispone el Estado, esto lo podemos ver en la Fracción VIII ya transcrita con anterioridad, fracción en la que se faculta al Congreso para que se establezcan bases sobre las cuales el Ejecutivo va a poder celebrar empréstitos, entendiéndose como empréstitos aquellos préstamos que se obtienen ya sea de manera interna o externa, pero los montos hasta por los cuales se pueden obtener ingresos por este concepto se encuentran contemplados en la Ley de Ingresos del año correspondiente al ejercicio fiscal.

Es así que de una manera somera hemos tratado de explicar el fundamento constitucional de los ingresos del Estado, lo cual nos deja en la posibilidad de estudiar las clasificaciones o tipos de ingresos que éste tiene, clasificación que en los puntos siguientes vamos a estudiar.

3.3. CLASIFICACION DE LOS INGRESOS

Actualmente el tratar de dar una clasificación de los ingresos, la cual sea general y aceptada por todos los tratadistas implica una tarea sumamente difícil, en virtud de que cada uno de los autores que escriben sobre la materia tienen criterios distintos sobre la clasificación de los ingresos del Estado, por lo que para efectos del presente trabajo nos apegaremos a aquellas clasificaciones que son un poco más generales entre los tratadistas.

En primer lugar hablaremos de una clasificación que divide a los ingresos en ordinarios y extraordinarios.

Al respecto Ernesto Flores Zavala expone que: "Ordinarios son aquellos que se perciben regularmente, repitiéndose en cada ejercicio fiscal, y en un presupuesto bien establecido deben cubrir enteramente los gastos ordinarios.

"Extraordinarios son aquellos que se perciben sólo cuando circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que obligan a

erogaciones extraordinarias, como sucede en casos de guerra, epidemia, catástrofe, déficit, etc."³⁰

Por su parte José Luis Pérez de Ayala, respecto de la clasificación en ordinarios y extraordinarios expone lo siguiente:

"El más sólido criterio para diferenciar unos de otros es por la fuente con que se pagan, y, así, los ordinarios son los que se pagan con la renta de los ciudadanos, y los extraordinarios, con parte de su patrimonio o riqueza. Podemos usar otro criterio (de la periodicidad en el pago): los ordinarios serán entonces los que entren de una manera regular, periódica, en las cajas públicas; si no entran con periodicidad serán ingresos extraordinarios."³¹

Sobre esta misma clasificación Fernando Sainz de Bujanda manifiesta que, "son ingresos ordinarios los ingresos que se establezcan con duración indefinida, es decir, hasta su derogación, e ingresos extraordinarios los ingresos temporales, es decir, los que desde su implantación tienen un plazo determinado de vigencia.

"La distinción entre ingresos ordinarios y extraordinarios responde fundamentalmente a la existencia de necesidades ordinarias y extraordinarias. Las primeras, piensa la doctrina más generalizada, deben satisfacerse con ingresos ordinarios, y solo cuando hay una necesidad extraordinaria (por ejemplo una guerra) para la que no alcancen dichos ingresos deberán buscarse recursos extraordinarios."³²

Por nuestra parte consideramos que la distinción más aceptada es la que expone el tratadista mexicano Flores Zavala ya que un ingreso ordinario es aquel que ya está previamente establecido y que por lo tanto va encaminado a satisfacer necesidades, que de igual forma, ya fueron señaladas; e ingreso extraordinario es aquel que no estaba previsto y que satisface necesidades que no habían sido contempladas.

³⁰Flores Zavala, Ernesto Finanzas Públicas Mexicanas, p 23.

³¹Pérez de Ayala, José Luis. La Economía Financiera Pública. Editorial de Derecho Financiero. Madrid 1990, p 45

³²Sainz de Bujanda, Fernando. Lecciones de Derecho Financiero. 9a edición. Madrid 1991, p 125.

Ahora bien otra de las clasificaciones que se maneja es la que divide a los ingresos en originarios y derivados.

Pérez de Ayala en relación a esto dice que "procede esta clasificación de A. Smith, mas no es de naturaleza económica, sino de índole jurídica, y así se entiende por originarios los ingresos que el Estado recauda como persona de derecho privado sin hacer uso de su imperium. Si lo hace a través de su imperium serán derivados."³³

Por otro lado Sergio Francisco de la garza dice que, "Son ingresos originarios aquellos que tienen su origen en el propio patrimonio del Estado, como consecuencia de su explotación directa o indirecta. Los ingresos originarios coinciden con el tipo de ingreso llamado producto por el Código Fiscal de la Federación, que los define como las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

"Son ingresos derivados aquellos que el Estado recibe de los particulares, es decir que no provienen de su propio patrimonio. Por exclusión, son ingresos derivados todos los que no tienen la categoría de ingresos originarios. Son ingresos derivados los impuestos, los derechos, las contribuciones especiales, los aprovechamientos y los empréstitos."³⁴

Existe otra clasificación la cual establece que los ingresos son de derecho público y de derecho privado, pero esta podemos decir que es similar a la anterior en virtud de que se considera como ingresos de derecho público "los ingresos obtenidos mediante el ejercicio de su potestad de imperio y privados los obtenidos cuando actúa -el Estado- en calidad de persona privada."³⁵

Podemos encontrar una clasificación más la cual agrupa a los ingresos en tributarios y no tributarios, clasificación que a continuación veremos.

³³Pérez de Ayala. Jose Luis Op. Cit p 45.

³⁴Garza. Sergio Francisco de la. Op. Cit. p 115-116

³⁵Sainz de Bujanda. Fernando. Op. Cit. p 125

3.3.1. TRIBUTARIOS

Para que nosotros lleguemos a estar en aptitud de poder determinar que ingresos de los que obtiene el Estado son tributarios, es necesario adoptar un criterio, el cual no traiga dudas sobre esta clasificación.

El Dr. Delgadillo Gutiérrez al respecto manifiesta que "El criterio de selección tiene que referirse, necesariamente, a la idea que nos sitúe ante la facultad o poder que el Estado, como ente supremo de la sociedad, tiene para obtener recursos de los particulares; es decir, estaremos frente a un poder soberano, y en el ejercicio de esta soberanía se obtendrán dichos recursos."³⁶

De lo anterior surge lo que ya hemos mencionado y al cual se le conoce como Poder de Imperio que es aquel que ejerce el Estado sobre las personas y es en virtud de este poder que puede exigir de los particulares los recursos necesarios para su sostenimiento, pero como establece el Dr. Delgadillo no toda imposición a los particulares es necesariamente una exacción tributaria por que hay otros ingresos que, aunque son impuestos por el poder soberano no tienen esa peculiaridad y como un ejemplo señala a la multa que aunque es un ingreso para el Estado esta se origina por un hecho ilícito y siendo su finalidad el servir como ejemplo para evitar dichas conductas.

Así tenemos que "los ingresos tributarios tienen su origen histórico en el poder de imperio del Estado, por ello tenemos que excluir aquellos ingresos que se derivan del acuerdo de voluntades entre el Estado y otros organismos."³⁷

Con esto podemos establecer que son ingresos tributarios todos aquéllos que obtiene el Estado, los cuales son adquiridos por el poder de

³⁶Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Limusa, 3a edición, México 1996, p 38.

³⁷Idem, p 39

imperio que tiene este, el cual le faculta para exigir de los particulares recursos que le van a servir para cubrir los gastos.

En nuestro país tenemos dentro de este tipo de ingresos a los siguientes:

- a) Impuestos.
- b) Derechos.
- c) Aportaciones de seguridad social.
- d) Contribuciones de mejoras.

Rubros que al principio de este capítulo quedó puntualizado en que consistían cada uno de estos.

Su base constitucional la encontramos en el Artículo 31º Fracción IV y en el 73º Fracciones VII y XXIX-A, preceptos que ya fueron tratados anteriormente.

3.3.2. NO TRIBUTARIOS

Ya hemos visto que es característica esencial de los ingresos tributarios el que estos se obtienen con base en el poder de imperio del Estado y así por deducción podemos establecer que son ingresos no tributarios aquellos que se obtienen por parte del Estado sin utilizar su poder de imperio.

Los ingresos no tributarios son aquellos que provienen por la explotación de recursos del Estado o por la obtención de financiamientos los cuales tienen por objeto el completar el presupuesto.

La explotación de recursos del Estado lo podemos encuadrar en ingresos patrimoniales y a los financiamientos en ingresos crediticios.

En los patrimoniales podemos englobar los ingresos que se perciben con la calidad de contraprestaciones por aquellos servicios que ofrece sin que estos correspondan a sus funciones de derecho público,

también obteniéndose dichos ingresos por el uso, aprovechamiento o enajenación de sus bienes de dominio privado, también se pueden incluir en este rubro aquellos que generen los organismos descentralizados y empresas de participación estatal.

Para concluir con estos ingresos patrimoniales existen aquellos que aun que se originan de sus funciones de derecho público, no devienen de su poder de imperio como las multas, indemnizaciones, cooperaciones, regalías, entre otros; estos se denominan como aprovechamientos.

Los ingresos crediticios son aquellos prestamos que se obtienen por vías de financiamientos los cuales pueden ser internos o externos ya sea por prestamos o por que se emitan bonos los cuales tienen como característica el que deben de ser reembolsados a su vencimiento.

Estos ingresos no tributarios que provienen de financiamientos tienen su base constitucional en el Artículo 73º Fracción VIII, el cual establece las bases sobre las cuales el ejecutivo puede celebrar empréstitos sobre el crédito de la nación.

En resumen los ingresos no tributarios son los siguientes:

- a) Aprovechamientos.
- b) Ingresos derivados de financiamientos.
- c) Productos.

CAPITULO IV

EL IMPUESTO

4.1. DEFINICION

Hablar de el impuesto trae consigo el problema de que se esta frente a una figura, la cual para los Estados modernos representa una gran parte de su sustento económico y por otro lado es la carga que para las personas significa el tener que ceder parte de sus riquezas en la gran mayoría de los casos en contra de su voluntad, y por ende el dar una definición no resulta tan sencillo.

A continuación proporcionaremos algunas definiciones elaboradas por diferentes autores.

"Eheberg define al impuesto en los siguientes términos:

Los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer necesidades colectivas.

Nitti dice:" El impuesto es una cuota, parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de derecho administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible.

"Vitti de Marco dice: El impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales.

"José Alvarez de Cienfuegos: El impuesto es la parte de la renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades

públicas, distrayendolas de las partes alicuotas de aquella renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a éstas compensación alguna específica y recíproca de su parte.

"Leroy Beaulieu dice: El impuesto es pura y simplemente una contribución, sea directa, sea disimulada, que el poder público exige de los ciudadanos para subvenir a los gastos del gobierno.

"E.R.A. Seligman define: Un impuesto es una contribución forzada de una persona para el Gobierno para costear los gastos realizados en intereses comunes sin referencia a los beneficios especiales prestados"³⁸

Por su parte Gastón Jese establece que el impuesto es aquella "prestación pecuniaria requerida a los particulares por vía de autoridad, a título definitivo y sin contrapartida, con el fin de cubrir las erogaciones públicas"³⁹

"Bielsa, al definir el impuesto, nos dice que es la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos. Para Fleiner los impuestos son prestaciones que el Estado u otras corporaciones de Derecho Público exigen en forma unilateral y de una forma general a los ciudadanos para cubrir necesidades económicas"⁴⁰

"La obligación de dar o hacer, coactivamente impuesta por mandato de una ley o de un acto expresamente autorizado por esta en favor de un ente público, teniendo por objeto una suma en dinero o un valor sellado y no constituyendo la sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a un tercero de una obligación tributaria. Antonio Berliri

"La prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada, en los

³⁸ Citados por Flores Zavala, Ernesto Op Cit p 35-36

³⁹ Citado por Faya Visca, Jacinto Op Cit p 147

⁴⁰ Citados por Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Porrúa, 11a edición, México 1993, p 77.

casos en la medida y en el modo establecido por la ley con el fin de conseguir una entrada. A.D. Giannini" ⁴¹

Para concluir con las definiciones doctrinales expondremos por último la sostenida por Giuliani Fonrouge la cuál establece en los siguientes términos: "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hayan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles"⁴²

Ahora bien, después de haber citado definiciones doctrinales, creemos conveniente el mencionar de igual forma definiciones dadas en diferentes ordenamientos jurídicos, los cuáles van a ser el Ordenamiento Fiscal Alemán, el Código fiscal de Buenos Aires, La Ley General Tributaria de España y el Código Fiscal de nuestro país, esto con el objeto de conocer no sólo el criterio doctrinal sino también el legislativo.

Ordenamiento Fiscal Alemán; "Los impuestos son prestaciones en dinero, instantáneas o periódicas, que no representan la retribución de un servicio especial prestado por una entidad pública, y son exigidos para procurar ingresos, a todos aquellos a cuyo respecto se verifique el presupuesto de hecho al cuál la ley vincula el deber de prestación.

"El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires establece que: Son impuestos las prestaciones pecuniarias que, por disposición del presente Código, o de leyes especiales, están obligados a pagar a la provincia las personas que realicen actos u operaciones (o se encuentren en situaciones que la ley considera como hechos imponibles).

La Ley General Tributaria de España establece: "Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como

⁴¹ Citados por Garza. Sergio Francisco de la Op Cit p 358

⁴² Giuliani Fonrouge Citado por Quintana Valtierra, Jesús. Derecho Tributario Mexicano. Trillas. 3a edición. México 1977. p 45

consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta."⁴³

Nuestro Código Fiscal, en su artículo 2º Fracción I establece que impuestos "son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III, IV de este artículo.

De todas las anteriores definiciones tanto doctrinales como legislativas, encontramos elementos similares entre unas y otras por lo que podemos concluir lo siguiente:

- Que el impuesto es una prestación para la cuál no existe contraprestación
- Su pago se realiza en dinero o en especie que por lo general es en dinero
- Dichas prestaciones tienen un carácter obligatorio y son a favor del Estado
- El Estado con base en su poder de imperio puede exigir el pago de impuestos a los particulares
- Los impuestos están destinados a satisfacer necesidades públicas
- Se contemplan en una ley

4.2. ANTECEDENTES

Por ser tal la relevancia en las finanzas públicas de un país así como la obligación de las personas de pagarlos a muchos de nosotros nos surge la pregunta de ¿cuando aparecen los impuestos?, el dar una respuesta exacta a esta interrogante puede ser difícil, pero si nos podemos atrever a afirmar que los impuestos surgen cuando se da el dominio del hombre sobre el hombre, cuando aquel ser que domina a la mayoría obtiene de esta lo que necesita para su subsistencia.

En la civilización egipcia encontramos un antecedente en virtud de que ya existían los tributos para el faraón, es con los egipcios que se da la forma más antigua de tributar y la cuál consiste en el trabajo personal lo cuál se refleja en la construcción de sus pirámides en las cuales participaron miles de hombres, también existen datos de que los egipcios llevaban un control de declaraciones de impuestos sobre frutos y animales, de igual forma operaban con recibos el cobro de los tributos, estos recibos consistían

⁴³ Citados por Garza, Sergio Francisco de la. Op Cit p 359

en piezas de cerámica las cuáles servían de comprobante por haber pagado determinados tributos.

En Roma, que es otra de las grandes civilizaciones de la antigüedad, también se encuentran antecedentes en materia tributaria, por ejemplo Augusto estableció un impuesto del 1% sobre los negocios globales. Tito en su época de emperador estableció también un impuesto el cuál era cobrado por el uso de los urinarios públicos.

En el continente americano, también encontramos antecedentes sobre los tributos. El pueblo azteca el cual se caracterizó por ser un pueblo guerrero razón por la cuál sometía a otros pueblos, exigía de estos un tributo que podía consistir en cacao, animales, productos elaborados como telas, bolas de caucho, entre otros pedían como tributo cierto número de jóvenes a los cuales por motivos religiosos se le sacrificaba; los aztecas manejaban dos tipos de impuestos, los normales y los impuestos de guerra o para celebraciones religiosas, era característico de estos tributos que todos eran pagados en especie.

Ahora cambiando de época y de lugar nos trasladamos a Europa en la Edad Media siendo este un tiempo en el que prevalecía la explotación del poderoso al débil, siendo dicha persona con poder el señor feudal quien tenía gran cantidad de propiedades y que por ende requería de manos útiles para hacer producir sus tierras así como para protegerse de posibles agresiones. En ese tiempo los siervos tenían dos tipos de obligaciones que eran las personales y económicas.

Las obligaciones personales consistían en prestar servicio militar que comprendía el acompañar a la guerra al señor feudal, la cual quedaba al criterio de éste, posteriormente consistió en prestar servicios por 40 días y el servicio sólo debía acompañarlo hasta una determinada región. Así mismo existía la obligación del siervo el cultivar las tierras del feudo y otras modalidades eran la de dar hospedaje a los visitantes del señor feudal, orientarlo en los negocios entre otros.

Las obligaciones económicas como ejemplo de estas era pagar por usar el horno o el molino del señor feudal, contribuir con vino, granos, cabezas de ganado aportar impuestos de la talla que consistía en el pago

por el casamiento de alguna hija, por armar de caballero a un hijo o por la adquisición de equipo para las cruzadas. También existía el impuesto de mano muerta que era el derecho de adjudicación del señor feudal cuando uno de sus siervos fallecía y tenía bienes, de acuerdo con este impuesto el señor feudal podía de igual forma agenciarse los bienes de los extranjeros que fallecían dentro de sus propiedades o territorios

Y por último el diezmo el cuál representaba la obligación del servicio de pagar la décima parte de sus propiedades al señor feudal.

De igual forma en nuestro país han existido una gran variedad de impuestos, de entre los cuales y por mencionar algunos tenemos los siguientes:

Impuesto de Avería: Era el pago que hacían los dueños de las mercancías que se transportaban en buques y que se pagaban para los gastos de los buques reales que escoltaban a las naves que entraban o salían del puerto de Veracruz, este impuesto importaba hasta un 4% del valor de las mercancías.

Impuesto de Almirantazgo: Lo pagaban los barcos que llegaban a los puertos, por la entrada y salida de mercancías, este lo pagaban los dueños de las mercancías y llegó a alcanzar el 15%.

Impuesto de Lotería: En 1679 se establece el impuesto de lotería, con una tasa del 14% sobre la venta total de dicha lotería.

Alcabala: Consistía en el pago por pasar mercancía de una provincia a otra.

Impuesto de Caldos: Se pagaba por la fabricación de vinos y aguardientes.

Impuesto del Timbre: Era un pago amparado por estampillas que adquirían ante las autoridades fiscales.

Impuesto sobre Ingresos Mercantiles: Lo pagaban los comerciantes por el ejercicio de sus actividades y llegó a alcanzar la tasa del 4%. Desapareció al surgir el I.V.A.

4.3. CARACTERISTICAS

Una vez que se han estudiado las diferentes definiciones así como los antecedentes de los impuestos, toca el turno a las características de éstos, características que por la naturaleza de los impuestos, deben de estar contempladas y bien precisadas en las leyes correspondientes.

Las características de los impuestos son las siguientes:

1a. Debe establecerse a través de una ley.

El estado actúa, en materia impositiva, como una autoridad revestida de un poder soberano y coactivo que ejerce sobre una sociedad la cuál tiene intereses y necesidades que les son comunes, en el artículo 31º fracción IV de la Constitución, nos establece la obligación que tenemos todos los mexicanos para contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, mientras que en el artículo 73º fracción VII de la Carta Magna, contempla que el Congreso va ha imponer las contribuciones que sean necesarias para cubrir el presupuesto.

Es el impuesto una de las vías de ingreso más importante con que cuenta el Estado, así tenemos que este recibe una participación de la riqueza social por la facultad que tiene de exigir a los particulares dichas prestaciones y por ser ésta una actuación del Estado necesariamente debe estar regulada por una ley.

Como ya mencionamos en párrafos anteriores es el Congreso quien discute y aprueba las contribuciones, por lo que la exigibilidad de un impuesto debe estar contemplada por una ley la cual va ha ser expedida por el Poder Legislativo. La facultad impositiva descansa en la ley constitucional y ordinaria, siendo esta la más importante limitación, de tal suerte que sólo podrá percibir los impuestos fijados por la ley.

2a. El pago del impuesto debe ser obligatorio.

Para esta característica retomaremos el artículo 31º Fracción IV de la Constitución, el cuál nos esta señalando que los mexicanos tenemos la obligación de contribuir para los gastos públicos siempre de la manera proporcional y equitativa que las leyes dispongan.

Se origina esta obligación de la necesidad de proporcionar al Estado los medios suficientes para que este a su vez cumpla con satisfacer las necesidades públicas o sociales que tiene a su cargo, dicha obligación tiene la limitante en relación a la capacidad contributiva del gobernado, la cuál va en función con el monto de ingresos del contribuyente: mayor ingreso mayor impuesto.

"Se considera que la obligación de pagar un impuesto no deriva del hecho que el Estado al gravar los actos o actividades relacionados con los individuos niegue a éstos el derecho de elegir entre pagar o no, por cuanto que los particulares fueron representados en la discusión y aprobación del sistema impositivo que les afecta; ese deber deviene más bien, del hecho de que una vez que se ha coincidido en la situación señalada como la que da el nacimiento al crédito fiscal, su pago es obligatorio y no potestativo.⁴⁴

De lo anterior deducimos que el pago de los impuestos no es potestativo, sino que va a ser nuestra obligación pagarlos cuando nos encuadremos en el hecho imponible que contempla la norma tributaria.

3a. Debe de ser proporcional y equitativa

Sobre esta característica los autores no coinciden en si se debe de tratar como un solo concepto o dos diferentes.

Al respecto la S.C.J.N.. emitió una jurisprudencia bajo el siguiente rubro:

⁴⁴ Margain Manatou, Enilio, Op Cit p 79

"Impuesto. Su proporcionalidad y equidad. El artículo 31º Fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de mediano y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellos se consigue que cubran un impuesto, en monto superior, los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior las de menos ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada en la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impuesto sea distinto, no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe de encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma Ley Tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar en principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto, deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula. "⁴⁵

De lo anterior concluimos que la proporcionalidad radica en la capacidad contributiva de las personas y la equidad en la igualdad de estas ante la ley tributaria.

⁴⁵ Jurisprudencia localizada en el Informe 1985. Primera Parte. Pleno. Tesis 5 Página 371-373. Citada por Flores Zavala, Ernesto. Op Cit p 215-216.

4a. Se establezcan a favor de la Administración Activa.

Por ser facultad del Congreso de la Unión el aprobar y discutir las contribuciones que cubran el presupuesto, y en este sólo se comprende los gastos que va ha realizar la Federación a través de su administración activa (Centralizada) "debe señalarse que toda prestación que se pague por concepto de impuesto debe destinarse a cubrir el presupuesto de dicha administración y, por lo tanto, será inconstitucional aquel gravámen cuyo rendimiento se afecta a favor de un organismo descentralizado o de un ente que forma parte de la administración del legado de la Federación"⁴⁶

5a. El impuesto debe destinarse a satisfacer gastos previstos en la Ley de Egresos.

Todo impuesto debe destinarse a satisfacer gastos previstos en el presupuesto, en relación a esto Emilio Margain manifiesta que " Si tenemos la obligación de contribuir para satisfacer el presupuesto, todo impuesto que se establezca y que no esté destinado a satisfacer el gasto aprobado por la Cámara de Diputados, aún cuando su rendimiento se destine en favor de la Administración Activa debe reputerse inconstitucional"

Así podemos decir que todo impuesto que se cobre debe servir para cubrir los gastos que se encuentran previstos en el Presupuesto de Egresos, por lo que si se quieren realizar gastos no establecidos en dicho presupuesto no se pueden llevar a cabo ya que los ingresos no fueron calculados para cubrirlo.

De esta manera concluimos el estudio de las características de los impuestos, en el punto siguiente trataremos sobre los principios del impuesto que, junto con las características son partes de las cuáles un impuesto no puede carecer.

⁴⁶ Margain Manautou, Emilio. Op Cit p 85

4.3. PRINCIPIOS DEL IMPUESTO

El Estado al ejercer su potestad tributaria debe de tomar siempre en cuenta un catálogo de principios así como prever una serie de efectos que puede generar la imposición.

Si se presentase la aplicación indiscriminada y arbitraria de impuestos esto podría traer como consecuencia una serie de problemas tanto económicos como políticos y sociales dentro de un Estado, de ahí la importancia de la aplicación de los principios de la imposición por que su manejo adecuado sirve para que las contribuciones sean un instrumento de utilidad para que el Estado pueda cumplir con sus fines.

Los principios que vamos a tratar en este punto son los siguientes:

- Principios Generales
- Principios Elementales
- Principios Constitucionales

Referente a los principios generales el tratadista alemán Fritz Neumark ⁴⁷, da una visión general sobre los principios a que se debe de someter una política fiscal para que pueda ser calificada como justa y económicamente racional. Este autor establece los siguientes principios, político-sociales, político-económicos y técnico-tributarios:

Político-Sociales: Expresa que para que se de justicia en la imposición los gravámenes deben ser distribuidos de forma tal que la carga tributaria sea lo más equilibrada posible.

En este principio se establece que las cargas tributarias deben de ser distribuidas entre todas las personas que cuenten con la capacidad contributiva y no concentrarse únicamente en un determinado sector de la población.

⁴⁷ Neumark Fritz. Principios de la Imposición. Citado por Delgadillo Gutierrez, Luis Humberto. Op Cit p 68

Político-Económicos: La economía tiene por objetivos aquellos que se manifiestan en la consecución de la eficacia, la estabilidad, y el desarrollo económico, los cuáles se pueden alcanzar aplicando los principios político-económicos por medio de los cuáles se da la libre competencia así como el desarrollo de los diversos sectores de la economía trayendo consigo una suficiencia presupuestaria.

De este principio podemos deducir que los impuestos más que ser un obstáculo para la economía, deben de coadyuvar para el desarrollo de esta.

Técnico-Tributarios: Estos principios tiene por objeto el que se de una eficacia operativa de la imposición, para esto debe de darse una estructuración adecuada del sistema así como de las normas tributarias las cuáles deben de ser congruentes, precisas y claras, para que de esta forma se facilite su aplicación tanto a los contribuyentes como a la administración.

Entendemos este principio en términos de que las normas tributarias deben ofrecer al contribuyente una claridad tal que no resulte complicado para él su aplicación o interpretación.

Los principios elementales, los cuáles fueron formulados por Adam Smith en su obra la Riqueza de las Naciones, aunque fueron expuestos hace dos siglos, en la actualidad el legislador los toma en cuenta para la elaboración de una Ley Tributaria; los principios a que aludimos son el de igualdad, certidumbre, comodidad y economía.

Principio de Igualdad: "Los ciudadanos de cualquier Estado deben de contribuir al sostenimiento del gobierno en cuanto sea posible en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfrutan bajo la protección estatal."

La doctrina considera que un impuesto es general y uniforme. La generalidad consiste en que todos tenemos obligación de pagar impuestos cuando nos encuadramos en lo que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal pero se considera que sólo deben de eliminarse

aquellas personas que carezcan de capacidad contributiva, entendiéndose esta cuando una persona percibe ingresos por encima del mínimo de subsistencia, es decir, que dichas cantidades están por encima de aquellas que son necesarias para que una persona o familia subsista.

En relación a lo anterior Bielsa establece que "nadie debe de estar exento de tributar, sea cual fuere su ingreso, por que con ello se viola el principio de generalidad; además de que no es posible determinar, con mayor o menor precisión, la cantidad mínima para vivir."⁴⁸

Contrario a lo dicho por Bielsa, Einaudi afirma "que los mínimos de subsistencia deben estar exentos, pues exigir el pago de impuestos a quienes no perciben siquiera lo mínimo para vivir, es empobrecerlos más, obligándolos a solicitar ayuda al gobierno, que puede significar una erogación superior a aquella suma cubierta por el menesteroso, como tributo."⁴⁹

Nosotros estamos de acuerdo con lo anterior ya que una persona que apenas cuenta con los medios necesarios para subsistir no va a ser capaz de pagar un impuesto.

La uniformidad denota que todas las personas son iguales frente al impuesto, esto es que el pago de un impuesto que se impone al particular debe ser igual para todos los que se encuentran dentro de una misma situación.

Principio de Certidumbre: "El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier persona... La incertidumbre da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aun cuando no incurran en corrupción y abuso."

⁴⁸Bielsa, R. Citado por Margain Manautou, Emilio. Op. Cit. p 44.

⁴⁹Idem.

Para que se de la observancia de este principio, el legislador al momento de elaborar la ley tributaria debe de establecer claramente los elementos del impuesto como el sujeto del impuesto, el objeto, la base, tasa, cuota o tarifa, así como el momento en que se causa, al igual que la fecha de pago, las obligaciones a satisfacer y las sanciones aplicables.

Este principio de certidumbre es elemental ya que al no determinarse claramente los requisitos que han quedado señalados en el párrafo anterior el contribuyente quedaria a merced de la autoridad encargada de la recaudación de los impuestos pudiendose presentar abusos por parte de esta.

Al respecto Margain Manautou da unos ejemplos en los que se da una violación a dicho principio entre los cuales está el siguiente: el segundo párrafo del artículo 20º del Código Fiscal de la Federación., establece. "En los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan, a fin de determinar las contribuciones y sus accesorios, se aplicará el índice nacional de precios al consumidor, el cual será calculado por el Banco de México y se publicará en el Diario Oficial de la Federación dentro de los primeros diez días siguientes al mes que corresponda."

Aquí vemos que no se respeta la certidumbre ya que el I.N.P.C. es un índice el cual puede variar constantemente.

Principio de Comodidad: "Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la forma que sean más cómodas para el contribuyente."

Para dar cumplimiento a este principio se deben establecer fechas que resulten más propicias y ventajosas para que el contribuyente realice su pago. Margain considera que el tomar en consideración este principio "traera como resultado una mayor recaudación y, por ende, una menor evasión por parte del contribuyente."

Principio de Economía: "Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro público, acortando el periodo de exacción lo más que se pueda."

Este principio radica en que un impuesto debe de ser productivo, debiendo ser económico para la administración en su control y recaudación, es decir, que la diferencia entre lo que se recauda y lo que realmente se percibe sea lo menor posible basandose esto en que se gaste poco en la recaudación para que dicha diferencia sea mínima, ya que si se gasta más en los trabajos de recaudación que lo que se obtiene es entonces que no se da este principio de economía.

Los principios constitucionales, como su nombre lo dice son aquellos que se encuentran establecidos en la Constitución siendo estos lineamientos los que las autoridades deben de seguir en esta materia.

Principio de legalidad: este principio lo encontramos en el artículo 31º fracción IV de la Constitución, al establecer que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Al respecto la Suprema Corte de Justicia estableció una jurisprudencia que en lo conducente dice:

"... examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto debe emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, esta encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, esten consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado..."⁵⁰

⁵⁰ Jurisprudencia citada por Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op. Cit. p 71

La legalidad radica en la existencia de una ley en la cual se establezca el impuesto que debe ser pagado por el sujeto pasivo de la relación tributaria.

Principio de proporcionalidad y equidad: El principio de equidad consiste en que el impacto que el tributo origine debe ser el mismo para todos los implicados en la misma situación.

La proporcionalidad se refiere al carácter económico de la carga impositiva, es decir, que cada persona debe contribuir de acuerdo a su capacidad económica, por lo que quienes tengan más capacidad van a pagar más impuestos que los que tienen menos.

4.5. CLASIFICACION

Con el objeto de que tengamos una visión más clara sobre los impuestos, consideramos necesario el conocer la clasificación de estos, en la doctrina se han creado diversas clasificaciones, pero para efectos del presente trabajo vamos a estudiar la clasificación más generalizada y tradicional, clasificación que ha dividido a los impuestos en dos grupos como los directos y los indirectos, los cuales veremos a continuación tomando en consideración el criterio basado en la repercusión.

4.5.1. DIRECTOS

El impuesto directo es aquel en el que el legislador se propone alcanzar inmediatamente al verdadero contribuyente, suprimiendo a cualquier intermediario entre el pagador y el fisco dándose así que el sujeto pasivo y el pagador del impuesto se confunden.

Como ejemplo de estos impuestos podemos mencionar el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto sobre Herencias y Legados, el Impuesto sobre la Propiedad Raíz cuando el propietario habita en su casa, impuesto sobre donaciones entre otros.

Estos impuestos tienen ventajas y desventajas como lo menciona el Maestro Flores Zavala, entre las cuales enumera las siguientes ventajas:

- 1.- Aseguran una renta cierta al Estado la cual se conoce con anticipación y con la que puede contar con fijeza, esto ya que el legislador sabe quienes son las personas que pagan el impuesto y su capacidad.
- 2.- Se realiza justicia fiscal, en virtud de que se conoce al contribuyente.
- 3.- En tiempos de crisis tienen cierta fijeza o cuando menos mayor fijeza que los indirectos.

Como desventajas menciona las siguientes:

- 1.- Son muy sensibles a los contribuyentes por que sabe como, cuando y donde tiene que pagar.
- 2.- Son poco productivos ya que el contribuyente sabe perfectamente cual es la cuantía de su obligación y una cuota elevada provocaría reacciones de incóformidad.
- 3.- Son poco elásticos por que algunos de ellos como el I.S.R. aumentan con la prosperidad pública pero no en la forma que lo hacen los indirectos, por ejemplo los impuestos sobre la propiedad raíz no refleja un aumento inmediato al aumentar el valor de las propiedades gravadas por que no se pueden hacer revaluaciones anuales sino cada cierto tiempo.
- 4.- Estos impuestos dejan de gravar a un gran sector de la población.

Para concluir con esta clasificación podemos decir que son impuestos directos aquellos en los que la figura del sujeto pasivo o sobre quien se da la repercusión se confunde con la figura del sujeto pagador o sobre quien incide. El impuesto directo no es repercutible.

4.5.2. INDIRECTOS

Con el impuesto indirecto el legislador no grava al verdadero contribuyente sino que lo grava por repercusión, es decir, las calidades de sujeto del impuesto y pagador son distintas, el legislador grava al sujeto aun sabiendo que éste trasladara el impuesto al pagador.

Al igual que con los directos el Maestro Flores Zavala expone ventajas y desventajas de estos impuestos, entre las ventajas mencionaremos las siguientes:

- 1.- Son poco perceptibles para quienes los pagan por que se disimulan bajo el precio.
- 2.- Son más productivos que los directos.
- 3.- Permite gravar a todo un sector de la población que se escapa de los impuestos indirectos.
- 4.- Tienen elasticidad en virtud de que se desarrollan junto con la economía del país por que aumentan las transacciones, los gastos, etc.
- 5.- Son voluntarios, en el sentido de que solo basta con no adquirir la cosa gravada para no pagar el impuesto.

Ahora entre los inconvenientes o desventajas entre otras tenemos las siguientes:

- 1.- No son justos ya que pesan más sobre el pobre que sobre el rico.
- 2.- No tienen la misma fijeza que los directos ya que en tiempos de crisis financieras o económicas crean un deficit por que se restringen los consumos aunque esta restricción será menor cuando las cuotas no son muy elevadas.

3.- Los gastos de percepción son muy elevados por que se requiere de mucho personal para que se eviten fraudes, especialmente cuando la cuota es alta.

4.- Provocan una desmoralización cuando las cuotas son demasiado altas por que un alza excesiva de precio puede dar lugar a la disminución de la demanda.

Así tenemos que en los impuestos indirectos el sujeto pasivo se encuentra en la posibilidad de trasladar la carga del pago a un tercero, es decir, estos impuestos son repercutibles.

4.6. ELEMENTOS DEL IMPUESTO

Los elementos de los que vamos a hablar son esenciales para el impuesto ya que sin ellos o a falta de uno de estos, el impuesto no tendría validez dentro del ámbito jurídico. Los elementos a los que nos referimos y como lo señala el Dr. Luis Humberto Delgadillo son: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

En este orden de ideas vamos a hablar de el sujeto como un elemento de los impuestos.

Al sujeto del impuesto lo podemos dividir en dos clases, a) sujeto activo, b) sujeto pasivo.

A) Sujeto activo.- como sabemos, el sujeto activo es aquel que puede exigir de otro el cumplimiento de una determinada obligación .

En relación a los impuestos ¿quien puede exigir su pago?, para contestar esta pregunta la respuesta la podemos encontrar en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución que a la letra dice:

Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:
I...

II...

III...

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del distrito Federal o del estado y municipio en que residan...

Con lo anterior podemos advertir entonces que los sujetos activos en el impuesto son: la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, son sujetos activos por que como ya se menciono anteriormente tienen el derecho de exigir el pago de tributos, pero en este derecho no todos tienen la misma amplitud ya que la Federación y los Estados con algunas limitantes estos últimos, pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus respectivos presupuestos, así vemos que quedan excluidos para establecer impuestos los Municipios ya que sus impuestos son fijados por las legislaturas locales y estos solo estan facultados para recaudarlos.

Como fundamento de lo anterior tenemos el artículo 115 Constitucional fracción IV que establece:

Artículo 115.- ...teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el municipio libre conforme a las bases siguientes:

I...

II...

III...

IV.- Los municipios administraran libremente su hacienda, la cual se formara de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor...

Es así que ya conocemos quien es el sujeto activo dentro de los impuestos, ahora corresponde el turno a los sujetos pasivos.

Ahora bien, el sujeto pasivo es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto, es decir, son sujetos pasivos todos aquellos que de una u otra forma tienen la obligación de pagar una prestación en favor del fisco, fundamentamos lo anterior igualmente en el artículo 31º de la Constitución y ademas en el artículo 1º del Código Fiscal, que si bien no da una definición de sujeto pasivo si nos da la idea de quienes son, este artículo dice:

Artículo 1º.- Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas...

Con todo lo anterior ya sabemos que personas tanto físicas como morales deben pagar impuestos, pero puede surgir una duda a manera de ejemplo; sabemos que la tenencia es un impuesto por ser propietario de un vehículo, entonces ¿si yo soy una persona física pero no soy propietario de un vehículo, debo de pagar dicho impuesto?, la respuesta obvia sería que no, así bien ¿qué es lo que le da a una persona el carácter de sujeto pasivo?

Para responder a esta interrogante retomaremos el artículo 1º del Código Fiscal que en su parte correspondiente establece "... conforme a las leyes fiscales respectivas...". Como sabemos en las leyes fiscales se establecen supuestos por los cuales se deberá pagar un impuesto, ahora bien lo que a una persona ya sea física o moral le da el carácter de sujeto pasivo es que su conducta se encuadre en los supuestos de la norma tributaria, es a dicha conducta lo que conocemos como hecho generador, en relación a esto tenemos el artículo 6º del Código Fiscal que establece:

Artículo 6º.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Así podemos concluir que el sujeto pasivo es aquella persona que al realizar una conducta (hecho generador) se encuadra en los supuestos establecidos por la norma tributaria (hecho imponible) lo cual trae como consecuencia el tener que pagar el impuesto respectivo

De esta forma ya sabemos y tenemos claro de quienes son los sujetos como un elemento del impuesto.

Ahora toca saber que es el objeto como elemento del impuesto.

"Objeto del impuesto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal."⁵¹

⁵¹Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. p 114.

El jurista mexicano Jacinto Faya viesca, al respecto establece que "el objeto del impuesto es el acto o el hecho que como supuestos expresamente la Ley Fiscal establece como generadores del crédito fiscal. El objeto del impuesto tiene existencia jurídica, y en consecuencia, es imputable al contribuyente sólo desde el momento en que el supuesto tipificado en la norma se realiza. Mientras este supuesto no se realiza, el objeto del impuesto queda como mero supuesto, pero al momento en que el hecho generador del impuesto se produce, el contribuyente queda obligado al pago de un determinado impuesto. El objeto del impuesto puede ser, por ejemplo, un consuno, la transferencia de un bien, la aceptación de una herencia, la percepción de un ingreso. Estos son hechos o actos que la Ley Fiscal considera como generadores de una obligación impositiva."⁵²

Las definiciones de Fleines y Wagner coinciden con lo anterior, Fleiner dice "El objeto del impuesto estriba más bien en las circunstancias en virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagar un determinado tributo.

"Waganer también define el objeto del impuesto como la circunstancia en razón de la cual ha lugar al pago del impuesto. Esta circunstancia puede ser la percepción de utilidades o de una herencia, o de intereses, o la elaboración de determinados productos, o la realización de un acto, o la celebración de un contrato, etc."⁵³

Nosotros concidimos con las anteriores definiciones de el objeto como elemento del impuesto ya que para que un impuesto exista forzosamente debe de estar establecido en la Ley fiscal que circunstancias, actos o hechos van a dar origen al pago de un impuesto ya que de no ser así se podría dar el caso de un cobro arbitrario de dicho impuesto o simplemente no podría ser cobrado.

Para concluir podemos decir que el objeto del impuesto es todo aquello que la Ley fiscal señala como generador del crédito fiscal.

⁵²Faya viesca, Jacinto. Op. Cit. p 155.

⁵³Citados por Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. p 114.

Otro de los elementos del impuesto lo es la base, a la cual el Maestro Flores Zavala la define como "la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo, monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de litros producidos, etc."

De la anterior definición podemos ver dos aspectos importantes, el primero es que habla de la cuantía y debemos entender por esta como que debe de ser determinable en dinero, es decir y tomando una de los ejemplos de la definición, el de la herencia si esta consiste en un bien inmueble, el fisco no va a pedir como pago del impuesto el que se le entregue una parte de dicho bien sino que se tiene que obtener el valor en dinero de dicho bien para obtener el pago correspondiente como impuesto sobre dicha herencia.

El segundo es que nos podemos dar cuenta que la base es aquella sobre la cual va a recaer el impuesto, es decir, por ejemplo la tasa del I.S.R. se va a aplicar sobre el total de los ingresos percibidos entendiéndose que la base de dicho impuesto lo es precisamente los ingresos.

Como último elemento tenemos a la tasa o tarifa, la tasa en nuestro país se expresa por lo general en tanto por ciento como ejemplo de estos tenemos al I.S.R. al I.V.A., entre otros dicha tasa se va a aplicar a la base del impuesto obteniéndose de esta manera el monto que se debe de pagar por haberse cumplido con los supuestos establecidos en la ley correspondiente y la cual lo contempla como generador del crédito fiscal.

La tarifa, Flores Zavala la define como "las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría", como un ejemplo de esto podemos mencionar al impuesto sobre la tenencia la cual año con año por medio de listas en las cuales se establecen los modelos, marcas, submarcas, cilindraje entre otros así como el monto que se debe de pagar de acuerdo a las características que se mencionaron anteriormente.

Así podemos concluir que un impuesto no puede existir sin ninguno de los elementos que ya anteriormente y de forma soomera hemos descrito, en virtud, de que estos son esenciales para que un impuesto surja

a la vida jurídica y por ende surta sus efectos y se este en la posibilidad de obtener ingresos por el cobro de dichos impuestos.

CAPITULO V

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MEXICO

5.1. ANTECEDENTES

Entre los tratadistas que se han dedicado a investigar sobre el Impuesto al Valor Agregado existen discrepancias sobre los orígenes de dicho impuesto, el cual fue utilizado por primera vez en Francia, la literatura existente sobre el tema indica el año de 1917 y al Profesor Thomas S. Adams como el primero que lo propuso ante la National Tax Association, pero también hay quien afirma que fue el economista Justo Von Siemens quien en el año de 1918 propuso al gobierno alemán este impuesto.

Lo que si se sabe a ciencia cierta es que fue en Francia donde se dieron las condiciones propicias para su desarrollo, por ser este el primer país que estableció diversos gravámenes sobre las ventas dándose así el fenómeno de la imposición en cascada, la cual consiste en cobrar un impuesto sobre otro impuesto, el gobierno francés al darse cuenta de este efecto y con el propósito de eliminarlo introdujo en el ámbito fiscal lo que es el antecedente inmediato del tributo al valor agregado, es decir, el gravamen de una sola etapa al que se le denomina Impuesto sobre la Producción, el cual fue promulgado en 1939.

Fue aproximadamente en el año de 1948 que el gobierno francés dio un segundo paso para la configuración del Impuesto al Valor Agregado, el cual tenía por objeto el permitir que los fabricantes pudieran deducir los tributos pagados con anterioridad en los insumos de los bienes que producían al calcular los gravámenes a cubrir sobre sus ventas. Es así que en 1954, se derogo el tributo a la producción y más tarde el que gravaba las transacciones, juntando estas dos figuras se originó el Impuesto al Valor Agregado, quedando así su denominación.

En nuestro país el antecedente inmediato del Impuesto al Valor Agregado lo fue el Impuesto Federal Sobre Ingresos Mercantiles (ISIM). Este impuesto fue implantado por la expedición de la Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles en el año de 1948, este impuesto se encontraba dentro de los conocidos como impuestos a las ventas, era indirecto y de carácter general, por que se aplicaba todas las operaciones y afectaba a todas las etapas de la comercialización de los bienes y lo servicios.

El Impuesto Federal Sobre Ingresos Mercantiles vino a sustituir al Impuesto General del Timbre, el cual ya resultaba obsoleto para gravar el comercio y la industria, suprimió también los gravámenes sobre patentes y giros comerciales que existían en las entidades federativas del país. Con el Impuesto Federal Sobre Ingresos Mercantiles se intentó establecer un impuesto sencillo y de fácil administración con una sola tasa que afectara todas las etapas del proceso mercantil, de la industria y el comercio de los bienes y servicios.

Con el paso del tiempo este impuesto comenzó a mostrar inconvenientes y efectos los cuales se fueron haciendo insuperables. Uno de estos efectos era su afectación en cascada la cual encarecía los productos y favoreciendo la inflación, había un escaso control recaudatorio ya que se abría la posibilidad de que uno o varios intermediarios omitieran el gravamen ya cobrado y así la administración tributaria recibía solamente el impuesto de algunas etapas del proceso comercial.

En el año de 1974 se elevo la tasa de dicho impuesto del 3% al 4% lo cual trajo consigo un aumento en los precios de todos los productos.

Por medio de la experiencia quedo comprobado que "el impuesto sobre ingresos mercantiles es injusto en su naturaleza misma... en una operación simple en donde el producto pasa del fabricante al distribuidor, después al detallista y finalmente al consumidor, el impuesto llega a representar hasta el 60% del producto; todo a causa de su repercusión en cascada. Por ejemplo, si la tasa del impuesto es de 4%,

calculado sobre una base de 100, la tasa se calcula enseguida sobre 104 y así sucesivamente"⁵⁴

En el año de 1969 se trato de implantar un impuesto tipo valor agregado, mediante el proyecto de "Ley del Impuesto Federal sobre Egresos ", dicho proyecto fue en México el primer intento que se conoce por implantar el Impuesto al Valor Agregado., pero no es sino hasta que se concreta el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y se realiza la reforma tributaria de los años de 1979-1980, cuando un impuesto a las ventas tipo valor agregado toma forma en nuestro país, siendo el 1º de enero de 1980 que el Impuesto al Valor Agregado entro en vigor en México, sustituyendo al Impuesto Federal Sobre Ingresos Mercantiles así como a diversos impuestos especiales, principalmente a aquellos que gravan operaciones que quedaron afectadas al Impuesto al Valor Agregado, con esto se logró una simplificación en el sistema tributario, al desaparecer un conjunto de impuestos federales.

5.2. CONCEPTO

El Impuesto al Valor Agregado, es definido por algunos autores co un "Impuesto indirecto que grava a los fabricantes en cada fase del proceso"⁵⁵

Retchkiman define al Impuesto al Valor Agregado como "el gravamen o impuesto a las entradas brutas de ventas menos los gastos por bienes y servicios comprados o adquiridos a otras empresas"⁵⁶

El término de valor agregado se utiliza en economía, para estimar la parte de valor creada en las diversas etapas de la producción de un bien o servicio, así pues, el Impuesto al Valor Agregado grava el valor añadido en las fases del ciclo económico que , como sabemos es la producción, circulación y distribución de los bienes y servicios, en este orden de ideas el Impuesto al Valor Agregado se causa únicamente por valor

⁵⁴Reséndez Muñoz, Eduardo. El Impuesto al Valor Agregado en Francia y su implantación en México. Universidad Autónoma de Nuevo Leon. p 35.

⁵⁵Glosario de Términos de Economía y Hacienda, citado en Impuesto al Valor Agregado. INDETEC. México 1991. p 18

⁵⁶Idem p 18.

incorporado en cada una de las etapas de dicho proceso, desde la producción hasta llegar al consumidor final.

De esta forma se puede decir que "El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto indirecto, que incide exclusivamente en el valor añadido en cada etapa del proceso económico de producción, circulación y distribución de bienes y servicios."⁵⁷

5.3. GRUPO A QUE PERTENECE

El Maestro Flores Zavala menciona que el Impuesto al Valor Agregado "forma parte del grupo de impuestos a las ventas, afecta al consumidor a través de industriales y comerciantes"⁵⁸, esto es en virtud de que dicho impuesto grava en apariencia el ingreso del industrial y del comerciante como sujetos pasivos del impuesto, pero quien realmente lo paga en última instancia es el consumidor por efecto de la traslación que realizan los primeros hacia los segundos.

Lo anterior nos lleva a lo que ya en capítulos anteriores hemos comentado sobre los impuestos indirectos, recordemos que estos impuestos no gravan al verdadero contribuyente sino que lo grava por repercusión, las calidades de sujeto del impuesto y el pagador son distintas, se grava a un sujeto y éste trasladará el impuesto al pagador.

Es el Impuesto al Valor Agregado el ejemplo característico de los impuestos indirectos, para entenderlo veamos este ejemplo: una persona enajena un bien, en ese momento se convierte en contribuyente por la realización del acto que se contempla en el artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en este mismo artículo, se faculta al contribuyente a trasladar dicho impuesto en este caso a la persona que adquiere el bien siendo a esta persona a quien se le afecta directamente su economía resultando ser quien realmente paga el impuesto ya que el contribuyente que es quien enajena el bien no realiza ningún desembolso que afecte a su economía.

⁵⁷Idem.

⁵⁸Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. p 477.

Con lo anterior sabemos ya a ciencia cierta que el Impuesto al Valor Agregado grava a las ventas como lo establece el Maestro Flores Zavala y en relación a esto nosotros decimos que no únicamente las ventas sino también la prestación de servicios, el uso o goce temporal de bienes y la importación rubros que a nuestro criterio quedarían fuera si este impuesto únicamente gravara las ventas; y en segundo lugar que el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto indirecto por las razones que ya en párrafos anteriores se han expuesto.

Creemos conveniente hacer mención en este punto de las características que tiene dicho impuesto, para empezar podemos decir que, dentro del proceso económico cada bien o servicio va alcanzando un valor, dicho valor se integra por diversos insumos como por ejemplo la mano de obra, el transporte, los empaques, los gastos de administración, utilidades, entre otros, a dicho valor se le aplica o se le carga el impuesto correspondiente.

El Impuesto al Valor Agregado adoptado por nuestro sistema tributario tiene las siguientes características:

- *Es un impuesto al consumo.

- *Es indirecto.

- *Es de aplicación general.

- *Grava todas las etapas del proceso económico.

- *No es acumulativo.

- *Iguala la carga fiscal.

- *Dificulta la evasión.

Grava al consumo tanto intermedio como final al afectar los actos o actividades de los enumerados en el artículo 1º de la Ley que son la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios.

Es indirecto por que el contribuyente lo traslada por darle dicha facultad la Ley.

Es general en virtud de que grava las actividades que ya fueron mencionadas, sin importar en que fase se encuentren incidiendo en todas

las etapas del proceso económico desde la producción hasta la comercialización.

No es acumulativo ya que solo grava el valor que se añade en cada etapa, sin que en este se incluya el propio impuesto evitando el efecto en cascada.

Iguala la carga fiscal respecto de los productos importados con los producidos localmente.

Evita la evasión ya que se da un encadenamiento en la documentación que sirve para comprobar las transacciones realizadas dentro de las etapas del proceso económico.

Es también característico de este impuesto que los causantes lo recuperan de terceros al absorberlo el consumidor final.

Por otra parte, el Impuesto al Valor Agregado en relación al fisco federal es que este recauda parte de dicho impuesto en cada etapa del proceso económico, es así que se le enterara únicamente la diferencia entre el impuesto causado y el trasladado de la etapa anterior, esta situación le da a este impuesto una característica de autocontrol ya que si en una etapa del proceso económico se evade el pago del impuesto, en la siguiente etapa el fisco recaba el impuesto evadido.

Por todo lo anterior podemos concluir que es el Impuesto al Valor Agregado un impuesto que grava el consumo tanto de bienes como de servicios, que evita la acumulación y el contribuyente tiene la facultad de trasladarlo además de ser un impuesto que evita la evasión por ser comprobable en cada transacción, siendo estos algunos de los puntos que lo pueden diferenciar de otros impuestos.

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

5.4. SUJETOS DEL IMPUESTO

Como ya se vio en capítulos anteriores los sujetos del impuesto lo serán todas aquellas personas (ya sean físicas o morales) que realicen la conducta prevista en la leyes fiscales y que estas mismas leyes consideren a dichas conductas o actividades como generadoras del crédito fiscal.

Ahora bien, en el Impuesto al Valor Agregado ¿quienes son los sujetos que se van a ver obligados a pagar el impuesto correspondiente?.

Están obligados al pago del impuesto al valor agregado las personas físicas y la morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

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

Con lo anterior podemos darnos cuenta de quienes son los sujetos de que pagarán dicho impuesto, lo van a ser la personas físicas y morales que realicen los actos o actividades que están señaladas anteriormente y que estos se lleven a cabo dentro del territorio nacional.

Así ya tenemos presente uno de los elementos del impuesto.

5.5. OBJETO DEL IMPUESTO

Como objeto del I.V.A. es, precisamente la realización de los actos o actividades que se encuentran descritas en las cuatro fracciones del artículo 1º de la Ley. Creemos conveniente el señalar de una forma somera en que consisten cada uno de estos.

Hablaremos en primer lugar de la enajenación, y a este respecto el artículo 14 del Código Fiscal establece que se entiende por enajenación de bienes toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado, este artículo complementa al 8º de la Ley el cual dice lo siguiente:

Artículo 8º. Para los efectos de esta Ley, se entiende por enajenación, además de lo señalado en el Código Fiscal de la Federación, el faltante de bienes en los inventarios de las empresas.

Con lo anterior y basandonos en el artículo 14º del C.F.F. debemos entender por enajenación la transmisión de propiedad de cualquier bien.

En ese mismo artículo establece otros casos que se consideran también como enajenación, a las adjudicaciones, la aportación a una sociedad o asociación, la que se realiza mediante arrendamiento financiero, la que se realiza a través del fideicomiso, la transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se da a través de la enajenación de títulos de crédito o de la cesión de derechos que lo representen entre, otras.

Se considera de igual forma que la enajenación se efectúa en los siguientes supuestos:

- I.- Se envíe el bien al adquirente o se le entregue materialmente.
- II.- Se pague total o parcialmente el precio.
- III.- Se expida el comprobante que ampare la enajenación.

En la misma Ley se señala cuando no se considera una enajenación, esto lo encontramos en el artículo 8º segundo párrafo:

No se considerará enajenación, la transmisión de propiedad que se realice por causa de muerte, así como la donación.

Así a grandes rasgos exponemos lo que es la enajenación para efectos del Impuesto al Valor Agregado.

Ahora bien en lo que respecta a la prestación de servicios se considerará como tal en los siguientes casos:

- I.- La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que el dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.
- II.- El transporte de personas o bienes.
- III.- El seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento.
- IV.- El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución.
- V.- La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.
- VI.- Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir asumida por una persona en beneficio de otra.

En relación al uso o goce temporal de bienes la hipótesis que se establece para este caso será por presentarse alguno de los siguientes conceptos:

Se debe entender por uso o goce temporal de bienes, el arrendamiento, el usufructo, y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles a cambio de una contraprestación.

Ahora bien referente a la importación de bienes y servicios el impuesto correspondiente se causará por los siguientes puntos:

- I.- La introducción al país de bienes.
- II.- La adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él.
- III.- El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país.
- IV.- El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiere efectuado en el extranjero.
- V.- El aprovechamiento en territorio nacional de los servicios a que se refiere el artículo 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, cuando se presten por no residentes en el país.

Es así que de una manera amplia hemos tratado de exponer en que consisten todos y cada uno de los supuestos que la propia Ley señala como objeto del Impuesto al Valor Agregado.

5.6. BASE DEL IMPUESTO

Como ya ha sucedido en los puntos anteriores, en relación a que ya es de nuestro conocimiento en que consiste la base, no esta por demás el recordarlo.

Sabemos que la base es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto como lo sería el monto de la renta percibida, el valor de la porción hereditaria, número de litros etc.

El Maestro Margain Manautou en relación a esto establece que "la base del impuesto es el valor que corresponda a los actos o actividades gravados, incluyendo toda cantidad que se le adicione por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto"⁵⁹

En este orden de ideas tenemos que la base para la enajenación, la prestación de servicios, por el uso o goce temporal de bienes y por la importación de bienes y servicios sería la siguiente.

Para la enajenación de bienes la base se calculara tomando en cuenta como valor el precio pactado, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto. A falta de precio pactado se estará al valor que los bienes tengan en el mercado, o en su defecto al de avalúo.

⁵⁹Margain Manautou, Emilio. Exégesis del Impuesto al Valor Agregado Mexicano. Universida Autónoma de San Luis Potosi, México 1981, p 36.

Para la prestación de servicios la base se determinará considerando como valor el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto.

La base para el uso o goce temporal de bienes se tomará en cuenta el valor de la contraprestación pactada a favor de quien los otorga, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien se otorgue el uso o goce por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales, cualquier otro concepto.

Por último para cuantificar la base respecto de la importación de bienes o servicios, se considerará el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de este último gravamen y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación.

El valor que se tomará en cuenta tratándose de importación de bienes o servicios a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 24º de la Ley, será el que les correspondería en esa misma por la enajenación de bienes, uso o goce de bienes o prestación de servicios, en territorio nacional, según sea el caso.

Es así que podemos darnos cuenta que la base va a estar integrada según sea el caso por el precio pactado, por la contraprestación así como el valor que se establezca por la importación además de otros rubros que podríamos llamarlos accesorios como son otros impuestos, derechos, gastos de diversos tipos, así como también y es común en todos como lo son los intereses normales o moratorios y las penas convencionales, dejando la Ley la posibilidad abierta de aumentar la base al establecer que de igual forma se podrá incluir cualquier otro concepto a los que ya han sido mencionados.

5.7.EFECTOS DE LA TASA DEL I.V.A. AL 15% Y 10%

Una vez que hemos visto en los puntos anteriores los elementos del Impuesto al Valor Agregado como el sujeto, el objeto y la base, ahora toca el turno de hablar sobre la tasa que es el punto sobre el que versa el objeto de la presente investigación, para comenzar recordaremos lo que es la tasa como un elemento de los impuestos.

Sabemos que la tasa es aquel porcentaje -en este caso del I.V.A.- el cual se va a aplicar sobre la base y que va a servir para determinar el impuesto a pagar por el contribuyente.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado estableció en un principio una tasa del 10% aplacable a todas las operaciones gravadas, en su exposición de motivos de dicha Ley que entro en vigor a partir de el 1º de enero de 1980 se establece que se impone una tasa del 10% con el propósito de evitar presiones injustificadas a los niveles de precios.

En la actual Ley existen dos tasas, la general que es del 15% y la especial que es del 10%, esta última únicamente la cubrirán los residentes en la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a la línea divisoria internacional del norte del país y la colindante con Belice y Centroamerica, pero el objeto de este trabajo es únicamente sobre la tasa general que es del 15%.

El Impuesto al Valor Agregado como ya vimos anteriormente es un impuesto que impide la evasión. La evasión en el pago del Impuesto Sobre la Renta es del 60 al 80%, mientras que la evasión del Valor Agregado no llega al 30%, por lo que vemos es un impuesto de fácil control por el pago que se hace de este en cada fase del proceso económico desde la producción hasta el consumo.

Dentro de los impuestos indirectos, es el del Valor Agregado, el que cuenta con una gran popularidad en los últimos años tanto en países en desarrollo como en los desarrollados, es por ello que es una de las fuentes

de ingresos tributarios más importantes para el gobierno federal y en nuestro país fluctúa entre el 12 y el 18% del total de los ingresos federales.

El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto indirecto, por dicha razón es trasladable, es decir, el contribuyente no será quien pague el impuesto sino el consumidor final.

En el artículo 1º de la Ley el legislador contempla la figura del traslado estableciendolo de la forma siguiente:

El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley.

Así vemos que el pago del Impuesto al Valor Agregado corre a cargo del consumidor final ya que si bien es cierto, el impuesto se paga en cada una de las etapas del proceso económico, también es cierto que en cada una de estas etapas el impuesto se va trasladando hasta llegar al consumidor quien ya no lo traslada a un tercero, por lo que la economía que se ve afectada directamente es la del consumidor ya que el contribuyente no lo paga de su propio dinero sino que paga el impuesto correspondiente por el cobro que hace al consumidor por este concepto, dinero que nunca pasa a formar parte de sus ingresos sino que funge por así decirlo como un intermediario entre el consumidor final (quien realmente paga el impuesto) y el fisco.

Ahora veamos cuales han sido los cambios que ha sufrido la tasa de este impuesto desde su entrada en vigor en 1980 a la fecha.

El Impuesto al Valor Agregado fue aprobado el 29 de diciembre de 1978 y como ya mencionamos entro en vigor hasta enero de 1980 señalandose como tasa general el 10% sobre el consumo interno, sustituyendo como ya lo señalamos al Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles de 1948, el cual creaba un efecto acumulativo que encarecía los precios perjudicando al consumidor final

Con la aplicación del Impuesto al Valor Agregado a bienes y servicios, cada causante pagaría solo el impuesto correspondiente al valor que éste añadiera evitándose un efecto acumulativo .

La recaudación que se obtuvo por concepto del Impuesto al Valor Agregado durante los primeros años fue menor a lo que se tenía previsto, razón por la cual en el año de 1983 la tasa fue incrementada al 15%, quedando fuera de esta tasa los artículos de primera necesidad, a los que se aplicó una tasa de 6%, y a los artículos suntuarios una tasa de 20%. siguiendo un principio de equidad, el Impuesto al Valor Agregado tiende a proteger la demanda popular y a gravar más a los consumidores de artículos de lujo.

May Kanosky respecto a la reforma de 1983 "concluye en su estudio que el aumento de impuestos provocó un aumento en los precios y una disminución en los niveles de actividad de la economía, donde el sector servicios resultó el más afectado por el incremento en los precios y la disminución de actividad."⁶⁰

Con lo mencionado anteriormente nos damos cuenta de que un aumento en la tasa de este impuesto se ve reflejado inmediatamente en el alza de los precios y en la reducción de la actividad económica, y aunado a esto que no se presentó un incremento en los salarios de las personas, así vemos el inconveniente de aumentar la tasa del Impuesto al Valor Agregado el cual repercute en la vida económica del país.

Ya en la década de los noventa el día 11 de noviembre de 1991 la tasa del Impuesto al Valor Agregado bajó (después de mantenerse casi ocho años) del 15 al 10%, esta reducción fue aprobada por el Congreso de la Unión; y el Banco de México en su informe anual correspondiente a dicho año expuso que "La recolección correspondiente al Impuesto al Valor Agregado permaneció constante como proporción del PIB. Dicho resultado se logró, no obstante que se disminuyó el plazo para compensar saldos a favor de las empresas, de 60 a 30 días, y que a partir del 11 de noviembre de 1991 se redujo la tasa general del Impuesto de 15 a 10%. Aparte de los

⁶⁰Kanosky, May. Diseño de una Reforma Fiscal Óptima. Citado por Avila Romo, Edith. Los impuestos al consumo y su impacto en el sector obrero, Revista Bien Común y Gobierno. Octubre 1997, p 44.

efectos anti-inflacionarios de la reducción de la tasa, se obtuvo el beneficio adicional de reducir el incremento de la evasión."⁶¹

Se ha visto con lo anterior que el reducir la tasa tuvo efectos positivos en la economía nacional ya que se presentó una reducción en los precios evitando una inflación, tal como lo reconoce el Banco de México en el informe mencionado anteriormente además de como lo expone evita se incrementa la evasión por lo cual podemos decir que con una reducción de la tasa del Impuesto al Valor Agregado, se mantiene la recaudación y con un aumento existiría la tendencia a incrementarse la evasión y como consecuencia una menor recaudación por este concepto.

Cuatro años más tarde, en abril de 1995, y como resultado de la crisis económica así como por la falta de recursos para hacer frente a los compromisos de deuda nuevamente y al igual que en 1983 la tasa aumento del 10 al 15%. Los efectos que trajo consigo dicho aumento se pueden comparar a los que se presentaron doce años antes, como consecuencia lógica de este se registró un incremento en los precios así como una desaceleración en la actividad económica, consecuencias que afectan directamente a la sociedad ya que tienen que restringir sus gastos, de igual forma se llegó a pensar en aumentar dicha tasa a un 18 incluso hasta un 21%, medida que de haber sido aprobada hubiese disparado considerablemente los precios de bienes y servicios trayendo como consecuencia un menor consumo, una mayor baja en la actividad económica así como el aumento en la evasión.

Con todo la anterior nos damos cuenta de lo que la experiencia nos ha enseñado en relación al aumento y reducción de la tasa del Impuesto al Valor Agregado, desde su entrada en vigor hasta la fecha, puntos que podemos resumir así:

*Aumento de la tasa: incremento en los precios y desaceleración económica.

*Reducción de la tasa: produce efectos anti-inflacionarios, evita la evasión y hay constancia en la recaudación.

⁶¹Idem, p 45.

Ahora bien ¿como influye el Impuesto al Valor Agregado en la economía de las personas ubicándolos como consumidores finales?

El aspecto más sensible por la implantación de este impuesto son los precios, los cuales sufren cambios a la alza, esto aplicando una tasa del 10% como fue en un principio, y aumentandole un 50% más, es decir cinco puntos porcentuales está por demás decir que esto repercute directamente en los precios tanto de bienes como de servicios amputandose seriamente el poder de compra de la población así como dando lugar a los efectos que ya en párrafos anteriores hemos mencionado.

A continuación veremos un pequeño desglose de aquellos gastos que realizan diferentes personas para podernos dar cuenta de como influye el Impuesto al Valor Agregado con una tasa tanto del 15 como del 10%.

	JUAN LOPEZ				CECILIA AGUIRRE				RAUL SILVA				JOSE DIAZ			
CONCEPTO	IMPORTE	15%	10%		IMPORTE	15%	10%		IMPORTE	15%	10%		IMPORTE	15%	10%	
ALIMENTOS	\$ 1,000.00	\$ ---	\$ ---		\$ 1,400.00	\$ ---	\$ ---		\$ 700.00	\$ ---	\$ ---		\$ 2,000.00	\$ ---	\$ ---	
RENTA	\$ 1,000.00	\$ 150.00	\$ 100.00			\$ ---	\$ ---			\$ ---	\$ ---			\$ 300.00	\$ ---	\$ 200.00
TELEFONO	\$ 175.00	\$ 26.25	\$ 17.50		\$ 100.00	\$ 15.00	\$ 10.00		\$ 125.00	\$ 18.75	\$ 12.50		\$ 200.00	\$ 30.00	\$ 20.00	
LUZ	\$ 50.00	\$ ---	\$ ---		\$ 40.00	\$ ---	\$ ---		\$ 75.00	\$ ---	\$ ---		\$ 150.00	\$ ---	\$ ---	
AGUA	\$ 50.00	\$ ---	\$ ---		\$ 58.33	\$ ---	\$ ---		\$ 20.00	\$ ---	\$ ---		\$ 40.00	\$ ---	\$ ---	
GAS	\$ 50.00	\$ 7.50	\$ 5.00		\$ ---	\$ ---	\$ ---		\$ 150.00	\$ 22.50	\$ 15.00		\$ 30.00	\$ 4.50	\$ 3.00	
GASTOS MEDICOS	\$ 200.00	\$ ---	\$ ---		\$ ---	\$ ---	\$ ---		\$ 50.00	\$ ---	\$ ---		\$ ---	\$ ---	\$ ---	
PASAJES	\$ 300.00	\$ ---	\$ ---		\$ 600.00	\$ ---	\$ ---		\$ 225.00	\$ ---	\$ ---		\$ ---	\$ ---	\$ ---	
VESTIDO Y CALZADO	\$ 300.00	\$ 45.00	\$ 30.00		\$ 300.00	\$ 45.00	\$ 30.00		\$ 250.00	\$ 37.50	\$ 25.00		\$ 1,000.00	\$ 150.00	\$ 100.00	
DIVERSION	\$ 100.00	\$ 15.00	\$ 10.00		\$ ---	\$ ---	\$ ---		\$ ---	\$ ---	\$ ---		\$ ---	\$ ---	\$ ---	
LIBROS	\$ 25.00	\$ ---	\$ ---		\$ 250.00	\$ ---	\$ ---		\$ 50.00	\$ ---	\$ ---		\$ 1,500.00	\$ 225.00	\$ 150.00	
UTILES ESCOLARES	\$ 75.00	\$ 11.25	\$ 7.50		\$ 250.00	\$ 37.50	\$ 25.00		\$ 50.00	\$ ---	\$ ---		\$ ---	\$ ---	\$ ---	
PREDIAL	\$ ---	\$ ---	\$ ---		\$ 12.50	\$ ---	\$ ---		\$ 19.17	\$ ---	\$ ---		\$ 10.00	\$ ---	\$ ---	
DESPESA	\$ ---	\$ ---	\$ ---		\$ ---	\$ ---	\$ ---		\$ 400.00	\$ 60.00	\$ 40.00		\$ ---	\$ ---	\$ ---	
GASOLINA	\$ ---	\$ ---	\$ ---		\$ ---	\$ ---	\$ ---		\$ ---	\$ ---	\$ ---		\$ 600.00	\$ 90.00	\$ 60.00	
HIPOTECA	\$ ---	\$ ---	\$ ---		\$ ---	\$ ---	\$ ---		\$ ---	\$ ---	\$ ---		\$ 1,300.00	\$ ---	\$ ---	
REPARACION AUTO.	\$ ---	\$ ---	\$ ---		\$ ---	\$ ---	\$ ---		\$ ---	\$ ---	\$ ---		\$ 250.00	\$ 37.50	\$ 25.00	
SUMAS	\$ 3,375.00	\$ 255.00	\$ 170.00		\$ 3,010.83	\$ 97.50	\$ 65.00		\$ 2,114.17	\$ 146.25	\$ 97.50		\$ 7,080.00	\$ 817.00	\$ 558.00	
DIFERENCIAS		\$ 85.00				\$ 32.50				\$ 48.75				\$ 279.00		

Creemos oportuno hacer mención de lo siguiente, ya hemos hablado de que el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto indirecto y en relación a esto y sobre las desventajas que el Maestro Flores Zavala menciona respecto a estos señala la siguiente, los impuestos indirectos "provocan una desmoralización cuando las cuotas son demasiado altas, por que como un alza excesiva de precio puede dar lugar a una disminución de la demanda, se incita a la falsificación de las mercancías para compensar el impuesto, o bien al fraude con el objeto de poder conservar el precio anterior"⁶²

Ahora bien y analizando la tabla anterior podemos darnos cuenta que este impuesto afecta directamente el poder adquisitivo de las personas, ya que al realizarse una comparación entre el pago mensual que se hace del impuesto con una tasa al 15 y 10%, vemos que las diferencias en algunos casos no son muy significativas ya que no se tomaron en cuenta otro tipo de gastos sino los más generales, pero si dichas diferencias las consideramos anuales y aumentamos otros rubros llegaremos a obtener cantidades que de una u otra forma puedan ser útiles a las personas para disponer de aquellas y cubrir algún otro tipo de necesidades que se les puedan presentar, y con esto traer como consecuencia el seguir impulsando la actividad económica, si pensamos que no fuesen tan solo cuatro personas sino todos los millones que habitamos este país y que de una u otra forma el Impuesto al Valor Agregado influye en nuestra economía se pueden obtener buenos resultados, ya que como vimos anteriormente, un alza reduce los niveles de actividad de la economía y, al contrario, una disminución es saludable para dicha actividad económica.

La reducción de la tasa del Impuesto al Valor Agregado fue un tema de campañas políticas, además de ser muy discutido en la Cámara de Diputados al inicio de actividades de la actual legislatura en 1997.

La materia de los impuestos es un punto muy socorrido por los políticos en sus campañas, en las cuales exponen ya sea una reducción de dichos impuestos o la promesa de que estos no subirán, promesas que en la mayoría de los casos no se cumplen por que los impuestos no bajan pero en la mayoría de las veces si suben o se estudia la posibilidad de crear otros, circunstancias que causan malestar en la población la cual además se

⁶²Flores Zavala, Ernesto Op. Cit. p 273.

siente traicionada por aquellas personas que en un tiempo les ofrecían algo y posteriormente resulta todo lo contrario.

Por eso creemos que tocar el tema de los impuestos en las campañas políticas para obtener los votos necesarios y así ocupar un puesto no debe de utilizarse tan a la ligera ya que para ofrecer algo se debe de exponer tanto los beneficios como los perjuicios así como las circunstancias que deben de presentarse para que lo que se ofrece pueda ser cumplido -creemos que esto pueda ser una utopía- más aun hablando de impuestos, ya que es un rubro que dada su importancia tiene una gran repercusión en la vida de un país por ser una fuente de ingresos vital para el Estado.

Es por eso que creemos que la reducción del impuesto debe ser tratado con mucho cuidado por que no por cumplir unas promesas y así hacerse de credibilidad y de más seguidores se llegue a poner en riesgo la poca o mucha estabilidad del país y acarrear con esto mas perjuicio que beneficios.

Referente a la reducción de la tasa del Impuesto al Valor Agregado del 15 al 10% la Secretaría de Hacienda argumentó que dicha medida sería regresiva, manifestando que la perdida recaudatoria sería de 18 mil 750 millones de pesos por lo que la postura de las autoridades hacendarias es defender la actual tasa del impuesto, de igual forma exponen que dicha reducción afectaría los ingresos de estados y municipios trayendo como consecuencia el que las entidades federativas disminuirían la prestación de servicios públicos, habría una menor inversión pública ya sea estatal o municipal o los llevaría para cubrir sus gastos a utilizar la deuda pública.

Nosotros consideramos que, si bien es cierto la reducción de la tasa del Impuesto al Valor Agregado afecta a los ingresos del Estado, y no podría cubrir sus gastos, también es cierto que así como la población, el gobierno deberá de reducir sus gastos pero esto sin afectar aquellos rubros que sean de beneficio para la sociedad, sino reducir aquellos gastos que sean innecesarios y que por lo general son muy suntuosos, como ejemplo de estos podemos mencionar el siguiente; en un diario de circulación en el Distrito Federal se publicó un artículo en el cual se establece que en la Cámara de Diputados se gastan sumas millonarias por concepto de viajes, comidas, agua, fotocopias, sistemas de seguridad, remodelación a los despachos de los Legisladores entre otros, de acuerdo a este diario la

Dirección de Adquisiciones en el programa de gastos 1998/1999 ha establecido 39 contratos con empresas privadas los cuales representan una derrama económica de 11 millones de pesos mensuales, gastos como estos y muchos otros son realizados mes con mes y lógicamente son pagados con el dinero que los ciudadanos damos por concepto de impuestos, con lo anterior nos podemos dar cuenta que se realizan gastos que no benefician realmente a la sociedad y reduciendo estos, con el dinero que se ahorre se puede aplicar a actividades que traigan consigo un beneficio para todos.

Ahora bien, el Estado debe cumplir con su último fin que es el bien común, consideramos que este bien común no únicamente implica el contar con servicios públicos e instituciones que velen por el bienestar de la sociedad sino que va más allá de esto, para que exista un bien común debe de presentarse también un bien individual, con lo anterior queremos decir y ubicandonos en nuestro tema que al darse una reducción de la tasa del Impuesto al Valor Agregado que, como ya lo vimos anteriormente traería consigo un incremento, aunque ligero, de el poder adquisitivo de las personas, para que realmente se vean los frutos de esta medida no debe ser aplicada por cuatro o cinco años, sino que los resultados positivos se deben esperar a largo plazo por lo que la tasa debe de mantenerse fija y de esta forma poder ver claramente los beneficios que dicha medida puede generar.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- El Estado es la organización humana más grande que pueda existir y por su propia magnitud requiere de una gran e importante cantidad de recursos, para que de esta forma se encuentre en aptitud de satisfacer sus necesidades así como ofrecer todos los servicios que la sociedad que lo conforma necesita.

SEGUNDA.- La actividad por medio de la cual el Estado obtiene dichos recursos y los aplica es a la que se le llama Actividad Financiera del Estado la cual se divide en tres momentos que son la obtención, el manejo y la erogación; esta actividad es de vital importancia para el Estado ya que si ésta no se llevara a cabo simple y sencillamente no podría éste cumplir con las funciones que tiene encomendadas.

TERCERA.- Todo acto que el Estado realice, para poder llevarlo a cabo, necesariamente debe estar contemplado en una Ley, es por eso que los ingresos que obtiene el Estado, primeramente deben estar fundamentados constitucionalmente para que de ahí deriven las Leyes ordinarias tendientes a regular la obtención de los recursos.

CUARTA.- El Estado cuenta con dos tipos de ingresos, los primeros que son conocidos como tributarios, ingresos que tienen la característica de ser obtenidos por el Estado valiendose de su poder de imperio, es decir, van a ser tributarios todos aquellos ingresos que provengan de exacciones que por concepto de impuestos u otros rubros las personas paguen al fisco. Los segundos denominados como no tributarios son aquellos que provienen de la explotación de recursos del Estado o por la obtención de financiamientos, aquí no se vale de su poder de imperio para obtenerlos.

QUINTA.- Es indudable que son los impuestos una fuente de suma importancia con la que cuenta un Estado para poder allegarse de recursos, y nuestro país no es la excepción ya que por este concepto en 1999 se obtendrán ingresos que ascienden a 525.688.4 millones de pesos, pero así como son importantes para el Estado, se debe también tomar en cuenta que

todo impuesto debe de cumplir con una serie de principios y elementos ya que si adolece de alguno podría tacharse de injusto o simplemente no se estaría en la posibilidad de cobrarlo y como consecuencia no se obtendrían ingresos por ese concepto, además de que necesariamente debe de existir la Ley respectiva ya que no puede haber impuesto sin Ley.

SEXTA.- Una buena manera de incentivar al contribuyente a cumplir con sus obligaciones fiscales sería la reducción de las tasa y tarifas impositivas, ya que es una manera de lograr un efecto psicológico de "triumfo" sobre el Fisco; no obstante, una desición de tal magnitud por parte del Estado implica un minucioso estudio sobre los efectos, por una parte, de incremento en el cumplimiento de la base de contribuyentes contra el decremento en la recaudación "per capita".

Es evidente que cuando la carga impositiva resulta gravosa para la población en general que, aunado a esto, no existe un reflejo positivo en los servicios que presta el Estado y en la calidad de vida de la ciudadanía, la reacción de la gente a cualquier minimo aumento en los impuestos es a la defensiva y, peor aún, puede incluso provocar una disminución en la recaudación por el efecto de descontento provocado entre los contribuyentes.

Pero, por otro lado, el Estado, para poder cumplir con sus funciones, necesita invariablemente contar con los recursos económicos que le permitan alcanzar sus metas programáticas, teniendo siempre presente que la actividad de recaudación cumple también con la finalidad de ser un medio de distribución de la riqueza.

SEPTIMA- El Impuesto al Valor Agregado en nuestro país ocupa el segundo lugar como fuente de ingreso entre los impuestos después del Impuesto Sobre la Renta por lo que nos podemos dar cuenta de la importancia que este representa para las Finanzas Públicas.

Por ser un impuesto que grava el consumo de bienes o servicios y afectar directamente los precios, éste repercute en la economía de las personas, por lo que se considera que el reducir la tasa general del 15 al 10% traería consigo un beneficio para las personas además de que, como se menciono

en el desarrollo del trabajo, un aumento desacelera la actividad económica, aumenta los precios y es más propensa la evasión, y una reducción produciría efectos contrarios, activa la economía y bajarían los precios.

Pero resulta lógico que al reducir la tasa traería consigo el disminuir los ingresos del Estado, pero para compensarlo o evitarlo proponemos lo siguiente:

1.- Llevar a cabo la reducción pero no de una manera tajante del 15 al 10%, sino que dicha reducción sea paulatina hasta llegar al 10% esto con el objeto de que el Estado se encuentre en posibilidad de realizar los ajustes necesarios a su presupuesto así como organizar el sistema fiscal, y así evitar el chantaje de que con la reducción se afectarían programas sociales.

2.- Que el Estado establezca y realmente cumpla con un programa de verdadera austeridad de gastos ya que en muchas ocasiones se gastan grandes cantidades de presupuesto en cosas que son innecesarias, y de esta forma los recursos ahorrados se apliquen directamente a programas que benefician a la sociedad.

BIBLIOGRAFIA

- 1.- Araneda Döir, Hugo. Finanzas Publicas. Editorial Jurídica de Chile, 1994
- 2.- Burgoa Orihuela, Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano. Editorial Porrúa, 9a edición, México 1993.
- 3.- Carpizo, Jorge. Elementos de Derecho Constitucional Mexicano. UNAM, 3a edición, México 1977.
- 4.- Carpizo, Jorge. Estudios Constitucionales. Editorial Porrúa, 4a edición, México 1994.
- 5.- Cortina, Alfonso. Curso de Política de Finanzas Públicas de México. Editorial Porrúa, México 1977.
- 6.- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Compendio de Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, México 1994.
- 7.- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Editorial Limusa, 3a edición, México 1996.
- 8.- Faya Viesca, Jacinto. Finanzas Públicas. Editorial Porrúa, 2a edición, México 1981.
- 9.- Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa, 31a edición, México 1995.
- 10.- Galindo Camacho, Miguel. Teoría del Estado. Editorial Mexicanos Unidos, 2a edición, México 1969.
- 11.- Garza, Sergio Francisco de la. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, 16a edición, México 1990.
- 12.- Gil Valdivia, Gerardo. Aspectos Jurídicos del Financiamiento Público. Editorial Porrúa, México 1990.
- 13.- Giuliani Fonrouge, Carlos. Derecho Financiero. Editorial Depalma, Buenos Aires 1997.

- 14.- Godoy, Norberto. Teoría General del Derecho Tributario. Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires 1997.
- 15.- Lanz Duret, Miguel. Derecho Constitucional Mexicano. Norgis Editores, 5a edición, México 1959.
- 16.- Ley y Reglamento Comentados del I.V.A. 1981. editorial Dofiscal, México 1981.
- 17.- Mabarak Cerecedo, Doricela. Derecho Financiero Público. Editorial Mc. Graw Hill, México 1995.
- 18.- Madrid Hurtado, Miguel de la. Estudios de Derecho Constitucional. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México 1977.
- 19.- Margain Manautou, Emilio. Exégesis del Impuesto al Valor Agregado Mexicano. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México 1981.
- 20.- Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Porrúa, 11a edición México 1993.
- 21.- Martínez de la Serna, Juan Antonio. Derecho Constitucional Mexicano. Editorial Porrúa, México 1983.
- 22.- Martínez Vera, Rogelio. Fundamentos de Derecho Público. Editorial Mc. Graw Hill, 2a edición, México 1996.
- 23.- Pérez de Ayala, José Luis. La Economía Financiera Pública. Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1990.
- 24.- Porrúa Pérez, Francisco. Teoría del Estado. Editorial Porrúa, 14a edición, México 1980.
- 25.- Pugliese, Mario. Derecho Financiero. Editorial Fondo de Cultura Económica, México 1989.
- 26.- Pugliese, Mario. Instituciones de Derecho Financiero. Editorial Porrúa, México 1976.
- 27.- Queralt, Martín. Curso de Derecho Financiero y Tributario. Editorial Tecnos, Madrid 1990.

- 28.-Quintana Valtierra, Jesús. Derecho Tributario Mexicano. Editorial Trillas, 3a edición, México 1997.
- 29.- Ramírez Valenzuela, Alejandro. Introducción al Derecho Mercantil y Fiscal. Editorial Limusa, México 1984.
- 30.- Reséndez Muñoz, Eduardo. El Impuesto al Valor Agregado en Francia y su Implantación en México. Universidad Autónoma de Nuevo León.
- 31.- Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Harla, México 1991.
- 32.- Sainz de Bujanda, Fernando. Lecciones de Derecho Financiero. 9a edición, Madrid 1991.
- 33.- Sainz de Bujanda, Fernando. Hacienda y Derecho. Instituto de Estudios Políticos, 2a edición, Madrid 1975.
- 34.- Sánchez Bringas, Enrique. Derecho Constitucional. Editorial Porrúa, México.
- 35.- Sánchez Pina, José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal. Editorial Pac, México 1995.
- 36.- Serra Rojas, Andrés. Derecho Económico. Editorial Porrúa, 4a edición, México 1996.
- 37.- Serra Rojas, Andrés. Teoría General del Estado. Editorial Porrúa, 13a edición, México 1996.
- 38.- Tena Ramírez, Felipe. Derecho Constitucional Mexicano. Editorial Porrúa, 12a edición, México 1973.
- 39.- Vallado Miguel, Fausto Enrique. Principios Generales de la Administración Tributaria. Editorial Pac, México 1987.
- 40.- Vecchio, Giorgio del. Teoría del Estado. Editorial Barcelona, Madrid 1956.
- 41.- Villegas, Héctor B. Curso de Finanzas, de Derecho Financiero y Tributario. Editorial Depalma, 5a edición, Buenos Aires 1993.
- 42.- Witker V. Jorge. Derecho Económico. Editorial Harla, 2a edición, México 1992.

HEMEROGRAFIA

- 1.- Diario MEXICO HOY 1º de Marzo de 1999.
- 2.- Revista Bien Comun y Gobierno. Año 3, No. 35, Octubre 1997.
- 3.- Revista INDETEC, No. 81, Marzo-Abril 1993.
- 4.- Revista INDETEC No. 111, Mayo-Junio 1998.
- 5.- Revista Nuevo Consultorio Fiscal. No. 154, Enero 1996
- 6.- Revista Trimestre Fiscal. No. 34, Marzo 1990.

LEGISLACIONES

- 1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- 2.- Código Fiscal de la Federación.
- 3.- Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 1999.
- 4.- Ley del Impuesto al Valor Agregado.