

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

"LOS PRINCIPIOS TEORICOS DE LOS IMPUESTOS Y SU
APLICACION EN LA LEGISLACION FISCAL MEXICANA".

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

HERNANDEZ VILLEGAS RUBEN

ASESOR DE TESIS: LIC. ANA ISABEL FLORES SOLANO

CIUDAD UNIVERSITARIA,

2002

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis 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.

Paginación Discontinua



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.F., 10 de julio del 2002.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante RUBEN HERNANDEZ VILLEGAS bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada " LOS PRINCIPIOS TEORICOS DE LOS IMPUESTOS Y SU APLICACIÓN EN LA LEGISLACION FISCAL MEXICANA".

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que la sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
El Director,

LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES.



FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

**PARA TODAS LAS PERSONAS
QUE ME BRINDARON SU AYUDA
Y APOYO, SIN LO CUAL NO
HUBIERA SIDO POSIBLE LA
REALIZACIÓN DE ESTE TRABAJO,
¡GRACIAS!**

"LOS PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LOS IMPUESTOS Y SU APLICACIÓN EN LA LEGISLACIÓN FISCAL MEXICANA".

INDICE

INTRODUCCIÓN

I

CAPITULO 1 FINANZAS PUBLICAS

1.1 CONCEPTO DE ESTADO	1
1.2 ELEMENTOS DEL ESTADO	2
1.3 JUSTIFICACIÓN DEL ESTADO.	5
1.4 LOS FINES DEL ESTADO.	8
1.5 LAS FINANZAS PÚBLICAS COMO ACTIVIDAD ECONOMICA DEL SECTOR PUBLICO	
a) Concepto de Finanzas Públicas.	12
b) Actividad Financiera del Estado.	12
1.6 TEORIAS ENTORNO A LA ACTIVIDAD FINANCIERA ESTATAL.	
a) Económica.	16
b) Sociológica.	17
c) Política.	19
1.7 LA HACIENDA PÚBLICA.	
a) Nociones de Fisco, Erario y Hacienda Pública.	20
b) Fundamentos ideológicos de la Hacienda Pública.	23
1) Liberalismo.	23
2) Intervencionismo.	24
3) Dirigismo.	25
4) Planificación.	26
c) Historia de la Imposición Fiscal.	27
1) Inglaterra.	28
2) Estados Unidos.	30
3) Francia.	32
1.8. EL GASTO PÚBLICO.	
a) Concepto de Gasto Público.	35
b) Importancia del Gasto Público.	36
c) Causas de crecimiento del Gasto Público.	37

CAPITULO 2 LOS INGRESOS DE LA FEDERACIÓN

2.1 CONCEPTO.	40
2.2 CLASIFICACIÓN:	41
2.2.1 POR VIA DE DERECHO PÚBLICO:	
a) Ordinarios.	
I) Contribuciones:	43
1) Impuestos.	45
2) Aportaciones de Seguridad Social.	46
3) Contribución de Mejoras.	48
4) Derechos.	49
5) Accesorios de las Contribuciones.	51
II) Aprovechamientos.	53

b) Extraordinarios.	
1) Empréstitos	56
2) Emisión de Moneda.	59
3) Expropiaciones.	62
4) Decomisos	63
5) Nacionalizaciones.	65
6) Privatizaciones.	66
2.2.2 POR VÍA DE DERECHO PRIVADO.	
a) Ordinarios.	
1) Productos.	67
b) Extraordinarios.	
1) Donación.	70
2) Sucesión.	71

CAPITULO 3 LOS IMPUESTOS

3.1 CONCEPTO DE IMPUESTO.	74
3.2 FUNDAMENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.	75
3.3 LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.	80
3.4 ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS.	
a) Sujeto.	87
b) Objeto.	90
c) Base.	91
d) Cuota.	92
e) Tasa.	92
f) Tarifa	93
g) Época de Pago	93
3.5 Clasificación de los Impuestos	94
3.6 Fines de los Impuestos	97
3.7 Efectos de los Impuestos.	98
3.8 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS.	
a) Principio de Legalidad.	103
b) Principio de Proporcionalidad y Equidad.	104
c) Principio de Reserva de Ley.	106
3.9 LOS IMPUESTOS FEDERALES EN MÉXICO.	
a) Impuesto Sobre la Renta	107
b) Impuesto al Activo.	108
c) Impuesto al Valor Agregado.	110
d) Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.	112
e) Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.	115
f) Impuestos Sobre Automóviles Nuevos.	117
g) Impuestos al Comercio Exterior.	120

CAPITULO 4 LOS PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LOS IMPUESTOS Y SU APLICACIÓN EN LA LEGISLACIÓN FISCAL MEXICANA.

LOS PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LOS IMPUESTOS:

4.1 PRINCIPIOS DE ADAM SMITH.	
a) Igualdad.	123

b) Certidumbre.	123
c) Comodidad.	124
d) Economía.	125
4.2 PRINCIPIOS DE ADOLFO WAGNER.	
a) Política Financiera.	
1) Suficiencia de la imposición.	128
2) Elasticidad de la imposición.	128
b) Economía Pública.	
1) Elección de buenas fuentes de impuestos.	128
2) Elección de las clases de impuestos.	129
c) Equidad.	
1) Generalidad.	130
2) Uniformidad.	130
d) Administración Fiscal.	
1) Fijeza de la imposición.	131
2) Comodidad de la imposición.	132
3) Tendencia a reducir lo más posible los gastos de la recaudación de impuestos.	132
4.3 PRINCIPIOS DE HAROLD M. SOMMERS.	
a) Capacidad de Pago.	132
b) Del Beneficio.	133
c) Del Crédito por Ingreso Ganado.	133
d) De la Ocupación Plena.	134
e) De la Conveniencia.	134
SU APLICACIÓN EN LA LEGISLACIÓN FISCAL MEXICANA.	
4.1 PRINCIPIOS DE ADAM SMITH.	
a) Igualdad.	136
b) Certidumbre.	137
c) Comodidad.	141
d) Economía.	143
4.2 PRINCIPIOS DE ADOLFO WAGNER.	
a) Política Financiera.	
1) Suficiencia de la imposición.	145
2) Elasticidad de la imposición.	146
b) Economía Pública.	
1) Elección de buenas fuentes de impuestos.	147
2) Elección de las clases de impuestos.	148
c) Equidad.	
1) Generalidad.	149
2) Uniformidad.	151
d) Administración Fiscal.	
1) Fijeza de la imposición.	151
2) Comodidad de la imposición.	152
3) Tendencia a reducir lo más posible los gastos de la recaudación de impuestos.	152
4.3 PRINCIPIOS DE HAROLD M. SOMMERS.	
a) Capacidad de Pago.	153
b) Del Beneficio.	153
c) Del Crédito por Ingreso Ganado.	154
d) De la Ocupación Plena.	155
e) De la Conveniencia.	155
CONCLUSIONES	157
BIBLIOGRAFÍA	161

INTRODUCCIÓN

Siendo los impuestos la fuente principal de ingresos que tiene nuestro país para cubrir el gasto público, y por lo mismo la figura más estudiada por los tratadistas de la materia, es necesario hacer un estudio de los principios teóricos diversos autores han elaborado, siendo el principal Adam Smith quién en su obra "Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones" estableció cuatro máximas que deben estar contempladas en los impuestos que establezca el Estado a sus ciudadanos, por su parte Adolfo Wagner y Harold Sommers también exponen una serie de principios que consideran que deben ser observados en relación a los impuestos.

Los principios que sostienen los diversos tratadistas tienen como finalidad el lograr una alta recaudación para el Estado con el fin de hacer frente al gasto público, es por esta razón que en la presente tesis estudiaremos dichos principios y que aplicación se tiene de estos en la legislación fiscal mexicana, así como diversas propuestas para la aplicación de los mismos.

CAPITULO 1

FINANZAS PUBLICAS

1.1 CONCEPTO DE ESTADO.

El problema de dar un concepto de Estado ha sido tratado desde tiempos antiguos, sin embargo no es una tarea fácil, ya que los diversos tratadistas sobre esta problemática de la teoría del Estado no se han puesto de acuerdo, si bien, cada uno de ellos ha dado su concepto de Estado esto no facilita el problema sino lo hace más complicado ya que el concepto que cada uno de ellos elaboraron lo hicieron de acuerdo a la época y circunstancias en que vivieron, además de que la concepción que se tenía del Estado no es la misma en Grecia con las Polis o el Estado moderno a partir de Maquiavelo, así tenemos a Cicerón que señala que "El Estado es la agrupación de hombres que poseen un derecho común", así también Jean Bodino con la inclusión de la idea de soberanía señala que el Estado es "El justo gobierno de muchas familias y de lo que les es común con potestad soberana", Jellinek nos proporciona una definición más completa en la cual menciona que "Estado es la corporación territorial dotada de un poder de mando originario", aquí encontramos que ya empieza a delimitar al Estado señalando un territorio y el Poder que son elementos del Estado, también encontramos una definición sociológica la cual señala que "El Estado es la agrupación humana sedentaria dotada de un poder de mando originario", en esta definición encontramos que señala como algo primordial a la agrupación humana, sin duda porque es el campo de estudio de la sociología, como se ha visto es muy difícil llegar a un consenso sobre un concepto de Estado por lo que nosotros no

trataremos de dar solución a esta tarea, ya que no es el objetivo de este trabajo, sino sólo nos apegaremos a una definición llamada A-Histórica, la cual creemos que es la más completa y a su vez simple ya que contiene los aspectos fundamentales del Estado, la cual dice que "*Estado es la organización política suprema de todos los pueblos*".

En la anterior definición se señala en principio que es una organización, lo que supone un orden, es decir el Estado se crea para ordenar la conducta de los hombres y así agruparlos en una sociedad pero organizada a través del orden normativo que es el Derecho, por lo que los habitantes deben ceder parte de su libertad para el beneficio de todos, es *Político* porque es una comunidad constituida por un poder coactivo, es decir, el Estado monopoliza el uso de la fuerza para hacer obedecer al Derecho que le dio origen, esto implica que existe una autoridad en una relación de mando y obediencia, *Supremo*, supone la idea de Soberanía la cual es la facultad que tiene el Estado para organizarse con supremacía interna y con libertad externa, en otras palabras se dice que un Estado es Soberano cuando no depende de ningún otro ente de ninguna forma, y por último al señalar que es *de todos los pueblos* se refiere a que cualquier Estado debe contener estos elementos señalados, para poder considerado como un verdadero Estado.

1.2 ELEMENTOS DEL ESTADO.

Al haber señalado un concepto de Estado es necesario mencionar cuales son los elementos del mismo, los cuales resultan ser fundamentales para cualquier tipo de

Estado ya que si faltare alguno de ellos no se podría hablar propiamente de un Estado, los cuales son: Pueblo, Territorio y Poder.

a) Pueblo.

El pueblo es un cuerpo instituido por hombres unidos por voluntad singular o consentimiento general, en un vínculo de sociedad para auxiliarse solidariamente en orden a un fin político, para Kelsen¹ son los individuos cuya conducta se encuentra regulada por el orden jurídico nacional, se trata del ámbito personal de validez del derecho, ya que este tratadista al ser positivista sólo le es importante por ser a quien se les va a aplicar el derecho y quienes están obligados a cumplir con ese orden jurídico.

Para conformar un Pueblo debe haber una combinación de factores tanto étnicos como políticos, como factores étnicos tenemos la raza, idioma común, costumbres, etc por lo que se refiere a los factores políticos encontramos la nacionalidad, ya sea por nacimiento o por naturalización ya que sólo así un individuo puede sentirse parte de un pueblo cuando comparte características e ideales similares a los demás integrantes de ese pueblo. Pertenecer a un Pueblo le concede a una persona deberes y obligaciones, los cuales están expresamente señaladas en la constitución del mismo Estado.

Es preciso señalar que se debe hablar de pueblo y no de población, ya que este último concepto proviene de la sociología y se utiliza para hablar en términos de estadísticas, por lo que nosotros nos concretaremos a hablar de pueblo como elemento del Estado.

¹ KELSEN, Hans, "Teoría del Derecho y del Estado", UNAM, 1998, p 276.

b) Territorio.

Es el ámbito de aplicación del derecho, del orden jurídico nacional del Estado, en donde el Estado esta facultado para ejecutar actos coactivos, con exclusión de los otros Estados. Este territorio del Estado comprende las tierras, las aguas, el subsuelo, así como el espacio aéreo, es decir, es el lugar en donde el Estado es Soberano, por lo que respecta a nuestro país la Constitución Federal señala en su artículo 42 lo que conforma el territorio de los Estados Unidos Mexicanos.

Artículo 42.- El territorio nacional comprende:

- I) El de las partes integrantes de la federación;
- II) El de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes;
- III) El de las islas de Guadalupe y las de Revillagigedo, situadas en el océano Pacífico;
- IV) La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes;
- V) Las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el derecho internacional, y las marítimas interiores; y
- VI) El espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio derecho internacional.

Este es un elemento importantísimo ya que si el Estado prescindiera del él no podría llamarse Estado ya que representa la materialización del mismo, es la concepción física y donde se lleva a cabo toda la función del Estado y donde vive su pueblo.

c) Poder.

Para hablar del Poder primero hay que hablar del orden que es una propiedad de la vida social, por lo que no hay orden sin dirección y la necesidad de dirección se satisface mediante el Poder, es una relación de supra a subordinación en que se

colocan los hombres, la cual requiere a personas de dos términos: unas de mando y la mayoría de obediencia.

Por lo tanto, el Poder es la posibilidad de imponer la voluntad en contra de cualquier resistencia, que en este caso impone el Estado como institución. El Poder político siempre es un poder dominante y no existe posibilidad de evitar su coacción por eso cualquiera que sea su grado o su jerarquía el Poder se nos presenta como irresistible y respecto a las demás instituciones en la sociedad estas no tienen poder dominante ya que este sólo le compete al Estado, el cual debe estar justificado por el Derecho para que sea legítimo.

También hay que señalar que una característica del Poder es ser único e indivisible por lo que se debe tener en cuenta que la clásica división de poderes es errónea, ya que lo que se divide son las funciones del Poder, el cual se divide para su ejercicio en Ejecutivo, Legislativo y Judicial, y según sea la función que predomine en un Estado es que se podrá conocer cual es la forma de gobierno que predomina en ese Estado.

1.3 JUSTIFICACIÓN DEL ESTADO.

Al tratar de justificar al Estado, estamos ante aquella interrogante ¿Por qué debe existir el Estado?; Porque como indica Héller, no constituye el único objetivo del problema de justificación del Estado, el asunto del por qué hay que soportar la coacción estatal, sino en primer lugar, el por qué hay que ofrecer al Estado las máximas renunciaciones personales y patrimoniales, pues el Estado nace y se

mantiene, en primer lugar por las renunciaciones voluntarias y, en segundo lugar, por la coacción tolerada pasivamente.²

El problema de la justificación del Estado implica la justificación del poder que encarna, del por qué se manda y el por qué se obedece; todo poder estatal pretende ser poder jurídico, lo cual presume valer como autoridad legítima que obliga moralmente a la voluntad.

Las aspiraciones excepcionales del Estado no se justifican con cualquier ordenación social, sólo pueden testimoniarse en tanto pretendan una "ordenación justa", por lo que la acreditación del Estado únicamente es posible, si se enlaza la función estatal con la función jurídica, para que pueda ser aceptado por nuestra conciencia moral; es decir, cuando el poder se transforma en un poder jurídico, cuyo ser se evidencia como mediador, ejecutor y expositor de la idea de derecho.

Si no se hace la aclaración entre lo jurídico y lo antijurídico, no es posible justificar al Estado; para realizar la separación, debe tomarse en cuenta al derecho como "valor suprapositivo de distribución y medida", a él le incumbe la función de ordenar rectamente la vida social, es decir, asignar a todos sus miembros lo que les concierne en facultades y obligaciones, establecer entre ellos una justa relación. Así Héller menciona que el poder se justifica por el derecho, al partir del criterio de que todo poder vive de su justificación y que cada generación se propone como necesidad psicológica la cuestión de la justificación; ésta no puede realizarse si se afirma que el poder ha existido siempre y por esta razón debe seguir su existencia, o bien porque asegura el orden. La justificación debe realizarse en función del derecho y por tanto es moral, porque los principios

² HÉLLER, Hermann, "Teoría del Estado", 2ª Ed., FCE, México, 1998, p. 277.

suprapositivos son principios generales, son lo universalmente válido que orienta la ordenación de la vida social.³

Menciona que durante dos mil años se justificó, si no al Estado, al menos el poder político, por la necesidad de asegurar el derecho natural suprapositivo, pero por la exigencia de una consagración del Estado por un principio humano general, y en consecuencia por una idea jurídica universal comenzó a desvanecerse en el siglo XIX, pero con el romanticismo, Hegel y el historicismo, quienes prepararon el camino para la concepción positivista, que afirma que el pueblo y el espíritu del pueblo son la única fuente del derecho y no están limitados por norma alguna; por ello, quien logre el poder en el Estado, por el simple hecho de poseerlo, encuentra moralmente justificado su derecho a representar al pueblo y a darle leyes, sin sumisión a ninguna clase de principios jurídicos. Esa subordinación del poder al derecho, que es el origen de su justificación y legitimidad, no se obtienen con la simple legalidad, sino con la juridicidad que irradia del derecho justo.

El Estado como institución se justifica en cuanto representa la organización necesaria para asegurar el derecho en un determinado periodo de su transformación. El Estado no puede ser justificado más que en la medida de la aplicación y efectividad de los principios éticos del derecho, cuyo origen y contenido corresponden en su determinación a la filosofía del derecho. Si el Estado es lo que debe ser, entonces justifica su existencia, porque no es suficiente lo fáctico del poder, ni la fuerza, ni la coacción para justificarlo; para ello, es necesaria la existencia de normas que le asignen su deber esencial: la realización del bien común.

³ Ibid p. 279.

1.4 LOS FINES DEL ESTADO.

El Estado en cuanto a organización política no tiene un fin, sino funciones a favor de fines humanos, mediante el ordenamiento de un sector de la vida social; lo que se denomina acción del Estado consiste en una secuela de actuaciones humanas precisadas por móviles sociales; la voluntad del Estado es consentimiento humano que tiene como precedente una disposición común y cultural dada.

Es verdad que el Estado como aparato de coacción, no puede justificarse si no se supone la validez de algún fin social a cuya asistencia se pone dicho aparato; la identificación del Estado con su fin específico establece una limitación inadmisibles de su concepto, dado que se engloban en éste ciertos elementos materiales aparte de la coacción; con ello se pone de manifiesto que el Estado no es más que un medio para la realización de todos los fines posibles.

No obstante, el problema de los fines del Estado ha sido motivo de preocupación en la historia y prueba de ello son los grandes movimientos de la humanidad dentro del orden social, quienes se han ocupado de determinar los fines del mismo.

Pensadores antiguos y modernos han expuesto muchas y variadas teorías entorno a las funciones y fines del Estado; por una parte, se le han atribuido funciones y fines de carácter universal, inclusive se somete toda la vida humana a una precisa regulación. Por otra parte, hay quienes proponen la merma de las funciones del Estado reduciéndolas al mínimo posible, para dejar la más espaciosa coyuntura a la libertad individual.

También existen autores que defienden posiciones intermedias o tentativas de conciliación y de síntesis, dado que en la época moderna el Estado ha aumentado

ostensiblemente sus funciones. Pero quedan establecidas las garantías de los derechos individuales con las convenientes restricciones a la injerencia estatal, hablándose entonces del Estado de derecho; pero aquí es necesario hacer la aclaración de que no debe entenderse por tal, cualquier conjunto de normas dadas por el Estado; desde este punto de vista, todo Estado sería un Estado de derecho, porque todo Estado es sujeto y centro del ordenamiento jurídico; más bien debe entenderse por Estado de derecho al Estado legítimo y más propiamente hablando, será Estado de derecho aquel que reconozca los derechos inmanentes de la persona humana. Desde este punto de vista, se excluye todo poder arbitrario, porque el poder del Estado no es simplemente relación de mera fuerza, por lo que toda función estatal, y todo acto de gobierno, tiene que subordinarse a los principios jurídico-constitucionales, que son garantes de los derechos esenciales a la persona humana. Así estamos frente al Estado de justicia, otorgándosele a esta locución el significado de aprobación a una ley suprema de la razón.

El derecho es consustancial a la existencia misma del Estado; Estado de derecho es aquel que sirve a la ética del mismo derecho, mediante procedimientos íntimamente vinculados a los valores de justicia y seguridad que el derecho debe perpetrar como herramienta de la existencia humana en el equilibrio social. Considerado así el Estado, tiene una significación ética, es el producto de un desarrollo civilizado, es la organización basada en el derecho para la consecución del bien común. Ese Estado no es sólo el Estado vigilante o policía que defendiera el liberalismo, sino que es una organización propulsora de progreso y sistematización en todo el ámbito de la actividad humana; fines y funciones se

justifican en la medida en que las personas concebidas con niveles de igualdad ante el Estado, encuentran plena satisfacción a sus necesidades comunes.

Por tanto, el Estado no es un fin en si mismo considerado, pero sí posee fines y debe procurar directa o indirectamente todos los recursos materiales y culturales, que posibiliten el desarrollo integral de la persona humana. El bien común denota esencialmente la proporción que acoge el bien nominal, dado que el hombre como animal político vive en sociedad; por ello, el bien común es público o particular, según se vincule a provechos particulares o públicos.

Tanto el Estado como el Derecho son instrumentos creados por el pueblo para la realización de los fines humanos y los gobernantes son no solo los representantes de la voluntad general, sino los comisarios encargados de ejecutarla. Toda la problemática se resuelve siempre en el interés social, o interés del pueblo.

La sociedad tiene como fin primordial organizar condiciones de vida que permitan a la persona la perfección creciente y la cooperación recíproca, por ello, la comunidad tiene el derecho y el deber de tomar las medidas necesarias y útiles al bien común. Si la sociedad debe ayudar a los hombres a procurar su misión, puede exigir de ellos el respeto de las medidas que tome a ese respecto y la colaboración sin la cual no puede alcanzar su fin. Su objetivo estriba en mejorar las condiciones de la vida humana, o procurar que cada persona concreta pueda alcanzar no solamente en una clase privilegiada, sino en toda la masa, la medida de independencia propia de la existencia civilizada, garantizada concordantemente por las garantías económicas de trabajo y propiedad, derechos políticos, virtudes cívicas y el cultivo del espíritu.

El fin de la sociedad es el bien común, o sea el bien del cuerpo social. Es un bien de personas humanas que consiste en la buena vida de la multitud, es la comunicación de sus miembros en el vivir bien. Y por ello, todo acto injusto e inhumano de la autoridad gobernante, constituye por sí misma un ultraje al bien común.

Los requerimientos de cada pueblo son los que confieren la materia para la realización práctica del bien de justicia. Y mientras para un Estado será su bien común el procurar el equilibrio, la concordancia y la paz interior, para otro será combatir el pauperismo o bien asegurar la unidad y su estilo de vida ante la agresión. Por todo lo anterior se puede llegar al principio de que el fin del Estado, como le es dado por el orden natural de justicia, es siempre el mismo, pero su contenido y su realización son variables e históricas, de manera que el valor se efectiviza con modalidades propias y distintas en cada situación singular de las diferentes comunidades políticas. Esto equivale a aceptar que cuando se interroga ¿para que existe el Estado?, la justicia contesta: para el bien común de todos los hombres que lo integran, bien que se trasunta en un fin propio y privativo de cada Estado. Son distintos modos de cumplir un mismo y único deber ser, porque el bien común consta de muchas cosas y se procura en muchas acciones. Cada Estado tiene su fin de bien común.

1.5 LAS FINANZAS PÚBLICAS COMO ACTIVIDAD ECONOMICA DEL SECTOR PUBLICO.

a) Concepto de Finanzas Públicas.

La palabra *Finanzas* viene del francés *Finances* y ésta de la palabra latina *Finatio*, de la raíz *Finiis* que significa acabar, poner término mediante pago o simplemente una prestación pecuniaria. En su origen financiar es pagar y su sentido se ha extendido a la manera de obtener dinero y a su empleo y utilización.⁴

Por lo que se refiere a la palabra Públicas, significa que se esta haciendo referencia al Estado, ya que también existen finanzas privadas que tienen como sujetos a los particulares.

Las finanzas públicas tienen como sujeto al Estado y, por tanto, toda su actividad esta 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 obligatorios, dejando un escaso margen a las excepciones de discrecionalidad que los propios ordenamientos legales contemplan.

Las finanzas públicas constituyen una disciplina que estudia las actividades del Estado que se encaminan a crear las instituciones, métodos y principios necesarios para el desarrollo económico de una nación.

b) Actividad Financiera del Estado.

Con la palabra Financiero se alude a lo que es relativo a la hacienda pública; antiguamente se decía dineros públicos, y se refería a las cuestiones bancarias;

⁴ SERRA ROJAS, Andrés. "Derecho Administrativo, segundo curso", 18 Ed., Porrúa, México, 1997, p. 1.

bursátiles o a los grandes negocios mercantiles y por extensión a la propia persona versada en el conocimiento de estas materias, como banquero, financiero, capitalista o estadista.⁵ Actualmente lo financiero es la actividad del Estado consistente en determinar el costo de las necesidades Estatales y las generales de los habitantes de un país, la determinación de los medios dinerarios para atenderlas y su forma de obtención, la obtención misma de tales medios, su administración y la realización dineraria de aquellas necesidades.

La actividad financiera consiste en el manejo de los ingresos y gastos sociales que realiza el Estado, lo cual nos permite conocer diversas vías por medio de las cuales el sector público se allega recursos pecuniarios y que en la práctica se conocen como contribuciones, ingresos derivados de financiamientos , y por el desarrollo de actividades mercantiles, empresariales del propio Estado, así como por la explotación y aprovechamiento de sus bienes patrimoniales, asimismo, la otra parte importante de esa actividad va enfocada a cubrir el gasto público con el fin de hacer realidad las atribuciones del Estado, como son la atención de la educación pública, la seguridad social, la defensa nacional, la salubridad y seguridad pública, la administración de justicia, la construcción de obras públicas y diversos servicios de interés social que deben estar contemplados en los presupuestos de egresos respectivos que año con año se expiden para la federación, entidades federativas y municipios.

Pero la actividad financiera del Estado no se limita a su ciclo fundamental sobre ingresos y egresos públicos, ya que su acción va más allá, pues no hay que perder de vista que es un pilar fundamental del desarrollo económico nacional,

⁵ Idem.

para ese efecto debe diseñar importantes estrategias sobre el mantenimiento, creación y consolidación de fuentes de trabajo; impulsar una adecuada política de estímulos fiscales, otorgar exenciones fiscales en aquellos casos que por justicia o necesidad social así se requiera, no se deben establecer cargas tributarias excesivas, arbitrarias o desproporcionadas; impulsar y proteger las exportaciones de bienes y servicios, se debe pugnar por una mejor legislación y política aduanera en el ramo de las importaciones; frenar el terrorismo fiscal; mejorar las relaciones fisco-contribuyentes; combatir el excesivo burocratismo que daña a la economía pública, así como el desvío de fondos y recursos del Estado, etc.

Es necesario mencionar que esta actividad cuenta con tres momentos fundamentales, que son: a) El de obtención de ingresos, b) La gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente; y c) La realización de un conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de servicios públicos y diversas actividades que el Estado realiza.⁶

Asimismo la actividad financiera del Estado cuenta con cuatro aspectos que son fundamentales en su conformación y de los cuales se nutre para lograr sus objetivos y alcanzar su finalidad, los cuales son: I. EL Económico; II. El Político; III. El Jurídico y IV. El Sociológico.

I. Económico.

Se refiere a que toda actividad del estado para llevarse a la práctica y tener eficacia lo obliga a procurarse recursos económicos necesarios, sobre todo para que se cumplan las atribuciones y fines de dicha entidad, ingresos que bien

⁶ DE LA GARZA, Sergio Francisco, "Derecho Financiero Mexicano", 18ª Ed., Porrúa, México, 2000, p 6.

pueden provenir de su propio patrimonio o del patrimonio de los particulares vía contribuciones.

II. Político.

Significa que toda actividad financiera del Estado parte de los fines, aspiraciones y demandas sociales, en otras palabras, ello quiere decir que la actuación del gobierno en el ámbito financiero debe inspirarse en el pensamiento social, en la consulta popular o en el modo de ser o querer ser de los habitantes de la nación, para que sea congruente el manejo de ingresos y gasto público con el sentir colectivo.

III. Jurídico.

Se refiere a que la actividad financiera debe apoyarse en un conjunto de normas jurídicas de derecho público, mismas que deben ser el hilo conductor de los ingresos y del gasto público para que de esta forma se alcance la justicia social y sobre todo para que las obligaciones contributivas se rijan por los principios fundamentales de equidad y proporcionalidad y para que la atención de las necesidades sociales se haga bajo los principios de legalidad, honestidad, ahorro y eficacia.

IV. Sociológico.

Es importante tener presente que el régimen de los tributos y de los gastos públicos ejerza una determinada influencia sobre los grupos sociales que operan dentro del estado; por lo tanto se debe tener un pleno conocimiento de las condiciones imperantes de cada uno de ellos en cuanto a sus costumbres, actividades económicas, educación, convicciones personales y generales, sus

necesidades y recursos disponibles para que haya armonía entre ingresos y gastos públicos.

1.6 TEORIAS ENTORNO A LA ACTIVIDAD FINANCIERA ESTATAL.

a) Económica.

Las explicaciones de tipo económico no son uniformes; coinciden en cuanto que consideran la actividad financiera estatal como fenómeno económico al señalar que la función del Estado de prestar servicios contra el pago de impuestos es un fenómeno análogo al económico, pero difieren en la formulación de las explicaciones. Así, para la escuela clásica inglesa (Smith, Ricardo, MacCulloch, Mill) y sus continuadores, la acción del estado se traduce en un consumo improductivo, pues al intensificar la presión tributaria sustrae a los particulares una porción de renta que podría utilizarse en una nueva producción de bienes. Otros autores (Señor, Bastiat) ven en esa acción una serie de actos de cambio o de equivalencia entre los servicios públicos y las prestaciones de los particulares, que constituirían su precio.

La teoría de la utilidad relativa o marginal, creada por Emil Sax, señala que al igual que en la economía privada, se procura la máxima utilidad posible; es decir, aplica el concepto Hedonista del mayor beneficio con el mismo sacrificio. Según ella, los habitantes distribuyen su riqueza por intermedio de sus representantes políticos, satisfaciendo en primer término las necesidades públicas y privadas de mayor importancia y luego las de menor intensidad, en forma tal que los fondos insumidos por el impuesto no hubieran tenido un destino más remunerativo en manos de los particulares.

De Vili de Marco con su teoría del Estado cooperativo, señala que es similar a una sociedad cooperativa de producción y de consumo, que producía bienes públicos y los traspasaba a sus miembros según determinados principios cooperativos de bien común.

Por último otro autor Italiano Benvenuto Griziotti critica las teorías de la escuela económica ya que señala que estas descuidan la diferencia de situación en que se hallan los hombres cuando desarrollan su actividad económica y cuando están sometidos a la soberanía del Estado. Continúa diciendo que habitualmente la actividad económica de los particulares se desarrolla en el ámbito del derecho privado por lo que cada quien es libre de producir, intercambiar y consumir la riqueza conforme a sus propios criterios y manera de alcanzar su utilidad máxima, mientras que la actividad financiera se desarrolla en el ámbito de derecho público en la que las demandas de los servicios públicos generales es presuntiva y la interpretan los representantes políticos, por lo que la oferta de los servicios públicos no puede ser rehusada por los ciudadanos que están obligados coactivamente a pagar los impuestos para proveer a todos de esos servicios.

b) Sociológica.

Se considera creador de esta doctrina a Vilfredo Pareto quien establece un nuevo elemento regulador de la actividad financiera: *el principio social*. Según esta interpretación, la forma general de la sociedad se determina por los diversos elementos que actúan en ella, pudiendo distinguirse las siguientes categorías: 1) los elementos de la naturaleza (suelo, flora, fauna, clima, ubicación geográfica, riquezas minerales, etc); 2) la acción ejercida sobre una sociedad por otras

anteriores en el tiempo o exteriores en el espacio; 3) los elementos internos, tales como la raza y lo que llama "residuos", que son la calidad de los sentimientos, de las inclinaciones, de los conocimientos, de la inteligencia y de los intereses predominantes en toda sociedad. La autoridad debe comprender y apreciar adecuadamente esos elementos, para actuar conforme a ellos; de esta manera se producirá una armonía y recíproca comprensión entre la clase gobernante y clase gobernada, pudiendo así satisfacer a todos la acción estatal.

En razón de la heterogeneidad de necesidades e intereses colectivos y ante la imposibilidad de homogeneizar las necesidades individuales, los juicios singulares quedan obligatoriamente subordinados al criterio y voluntad de los gobernantes, que establecen el orden de prelación de las necesidades a satisfacer, según consideraciones de conveniencia política y de utilidad social.⁷ Asimismo señala que la necesidad pública no es aquella que, experimentada por la generalidad de los habitantes, es satisfecha en la forma más económica por la acción del Estado, sino la que los habitantes sienten o deberían sentir como miembros del consorcio político y es satisfecha con el gasto público, aunque no lo adviertan muchos de los llamados a contribuir. Además señala que el Estado es sólo una ficción en cuyo nombre se impone a los contribuyentes todos los gravámenes posibles, y luego se gastan para cubrir no ya sus pretendidas necesidades sino las infinitas de la clase dominante.

⁷ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., "Derecho Financiero", 6ª Ed., Depalma, Buenos Aires, 1997, tomo I, p. 7.

c) Política.

La insuficiencia de las doctrinas puramente económicas indujo a Griziotti a orientar su enseñanza hacia un concepto integral de las finanzas, asignando su predominio al elemento político. Según él, siendo político el sujeto de la actividad financiera (Estado), los medios o procedimientos (prestaciones obligatorias y coactivas) y los fines perseguidos (muchas veces extrafiscales), debe aceptarse que tal actividad tiene necesaria y esencialmente naturaleza política.

No es el caso de prescindir de las fuerzas económicas, de las fuerzas altruistas y de las fuerzas morales o de otra especie, sino de admitir el predominio de lo político.

Señala que a diferencia de quienes no desconocen lo político-jurídico, pero lo absorben o lo sumergen en lo económico; o quienes atribuyen primordial importancia al elemento social él considera que la loable preocupación de hallar en la economía un límite a los hechos financieros, no se ajusta a la realidad, que día a día muestra el predominio de las directivas políticas condicionantes de la actividad financiera. Naturalmente que esto puede conducir al absolutismo estatal y a la ciega admisión de los regímenes dictatoriales.

Por su parte Tivaroni califica de genial y sugestiva tal interpretación, pero la cree incompleta y superada por la teoría sociológica. Estima que la actividad financiera tiene, indudablemente, carácter político, pero que esto no basta para calificarla en forma tan absoluta como se pretende, por lo cual llega a esta conclusión: la

actividad económica del Estado tiene naturaleza política, pero calificada por principios sociales que predominan en todo Estado y en toda época.⁸

Conclusión:

La diversidad de las doctrinas y las sutiles diferencias que a veces las separan, ponen de manifiesto la relatividad de las explicaciones proporcionadas. Posiblemente la única conclusión cierta sea la insuficiencia de toda doctrina unilateral, especialmente de aquellas clásicas, que pretenden reducir el problema a cuestiones puramente económicas. La teoría política y la teoría sociológica, no obstante una oposición conceptual básica, coinciden en la necesidad de computar factores no económicos; las discrepancias aparecen cuando se trata de establecer el grado de influencia que debe atribuírseles, especialmente en lo que respecta a los elementos social y político.

Por lo consiguiente ninguna doctrina está exenta de crítica, por lo cual aparece como razonable colocarse en un justo medio y afirmar que si bien la actividad financiera tiene base económica, no puede desconocerse la influencia de otros elementos, especialmente del político y del sociológico, que tienen importancia preponderante.

1.7 LA HACIENDA PÚBLICA.

a) Nociones de Fisco, Erario y Hacienda Pública.

El origen de la palabra **FISCO** se encuentra en el vocablo latino *fiscus*, que se utilizaba entre los romanos para llamar al tesoro del soberano (rey o emperador) en contraposición al **ERARIO**, que era el tesoro del Estado; posteriormente se hizo

⁸Ibid, p. 8.

extensivo el vocablo fisco para comprender el tesoro del Estado también, cuando los príncipes llegaron a tener disposición del tesoro público. Las antiguas leyes castellanas dieron el nombre de fisco o cámara del rey al tesoro o patrimonio de la casa real y el de erario al tesoro público o del Estado. Tanto en España como en América, hoy día, ambos vocablos se consideran sinónimos.

La voz **HACIENDA** tiene su origen en el verbo latino *facera*, aún cuando algunos sostienen que deriva del árabe "*ckásena*", que significa cámara del tesoro. Con el adjetivo de **PÚBLICA** significa, toda la vida económica de los entes públicos y en sentido estricto hace mención a los ingresos, pertenecientes y gastos de las entidades públicas. La **HACIENDA PÚBLICA**, como organismo y como concepto en el derecho positivo Español, aparece por primera vez al crear Felipe V la Secretaría de Hacienda, dentro de la organización administrativa del reino español. De ahí pasa a la América Latina, y a México, donde la dependencia del Gobierno Federal encargada de realizar la actividad financiera estatal se ha conocido tradicionalmente como Secretaría de Hacienda, agregándosele posteriormente la innecesaria expresión " y de Crédito Público".⁹

También RICHARD MUSGRAVE menciona que es "el conjunto de problemas que se centran en torno al proceso ingreso-gasto del Estado", refiriéndose por tales problemas principalmente a la asignación de recursos, la distribución de la renta, el pleno empleo, la estabilidad del nivel de precios, y el desarrollo. Por su parte HAROLD M. GROVES ha señalado que el campo de investigación de la hacienda pública es el de estudiar "los ingresos y los egresos de los gobiernos, tanto federales como estatales y locales", así como que dicho estudio comprende

⁹ DE LA GARZA, Sergio F. Op. cit., p. 81.

fundamentalmente cuatro divisiones: recaudaciones públicas, gastos públicos, deuda pública y ciertos problemas del sistema fiscal en su conjunto", por ejemplo, la administración y política fiscales.

El maestro Ernesto Flores Zavala sostiene que recibe el nombre de Fisco, el Estado considerado como titular de la Hacienda Pública y por lo mismo con derecho para exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y con obligación de cubrir las que resulten a su cargo.

Anteriormente el objeto de la hacienda pública era suministrar al Estado de los recursos necesarios para cubrir los gastos ocasionados por las funciones de administración que le estaban encomendadas. Lo esencial era que la actividad financiera ejerciera la menor influencia posible sobre las finanzas privadas y la actividad de los particulares, lo cual se conseguía en la medida en que los gastos públicos eran reducidos y se encontraban exactamente equilibrados con los ingresos. Actualmente el Estado no se limita ya a sus funciones militares y de orden tradicionales. Interviene en la vida social, para estimular la producción en los periodos de crisis, para evitar el alza de precios y mantener el poder de adquisición del dinero en los periodos de inflación, para asegurar en todo momento una mejor utilización de la riqueza del país y una mejor distribución de la renta nacional. Para el Estado moderno, la hacienda pública no es solamente un medio de asegurar la cobertura de sus gastos de administración, sino también, un medio de intervenir en la vida social, de ejercer una presión sobre los ciudadanos para organizar en conjunto la nación. Las medidas financieras constituyen así una forma de intervencionismo de tipo especial.

b) Fundamentos ideológicos de la Hacienda Pública.

En este punto nos referiremos a la oposición entre neutralismo e intervencionismo de las finanzas públicas, o como también se dice, si ellas deben proponerse exclusivamente la obtención de recursos(fin fiscal) o si, además, les corresponde perseguir finalidades de naturaleza económica y social (fines extrafiscales). Asimismo es fácil advertir que el asunto tiene su origen en la misión que se le atribuya al Estado, si este debe ser un mero espectador de los problemas que se plantean en materia económica y social, la actividad financiera necesariamente adoptará carácter pasivo y estático; por el contrario, si se establece que debe actuar positivamente en ellos con el fin predeterminado de encauzarlos en cierto sentido, entonces aquella actividad adoptara una modalidad activa y dinámica.

1) Liberalismo.

Surge por la influencia de la escuela inglesa, la cual cree en la superioridad de la iniciativa privada y reduce la acción del Estado al cumplimiento de las funciones más esenciales (defensa nacional, educación, justicia). Según esta concepción, las finanzas deben limitarse a cubrir los gastos públicos y a distribuir las cargas consiguientes en forma equitativa entre los habitantes del país, difundándose las siguientes recomendaciones como principios de las buenas finanzas: a) limitación extrema de los gastos públicos, es Estado debe gastar lo menos posible; b) mística del equilibrio presupuestario anual; c) los impuestos son gastos improductivos desde el punto de vista económico y deben causar la menor incomodidad a los contribuyentes, ni alterar los precios; condonación de la imposición fiscal y de la violación de secretos patrimoniales; d) el empréstito es un

recurso extraordinario, limitado a urgencia excepcionales; e) condena de la inflación monetaria.¹⁰

2) Intervencionismo.

Al producirse una modificación en las condiciones económicas y sociales como consecuencia del desarrollo del capitalismo, con sus grandes empresas, y la quiebra de los principios de la libre competencia, que es remplazada por los monopolios ejercidos por las concentraciones industriales, se acentúan los desequilibrios económicos y sociales, poniéndose de manifiesto la insuficiencia de los mecanismos naturales del liberalismo para hacer frente a las nuevas exigencias, viéndose obligado el Estado a intervenir para evitar abusos y aplacar la inquietud social estimulada por la predica extremista del comunismo.

Por lo que respecta a las finanzas públicas, la necesidad de cubrir los ingentes gastos bélicos provocó el desarrollo de la progresividad en la imposición de las rentas y las herencias, entendiéndose sus posibilidades como elemento regulador; se acentuaron los tributos con finalidades extrafiscales (derechos aduaneros proteccionistas, estímulo a las familias numerosas, etc); aumentaron extraordinariamente las erogaciones ordinarias, por el incremento de los gastos del tipo social, tales como subsidios familiares, pensiones por invalidez, socorros a los desocupados, desarrollo del crédito público; finalmente el déficit presupuestario se intensificó e hizo crónico, acentuándolo las fluctuaciones monetarias.

Al fluir de tales circunstancias la intervención oficial fue en aumento, evolucionando hacia el sistema que ha dado en llamarse del Estado providencia,

¹⁰ GIULIANI FONROUGE, Carlos M, Op. cit. p 17.

del liberalismo social, debilitándose paulatinamente los objetivos del Estado liberal, que son reemplazados por otros de nuevo contenido, especialmente social. Pero esta intervención sigue destacándose por su carácter accidental y por el propósito de no alterar el régimen económico sino, únicamente de modificar sus efectos, no se pretende asumir un papel directivo en la economía en reemplazo de los mecanismos automáticos.

3) Dirigismo.

La segunda guerra mundial acentuó la separación entre los conceptos teóricos tradicionales y la realidad de los hechos, dando nacimiento a una nueva modalidad de la actividad del Estado, el Estado fáustico que ya no cree en el determinismo y lo reemplaza por el voluntarismo. En este periodo, caracterizado por la acción paralela de un capitalismo poderoso y una clase cada vez más homogénea e influyente, social y políticamente hablando, se afirma la prosperidad social como finalidad del Estado nuevo, la permanente adaptación de los objetivos del Estado a la realización de la prosperidad social, debe ser el postulado para evitar que se produzcan transformaciones por medios violentos.

Pero para poder realizar ese objetivo de prosperidad social se deben observar los siguientes puntos:

1) El Estado debe satisfacer en la mejor forma posible las necesidades sociales, mediante servicios públicos, con las siguientes finalidades principales: orden y seguridad interior y exterior, higiene, seguro y asistencia social, instrucción general y profesional para todos, atención de ciertas necesidades colectivas de carácter esencial (correos y telecomunicaciones, transportes, fuerzas energéticas).

2) asimismo debe adoptar medidas que propendan al desarrollo económico del país, utilizando los recursos nacionales para asegurar la plena ocupación y el aumento de la renta nacional; y para ello: redactar un plan económico general, elaborar y ejecutar un plan de inversiones, crear nuevas empresas públicas de interés general, favorecer y controlar la actividad económica privada.

3) Realizar una redistribución, social y económicamente justa, de la renta nacional, para aumentar el nivel de vida.

4) Planificación.

El Estado debe coordinar su actividad económico-financiera, aparte de la jurídica, mediante la preparación y ejecución de un plan económico, que es esencial para la realización de sus finalidades.

La planificación que expresa la política general del Estado y determina los objetivos a alcanzar en determinado plazo y los medios a emplearse al efecto, se realiza de diferentes maneras según los conceptos políticos imperantes, coincidiéndose estas tres formas principales: 1) la planificación integral o planificación totalitaria, en la cual todos los medios materiales y humanos pasan a disposición del Estado; 2) la planificación liberal, en que no hay coordinación del conjunto de las actividades nacionales sino elaboración de ciertas directivas para la política económica y social; 3) la planificación democrática, que coordina todos los elementos de la nación (sector público, sector controlado y sector libre) pero sin llegar a la rigidez del sistema totalitario.

Asimismo este sistema de planificación se impone como política a los países insuficientemente desarrollados y si bien no ha sido un éxito rotundo en las

democracias industrialmente adelantadas, aparece como imprescindible para las naciones subdesarrolladas.

En este sistema de planificación el conjunto de circunstancias económico-sociales han repercutido sobre las finanzas públicas y determinando cambios fundamentales en los fines y medios técnicos para lograrlos, los cuales señalamos a continuación¹¹: 1) el presupuesto sufre la acción de la economía y, a la vez, influye sobre ésta; se abandona la mística del equilibrio anual y se procura un equilibrio económico (presupuestos cíclicos); 2) el gasto público no constituye un simple medio para atender los servicios públicos; también debe cumplir funciones económicas, fomentando el incremento del poder adquisitivo; 3) el impuesto tiene finalidades extrafiscales y debe actuar positivamente como elemento regulador y redistribuidor; 4) el empréstito ya no es un recurso extraordinario, puede ser empleado normalmente y utilizado en sus efectos sobre el mercado de capitales; 5) creación de moneda en condiciones y circunstancias especiales, con fines transitorios.

c) Historia de la Imposición Fiscal.

Basta con recordar solamente un poco de historia universal, para darse cuenta del lugar tan importante que "el bolsillo público" ha ocupado en el desenvolvimiento de los negocios humanos. Esto podría demostrarse con sólo citar alguno de los episodios más dramáticos. Remontándonos a la historia antigua y a la Biblia, encontramos que la separación de las diez tribus de Israel, y con ello el resquebrajamiento de la monarquía Judía, fue en gran parte un fenómeno fiscal.

¹¹ Ibid p.20.

Se ha dicho que la revuelta se debió a la negativa de Roboam a reducir los onerosos impuestos de su predecesor, el rey Salomón, que se había embarcado en un ambicioso programa de obras públicas.¹²

1) Inglaterra:

El resentimiento manifestado en Inglaterra contra la arbitraria imposición de tributos se remonta casi a los días de conquista por los normandos. Comenzó por parte de unos pocos nobles y clérigos poderosos que protestaron contra el pago de impuesto alguno al que no hubiese dado su consentimiento. Al principio, fueron protestas individuales; pero, en 1215, unieron todas sus fuerzas para obligar al rey Juan sin Tierra a que les concediera una carta constitucional de libertades conocida en la historia con la denominación de *Carta magna*. Este famoso documento, entre otras cosas, prometía que "ningún tributo ni subsidio será impuesto en nuestro reino, si no es por el consejo común del mismo, excepto para el recate de vuestra persona, para hacer rey a vuestro hijo mayor, o para una vez cazar a vuestra hija mayor; y para ello no se exigirá más que un subsidio razonable".

El scutage o tributo y los subsidios a que se refiere no eran impuestos, en el sentido moderno del concepto; eran obligaciones feudales que los poseedores de tierras, por concesión del rey, habían de pagar a éste, teniendo en cuenta su dignidad de señor soberano. Pero la idea representativa, según la cual debía el soberano tratar con los representantes de la nación lo relativo a sus ingresos, ha venido prevaleciendo desde entonces. Fue este principio del consentimiento

¹² GROVES, Harold M., "Finanzas Públicas", Trillas, México, 1975, p. 851.

nacional, por lo que respecta a los impuestos, en el que se apoyaron los ingleses en sus prolongadas pugnas con sus soberanos sobre el problema de las exacciones públicas.

Uno de los aspectos de mayor importancia en la gran lucha sostenida entre el Parlamento británico y los reyes de la casa Estuardo fue el derecho del rey a levantar impuestos sin el consentimiento del Parlamento. Este conflicto llegó al punto culminante en tiempos de Carlos I, el cual rompió con el Parlamento e intentó recaudar ingresos independientemente de las sanciones del mismo. Poco después de este incidente, el Parlamento sometió a la aprobación del rey la *Petición de Derechos*, que fue aceptada de mala gana en 1628, una de las peticiones a que se dio consentimiento, fue la de que nadie en adelante estaría obligado a hacer ningún donativo, préstamo, merced, tributo o un cargo análogo, sin la aprobación del Parlamento.

Después de ese fatal desastre de los Estuardo, Jacobo II, el último rey de esta dinastía que ocupó el trono de Inglaterra, incurrió en el desagrado de sus súbditos y fue depuesto por el Parlamento. Le sucedió su sobrino, Guillermo de Orange, quien aceptó el *Bill of Rights*, en 1689. Este importante documento incluía, entre sus disposiciones, que la exacción de dinero por o para uso de la Corona, con fundamento en prerrogativas, sin la aprobación del Parlamento, por más tiempo o de otra manera que como se aprobare, es ilegal. Habiéndose ratificado este principio, y ya con fuerza de ley, el *Bill* puso fin a un turbulento capítulo de la historia constitucional de Inglaterra. El principio nunca fue seriamente discutido, excepto por lo tocante a las colonias, y entonces, no sólo el rey, sino también el Parlamento, se opusieron a extender su aplicación a sus posesiones del exterior.

2) Estados Unidos:

Al terminar la Guerra de los Siete Años Inglaterra tuvo la necesidad apremiante de aumentar sus ingresos para hacer frente a los gastos ocasionados. Jorge III y su Parlamento trataron de cobrar para este fin ciertos impuestos a los colonos y con cargo a su comercio. Los partidarios de esta política alegaban que no era más que natural el que los colonos contribuyesen con algo para su defensa, incluyendo la deuda que se había acrecentado a consecuencia de la reciente guerra. Por lo tanto, el Parlamento aprobó la stamp act o Ley del timbre, que obliga a los colonos a comprar estampillas del gobierno británico para adherirlas a sus arrendamientos, escrituras y otros documentos, como condición para su validez legal. Los colonos se opusieron a estas exacciones por razón de que no estaban representados en el Parlamento Británico y, por tanto, no habían consentido tales impuestos. Una asamblea de representantes de las colonias, que se reunió en Nueva York en 1765, protestó contra la stamp act, la cual mostraba una tendencia a desconocer sus derechos y libertades.

La protesta de los colonos tenía precedentes en Inglaterra y obtuvo el apoyo de muchos simpatizantes en el Parlamento. La stamp act fue derogada, a pesar de la resistencia del Jorge y de los tories, o conservadores británicos. Pero la cuestión volvió a surgir cuando el Parlamento británico impuso ciertos derechos aduanales al comercio de América, incluyendo la importación del Té. Con excepción de este último, esos derechos aduanales fueron derogados al cabo de tres años.

Fresca todavía en la memoria la legislación aduanera del Parlamento, no se necesitó mucho tiempo para que estallase la ira de los colonos. La oposición a esta medida culminó pronto con el famoso Boston tea party, conocido por la

Matanza de Boston, que contribuyó no poco a precipitar la revolución norteamericana.

Los Impuestos y la Constitución Federal.

Al estar mal preparadas las colonias para financiar la revolución y no haber desarrollado ningún sistema nacional de imposición fiscal, el Congreso Continental se veía obligado a atenerse, para obtener ingresos, a una combinación de cooperaciones forzosas, exacciones a los Estados, subsidios extranjeros y empréstitos interiores y exteriores. De hecho, a no ser por la ayuda últimamente mencionada, especialmente por parte de Francia, difícilmente habría podido llevarse la guerra a una conclusión satisfactoria. Cuando finalmente se hubo proclamado la independencia, la Unión trató, sin lograrlo, de funcionar como un gobierno centralizado bajo los artículos de Confederación. Una de las mayores debilidades del nuevo gobierno consistía en no tener facultad para imponer tributos.

La necesidad de una nueva Constitución, con facultades financieras para el gobierno de la Unión algo más generosas, era penosamente palmaria y no era cosa de poca monta el inducir a los Estados a que renunciasen facultades bastantes para ceder al gobierno federal su propio sistema impositivo. Muchos vieron en esto el desenvolvimiento de una tiranía más terrible que aquella contra la cual acababan de revelarse. De todos modos, prevaleció la necesidad, y una nueva constitución ratificada en 1789, dio al gobierno federal amplias facultades para equilibrar su presupuesto, restablecer su crédito y cubrir sus deudas de guerra, incluyendo algunas de las contraídas por los estados, cuyo pago asumió el nuevo gobierno. Asimismo se le confirieron facultades para imponer derechos

aduanales y sísas, siendo exclusivo su derecho por lo que respecta a estas últimas. El Congreso se apresuró a aprobar una tarifa aduanal que pronto comenzó a producir unos ingresos que hacían buena falta. Los dueños de las nuevas industrias que habían surgido últimamente en el territorio norteamericano reclamaban clamorosamente la aplicación de los derechos de aduana para el fin no fiscal de proteger sus empresas.

3) Francia:

La revolución norteamericana causó una onda impresión a los franceses, descontentos de las condiciones de vida que les imponía la clase dominante. La situación económica de las masas durante el *ancien régime*, debida en parte a las onerosas exacciones a que estaban sujetas, era de extrema pobreza. Si justificado estaba el descontento de los colonos americanos, más lo estaba todavía el del pueblo francés., pues éste sufría el más insoportable sistema fiscal de todos los tiempos. Los franceses no habían logrado el derecho constitucional de no soportar impuestos sin el consentimiento nacional. En Inglaterra, se había logrado vencer en la lucha contra el poder arbitrario del rey, gracias no solamente a la masa común del pueblo, sino también a los nobles. Pero éstos tenían en Francia menos motivos para hacer causa común con el pueblo, ya que ellos, lo mismo que el clero, estaban exentos del pago de tributos; los primeros, por cuanto sus deberes se limitaban a tener que combatir por el rey, y respecto al clero, porque no podía el estado inmiscuirse en lo que estaba consagrado a Dios.

El sistema impositivo antes de la revolución francesa.- Con sólo pasar la vista por algunas de las más importantes exacciones que había de pagar el pueblo francés

antes de la revolución, se puede observar, en primer término, que tenía que sostener a dos soberanos, el rey y la iglesia, ambos costosos. La Iglesia cobraba el diezmo, que había consistido inicialmente en un donativo voluntario de la décima parte de los productos obtenidos por cada ciudadano; pero que ya en tiempos muy antiguos de la historia de Francia se había convertido en una contribución forzosa, no sólo en ese país, sino en toda Europa.

Mucho más importantes que el diezmo eran los tributos que había que pagar al rey. Quizá el más conocido de todos era la *taille*, uno de los muchos que tenían su origen en la época feudal. Lo mismo que el *tallage* inglés, fue primeramente un tributo que habían de pagar los cultivadores de tierra, basado en sus supuestas utilidades, que eran estimadas por el valor de sus propiedades agrícolas. Pero mientras que el *tallage*, como tal, terminó en el siglo XIV, la *taille* se convirtió en un impuesto anual permanente en 1439. se suponía que era un impuesto general, más lo cierto es que los nobles y el clero, y hasta algunos burgueses ricos estaban exentos. La característica más objetable de este impuesto era la manera como se administraba. Los recaudadores, tanto porque eran ignorantes cuanto porque se les obligaba a ello, aplicaban arbitrariamente los métodos de clasificación. La simple apariencia era su base principal para evaluar la renta. Por tanto, la resistencia tomaba muchas veces la forma de una pobreza simulada.

Al extremo de este sistema de impuestos directos en la Francia antes de la revolución, había otro e igualmente objetable grupo de impuestos indirectos. Durante el antiguo régimen, hubo de soportar Francia la calamidad de un minucioso sistema aduanal que se aplicaba no sólo en las fronteras del país, sino también en los límites de las provincias, y aún de las ciudades. No era tarea fácil su

administración, caracterizada por el matute en gran escala, con severas penas para los infractores capturados. Había también sisas sobre el tabaco(monopolizado por el Estado), vinos y sidras. Lo más temido de los impuestos indirectos era la gabelle, o tributo sobre la sal. la tarifa era más elevada en unos distritos que en otros, siendo habitual el matute de las provincias con tarifa baja a aquellas que la tenían más alta. Y por si no fuera suficiente la exigencia fisiológica, había una ley que obligaba a todo hombre, mujer y niño de más de siete años a consumir siete libras de sal anualmente.

El historiador francés Taine estimó que el conjunto combinado de todas las exacciones por pago de tributos y cumplimiento de deberes feudales se llevaba el 81 por ciento del escaso ingreso de los campesinos. El estallido de la revolución en 1789 fue, en gran parte, una prueba de la desesperación a que habían llegado las clases desprovistas de lo necesario a causa del sistema impositivo del ancien régime.

Abolición de los impuestos.- El inmediato desencadenamiento de la revolución francesa se debió a la insolencia de los nobles y del clero; pero de gran importancia entre sus causas remotas fueron los impuestos y sus dificultades financieras de la casa real, pero llegó un momento en que el rey ya no pudo tomar dinero prestado y, debido a la excitación popular, no le fue posible aumentar más los impuestos. No le quedó más remedio que consentir en convocar los antiguos Estados Generales, lo que, una vez reunidos, se proclamaron ellos mismos Asamblea Nacional y comenzaron a tomar una serie de medidas encaminadas a lograr que todos los asuntos públicos quedasen en sus manos. Una de sus primeras actuaciones consistió en hacer saber que ningún impuesto sería válido

sin la autorización de la Asamblea. Pronto se suprimieron las aduanas interiores y los privilegios de las clases libres de impuestos. Fue abolido el impuesto sobre la sal. Sin embargo, continuaron durante largo tiempo las finanzas francesas caracterizándose por su enorme confusión, administración falta de competencia y fondos insuficientes. En realidad hasta el advenimiento de Napoleón y su idónea administración no se implanto nada parecido a un sistema financiero adecuado y racional.

1.8 EL GASTO PÚBLICO.

a) Concepto de Gasto Público.

De acuerdo con la definición que nos da el "Diccionario Jurídico Mexicano" del Instituto de Investigaciones Jurídicas entendemos que "El gasto público es el monto de las erogaciones efectuadas por el Estado para la adquisición de los bienes y el pago de los salarios necesarios para la prestación de los diferentes servicios públicos, para cubrir el servicio de la deuda y para realizar diversos pagos de transferencia -pensiones, jubilaciones, subsidios-."

Los gastos públicos se caracterizan por su carácter imperativo y obligatorio teniendo como objeto asegurar el funcionamiento de los servicios públicos y la misma existencia del Estado. Las necesidades del Estado, así determinadas, fijan las cantidades que deberá recaudar de sus súbditos, las cargas que éstos deberán de soportar para conseguir el funcionamiento de los organismos rectores de la comunidad nacional, por lo que tienen un carácter fundamental.

El gasto Público Federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física y financiera, y pagos de pasivo y deuda pública

realizadas por el Poder Legislativo, el Poder Judicial, la Presidencia de la República, las Secretarías de Estado, la Procuraduría General de la República, los Organismos Descentralizados, las Empresas de participación estatal mayoritaria y los Fideicomisos en los que el fideicomitente sea el gobierno federal o alguno de los organismos descentralizados o empresas de participación estatal mayoritaria.

El Gasto Público se finca en los presupuestos formulados con apoyo en programas que señalan objetivos, metas y unidades responsables de sus ejecución, elaborados anualmente y reflejados en costos.

b) Importancia del Gasto Público.

De la definición arriba señalada podemos percatarnos de la importancia que tiene el Gasto Público para el funcionamiento de un Estado, ya que este representa la materialización de las funciones que tiene encomendadas el Estado y de las cuales justifica su existencia, por lo que al llegar al momento de realizar los gastos públicos este es el paso último de la actividad financiera, ya que a través de los gastos el Estado libera fondos que destina en su mayor parte al consumo-adquisición de bienes y servicios para proporcionar los que presta el propio Estado. Otra porción de ese gasto lo utiliza para los gastos de transferencias como son pensiones y subsidios, y una parte más lo destina para cubrir sus créditos que a contraído, o en su caso para el pago de intereses.

Si no existiera el gasto público no tendría caso que existiera la actividad financiera del Estado, ya que no se necesitarían recursos porque a su vez no habría gastos lo que daría como resultado que no tendría razón de ser el propio Estado, ya que aún en el pensamiento de los Liberales, al Estado le asignaban muy limitadas

funciones, pero las tenía y por lo mismo tenía que realizar gastos para poder llevar a cabo esas funciones, es por eso la gran importancia que tiene el gasto público, asimismo mediante el gasto público no podemos percatar la tendencia que tiene un Estado de ser muy liberal y limitarse en sus funciones o ser eminentemente social en el cual tiene muchas funciones que cumplir, por lo que pensamos que la importancia del gasto público es prioritaria ya que representa un elemento importante en las funciones del Estado sin el cual no las podría llevar a cabo.

c) Causas de crecimiento del Gasto Público.

El tratadista francés Maurice Duverger señala que tres son las principales causas del crecimiento del Gasto Público las cuales son: el desarrollo de las funciones del Estado; el progreso técnico especialmente en materia militar y la evolución en la concepción de hacienda pública.¹³

Desarrollo de las funciones del Estado. Toda actividad entraña un gasto, la asunción por el Estado de una nueva actividad aumenta los gastos públicos.

El aumento de las funciones del Estado reviste dos formas distintas: transferencia del sector privado al público de una actividad ya existente y asunción por el sector público de actividades nuevas.

En ocasiones, la satisfacción de una necesidad social, hasta entonces proveída por un organismo privado, ha tenido que ser emprendida por el Estado, cuando se ha dejado de admitir que los particulares pudieran ejercer una actividad de tal orden y por lo mismo eran actividades propias de la gestión pública, como por

¹³ DUVERGER, Maurice, "Hacienda Pública", Bosch, Barcelona, 1968, p 61.

ejemplo la sustitución de las milicias privadas por la policía del Estado, la aparición de escuelas públicas cuando las que existían estaban solamente en manos de particulares, etc. Por otra parte, han ido apareciendo nuevas necesidades de las que ningún organismo privado se había aún preocupado y cuya satisfacción sólo podía asegurar el Estado, ya sea porque no eran aptas para hacer nacer empresas rentables, ya sea porque la intervención del Estado era necesaria para vencer las oposiciones de los particulares.

El progreso técnico y los gastos militares. El ejército y todo el campo de lo militar han sido consideradas siempre como actividades del Estado. No es la ampliación de funciones del Estado sino la transformación de sus condiciones de ejercicio la que aumenta en este campo los gastos públicos. Esta transformación proviene principalmente del progreso técnico, el cual hace a las armas más modernas infinitamente más costosas que las antiguas. Esta causa de desarrollo de los gastos públicos no está limitada al campo militar sino que tiene un carácter general, afectando a todas las actividades del Estado. En casi todos los servicios del Estado se utilizan aparatos inventados por la técnica moderna, el progreso técnico hace la vida más fácil, menos penosa, más agradable, al poner a la disposición de cada hombre los "esclavos mecánicos", pero estos esclavos cuestan caros. Los servicios públicos de un Estado moderno son mucho más costosos que los de un Estado patriarcal antiguo, de la misma forma que la vida de un habitante en la ciudad es más cara que la de un campesino.

Evolución de la concepción de hacienda pública. Este tercer factor de aumento de los gastos públicos, a pesar de ser menos importante que los otros, tiene también una gran influencia. Este factor está ligado al primero ya que la evolución

de la concepción de la hacienda pública es, en parte, consecuencia de la evolución de la concepción del Estado y de sus funciones.

Las nuevas concepciones financieras, tiene como consecuencia tender al aumento de los gastos públicos en ciertos campos. Mientras el único objetivo de la hacienda fue suministrar al Estado las sumas necesarias para asegurar el funcionamiento de sus servicios, el aumento de los gastos quedaba limitado por el aumento de los servicios públicos. En cambio, el día en que se admitió que las medidas financieras podían servir para orientar las actividades sociales y para modificar la estructura de la comunidad nacional, desapareció este límite y los gastos públicos han rebasado los servicios públicos propiamente dichos (como ejemplo las subvenciones a las empresas privadas). Por otra parte, la nueva concepción de los gastos públicos y la utilidad que se les reconoce han movido un obstáculo psicológico esencial que se oponía a su desarrollo. La concepción clásica hacía de la avaricia sistemática el principio fundamental de la hacienda pública; tal actitud es ya insostenible en nuestros días. Ciertamente el derroche y la dilapidación no han dejado de ser perjudiciales, pero también puede serlo la sobriedad sistemática. El aumento de los gastos públicos puede ser necesario para asegurar el futuro de la nación.

CAPITULO 2

LOS INGRESOS DE LA FEDERACIÓN

2.1 CONCEPTO.

Dar un concepto sobre los Ingresos de la Federación parece ser una tarea simple, como podemos ver, la misma palabra *ingresos* hace referencia a "lo que entra" a algún lugar, en este caso al patrimonio del Estado, el cual de acuerdo a la definición de Eduardo Bustamante *"Es un conjunto de bienes, derechos, recursos e inversiones que como elementos constitutivos de su estructura social o como resultado de su actividad normal ha acumulado y posee a título de dueño o propietario para destinarlos o afectarlos en forma permanente a la prestación directa o indirecta de los servicios públicos a su cuidado o a la realización de sus objetivos o finalidades de política social y económica."* En este seguimiento de ideas podemos encontrar que los bienes a que hace mención, representaron en su momento ingresos al propio Estado que ahora al tenerlos en su patrimonio puede disponer de ellos como le sea más conveniente. Al referirse *de la federación* significa que pertenecen a un Estado que como el caso de México está constituido como una federación, sin ello excluir a los demás Estados, sino sólo hacemos referencia a este concepto por estar nuestro país conformado como una federación. Así Ingresos de la Federación lo consideraremos como sinónimo de Ingresos del Estado, por lo que damos el siguiente concepto:

"Son toda recepción de bienes que obtiene el Estado preferentemente en dinero y que pasa a formar parte de su patrimonio para posteriormente atender las erogaciones que realiza para cubrir los gastos públicos."

De la anterior definición vemos como los ingresos son aquellos bienes que puede obtener el Estado, tanto muebles(incluido el dinero) como inmuebles. Sin embargo la gran mayoría de esos ingresos son en dinero, pero hay ocasiones en que el Estado necesita, a pesar de tener recursos en efectivo, determinados bienes que no están en disposición de que los pueda adquirir, por no estar a la venta en ese momento, es por ello que tiene figuras administrativas como la expropiación y la nacionalización para poder adquirir los bienes que necesita y por lo mismo se traduce en ingresos para el Estado.

2.2 CLASIFICACIÓN:

Hacer una clasificación única sobre los ingresos del Estado, resultaría complicado y a su vez arriesgado, por lo que sólo nos limitaremos a citar dos clasificaciones que son ampliamente conocidas, en primer término tenemos los Ingresos por vía de Derecho Público e Ingresos por vía de Derecho Privado, asimismo de acuerdo a la regularidad con que se obtienen serán: Ordinarios y Extraordinarios.

Al hablar de que el Estado tiene dos vías para obtener ingresos, por Derecho Público y por Derecho Privado, se refiere a la naturaleza del régimen a que están sujetos esas figuras jurídicas que proporcionan ingresos al Estado.

Cuando hablamos de Derecho Público, estamos en presencia de que el Estado actúa investido del poder soberano que lo caracteriza en una relación se supra a subordinación y por lo mismo tiene la facultad de imponer y hacer obedecer sus mandatos coactivamente, ejemplo: la facultad que tiene de imponer los impuestos, en tanto en el Derecho Privado el Estado actúa despojado de su poder soberano y por lo mismo se encuentra en circunstancias de igualdad frente a los particulares y

sometido al Derecho Privado, por lo que no puede imponer su voluntad unilateralmente sino que debe existir un acuerdo de voluntades que es la premisa fundamental del Derecho Privado. Es preciso señalar que los ingresos que obtiene el Estado por vía de derecho privado, a excepción de los productos, no representan un ingreso considerable e incluso podrán pasar varios años y no percibir ingresos, pero no por ello se pierde la posibilidad de que los llegue a obtener aunque sea muy remotamente ya sea por donación o sucesión.

Por lo que se refiere a la segunda clasificación mencionada de ordinarios y extraordinarios, diremos que son ordinarios aquellos ingresos que se perciben en forma regular renovándose en cada ejercicio fiscal y que tienen las características de permanencia, periodicidad, recurrencia y previsibilidad, por lo que tendría el carácter de permanente aquel ingreso proveniente de una fuente duradera, es decir, que dicho ingreso no se circunscriba a un periodo determinado, sino que exista hasta en tanto no provenga una disposición del Estado en sentido contrario, y por último, este tipo de ingresos son los que se destinan para cubrir los gastos públicos que están señalados en el presupuesto de Egresos de cada año; siguiendo este orden de ideas, serán ingresos extraordinarios aquellos ingresos que percibe el Estado cuando hay condiciones anormales o irregulares que obligan a imponerlos, son los ingresos que hacen frente a las necesidades urgentes o imprevistas, como es el caso de guerra, epidemia, catástrofe, déficit, etc. Asimismo su principal característica lo constituye la discontinuidad, ya que su obtención entraña en cada caso una decisión particular del Estado, por ejemplo, los ingresos provenientes de los empréstitos o la emisión de moneda. Asimismo

también son aquellos que llega a obtener por vía de derecho privado, los cuales no puede exigir, pero puede obtener por medio de la donación y sucesión.

2.2.1 POR VIA DE DERECHO PÚBLICO:

a) Ordinarios.

l) Contribuciones:

El término *contribuciones* lo encontramos en el artículo 31 fracción IV constitucional, al señalar que es obligación de los mexicanos: "*Contribuir para los gastos públicos...*" entendiéndose por contribuir *aportar algo*, en este caso serán aportaciones económicas que de acuerdo con la ley, el Estado exige de manera proporcional y equitativa a los particulares sujetos a su potestad soberana, y se destinan a cubrir el gasto público.

Las características de las contribuciones son:

-Su naturaleza es ser una obligación personal.

Porque el Derecho origina relaciones jurídicas cuyo contenido, facultades y obligaciones, vinculan a las personas y solo a ellas. De ninguna manera existen relaciones con las cosas.

-Son aportaciones pecuniarias.

A pesar de que se puede contribuir para con el Estado de muy diversas maneras, cuando se habla que la aportación es para gastos, solo se puede pensar que la contribución será de naturaleza pecuniaria.

-Su producto se debe destinar a cubrir los gastos públicos.

De acuerdo a lo señalado en la fracción IV del artículo 31 constitucional, el producto de las contribuciones solamente se puede destinar para los gastos públicos y no para otro fin.

-La aportación debe ser proporcional y equitativa.

Esta característica de las contribuciones la abordaremos más ampliamente en el siguiente capítulo cuando hablemos sobre los principios constitucionales de los impuestos que al ser una especie del género contribución es igualmente aplicable para todas las contribuciones, por lo que en este momento sólo nos limitaremos a decir que habrá proporcionalidad y equidad cuando la carga de la contribución sea de acuerdo con la capacidad contributiva de los sujetos y se aplique a todos aquellos que se encuentren en el supuesto señalado por la ley.

-La obligación sólo se puede establecer mediante ley.

El mandato constitucional establece la exigencia de que las contribuciones solamente se pueden imponer por medio de una ley, esta disposición se reduce al principio de legalidad en materia tributaria.¹

Habiendo señalado las características de las contribuciones, ahora sólo nos resta saber como se encuentran clasificadas de acuerdo al artículo 2 del Código Fiscal de la Federación y así tenemos que son contribuciones los impuestos, las aportaciones de seguridad social, los derechos y las contribuciones de mejoras, asimismo señala el propio artículo 2 del citado código que los accesorios de las contribuciones participan de la naturaleza de las mismas por lo que también haremos el estudio de estos accesorios.

¹ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, "Principios de Derecho Tributario", 3ª Ed, Limusa, México, 2001, Págs. 61 a 64.

1) Impuestos.

El impuesto resulta ser la principal figura de las contribuciones, por la que el Estado obtiene la mayor parte de los ingresos y es a través de está que el particular hace la más importante contribución de una parte de su patrimonio para los gastos públicos.

El Código Fiscal de la Federación vigente, en su artículo 2° fracción I define que *"impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de la señaladas en las fracciones II, III, y IV de este artículo."*

Para el profesor Rodríguez y Lobato la anterior definición legal es censurable porque en si misma no es una definición, señalando que por definir se entiende fijar con precisión la naturaleza de una cosa y esto es justamente lo que no hace la disposición jurídica en comentario, porque, en primer lugar, el concepto que nos presenta es común a todas las contribuciones, ya que todas ellas son 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;²y, además, como dice De la Garza esta definición tiene carácter residual, o sea, que se obtiene por eliminación y no porque precise la naturaleza del impuesto, pues será impuesto la contribución que no sea aportación de seguridad social , contribución de mejoras o derechos.

Por ello consideramos que al legislador le faltó técnica legislativa, así como imaginación, ya que en lugar de dar un concepto del impuesto (que es la principal fuente de ingresos), lo que hizo fue dejar una mayor laguna y es por eso que

² RODRIGEZ LOBATO, German, "Derecho Fiscal", 2ª. Ed., Harla, México, 1998, p. 61.

existe una multitud de conceptos de diferentes tratadistas de la materia, por ejemplo para De la Garza, como conclusión al estudio de las características de este gravamen nos propone la siguiente definición: "El impuesto es una prestación tributaria obligatoria ex-lege, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos"

Asimismo el profesor Rodríguez Lobato considera que el impuesto es una prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato.³

Así las cosas creemos que mientras la ley no de un concepto específico de que se debe de entender por impuestos, continuaran una multitud de conceptos de diversos tratadistas y todos ellos serán válidos mientras tanto no se corrija esa situación.

Sin embargo de las definiciones dadas anteriormente podemos percatarnos de que la principal característica que tienen los impuestos y que nos permitirá diferenciarlos de otros ingresos es que: Se trata de una prestación en la que el particular no recibe nada determinado o determinable a cambio y que se destinan para cubrir el gasto público en general.

2) Aportaciones de Seguridad Social.

Se trata de un ingreso público de reciente creación en nuestro país, también llamada especial junto con las contribuciones de mejoras.

³Idem.

El artículo 2° del Código Fiscal de la Federación señala: "Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, y derechos, las que se definen de la siguiente manera:.. fracción II *Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.*

Las aportaciones de seguridad social son las contribuciones que fija el poder público en forma unilateral, con carácter general, obligatorio e impersonal a todas aquellas personas físicas y morales cuya situación coincida con el hecho generador de la contribución, y que tienen como finalidad atender los servicios públicos específicos en el rubro de previsión social para los trabajadores, sus familiares o derechohabientes, tales como: asistencia médica, quirúrgica, hospitalaria, seguro de maternidad, cesantía por edad avanzada, pensiones jubilatorias, hereditaria o de invalidez, separación, incapacidad física o mental, derecho a la vivienda, como diversas clases de prestaciones que tienden a elevar el nivel social, profesional, cultural y económico de dichos asegurados.

Estas contribuciones tienen una peculiaridad respecto a los organismos encargados de determinar, cobrar y exigir las aportaciones de seguridad social, (IMSS, INFONAVIT, ISSSTE, ISSFAM) de ser "organismos fiscales autónomos" ya que de acuerdo a la legislación fiscal sobre la materia y las leyes especiales que regulan su organización, competencia y funcionamiento, desde el momento en que prestan los servicios de previsión social a los trabajadores, sus familiares o

derechohabientes, tienen la facultad de administrar la contribución respectiva y por ello hace las veces de acreedor de la prestación.

3) Contribución de Mejoras.

La definición que nos da el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2º fracción III, señala que *"Contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas"* Esta contribución esta basada en el principio del beneficio, cuya función consiste en recuperar para el sector público los beneficios diferenciales que, en forma de aumento del valor de la propiedad inmobiliaria, se derivan de la construcción de obras públicas y hasta de la prestación de algunos servicios públicos, por lo que esta contribución tiene como finalidad costear el financiamiento para la construcción, ampliación, acondicionamiento o mantenimiento de carreteras, caminos, puentes, mercados, hospitales, unidades deportivas, vías públicas, y su equipamiento respectivo, introducción de agua potable y alcantarillado a los poblados.

Es por eso que sólo la deben pagar las personas físicas y morales que resulten beneficiados por la realización de una obra pública de mejoramiento inmobiliario, en donde básicamente se eleva el valor rentístico o la plusvalía de la tierra.

Por lo que se refiere al ámbito federal, sólo existe actualmente una contribución de mejoras por concepto de obras públicas de infraestructura hidráulica, que de acuerdo con la Ley de Contribuciones de Mejoras para Obras Públicas Federales de Infraestructura Hidráulica, es muy concreto este gravamen al decir esta ley que es objeto de la contribución de mejoras las obras públicas de infraestructura

hidráulica, construidas por las dependencias o entidades de la Administración Pública Federal, y que desde luego, permitan usar, aprovechar, explotar aguas nacionales sean superficiales o del subsuelo, así como la reparación, ampliación y modernización de dichas obras, incluyendo el servicio de descarga de aguas residuales. Por lo que sólo estarán obligadas a pagarla quienes de alguna manera obtengan un beneficio personal y directo por este tipo de obras de infraestructura hidráulicas.

La característica distintiva de esta contribución es que constituye el pago por un especial beneficio que produce a un sector de la población la realización de una actividad estatal de interés general o por haber provocado la realización de la actividad de interés general, cuyo importe debe destinarse a sufragar los gastos de esa actividad.

4) Derechos.

Esta figura está considerada como la segunda fuente de importancia de recursos para el Estado y también se conoce en otros países como tasa.

El artículo 2º, fracción IV del Código Fiscal de la Federación define a los derechos como *"las contribuciones establecidas en ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación."* Similar es la definición que da la Ley Federal de Derechos en su artículo 1º al decir que *"Los derechos que establece esta ley, se pagarán por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público o por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación."*

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

La doctrina señala que los derechos o tasas son contraprestaciones que los particulares pagan al Estado por la prestación de un servicio determinado. Por su naturaleza y el modo en que está ordenado se traduce en una serie de prestaciones que afectan singularmente a determinadas personas, ya sea porque éstas las solicitan o porque deban recibirlas en cumplimiento de una norma legal, es justo que recaiga sobre ellas, si no en la totalidad, si, al menos, la mayor parte de los gastos necesarios para la prestación del servicio. Así tenemos que los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público y por los cuales se deben pagar derechos son muy cuantiosos por lo sólo mencionaremos algunos de ellos como por ejemplo: la certificación de documentos, expedición de pasaportes, inscripciones en registros públicos, otorgamiento de licencias, etc, Asimismo se deben pagar derechos por el uso o aprovechamiento que se haga de los bienes de dominio público, esto con la finalidad de poderles dar mantenimiento para que se sigan conservando en óptimas condiciones, los cuales se encuentran señalados en el artículo 2º de la Ley General de Bienes Nacionales que por ser una lista inmensa resultaría exhaustivo mencionarlos a todos, por eso sólo mencionaremos algunos de ellos que causan derechos, como por ejemplo las visitas a museos, zonas arqueológicas, por la extracción del petróleo, sobre hidrocarburos, etc.

Como lo podemos ver realmente son contraprestaciones que se deben pagar al Estado, ya sea por la prestación de servicios o por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público que hemos mencionado, pero lo que los distingue de los impuestos es que en los derechos los particulares reciben un beneficio inmediato y personal por parte del Estado, además de que sólo lo pagaran las

personas que deseen obtener el servicio o estén obligadas por la ley a obtenerlo, así como por querer usar o aprovechar los bienes de dominio público del Estado.

5) Accesorios de las Contribuciones.

De acuerdo con lo que establecen los artículos 2 y 3 del Código Fiscal de la Federación, se menciona que también, aunado a los ingresos por impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, aprovechamientos y productos, existen otros ingresos llamados accesorios que son: Recargos, Sanciones, Gastos de Ejecución e Indemnización por cheques devueltos los que en su conjunto se conocen como accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de las mismas asimismo cabe mencionar que también los aprovechamientos causan accesorios por lo que quedan incluidos en este tema.

Recargos: Encontramos que el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación establece que cuando las contribuciones o aprovechamientos no se cubran en la fecha o dentro de los plazos fijados por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará y además se deberán pagar recargos por concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. La tasa de recargos para cada uno de los meses por mora será la que resulte de incrementar en un 50% a la que mediante ley fije el Congreso de la Unión.

Los recargos se deben aplicar sobre el monto de las contribuciones o aprovechamientos no pagados en tiempo, para lo cual se deben primero actualizar, y del importe actualizado, aplicar la tasa de recargos mensual que será la que mensualmente se publique en el Diario Oficial de la Federación.

Sanciones: Este tipo de ingresos se originan cuando los contribuyentes incumplen con alguna de sus obligaciones fiscales, lo que ocasiona que incurran en una infracción fiscal que trae como consecuencia que la autoridad fiscal les aplique una multa, que se señala en los artículos 70 al 91-B del Código Fiscal de la Federación. Algunas de las infracciones que se derivan de las disposiciones fiscales son:

- no solicitar la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes cuando se tenga obligación,
- pagar las contribuciones cuando esté de por medio un requerimiento de la autoridad.
- presentar declaraciones cuando exista de por medio un requerimiento.
- no atender los requerimientos de la autoridad fiscal.
- no llevar contabilidad, etc.

Gastos de Ejecución: Se ocasionan cuando los contribuyentes no cumplen con el pago de sus créditos fiscales en el plazo señalado por la ley, y la autoridad exige el pago mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución, contemplado en el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 145 al 196B. Al llevarse a cabo el Procedimiento Administrativo de Ejecución el contribuyente está obligado a pagar el 2% del crédito fiscal omitido por concepto de gastos de ejecución, por cada una de las siguientes diligencias:

- 1.- por requerimiento de pago,
- 2.- por la de embargo, incluyendo los casos en que se realice de embargo precautorio o administrativo, y
- 3.- por la de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco.

Esta situación se encuentra contenida en el artículo 150 del Código Fiscal de la Federación, en el que además se señala que cuando el 2% del crédito fiscal omitido sea inferior a \$218.00, se cobrará esa cantidad en lugar del 2%, asimismo tampoco se podrá exceder de \$34,050.00 por concepto de gastos de ejecución.

Indemnización por Cheques Devueltos: este concepto está fundamentado por el séptimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, en el cual se menciona que cuando un contribuyente presente ante las autoridades fiscales un cheque para cubrir sus créditos fiscales en tiempo, pero este no sea pagado por la institución de crédito, la autoridad procederá al cobro del monto del cheque más una indemnización que siempre será del 20% sobre el monto del cheque no pagado.

En este caso la autoridad hará un requerimiento al librador del cheque para que en el plazo del tres días realice el pago del mismo, así como la indemnización correspondiente, o en su caso, presente pruebas documentales en las cuales demuestre fehacientemente que si se realizó el pago o que si no se realizó fue por causas que le son imputables a la institución de crédito, quedando en este caso liberado del pago de la indemnización del 20%. Pero si transcurre el plazo arriba mencionado y el contribuyente no paga o demuestra que la falta de pago no le es imputable, la autoridad procederá al cobro del monto del cheque, la indemnización y demás accesorios, mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

II) Aprovechamientos:

La palabra aprovechamientos significa la utilización de una cosa, obtención de un beneficio de la misma, percepción de frutos, productos u otras ventajas, así como

abuso, robo o peculado. Realmente se trata de un término gramatical con varias voces.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 3°, establece que: *"Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal".*

Al referirnos a los aprovechamientos, nos estamos refiriendo a un ingreso del Estado en donde hace uso de su autoridad y que se apoya en normas de orden público para lograr la captación de los mismos, en donde es fundamental el respeto al principio de legalidad para que sea válido y eficaz su cobro; sin embargo no debe confundirse con el ejercicio del poder tributario que le confiere nuestro marco constitucional para establecer los impuestos, derechos y las contribuciones especiales que son ingresos de derecho público muy distintos a los aprovechamientos, tampoco debe confundírseles con los empréstitos, la emisión de bonos de deuda pública y de billetes de banco; así como los ingresos por vías de derecho privado".⁴

Son ingresos en los que quedan comprendidos todos aquellos conceptos que se rigen por normas de derecho público, pero que no se pueden catalogar dentro de las otras figuras que pueden generar ingresos, es decir, como el Estado, en virtud de su autoridad soberana, realiza inmensas actividades y como consecuencia de ellas puede exigir ingresos, pero al agruparlas de acuerdo a sus características resulta que estas son de muy variada naturaleza y son pocas las que comparten similitudes, teniendo así a los impuestos, derechos, aportaciones de seguridad

⁴ SÁNCHEZ GOMEZ, Narciso, "Derecho Fiscal Mexicano", Porrúa, México, 1999., p. 303.

social, empréstitos, etc. Por lo que podemos decir que el rubro de aprovechamientos viene a ser un "cajón de sastre" en el cual quedan comprendidos todos aquellos ingresos de derecho público que por ser de muy variada naturaleza y no poderse agrupar en los antes citados (impuestos, derechos, etc) además de no representar en lo individual grandes ingresos, es por ello que se dejan agrupados en un solo concepto y nada más basta ver el catalogo anual aprovechamientos para cerciorarnos de la veracidad de actos, operaciones, bienes y actividades que les dan un sustento y estructura.

Estos ingresos del Estado consisten en las multas, indemnizaciones y cuotas compensatorias, en los bienes decomisados que pasan al dominio público, los ingresos provenientes de obras públicas de infraestructura hidráulica y de hospitales militares, quedando englobados dentro de los reintegros las aportaciones para el sostenimiento de las escuelas, el servicio de vigilancia forestal entre otros; los recursos destinados al Fondo para el desarrollo Forestal provenientes del Distrito Federal, del Estado de México, de los organismos y entidades públicas y sociales y de los particulares, así como de las reservas nacionales forestales. A los anterior se suman las aportaciones de los Estados, municipios y particulares para el servicio del sistema escolar federalizado, así como de los contratistas de obras públicas; los señalados en le leyes federales sobre juegos y sorteos, derechos de autor, explotación de obras del dominio público, aportaciones de los gobiernos locales, municipales y particulares para alcantarillado, electrificación, caminos, líneas telegráficas y telefónicas, obras públicas, y otras más que se indican en la Ley de Ingresos de la federación. Como se observa, en los aprovechamientos quedan englobados las más variadas figuras

que pueden generar ingresos para el Estado por vía de derecho público, inclusive algunas de ellas ni siquiera tienen similitudes entre sí, sino lo que hizo el legislador fue crear como lo mencionamos un cajón de sastre en donde se puedan agrupar las más variadas formas de ingresos para el Estado y así evitarse problemas respecto a la naturaleza jurídica de los mismos.

b) Extraordinarios.

1) Empréstitos.

Sin lugar a dudas esta forma de obtener ingresos por parte del Estado es la más usual dentro de las formas que hemos clasificado de extraordinarias y no habrá quienes ya lo consideren como una forma ordinaria debido a su uso tan frecuente por los Estados. Pero en nuestra opinión consideramos que su uso debe ser excepcional ya que si fuera frecuente estaríamos ante un grave problema de dependencia.

La palabra empréstito viene del latín *in y praestitus*, de *praesture*, que es prestar. En su sentido amplio significa el préstamo de dinero que se toma o que se recibe. En su sentido restringido que es al mismo tiempo el usual, se refiere al préstamo que toma el Estado y las demás instituciones públicas o privadas.⁵

Empréstito designa los préstamos públicos o que contratan los gobiernos a fin de atender las necesidades del Estado.

En términos generales el empréstito es un contrato, público o privado, por el cual se recurre a un crédito a corto, mediano o largo plazo, en condiciones previamente determinadas. El empréstito puede ser interno o externo, ya que en unos casos el

⁵ SERRA ROJAS, Andrés, "Derecho Administrativo, Segundo Curso", 12ª. Ed., Porrúa, México, 2000, p.229.

Estado recurre al crédito del mismo país o al exterior, emitiendo títulos de deuda pública, que se cubren en determinados plazos y devengan ciertos intereses.

Señala el autor Adolfo Arrijo Vizcaíno que: "Se llama empréstitos a los créditos o financiamientos otorgados a un gobierno por otro Estado extranjero, por organismos internacionales de crédito (Fondo Monetario Internacional, Banco Interamericano de Desarrollo, Eximbank, Banco Mundial, etc), por instituciones privadas de crédito extranjeras o por instituciones nacionales de crédito, para la satisfacción de determinadas necesidades presupuestales, que generan para el gobierno receptor la obligación, a un cierto plazo, de restituirlos adicionados con una sobreprima por concepto de intereses y cuyo conjunto aunado a otras disposiciones crediticias (emisión de bonos, moratorios e indemnizaciones diferidas por expropiaciones y nacionalizaciones) forma la deuda pública de un país."⁶

La característica más importante del empréstito es que si bien en un primer momento constituyen un ingreso para el Estado también es cierto que se convierte en un pasivo y pasa a formar parte de la deuda pública, el cual deberá pagar posteriormente, por lo que al contratar un empréstito este debe ser bien manejado por el Estado, es decir, que se invierta honesta y eficazmente en actividades productivas para generar no sólo los recursos indispensables para pagarlo a su vencimiento con todo y los intereses acumulados, sino también originar una utilidad que pasará a ser un ingreso y formará parte de un superávit presupuestario.

⁶ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, "Derecho Fiscal", Themis, México, 2000, p 85.

El fundamento constitucional para poder contratar un empréstito lo tenemos en el artículo 73 fracción VIII de nuestra carta magna el cual señala:

"El Congreso tiene facultad:

Para dar las 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. Ningún empréstito podrá celebrarse sino para la ejecución de obras, que directamente produzcan un incremento en los ingresos públicos, salvo los que se realicen con propósitos de regulación monetaria, las operaciones de conversión y los que se contraten durante alguna emergencia declarada por el Presidente de la República en los términos del artículo 29."

Con lo anterior podemos ver que el empréstito se tiene considerado como una forma de ingreso financiero para el Estado, pero con el objetivo de que produzca un incremento directo en los ingresos públicos, además de que sólo se permite en tres casos de excepción justificada, las cuales son:

- regulación monetaria
- las operaciones de conversión de la deuda pública y
- los que se contraten para hacer frente a alguna emergencia.

En el caso de México la mayor parte de los empréstitos externos que celebra se refieren a estas tres causas mencionadas como justificadas dejando el principal objetivo de los empréstitos que es el producir un incremento en los ingresos públicos para los empréstitos internos mediante la emisión de bonos de deuda pública que representan instrumentos negociables que se colocan entre los inversionistas, (principalmente Bancos) recibiendo a cambio un cierto precio, obligando a su reembolso y una prima o sobreprecio, a un plazo determinado

garantizados con el crédito nacional del propio Estado, tenemos como ejemplo los CETES y los PRETROBONOS.

En ocasiones los empréstitos son vitales cuando están destinados a fortalecer el desarrollo nacional, pero cuando se emplean en gastos suntuarios, despilfarros de los gobernantes hacen gravitar una carga muy pesada para las futuras generaciones, ya que comprometer el destino de un pueblo es algo que debe evitarse en lo posible.

2) Emisión de Moneda.

Antes de hablar de esta forma de obtener ingresos para el Estado, sería conveniente hacer un breve estudio de la institución que en nuestro país tiene encargada esta importantísima función del Estado, el Banco de México.

Desde el constituyente del 1917, la iniciativa del artículo 28 constitucional ordenaba la creación de un banco único de emisión controlado por el gobierno federal, así en 1925 se concretiza la disposición del constituyente con la ley que crea al Banco de México.

La naturaleza jurídica del Banco de México ha evolucionado, desde su creación en 1925 hasta 1984 funcionaba como una sociedad anónima con participación mayoritaria del gobierno federal, es decir, formaba parte de la administración pública paraestatal, de 1984 a 1994 fue un organismo descentralizado, sigue siendo parte de la administración pública paraestatal, pero a partir de 1994, tiene la naturaleza de ser un organismo de derecho público autónomo en ejercicio de sus funciones, así como en su administración.

El objeto prioritario del Banco de México es procurar la estabilidad del poder adquisitivo de la moneda nacional y una de sus finalidades es:

Proveer a la economía de moneda nacional;

La emisión de moneda, es decir, billetes y piezas metálicas ha sido la razón histórica de los bancos centrales y el Banco de México tiene la facultad de fabricar sus propios billetes o de encargar su fabricación a terceros, así como de poner en circulación ambos signos monetarios a través de las operaciones que su ley le autoriza tales como:

- Otorgar crédito al gobierno federal mediante el ejercicio de la cuenta corriente que le tiene aperturada a la tesorería de la federación.
- Otorgar crédito a los bancos, al Instituto de Protección para el Ahorro Bancario, al fondo de apoyo al mercado de valores, bancos centrales, personas morales extranjeras que ejerzan funciones de autoridad en materia financiera, etc.
- Llevar a cabo otras operaciones a través de las cuales ponga en circulación ambos signos monetarios como adquirir divisas, metales, inmuebles, etc.

Podemos observar que el Banco de México tiene la función de emitir moneda, y que a pesar de ser ahora un organismo de derecho público autónomo, es decir, que no depende del gobierno, no por ello deja de emitir moneda cuando el Estado la necesita para cubrir un déficit presupuestario, aunque ahora disfrazado por la simulación de un crédito, pero la verdad es que cuando el gobierno necesita más recursos puede acudir al Banco de México con la seguridad de que le serán asignados los recursos que necesita, porque si bien el Banco de México se dice autónomo, es cierto que el nombramiento tanto del gobernador como de la junta de gobierno es realizado por el Presidente de la República y ratificado por la

cámara de Senadores por lo que queda en tela de juicio hasta donde es verdaderamente autónomo.

Siguiendo este orden de ideas la emisión de moneda podría ser una manera fácil de obtener ingresos por parte del Estado, ya que simplemente consistiría en que se tomara la decisión y se le diera la decisión al Banco de México de emitir moneda para satisfacer sus necesidades presupuestales, sin embargo, no es tan sencillo el sólo emitir más moneda, ya que para poder hacer esto, es necesario que la emisión este en proporción a las reservas de cada país, generalmente integradas por metales preciosos(oro), por depósitos de divisas de fuerte cotización en los mercados cambiarios internacionales(dólares), esto podría ocurrir cuando el Estado presenta un periodo de expansión económica, es decir cuando la economía crece y se desarrolla por diversos factores, entonces sí se podría considerar a la emisión de moneda como un verdadero ingreso para el Estado, puesto que refleja factores de desarrollo económico general y guarda estricta proporción con el crecimiento de las reservas y de la capacidad de endeudamiento.⁷

Si no es así, y sólo se emite moneda sin estar en proporción a las reservas, lo que ocurriría es que habría un exceso de circulante y a su vez esto traería como consecuencia la inflación, la devaluación y una mayor recesión económica., por lo que sólo debe recurrirse a esta instancia en casos extremos y estando conciente de las consecuencias que traerá tal decisión.

⁷ Ibid. p97.

3) Expropiaciones.

Como hemos señalado anteriormente, la adquisición de bienes es considerada una forma ingresos, es por esta razón que la expropiación la consideramos dentro de la clasificación de ingresos de la federación por ser una forma muy particular que tiene el Estado de allegarse los bienes en especie que necesita para poder llevar a cabo sus funciones, como sería la expropiación de un terreno para construir una carretera

Es así como surge la figura de la expropiación como una forma de adquirir bienes el Estado, la cual es un acto unilateral llevado a cabo por la administración pública, con el objeto de "sacar" un bien de la esfera jurídico-patrimonial de un particular, para destinarlo, aún sin el consentimiento del afectado, a la satisfacción de una necesidad colectiva de interés general o causa de utilidad pública, mediante el pago de una indemnización.

La figura de la expropiación la tenemos contemplada en el artículo 27 constitucional segundo párrafo el cual dice:

"Las expropiaciones sólo podrán hacerse por causa de utilidad pública y mediante indemnización".

El procedimiento para llevar a cabo la expropiación consiste en hacer la calificación de la causa de utilidad pública, así como la intervención de la autoridad que realizara en trámite de la expropiación (Secretarías de Estado, Departamentos Administrativos), esta primera fase es unilateral y sin la audiencia del expropiado. La segunda fase comienza con el decreto de expropiación el cual debe estar fundado en una causa de utilidad pública, el cual le debe ser notificado personalmente al propietario expropiado y por último debe hacerse el pago de la

indemnización la cual debe hacerse en un plazo máximo de un año. Si no se hiciera el pago, no se hablaría de una expropiación sino de una *confiscación* que es la adjudicación que se hace en beneficio del Estado de los bienes de una persona sin el apoyo legal, la cual esta prohibida en México con base en el artículo 22 constitucional.

La expropiación puede recaer sobre todos los bienes, muebles e inmuebles, con excepción del dinero.

Sin duda la expropiación es una manera muy peculiar de adquirir bienes por parte del Estado, quien es el único que puede llevarla a cabo por virtud del poder de imperio que tiene, por lo que sólo el Estado puede adquirir bienes de esta manera, lo que representa ingresos para el mismo, razón por la cual lo hemos considerado dentro de nuestra clasificación de ingresos, pero en el rubro de extraordinarios, ya que no es muy frecuente que es Estado recurra a la expropiación como forma de obtener ingresos, además que sólo debe hacerlo cuando exista una causa de utilidad pública.

4) Decomisos.

Antes de analizar esta forma que tiene el Estado para obtener ingresos, es preciso señalar que si bien el decomiso se encuentra comprendido dentro de los aprovechamientos y estos a su vez los hemos clasificado como ingresos ordinarios, diremos que al clasificar al decomiso dentro de los ingresos extraordinarios no es por haber cometido un error, sino porque a nuestro juicio el decomiso no es una forma sana que tiene el Estado para allegarse de recursos, ya que el decomiso es una pena que se impone por cometer un delito o infracción

administrativa, por lo cual es Estado no puede atenerse a esa clase de ingresos, por no tener facultad de imponerlos, ya que no es porque no se cometan delitos o infracciones administrativas, pero que ocurriría si no hay bienes que decomisar, de donde obtendrá esos ingresos que tenía contemplados como ordinarios y luego al no poder obtenerlos es que surgen los déficit presupuestarios, por eso creemos que se deben dejar como extraordinarios por si no se llegasen a obtener simplemente no pasaría nada, y si se obtienen independientemente de la cantidad siempre serán necesarios.

De acuerdo con la definición que nos proporciona el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, encontramos que el decomiso es "la pena y pérdida de la cosa en que incurre el que comercia con géneros prohibidos", esta figura la encontramos en nuestra legislación en materia penal como administrativa, al ser una sanción que se impone, por la cual se declara la pérdida de la propiedad o posesión de determinados bienes que se utilizaron para cometer un delito(ejemplo: armas) o son objeto del mismo, así como por infracciones administrativas en que incurren los individuos, estos bienes decomisados pasan a favor del Estado el cual, si son prohibidos(drogas, armas, etc. en su mayoría) las destruye, pero si son legalmente comerciables(contrabando, bienes producto de delitos) procede a rematarlas en subasta pública y de esta forma obtiene ingresos que posteriormente destinará al gasto público.

Asimismo es de señalar que esta no es una actividad muy común por parte del Estado que si bien es común que realice los decomisos, estos por lo general recaen sobre bienes que son de comercio ilegal(drogas, armas, piratería) por lo que procede a destruirlos y es una cantidad muy reducida de bienes que puede

subastar y así obtener un ingreso, es por esta razón que hemos considerado esta clase de ingresos como extraordinarios, que si bien genera ingresos para el Estado, no es una función del mismo dedicarse a decomisar bienes para obtener ingresos, sino que es una consecuencia de otras funciones que tiene encomendadas.

5) Nacionalizaciones.

La nacionalización representa otra forma muy singular de constituir Ingresos para el Estado que si en un principio puede verse como expropiación lo cierto es que tiene sus diferencias que la caracterizan, mientras que en la expropiación cualquier bien es susceptible de ser expropiado, en la nacionalización lo que se nacionaliza son empresas dedicadas a una determinada actividad económica para que el Estado asuma el control de esa actividad que anteriormente pertenecía a los particulares por considerarla fundamental para el desarrollo económico del propio Estado, así Maurice Duverger señala *"se designa con el nombre de empresas nacionales a las empresas que, perteneciendo en otro tiempo a particulares, han sido asumidas por el Estado: esta operación se llama nacionalización"*⁸

Desde la promulgación de la constitución de 1917 se estableció en México un amplio régimen de nacionalización de diferente naturaleza creando organismos públicos generalmente con el formato orgánico de entidades descentralizadas inspirados en el interés público y bajo un régimen de normas de derecho público.

⁸ DUVERGER, Maurice, "Instituciones Financieras", Bosh, Barcelona, España, 1960. p. 81.

subastar y así obtener un ingreso, es por esta razón que hemos considerado esta clase de ingresos como extraordinarios, que si bien genera ingresos para el Estado, no es una función del mismo dedicarse a decomisar bienes para obtener ingresos, sino que es una consecuencia de otras funciones que tiene encomendadas.

5) Nacionalizaciones.

La nacionalización representa otra forma muy singular de constituir Ingresos para el Estado que si en un principio puede verse como expropiación lo cierto es que tiene sus diferencias que la caracterizan, mientras que en la expropiación cualquier bien es susceptible de ser expropiado, en la nacionalización lo que se nacionaliza son empresas dedicadas a una determinada actividad económica para que el Estado asuma el control de esa actividad que anteriormente pertenecía a los particulares por considerarla fundamental para el desarrollo económico del propio Estado, así Maurice Duverger señala *"se designa con el nombre de empresas nacionales a las empresas que, perteneciendo en otro tiempo a particulares, han sido asumidas por el Estado: esta operación se llama nacionalización"*⁸

Desde la promulgación de la constitución de 1917 se estableció en México un amplio régimen de nacionalización de diferente naturaleza creando organismos públicos generalmente con el formato orgánico de entidades descentralizadas inspirados en el interés público y bajo un régimen de normas de derecho público.

⁸ DUVERGER, Maurice, "Instituciones Financieras", Bosh, Barcelona, España, 1960, p. 81.

Como ejemplo de esas nacionalizaciones tenemos los Ferrocarriles Nacionales de México, Petróleos Mexicanos, la banca (que posteriormente volvió a privatizarse), Comisión Federal de Electricidad y otras empresas privadas que pasaron a ser administradas por el Estado.

La nacionalización implica una traslación de la propiedad en provecho del Estado al igual que en la expropiación, sin embargo sólo se nacionalizan empresas las cuales pasan al dominio del Estado (siendo así como constituye un ingreso) para la prestación de bienes o servicios atendiendo al interés público. Es por esta razón que hemos separado la nacionalización de la expropiación, ya que esta última recae sobre cualquier bien, excepto el dinero, y no es tan importante una expropiación, la cual puede pasar inadvertida, pero al nacionalizar una empresa dedicada a una determinada actividad económica por su importancia repercute en la economía del país, por lo que debemos tener bien en claro cuando estamos ante una expropiación y cuando ante una nacionalización, aunque ambas constituyen ingresos para el Estado.

6) Privatizaciones.

Este término lo encontramos en el ámbito del derecho administrativo, con el cual se quiere hacer mención de que una empresa o entidad de la administración pública dejara de serlo y cambiará su régimen legal al del derecho privado, en otras palabras, lo que hace el Estado es vender esa empresa o entidad que le pertenecía, a los particulares para que se dediquen a la actividad que desarrollaba cuando pertenecía al Estado pero ahora en el ámbito de una economía de mercado. Es exactamente el caso contrario de la nacionalización arriba expuesto.

Al realizar una privatización el Estado, obtendrá ingresos desde dos puntos de vista, el primero, al deshacerse de una empresa o entidad que estaba a su cargo, en un principio reduce sus cargas presupuestarias, ya que dejará de contemplarla en su gasto público, y segundo al privatizarla(venderla) obtendrá un precio el cual representa un ingreso al erario público.

En términos generales, está es una forma muy común de obtener ingresos, ya que cualquier persona que tenga un bien lo puede vender y así obtiene un ingreso, pero llevándolo al campo del derecho público, debe observarse que no es tan simple el hecho de sólo vender, porque el Estado para realizar sus funciones también necesita de estas empresas o entidades, si el Estado sólo se dedicara a vender por que sí, posteriormente llegaría a la necesidad de volver a nacionalizar o estatizar determinadas empresas, ya que le sería imposible subsistir sin estas empresas, por lo que el Estado sólo debe ocupar esta opción cuando sea realmente necesario y no abusar en esta práctica de privatización ya que se volvería un Estado liberal en el que sólo tenía limitadas funciones y se dejaría todo a la economía de mercado por lo que se estaría propenso de volver a sufrir los abusos que ocasiono en épocas anteriores.

2.2.2 POR VÍA DE DERECHO PRIVADO

1) Ordinarios.

a) Productos.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 3º, define a los productos como: *"Las contraprestaciones por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes de dominio privado."*

Como sabemos el patrimonio del Estado se conforma tanto por bienes de derecho público como por bienes de derechos privado, sin embargo los bienes de derecho público son aquellos que están afectados a una causa de utilidad pública o a la prestación de un servicio público por lo que el Estado puede obtener ingresos de esos bienes por medio de los "derechos" como lo hemos señalado anteriormente, pues bien, a través de los productos es como el Estado puede obtener ingresos de los bienes que tiene catalogados como de derecho privado, que al no estar destinados a una causa de utilidad pública tienen la posibilidad de sujetarse a cualquiera de las modalidades del derecho privado(arrendamiento, comodato, compraventa, etc.)

Retomando el concepto de los productos, estos se pueden percibir por prestar ciertos servicios a particulares que se asimilan a las tareas propias de la iniciativa privada en el ámbito económico, o por otorgar el uso, aprovechamiento o enajenación de los bienes de derecho privado del Estado.

En efecto existen dos importantes rubros que conforman el capítulo conducente a los productos, y son: a) Ingresos por el desarrollo de actividades que se conocen como de derecho privado del Estado, b) Ingresos por el uso, aprovechamiento o enajenación de los bienes de dominio privado del Estado.

El jurista Delgadillo Gutiérrez, dice que: "Dentro de los ingresos del Estado, encontramos los que derivan de la explotación de sus recursos con que cuenta, y dentro de estos quedan comprendidos todos aquellos ingresos que percibe como contraprestaciones por los servicios que presta que no corresponden a sus funciones de derecho público, así como por el uso, aprovechamiento o

enajenación de sus bienes del dominio privado, es decir, los ingresos que el Código Fiscal de la Federación denomina productos.”⁹

Para que el Estado pueda obtener este tipo de ingresos, debe existir un acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular, como sería en el caso de una compraventa de algún bien de dominio privado o por la concesión para la explotación de tierras o aguas, etc, por lo tanto el Estado no puede exigir al particular una determinada prestación en virtud de su poder de imperio, como sería en el caso de las contribuciones o los aprovechamientos, sino que debe sujetarse al derecho privado y actuar en una relación de igualdad frente a los particulares y obtener este tipo de ingresos solamente cuando lleve a cabo funciones de derecho privado u otorgue el uso, aprovechamiento o enajenación de los bienes de dominio privado. Refuerza lo anterior el hecho de que el Código Fiscal de la Federación señala en su artículo 145 último párrafo que "en ningún caso se aplicará el Procedimiento Administrativo de Ejecución para cobrar créditos derivados de productos", por lo tanto para que el Estado pueda hacer efectivos este tipo de créditos debe acudir a los tribunales como los particulares para demandar su derecho, por lo que queda claro que el Estado está actuando en una relación de igualdad y por lo tanto los ingresos que obtenga por concepto de productos serán ingresos por vía de derecho privado.

⁹ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, "Principios de Derecho Tributario", PAC, México 1996, p. 28.

2) Extraordinarios.

a) Donación.

Al referirnos a la donación como una forma de obtener ingresos para el Estado, es necesario señalar los aspectos básicos de esta figura jurídica regulada por en el Código Civil, por pertenecer al derecho privado.

Comenzaremos con el concepto, el cual señala que: *"La donación es un contrato por el que una persona transfiere a otra, gratuitamente una parte o la totalidad de sus bienes presentes."*, sin embargo la misma ley obliga al donante reservarse una parte de sus bienes suficientes para subsistir. Asimismo otro requisito es que la donación sólo podrá recaer sobre bienes presentes, no pudiéndose efectuar sobre los futuros, ya que de ser así el donante perdería todo aliciente para adquirir bienes futuros, por ser la donación un contrato se necesita el acuerdo de voluntades, ya que podría pensarse que es un acto unilateral de la voluntad por parte del donante, pero el donatario puede en su caso repudiar la donación y por esa razón consideramos que es bilateral al necesitarse el acuerdo de voluntades, (tanto la voluntad del donante de querer hacer la donación como la del donatario de aceptarla), para que pueda ser perfecto.

Otra característica de la donación es la gratuidad, la cual consiste en que el donante no puede exigir una contraprestación al donatario, sólo puede imponerle condiciones, aunque también el código civil federal contempla la donación onerosa, pero señala que sólo se considerará donado el exceso que hubiere entre el precio de la cosa y las cargas impuestas, por lo que sigue siendo gratuita.

La donación puede ser verbal, si no excede de \$200.00 por escrito, si no excede de \$5,000.00 y elevada a escritura pública, en el caso de ser superior a \$5,000.00

pesos o cuando se trate de bienes inmuebles, pero nosotros creemos que siempre debe ser por escrito eliminando la forma verbal, para que no surjan problemas posteriores con respecto a la donación.

Por lo que respecta a los elementos de existencia del contrato, tenemos al consentimiento (ya explicado), y el objeto que son los bienes que se donan. Los elementos de validez del contrato son los mismos para todos los contratos, a saber: la capacidad, la forma, vicios del consentimiento y la licitud en el objeto.

Habiendo señalado las características más importantes del contrato de donación, pasamos al tema que nos ocupa, el cual es saber si el Estado puede obtener ingresos por medio de la donación, las personas al disponer libremente de sus bienes pueden, si esa es su voluntad, hacer una donación al Estado ya sea para un determinado fin(donación condicional) o simplemente porque les parece satisfactorio realizar un acto así, sin embargo en estas épocas creemos muy difícil que llegare a existir un acto de tal magnitud, pero al no estar prohibido por la ley hacer este tipo actos traslativos de dominio a favor del Estado, queda la posibilidad latente de que alguna persona llegare a realizar una donación a favor del Estado, por lo que dejamos abierta la posibilidad de ser una forma de ingresos para el Estado aunque sea muy pero muy extraordinaria.

b) Sucesión.

Suceder significa en términos generales el cambio de titular en una relación jurídica. La sucesión Mortis Causa, opera en virtud de la muerte de una persona, la cual es la transmisión universal del patrimonio de una persona que ha muerto y

precisamente en virtud de su muerte, esta transmisión es universal a favor de los herederos y en forma particular a los legatarios.

Así tenemos dos vías para llevar la sucesión, la vía Testamentaria, que es cuando el decuyus ha dejado por escrito su última voluntad respecto a su patrimonio; pero cuando no hay testamento, o el que se otorgo es nulo o perdió validez, cuando el testador no dispuso de todos sus bienes, cuando no se cumpla la condición impuesta al heredero o cuando el heredero muere antes del testador, repudia la herencia o es incapaz de heredar, si no se ha nombrado sustituto, se lleva a cabo por otra vía que se denomina sucesión legítima, en la cual sucederán al decuyus sus parientes más próximos.

Hacer un estudio de los tipos de sucesión sería muy extenso, además por no ser materia del presente trabajo, sólo nos limitaremos a mencionar en qué ocasiones puede el Estado ser beneficiario en la sucesión mortis causa. Por lo que respecta a la vía testamentaria, consideramos muy difícil, casi imposible que alguien que ha muerto incluya en su testamento al Estado como beneficiario de su patrimonio, a no ser que deje un legado a favor del mismo, por lo que consideramos que por vía testamentaria resulta ser demasiado fantasioso que eso ocurra, pero al no prohibir el código civil federal que el Estado pueda ser designado heredero o legatario existe esa posibilidad siendo muy remota.

Por lo que respecta a la sucesión legítima, de la cual, ya hemos mencionado los casos en que opera, el artículo 1602 del código civil federal fracción I señala quienes tienen derecho a heredar por sucesión legítima, asimismo por este orden de prelación: los descendientes, cónyuges, ascendientes, parientes colaterales dentro del cuarto grado y la concubina o el concubino, así la fracción II del mismo

artículo señala que cuando no existan ninguno de los anteriores heredara la beneficencia pública.

Aquí la ley es muy clara, al señalar expresamente que el Estado puede llegar a ser beneficiario del patrimonio de una persona que ha muerto si se cumplen los supuestos establecidos en la ley.

La causa de que la beneficencia pública herede, obedece a que en la exposición de motivos del proyecto de código civil federal vigente señala que los lazos de parentesco colateral, después del cuarto grado ya son débiles y, por tanto, no es lógico suponer que a falta de disposición testamentaria, la voluntad del testador haya sido dejar algunos bienes a los parientes colaterales del quinto al octavo grados, así existe la tendencia de restringir la herencia de los colaterales a efecto de imponer impuestos cuantiosos en los casos de la herencia hasta el cuarto grado; por las mismas razones excluye a los colaterales del quinto al octavo grados y en lugar de imponer impuestos, resuelve que la totalidad de la herencia pase a la beneficencia pública.

Como el artículo 27 constitucional prohíbe a las instituciones de beneficencia, tanto públicas como privadas, adquirir bienes raíces innecesarios para su objeto, en los casos de que la beneficencia pública herede bienes raíces, para cumplir con el mandato constitucional, el artículo 1637 del código civil federal ordena que esos bienes se vendan en pública subasta, antes de hacerse la adjudicación, aplicándose a la beneficencia pública el precio que obtuviere.

CAPITULO 3

LOS IMPUESTOS

3.1 CONCEPTO DE IMPUESTO.

Como lo expresamos en el capítulo anterior, al hablar someramente de los impuestos como una forma de ingresos para el Estado, señalamos que al no existir un concepto claro de los impuestos en nuestra legislación, por la razón de que el Código Fiscal de la Federación no nos da una definición en si mismo, es que existe una multitud de conceptos de diversos autores acerca de esta figura y todas ellas son interesantes, pero sería muy simple el sólo escoger alguna de ellas para dar un concepto de impuesto.

Por esta razón, lo que haremos no es transcribir un concepto de impuesto de algún autor destacado ya que no tendría ningún merito hacerlo, por lo que en este caso trataremos de explicar lo que caracteriza al impuesto y que lo diferencia notablemente de las demás contribuciones.

La características de todas las contribuciones son las siguientes:

a) Deben estar establecidas en una ley b) Deben ser obligatorias c) Además ser proporcionales y equitativas y, d) se deben destinar al gasto publico.

Debido a que las anteriores características son aplicables para todas las contribuciones (Impuestos, Derechos, Contribución de Mejoras y Aportaciones de Seguridad Social), consideramos que lo que realmente caracteriza al impuesto y lo diferencia de las demás contribuciones es **la ausencia de contraprestación directa alguna** para con el sujeto pasivo, esto es, que para que se actualice el hecho imponible y surja la obligación tributaria a cargo del sujeto pasivo, no es

necesaria la realización de alguna conducta administrativa por parte del Estado que tenga al obligado como destinatario, como sucedería en los derechos o las contribuciones especiales. Por ejemplo, para que una persona se convierta en contribuyente del Impuesto Sobre la Renta por honorarios, basta con que perciba ingresos por tal concepto, sin que sea preciso que el Estado realice conducta alguna respecto a ella como condición para que nazca a su cargo tal obligación. En cambio tratándose de contribuyentes en materia de derechos sí es imprescindible tal acción del Estado, es decir, no puede reputarse a alguien como contribuyente en materia de derechos por la obtención por ejemplo de un pasaporte si el Estado no le expide dicho pasaporte o bien en materia de contribución de mejoras si el Estado no ha realizado la obra pública que constituye la causa determinante del "beneficio directo", es decir, del incremento del valor del bien propiedad del obligado a su pago.

Consideramos que esta es la principal diferencia que presenta el impuesto con relación a las demás contribuciones y con lo cual podemos deducir cuando se esta hablando de un impuesto y no de otro tipo de contribución.

3.2.FUNDAMENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

La captación de recursos por parte del Estado por la vía de los impuestos representa el mayor ingreso que tiene, sin embargo ha existido la necesidad de formular diversas teorías elaboradas por la doctrina para fundamentar el derecho que tiene el Estado para imponer y percibir tributos para sufragar el gasto público, de las cuales sólo mencionaremos las siguientes:

Teoría de los Servicios Públicos

Esta teoría considera que el tributo tiene como fin costear los servicios que el Estado presta, por lo que considera que lo que los particulares pagan por concepto de gravámenes es el equivalente a los servicios recibidos. Esta teoría es conocida igualmente como teoría de la equivalencia o también teoría del beneficio (Benefit Theory) por los ingleses.

Sin embargo contra esta teoría se han realizado las siguientes críticas:

- 1) Hasta fines del siglo pasado casi todos los países coincidían respecto a los servicios públicos que el Estado debía prestar a la sociedad, pero en la actualidad varían de una nación a otra, según que la intervención estatal en las actividades de los particulares sea mayor o menor. De ahí que los servicios que en un país se prestan exclusivamente por el Estado, en otro concurren a darlos éste y los particulares, y en otros, únicamente los particulares. Por consiguiente, se advierte que el concepto "servicio público" es vago e impreciso, por estar supeditado a las ideas político- financieras que las personas que se sucedan en el poder guardan al respecto.
- 2) No toda actividad del Estado va encaminada a la prestación de los servicios públicos, por lo que no todos los recursos se destinan exclusivamente a la satisfacción de servicios de esta naturaleza. Ciertamente que el Estado eroga fuertes cantidades por esta clase de servicios, pero en los Estados contemporáneos no es ésta la única actividad sino que también tienen a su cargo colmar necesidades de distinta naturaleza.

Por último es preciso señalar que los servicios públicos son prestados a toda la colectividad, abarcando tanto a las personas que pagan impuestos como a las que no los pagan, por lo que consideramos inexacta esta teoría, ya que existen servicios públicos que se prestan a las personas que no pagan impuestos, por lo que no existe equivalencia entre el pago de impuestos y los servicios prestados.¹

Teoría de la Relación de Sujeción.

Para los tratadistas alemanes de derecho público, la obligación de las personas para pagar tributos surge de su condición de súbditos, "de su deber de sujeción". Que esta obligación no está supeditada a que el contribuyente perciba ventajas particulares, pues el fundamento jurídico para tributar "es pura y simplemente la relación de sujeción", esta teoría es producto del alto concepto que los habitantes de algunos países europeos tienen no sólo sobre su obligación de tributar, sino de hacerlo con honestidad.²

Teoría de la Necesidad Social.

Andreozzi, en su obra *Derecho Tributario*, expresa que el fundamento esencial del tributo es la satisfacción de las necesidades sociales que están a cargo del Estado. Explica su teoría de la necesidad social comparando las necesidades del hombre con las de la sociedad, las cuales divide en dos clases: físicas y espirituales. Las necesidades físicas del hombre, son: alimentación, vestido, habitación, y, en general, todas aquellas que necesita satisfacer para subsistir.

¹ MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", 12º Ed., Porrúa, México, 1995, p115-116.

² Idem.

Satisfechas estas necesidades, el hombre tiende a superarse, a adquirir mejor medio de vida, a colmar aquellas necesidades que lo elevarán espiritualmente y que le proporcionarán una mejoría en su persona.

La sociedad, al igual que el hombre, tiene necesidades que satisfacer, a fin de poder subsistir y elevarse en el campo de la cultura, lo que puede lograrse con los recursos que el Estado percibe por concepto de tributos.

Las necesidades de la sociedad son similares a las del hombre, pero de carácter general y no particular. Así tenemos que las necesidades físicas de ella son: alimentación, vivienda, vestido, orden, seguridad, confort, servicios públicos, etc. Por lo que toca a las necesidades espirituales, puede citarse; escuelas, universidades, museos, deportes, conciertos, etc.

Frente a estas necesidades comunes se encuentran las privadas, que el hombre satisface por sí mismo, pero que en un momento dado pueden quedar incorporadas dentro de aquéllas.

La existencia de leyes fiscales con finalidades extrafiscales satisface también necesidades sociales, por cuanto que a través de ellas el Estado puede regular o satisfacer determinadas necesidades de la sociedad.

Por ejemplo la ayuda que proporciona a la industria origina la expedición de leyes impositivas que conceden franquicias fiscales; el auxilio a la misma en contra de la competencia de la industria extranjera da lugar a la elevación de tarifas aduaneras; para ayudarla a competir fuera del país con mercancías semejantes, se disminuyen los impuestos a la exportación; o para coadyuvar al desenvolvimiento de la industria que explota exclusivamente materia prima

nacional, se elevan, extraordinariamente las tarifas aduaneras correspondientes a la materia prima.

Por último hace hincapié en los grandes gastos que sostienen los países económicamente fuertes con el objeto de mantener lo más alejado posible de sus fronteras el peligro de una conflagración. Esos cuantiosos gastos, que son cubiertos principalmente con el producto de los impuestos y que vienen a colmar una necesidad que sienten los habitantes de esos países, para no sufrir en su propio territorio un conflicto armado, vienen a satisfacer un verdadero requerimiento social.³

Teoría del Seguro:

Esta teoría menciona que los tributos, en especial el impuesto, se consideran como el pago de una prima de seguro por la protección que el Estado otorga a las vidas y haciendas de los particulares; tesis que se ha reputado como falsa, en virtud que la actividad del Estado no se ha reducido en ningún tiempo ni podría estarlo nunca a una simple función de protección de la hacienda y vida de sus súbditos, ya que de actuar el Estado como una empresa de seguros tendría la obligación, al realizarse el riesgo, de indemnizar al dañado por dicho riesgo y el Estado no procede en esa forma porque su función no consiste, tratándose de servicios de seguridad, en garantizar el respeto de la vida o de las propiedades de sus súbditos o indemnizarlos en caso de violación, sino que consiste en tratar de

³ Idem.

evitar la realización de cualquier acto que lesione a sus miembros y castigar al que lo realice, de modo que su acción será simplemente preventiva.⁴

Teoría de Eneberg.

El profesor Flores Zavala, señala la teoría de este autor, el cual considera el deber tributario como "un axioma que en sí mismo no reconoce límites, pero que los tiene en cada caso particular en la razones de oportunidad que aconseja la tendencia de servir el interés general. El último fundamento jurídico del impuesto es precisamente el de que no necesita fundamento jurídico alguno. Así como la Nación y el Estado, no sólo en casos graves, sino fundamentalmente en todo tiempo, pueden pedir la ofrenda de la vida a todo ciudadano, sin que para ello necesite ningún fundamento jurídico especial, así también tratándose de la ofrenda de cosas mucho menos valiosas que la vida, debe considerarse como un axioma el que cada cual debe aportar a la comunidad las fuerzas y valores económicos de que dispone, cuando así lo exige el bien general".

3.3 LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Es un vínculo jurídico por el que el Estado en su carácter de soberano, asume el lugar de sujeto activo, a fin de establecer, bajo ciertas condiciones, a los particulares en su carácter de subordinados, un cúmulo o conjunto de obligaciones y deberes jurídicos en los términos en que las leyes ordinarias las establezcan a fin de atender el gasto público.

⁴ FLORES ZAVALA, Ernesto, "Finanzas Públicas", 6ª. Ed., Porrúa, México 2000, p.66.

Al hablar de la obligación tributaria, es preciso mencionar que no solamente es la obligación del contribuyente de entregar una cantidad de dinero al Estado en virtud de haberse materializado el hecho imponible (obligación sustantiva), sino también existen otro tipo de obligaciones a cargo del contribuyente como de terceras personas, las cuales están establecidas para hacer eficaz la obligación sustantiva que consiste en un dar, es decir, de contribuir para el gasto público, este tipo de obligaciones son de naturaleza administrativa conocidas también como formales.

Si bien, ambos tipos de obligaciones son de naturaleza tributaria, se pueden distinguir por su objeto, en las obligaciones derivadas de la causación de las contribuciones el objeto es siempre y exclusivamente un dar, en las obligaciones formales el objeto puede ser un hacer, un no hacer o un tolerar.

Sin embargo, por la importancia de la obligación tributaria sustantiva, señalaremos sus elementos estructurales y realizaremos un esquema, en el cual mencionaremos los tipos de obligaciones, tanto la sustantiva como las formales.

La obligación tributaria sustantiva consiste en un dar, es decir, contribuir al gasto público, la cual para que se origine y sea exigible, debe satisfacerse sus elementos estructurales, los cuales son : el hecho imponible, el hecho generador, el nacimiento de la obligación, y la determinación de la obligación. Asimismo por su importancia señalaremos en que consiste la exigibilidad de la obligación, que si bien no es un elemento de la misma, es una consecuencia del incumplimiento por parte de contribuyente.

a) Hecho imponible.

Es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto genere la obligación tributaria, por lo tanto, se concluye que se trata de un hecho o situación de contenido económico que debe estar prevista en la ley formal y materialmente considerada con sus elementos esenciales: sujeto, base, tasa o tarifa.

b) Hecho generador.

Es la realización del supuesto previsto en la norma que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer o no hacer, es decir, es una conducta que de adecuarse al supuesto genérico de la norma origina la obligación tributaria en general.

c) Nacimiento de la obligación.

Al ser el hecho imponible una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal y el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa, por lo tanto, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista en la ley. Flores Zavala afirma que la obligación fiscal nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal y el artículo 6 del Código fiscal de la Federación dispone que 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. Tratándose de los impuestos, la

obligación tributaria nace en el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto por la ley como su presupuesto, que siempre es un acto o hecho de un particular.⁵

d) Determinación de la obligación.

La determinación de la obligación tributaria consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida. Giuliani Fonrouge define la determinación de la obligación tributaria como *"el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación"*.⁶

Toda ley tributaria debe consignar el método o sistema conforme al cual se determina el crédito a pagar. En opinión de Emilio Margáin, cuando el método debe ser aplicado por el causante, debe satisfacer los requisitos siguientes: sencillez, economía, comodidad y limpieza.

Sencillez.- el método es sencillo cuando el propio contribuyente lo entiende e inclusive lo pueda aplicar.

Economía.- significa que no se ha de obligar al contribuyente a erogar honorarios elevados para su atención.

Comodidad.- será cómodo si evita molestias innecesarias e inútiles al contribuyente.

⁵ RODRIGEZ LOBATO, German, "Derecho Fiscal", 2ª. Ed., Harla, México, 1998, p. 120

⁶ Ibid p. 121.

Limpieza.- será limpio cuando evita el contubernio entre el obligado y personal hacendario. Si para la determinación del impuesto a pagar se requiere un contacto constante entre el causante y el fisco, el método corre peligro.

En nuestra legislación fiscal, la regla general para la determinación es que el contribuyente realice la determinación de los créditos fiscales a su cargo. Pocas son las leyes que establecen que corresponden al fisco determinar los créditos fiscales y excepcionales las que requieren para este efecto el acuerdo del fisco y contribuyentes. En nuestro país, esta regla está contenida en el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, cuyo tercer párrafo establece que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario y que si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

Los métodos que la doctrina recomienda y que se ha adoptado en las legislaciones son, según Margáin, los siguientes: indiciario, objetivo y declarativo.

El método indiciario consiste en tomar en consideración ciertos indicios o ciertas pruebas indirectas de la actividad del causante o del objeto gravado, para poder determinar, con mayor o menor precisión, la capacidad contributiva del primero o el consumo del segundo.

El método objetivo consiste en señalar una cuota en razón al peso, a la medida, al volumen, o al número de unidades de la mercancía gravada o al valor de la misma.

El método declarativo consiste en imponer legalmente al causante o a un tercero la obligación de presentar una declaración, o sea, una manifestación formal ante la

autoridad fiscal de que se ha realizado el hecho imponible. La declaración puede ser informativa o de pago. La informativa sólo contiene los datos necesarios para cuantiar la obligación fiscal u otros datos exigidos por la ley, mientras que la de pago contiene, además, de los datos de la informativa, la cuantía determinada de la obligación fiscal a cubrir.

e) Exigibilidad de la obligación.

La exigibilidad de la obligación tributaria es la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación, aún en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se satisfizo durante la época de pago, por lo tanto, mientras no se venza o transcurra la época de pago de la obligación tributaria no es exigible por el sujeto activo. El concepto de exigibilidad se encuentra implícito en la disposición contenida en el primer párrafo del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación que establece que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Obligaciones del sujeto pasivo.
Obligaciones de hacer
<ul style="list-style-type: none"> • Interpretar en forma estricta las disposiciones que establezcan cargas a los particulares. • Determinar sus contribuciones. • Obtener las formas de recibo o forma valorada para pagar el crédito fiscal.
<ul style="list-style-type: none"> • La sociedad que subsista o resulte de la fusión o escisión, deberá presentar las declaraciones del ejercicio que término, por esos actos, así como las informativas de la escidente o fusionadas que desaparezcan, igualmente deberán enterar el impuesto o en su caso solicitar la devolución de los saldos a favor.
<ul style="list-style-type: none"> • En caso de arrendamiento financiero, el contrato deberá celebrarse por escrito consignando el valor del bien, y la tasa de interés o bien la mecánica para determinarla.
<ul style="list-style-type: none"> • Cuando no se cubran las contribuciones en tiempo se deberán actualizar, desde el mes en que se debió efectuar el pago hasta que el mismo se efectuó con arreglo a las disposiciones fiscales.
<ul style="list-style-type: none"> • Los contribuyentes obligados a presentar declaraciones o expedir comprobantes, así como

**TESIS CON
FALSA DE ORIGEN**

<p>las personas físicas y morales que la ley señale deben solicitar su inscripción al R.F.C. en virtud de lo cual, deben proporcionar la información requerida para tal efecto.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • La contabilidad de los contribuyentes debe ser llevada de acuerdo a los sistemas y registros establecidos para tal efecto, dentro del domicilio fiscal.
<ul style="list-style-type: none"> • En el transporte de mercancías por el territorio nacional, se deberá acompañar el pedimento de importación, nota de remisión, de envío, de embarque o despacho.
<ul style="list-style-type: none"> • El contribuyente debe conservar la contabilidad y su documentación por un plazo de 5 años.
<ul style="list-style-type: none"> • Los contribuyentes con establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública, deben mantener a disposición de las autoridades fiscales, en esos lugares, o en su almacén, su cédula de identificación fiscal, o bien su respectiva solicitud, y los comprobantes que acrediten la legal posesión de las mercancías o propiedad de las mercancías.
<ul style="list-style-type: none"> • Los prestadores de servicios deben solicitar a sus usuarios los datos que sean requeridos para formar las claves con las cuales se deben relacionar la información que sea requerido a aquellos.
<ul style="list-style-type: none"> • Las declaraciones, avisos o solicitudes, deben ser presentados en las formas que para el efecto apruebe la SHCP o bien por los medios electrónicos, en los casos determinados y dentro de los periodos establecidos.
<ul style="list-style-type: none"> • Los contribuyentes, personas físicas o morales, dentro de los supuestos legales, deben dictaminarse por contador público autorizado y presentar los avisos correspondientes, en los tiempos y formas determinadas en la ley.
<ul style="list-style-type: none"> • Proporcionar información, dentro de los 15 días a la fecha de causación de la obligación para que la autoridad determine las contribuciones, en los casos en que así deba hacerse.
<ul style="list-style-type: none"> • Expedir comprobantes, los cuales deben ser impresos en establecimientos autorizados y conteniendo los requisitos determinados.
<ul style="list-style-type: none"> • Los propietarios de mercancías que sean transportadas, deben entregar a los transportistas, la documentación que debe acompañar a las mismas.
<ul style="list-style-type: none"> • Proporcionar, cuando sea requerida por las autoridades, información sobre clientes, proveedores y la relacionada con su contabilidad, en los medios procesables que utilicen. O bien en las formas determinadas para tal fin.
<ul style="list-style-type: none"> • Los usuarios de los servicios, de personas físicas, organismos descentralizados, instituciones de crédito, debe proporcionar a éstos la información que les requieran para el cumplimiento de la obligación el apartado anterior.
<ul style="list-style-type: none"> • En visitas domiciliarias, los visitados deben mantener a disposición de los visitadores la contabilidad y demás papales que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales.
<ul style="list-style-type: none"> • Los visitados, cuando mantengan su contabilidad en medios electrónicos, éstos deberán poner a disposición de los visitadores el equipo de computo para que se auxilien en el desarrollo de la visita.
<ul style="list-style-type: none"> • Tratándose en la revisión de dictamen, la información requerida, debe ser presentada durante el curso de la visita, si se trata de libros y registros que integran la contabilidad. Seis días si se trata de documentos que deban obrar en poder del contribuyente, quince días en los demás casos.
<ul style="list-style-type: none"> • Garantizar en forma suficiente el interés fiscal, en caso de haber sido aprobado el pago de un crédito en parcialidades.
<ul style="list-style-type: none"> • Otorgar garantía en los casos en que así se señale en la ley, y cubriendo los requisitos preestablecidos.
<p>Obligaciones de dar.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Contribuir para el gasto público.
<ul style="list-style-type: none"> • Por falta de pago oportuno se deberán cubrir igualmente recargos.
<ul style="list-style-type: none"> • Cubrir los recargos causados por la falta de pago oportuno de un parcialidad, derivado de una autorización de pago en plazos.
<ul style="list-style-type: none"> • Pagar las multas derivadas del incumplimiento a las normas fiscales, así como sus

actualizaciones originadas por la falta de pago oportuno de aquellas.
<ul style="list-style-type: none"> • Cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución, el contribuyente deberá cubrir el 2% sobre el monto del crédito, por concepto de gastos de ejecución.
Obligaciones de no hacer.
<ul style="list-style-type: none"> • No omitir ingresos. • No llevar doble contabilidad.
Obligaciones de tolerar.
<ul style="list-style-type: none"> • Los contribuyentes con quien se entienda una visita domiciliaria deben permitir el acceso a los lugares donde deba efectuarse la misma. • Permitir la verificación de bienes y mercancías, así como los documentos, discos, cintas o cualquier otro medios de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente. • Permitir llevar a cabo el Procedimiento Administrativo de Ejecución, en los casos en que sea procedente. • Permitir que se realice el embargo precautorio cuando se considere necesario.

3.4 ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS.

a) Sujeto

Al hablar de este elemento, debemos señalar que existen dos sujetos que intervienen en la relación tributaria, los cuales se encuentran en lados opuestos, a saber: el sujeto activo que es el acreedor y el sujeto pasivo siendo el deudor de la obligación tributaria.

Los sujetos activos en nuestra legislación fiscal según se desprende del artículo 31 fracción IV constitucional son la Federación, Entidades Federativas, el Distrito Federal, así como los Municipios, resultan ser sujetos activos ya que tienen el derecho de exigir el pago de los impuestos, derivado del poder de imperio que ejercen en sus respectivas esferas de competencia sin embargo no tienen la misma amplitud de ese derecho, si bien tanto la Federación, como los Estados, estos últimos salvo algunas limitaciones constitucionales señaladas en los artículos 117 fracciones IV a VII y 118 de la constitución federal, pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos,

en cambio el municipio, no puede fijar por sí los impuestos municipales, sino que son fijados por las legislaturas de los Estados y el municipio sólo tiene la facultad de recaudarlos de acuerdo a lo establecido en la fracción IV del artículo 115 constitucional.

Es menester señalar que la Federación tiene señaladas facultades exclusivas para imponer contribuciones de acuerdo al artículo 73 fracción XXIX-A constitucional en el que sólo la Federación puede imponer las contribuciones que estime convenientes sobre estas materias: sobre el comercio exterior, sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27 constitucional, sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros, sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación, y especiales sobre: a) energía eléctrica, b) producción 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. para cubrir el gasto público y mismas que no pueden los Estados gravar sobre ellas ninguna contribución, pero la misma fracción señala que las Entidades Federativas participaran en el rendimiento de las contribuciones especiales, así como los municipios pero esos sólo en lo referente al impuesto sobre energía eléctrica.

El sujeto pasivo de la relación tributaria lo son todas las personas físicas y morales, públicas o privadas, nacionales o extranjeras que de acuerdo con la ley están obligadas al pago de una prestación tributaria por haber actualizado el hecho imponible del impuesto.

Una persona está obligada al pago de un impuesto cuando el fisco tiene la posibilidad legal de exigirle el pago de la prestación debida. Es decir, el sujeto pasivo del impuesto será la persona cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho imponible del crédito fiscal. Se trata de la persona que realiza un acto, actividad, servicio o que es dueña de los bienes sobre los cuales recae el tributo y que la ley toma y encuentra como su fundamento de hecho para fincar y exigir el impuesto.

Encontramos que no siempre la persona a quien la ley señala como sujeto pasivo es la que efectivamente paga el impuesto, sino que en ocasiones es una persona diferente quien lo hace, es decir, quien ve disminuido su patrimonio por el cumplimiento de la obligación y se convierte entonces en el sujeto pagador del impuesto, esta situación se presenta cuando se da el efecto de la traslación del impuesto como en el caso del Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, así como el Impuesto sobre Bienes y Servicios Suntuarios; donde el sujeto pasivo es la persona que realiza el hecho generador y el sujeto pagador es la persona en quien incide el impuesto debido a la traslación del mismo, el primero viene a ser el contribuyente de derecho mientras que el segundo el contribuyente de hecho.

Dentro de lo que denominamos sujeto pasivo de la relación tributaria encontramos al llamado "*sujeto pasivo directo*" que es aquel que le dio origen a la misma, al haber realizado el hecho generador señalado por la ley y por lo tanto tiene la obligación de pagar un impuesto, pero también existe el "*sujeto pasivo con responsabilidad solidaria*" que en un principio no tiene ninguna relación con la obligación tributaria que surgió entre el sujeto activo y el sujeto pasivo directo,

pero por diversas causas de derecho se encuentra obligado al pago del impuesto junto con el sujeto pasivo directo y debe responder de manera solidaria con el deudor principal de la obligación fiscal, así tenemos por ejemplo a los terceros en su carácter de retenedores, controladores o recaudadores y todos los señalados en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación que tienen el carácter de responsables solidarios. La solidaridad constituye un privilegio a favor del acreedor ya que su crédito tiene un doble deudor para garantizar su cumplimiento, y el pago de cualquiera de ellos libera a los dos, independientemente de las relaciones y efectos que se generen particularmente entre el pagador y el deudor originario.

b) Objeto

Es la situación que la ley señala como hecho imponible del crédito fiscal, son circunstancias en virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagar un determinado tributo.

La figura del objeto del impuesto está constituida por un acto o hecho definido por la ley y a cuya realización la propia ley vincula la producción de una serie de consecuencias jurídicas, siendo la más importante la de hacer surgir la deuda tributaria a cargo de quien lo realiza y que por esa sola razón asume la condición de sujeto pasivo o contribuyente. El objeto se presenta como una realidad compleja que lo configura el legislador como un agregado de datos y sólo cuando la totalidad se actualice puede decirse que surge la deuda tributaria. Para entenderlo mejor, diremos que el objeto del impuesto viene a ser semejante al tipo penal descrito en los códigos penales, el cual contiene descrita una determinada conducta que está prohibida y si la conducta de una persona se adecua al tipo se

dice que hay tipicidad, de la que deriva una sanción para el sujeto que la realice, así en materia de impuestos lo que el legislador hizo fue crear supuestos que pueden ser realizados por las personas y que si se actualizan lo que origina no es una sanción como en materia penal, sino que la persona que actualizo ese supuesto queda obligada al pago de un impuesto por la actividad realizada.

La materia sobre la cual recae el gravamen, esto es, los hechos o circunstancias que generan o hacen nacer el crédito fiscal, se refiere a los actos, actividades, ingresos, bienes u operaciones en virtud de la cuales una persona física o moral se ve obligada a pagar un determinado impuesto.

c) Base.

Es aquella parte o porción evaluada o determinada por distintos procedimientos, para determinar concretamente el gravamen a que se encuentra obligado el sujeto pasivo.⁷ Es la cuantía del monto de ingresos o el valor de las cosas sobre las que se determina el impuesto a cargo del sujeto pasivo, ya que no siempre la ley tributaria grava en forma íntegra lo que señala como objeto sino que admite una serie de deducciones quedando afectado al pago del impuesto una base distinta al objeto del mismo. En ocasiones coinciden el objeto y la base del impuesto como en el caso del impuesto sobre la renta al gravar el ingreso bruto, sin deducciones, que deriven de la celebración de loterías, rifas, sorteos, etc., señala como base del gravamen lo que el mismo impuesto señala como objeto, que es el ingreso bruto.

⁷ MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, Op. Cit., p. 268

d) Cuota.

Es la cantidad en dinero o en especie que se paga por unidad tributaria, entendiéndose por unidad tributaria la cosa o cantidad delimitada en medida, numero, peso, etc., sobre la que la ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto de impuesto y que servirá para hacer el cálculo correspondiente en cada caso concreto.

Cuota fija.- existe este tipo de cuota cuando se señala en la ley la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria.

Cuota proporcional.- es el porcentaje fijo aplicable a una cuantía determinada de riqueza, según el valor de los bienes o ingresos gravables y que puede ir aumentando paulatinamente en la medida que aumente la base imponible.

Cuota progresiva.- es aquella medida o unidad fiscal que aumenta a medida que se eleva la base gravable imponible, se trata de un parámetro previsto en la norma tributaria, que establece un mínimo en cuanto al monto aplicable a los contribuyentes, y que tiene una variación superior en forma escalonada, como consecuencia de los cambios en la riqueza e ingresos de contribuyentes en mayor volumen, valor o porcentaje de la base gravable, visible en impuestos tales como sobre la renta, tenencia de vehículos, de automóviles nuevos y predial.

e) Tasa.

Es el porcentaje que se establece en algunas leyes fiscales, como en el caso de la ley de impuesto al valor agregado, la ley de impuesto sobre la renta en el capítulo de las personas morales, etc que se aplica a la base del impuesto y el resultado será el impuesto a pagar.

f) Tarifa .

Son 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 de actos, bienes o servicios gravados, es muy frecuente usar esta expresión en los impuestos aduaneros, relacionados con el comercio exterior.

g) Época de pago.

Es el plazo o momento establecido por la ley para que se cumpla con el pago del crédito fiscal, por lo tanto, el pago debe hacerse dentro del plazo o en el momento que para ese efecto señale la propia ley, esto lo encontramos señalado en el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, señalando además que a falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los siguientes plazos:

- 1) Si la contribución se calcula por periodos establecidos en ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan de recaudarlas, as enteraran a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de la terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.*
- 2) En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.*

3.5 Clasificación de los Impuestos.

Impuestos Directos e Indirectos.

En el impuesto directo lo que se procura es alcanzar inmediatamente al verdadero contribuyente por lo que se suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, por lo que los impuestos no pueden ser trasladados, de tal manera que inciden en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación puesto que no lo puede recuperar de otras personas.

Por el contrario en los impuestos indirectos existe la manera de trasladar el monto del impuesto a terceras personas, por lo que no recae sobre el patrimonio del sujeto pasivo, sino en el de las terceras personas que se benefician de manera directa de los bienes o servicios que obtuvieron. Esto resulta lógico ya que si no se permitiera que el sujeto pasivo trasladara el impuesto al consumidor final de todos modos este último lo pagaría, al incluirse en el precio final del bien o servicio que obtuviera, ya que al sujeto pasivo no le sería redituable absorber un impuesto que no lo causo, por lo que estos impuestos gravan al sujeto pasivo a sabiendas de que éste trasladará el impuesto al pagador que es el consumidor final.

El profesor Rodríguez y Lobato menciona otro criterio de clasificación de los impuestos en directos e indirectos referente a la manifestación de la capacidad contributiva al decir: "Son impuestos directos los que recaen sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva en las que la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta, aspecto dinámico de la riqueza, o el patrimonio, aspecto estático de la riqueza; y son impuestos indirectos los que recaen sobre manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva, ya que no gravan la riqueza en sí misma, ya sea en su aspecto dinámico o estático,

sino una riqueza presunta a que se llega por otras manifestaciones como los consumos o transferencias".⁸

Impuestos Reales y Personales.

Los impuestos reales son los que se desatienden de las personas y recaen sobre la cosa objeto del gravamen sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto, este tipo de impuestos permiten gravar a todos ya que todas las personas tiene necesidad de adquirir satisfactores, por lo que afecta más a los pobres que a los ricos, a pesar de las limitadas exenciones que fijan estos impuesto, pero que los ricos también se benefician como es el caso de la exención de alimentos y medicinas del IVA.

En cambio los impuestos personales se establecen en atención a las personas, a los contribuyentes como los pagadores de los mismos, sin importar los bienes o las cosas que posean o de donde deriva el ingreso gravado y toman en cuenta la situación y cargas de la familia del sujeto pasivo para que en forma proporcional aporten una parte de su riqueza para los gastos públicos y que sólo contribuyan quienes tengan la posibilidad para hacerlo, es decir, tengan capacidad contributiva y que queden exentos a quienes no cuentan con dicha capacidad, por principio de justicia fiscal.

Impuestos Generales y Especiales.

El impuesto general es el que grava actividades distintas, pero que tienen de común que son de la misma naturaleza, ejemplo, Impuesto al Valor Agregado.

⁸ RODRIGEZ LOBATO, German, Op. Cit. p. 68.

En cambio el impuesto especial es el que grava a determinada actividad en forma aislada, ejemplo Impuesto Especial sobre Producción y Servicios e Impuesto Sobre Automóviles Nuevos.

Impuestos Específicos y Ad Valorem.

El impuesto específico es aquel que se establece en función al peso, medida, calidad o cantidad del bien gravado, y se le determina una cantidad fija a pagar de acuerdo a la unidad de medida que tenga.

El impuesto ad-valorem es el que atiende al valor del producto, se dice que este es el más justo de todos los gravámenes indirectos, por cuanto que atiende al precio, por lo que pagará más impuesto quien adquiere un producto más caro, ya que atiende al precio del producto.

Esta clasificación la encontramos, principalmente, en la materia de comercio exterior, cuyas tarifas hablan de impuestos específicos y de impuestos ad-valorem.

Impuestos con fines Fiscales y con fines Extrafiscales.

Los impuestos con fines fiscales son aquellos que se establecen para proporcionar los ingresos que el Estado requiere para la satisfacción de su presupuesto, que son prácticamente todos los impuestos que tenemos vigentes y los impuestos con fines extrafiscales son aquellos que se establecen, no con el ánimo o deseo de que produzcan ingresos, sino con el objeto de obtener una finalidad distinta, de carácter social, económico, etc, teniendo como ejemplo el impuesto a la importación, que su objetivo no es recaudatorio sino representa una medida de

compensación por parte del gobierno las deficiencias estructurales de la economía del país para que los productores nacionales estén en condiciones de competir frente a productores extranjeros.

3.6 Fines de los Impuestos.

Al hacer un estudio sobre los fines que persiguen los impuestos encontramos que de acuerdo a lo establecido en la fracción IV del artículo 31 constitucional, la finalidad de los impuestos y demás contribuciones es una sola, la de proporcionar recursos necesarios al Estado para cubrir el gasto público, conocida como finalidad fiscal, es decir, los impuestos sólo establecen para cubrir los gastos públicos del Estado. Sin embargo en la práctica podemos ver que existe otro tipo de finalidad que se le ha dado a los impuestos conocida como finalidad extrafiscal y consiste en que con el establecimiento de determinados impuestos lo que se busca es producir determinados fines diversos a la obtención de recursos, como es el caso en los impuestos aduaneros en donde se puede apreciar que existen impuestos establecidos con fines extrafiscales. Los impuestos aduanales se pueden dividir en dos grandes categorías: 1) los que son puramente fiscales y 2) los protectores o extrafiscales. Cuando no se cobran impuestos, o éstos sólo tienen como finalidad la fiscal, se dice que la política aduanera es de libre cambio, pero si lo que se persigue es un fin extrafiscal decretando impuestos muy elevados la política es proteccionista. Esta teoría proteccionista se funda en que la mayor riqueza de una nación es el trabajo, de modo que todo gobierno debe preocuparse de la protección del trabajo nacional en todas sus formas y por lo mismo de la industria nacional contra la competencia que pudiera hacer la

industria extranjera, lado contrario lo encontramos en el libre cambio el cual se basa en la necesidad de colocar los productos nacionales en el mercado extranjero o en la necesidad de cubrir los déficit de la producción nacional.

Nuestro país durante más de cuarenta años implemento una política proteccionista cerrando prácticamente las fronteras, al imponer aranceles muy elevados así como otras políticas no arancelarias, así tenemos que lo que buscaba con esos impuestos tan elevados no era obtener ingresos para cubrir el gasto público sino que buscaba el desarrollo de la industria nacional(fin extrafiscal), sin embargo en los últimos años hemos observado que esta finalidad ha ido poco a poco desapareciendo con la firma de tratados de libre comercio con diversos países, siendo el más importante el Tratado de Libre Comercio de América del Norte. Por lo que la finalidad extrafiscal (protección a la industria nacional) deberá desaparecer en el ámbito del comercio exterior.

3.7 Efectos de los Impuestos.

Los efectos de los impuestos se refieren a las consecuencias que se engendran, con motivo de su establecimiento, nacimiento, determinación, pago, evasión y exigibilidad, con relación al fisco, sujetos pasivos y terceras personas vinculadas con la obligación tributaria, es por ello que el legislador debe estudiar cuidadosamente los posibles efectos que traerá su aplicación, si el sujeto como contribuyente será realmente el pagador del mismo, cuál será la reacción de la economía nacional y, en especial, la de la actividad que quedará gravada, si se dará origen a la emigración de la fuente afectada, si se producirá una disminución del capital destinada a la actividad que se puede gravar, si se dará origen a una

fuerte evasión ilegal, etc. Por esta razón deben estudiarse los efectos de los impuestos que se pretendan implantar con el objeto de lograr la finalidad que se busca con su creación. Para ello se debe hacer el estudio de los efectos de los impuestos por separado y estudiarse en dos grandes grupos, efectos de los impuestos que se pagan y de los que no se pagan.⁹

Efectos de los impuestos que se pagan.

Repercusión:

Es una lucha entre el sujeto del impuesto y los terceros, el sujeto, tratando de trasladar el impuesto y el tercero tratando de evitarlo restringiendo el consumo de ese artículo, el triunfo depende no sólo de la fuerza económica, si no de la concurrencia de otros factores diversos, como la necesidad de la cosa gravada, la existencia de sucedáneos, etc.,. El legislador al establecer un impuesto, debe tener en cuenta la posibilidad y sentido de la repercusión, para determinar, con más o menos exactitud, a quienes en realidad gravará el impuesto. Esta traslación se verifica en tres fases:

Percusión: es la caída del impuesto sobre el sujeto pasivo, es decir, sobre la persona que tiene la obligación legal de pagarlo.

Traslación: es el hecho de pasar la carga del impuesto a otra u otras personas.

Incidencia: es la caída del impuesto sobre la persona que realmente lo paga, es decir, que ve afectada su economía por el impacto del impuesto.¹⁰

⁹ MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, Op. Cit., p. 75.

¹⁰ FLORES ZAVALA, Ernesto, Op. cit., p. 324.

Difusión:

La persona que ha sido incrida por un impuesto, el pagador, la persona que ha pagado realmente el impuesto, sufre una disminución en su renta o capital y, por consiguiente, en su capacidad de compra, exactamente por la cantidad que ha pagado por concepto de impuesto. Esa persona limitará sus consumos y dejará de adquirir determinados artículos o comprará menor cantidad, con lo que provocará una disminución de los ingresos de sus proveedores, éstos, a su vez, sufren una merma en su poder adquisitivo y limitarán sus consumos, y así sucesivamente el pago del impuesto afectará, por este procedimiento, una serie de personas no vinculadas directamente por el pago, pero que sufrirán una disminución de sus ingresos y de su capacidad de compra, pudiendo así volver el impuesto a afectar al sujeto pasivo.¹¹

Utilización del Desgravamiento:

Se presenta cuando hay supresión de un impuesto o la disminución de las cuotas impositivas, se trata de una medida de política fiscal que tiende a proteger la economía de ciertos sectores de la población, sobre todos de los más bajos ingresos y de aquellos tributos relacionados con el consumo de los artículos de primera necesidad de la población. Cuando el impuesto se reduce en su tasa produce mayor capacidad económica en los particulares, quienes pueden canalizarla hacia la obtención de satisfactores, y al haber más demanda de satisfactores habrá por consiguiente aumento de la producción.

¹¹ Ibid. p. 332.

Absorción del impuesto:

Es cuando al establecerse un impuesto el sujeto pasivo no pretende trasladarlo, sino que él lo paga de su patrimonio. Es una manera de proteger la economía de la población consumidora y de los sectores más necesitados de ingresos o recursos, pues ello permite elevar la producción de bienes y servicios y como consecuencia la demanda de satisfactores, pudiéndose dar margen para la disminución del valor de la cosa gravada, y con lo cual se absorbe la totalidad del impuesto.

Amortización:

Significa que dentro del precio de la mercancía se incluye el impuesto, esto es, que el contribuyente carga el gravamen al valor del producto o servicio sin elevar su costo con motivo del impuesto, pues primero baja dicho precio y luego se adiciona esa obligación contributiva sin afectar la economía del consumidor mediante dicha operación.¹²

Capitalización:

Se produce como una modalidad del desgravamiento, al disminuirse las cuotas o tasas de los impuestos o al otorgarse las bonificaciones o subsidios sobre el monto del gravamen, el contribuyente se ve liberado parcial o totalmente de la carga tributaria, se ve aumentada la productividad de sus inversiones, ingresos,

¹² SÁNCHEZ GOMEZ, Narciso, "Derecho Fiscal Mexicano", Porrúa, México, 1999, p. 240.

riqueza o valor de sus bienes, y ello constituye un importante estímulo en todo tipo de actividades económicas.¹³

Efectos de los impuestos que no se pagan.

Evasión legal o Elusión:

Consiste en sustraerse del pago del impuesto siguiendo mecanismos legales, como son evitar coincidir con la hipótesis legal, ya sea trasladando la fuente del impuesto a un lugar diferente de aquel en que debe aplicarse el tributo o, más simplemente, absteniéndose de realizar los hechos o actos específicamente gravados por la ley. Puede ser producida por el gobierno al dictar altas cuotas o tarifas impositivas que ahuyentan a los contribuyentes dedicados a determinadas actividades comerciales, industriales o prestación de servicios, al no otorgar estímulos o subsidios fiscales para impulsar tales actividades o al imponer fuertes multas o recargos en caso de incurrir en infracciones legales. El efecto de esta evasión legal es que se deja de contribuir al gasto público aprovechando herramientas jurídicas, ya que el particular lo que busca es proteger su riqueza, en consecuencia esto no es favorable para el fisco porque le resta ingresos públicos.

Evasión ilegal:

Se presenta cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto recurriendo a conductas ilícitas, ya sea porque realice lo que la ley prohíbe u omite efectuar lo que ordena, teniendo como ejemplos el contrabando, la ocultación de ingresos, la simulación de actos y contratos, etc.

¹³ Idem.

Este tipo de conductas no sólo daña al fisco sino también a los sujetos cumplidos, porque al señalarse las cuotas del impuesto y calcular su rendimiento, deberá tenerse en cuenta las pérdidas debidas al fraude fiscal, esto será más frecuente, cuanto más altas sean las cuotas y más molestos los procedimientos administrativos para la determinación del impuesto. Además de que se debe evitar porque lo que ocasiona es que al no pagarse los impuestos se reducen los ingresos públicos para el Estado y esto trae como consecuencia que se deba reducir el gasto público del Estado.

3.8 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS

a) Principio de Legalidad.

Este principio deriva del artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, al señalar que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, de la manera proporcional y equitativa *que dispongan las leyes*. También del artículo 73 fracción VII constitucional que señala que es facultad del congreso imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, por lo que al ser la función primordial del poder legislativo la elaboración de leyes, se deduce que las contribuciones sólo se pueden imponer a través de una ley, el cual es una regla de derecho emanada del Poder Legislativo y promulgada por el Poder Ejecutivo, que crea situaciones generales y abstractas por tiempo indefinido y que sólo puede ser modificada o suprimida por otra ley, sin embargo este principio no sólo se refiere a que la creación de los impuestos sea un acto derivado del Poder Legislativo que es el encargado de la función de crear leyes satisfaciendo la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que se

determinen las cargas fiscales que deben soportar, **sino fundamentalmente**, que los caracteres esenciales del impuesto, la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro 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 y a la autoridad no le queda otra cosa sino aplicar la ley.

b) Principio de Proporcionalidad y Equidad.

La proporcionalidad y equidad es otro principio que deriva del artículo 31 fracción IV Constitucional que si bien se ha presentado la discusión de si es un solo principio o si son dos principios diferentes, consideramos que lo importante es que sea observada y respetada por la ley, tanto la proporcionalidad como la equidad de los impuestos que se fijen.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación nos ha definido que debemos entender por Proporcionalidad y Equidad. Señalando: *"La Proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas*

progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto, en monto superior, los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de Equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula."

Por lo antes señalado podemos concluir que lo que busca tanto la proporcionalidad como la equidad es que exista una justicia tributaria distributiva en la cual hay que tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

c) Principio de Reserva de Ley.

Las democracias occidentales han consagrado en sus respectivos textos constitucionales la previsión de que sólo puede exigirse al gobernado el pago de una prestación patrimonial de naturaleza tributaria si ésta se encuentra prevista en una norma con rango de ley, es decir, que sea votada, aprobada y expedida por el órgano del Estado que tiene conferida la potestad legislativa, con la finalidad de soportar la cobertura financiera que entraña la producción de bienes y servicios públicos.

En tal exigencia subyace un principio democrático que postularía que: aquello que a todos afecta por todos debe ser aprobado. Si la ley es la expresión de la voluntad colectiva, reservar a la ley la creación de los tributos es garantizar que la colectividad no soportará más cargas tributarias que aquellas que se haya aprobado para sí misma.

A tal exigencia se le conoce como principio de reserva material de ley, y garantiza que las cargas tributarias sólo deben ser soportadas por la sociedad en la medida en que ésta lo determine. En la reserva de ley subyace igualmente el principio de autoimposición, dado que si la ley es la expresión de la voluntad general y si sólo mediante ley podrán crearse tributos, luego sólo la voluntad de la comunidad decidirá el qué y el quantum de la carga tributaria.¹⁴

Asimismo, nadie, a partir de este principio, puede en consecuencia ser obligado a soportar el cumplimiento de una obligación a título de tributo si la causa invocada para ello no se halla explicitada en una ley en sentido formal y material.

¹⁴ JIMÉNEZ GONZALEZ, Antonio, "Lecciones de Derecho Tributario", 5ª Ed. ECAFSA, México, 1998, p. 63.

3.9 LOS IMPUESTOS FEDERALES EN MÉXICO.

a) Impuesto Sobre la Renta.

Los sujetos obligados al pago de este impuesto son las personas físicas y morales que sean residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la fuente de riqueza de donde procedan, los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o base fija en el país respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija y los residentes en el extranjero respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan establecimiento permanente o base fija en el país o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éstos.

El objeto del impuesto sobre la renta es gravar la utilidad, ganancia, provecho o beneficio que perciban las personas, es decir, sólo el ingreso acumulable que es la modificación positiva al haber patrimonial, en algunos casos se gravan ingresos brutos sin ninguna deducción, en otras ocasiones la ley permite ciertas deducciones y también existen algunos ingresos que no los grava como sería el caso del salario mínimo o el aguinaldo hasta el equivalente de 30 días de salario mínimo general del área geográfica del trabajador.

Para los efectos de este impuesto los ingresos acumulables serán en efectivo, en bienes, en servicios, en créditos y por ganancia inflacionaria.

La base para calcular este impuesto en el caso de las personas morales será el resultado fiscal que se obtiene sumando todos los ingresos y se le restan las deducciones autorizadas y lo que resulte se llama utilidad fiscal y a esta se le puede acreditar las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

y el resultado será la base del impuesto. En el caso de las personas físicas, la base también será los ingresos acumulables acreditándoles las deducciones a que tengan derecho conforme a la ley.

Corresponderá una tasa o tarifa según sea el tipo de persona, para las personas morales se les aplicará una tasa del 32% sobre la base y en el caso de personas físicas se les aplicara la tarifa del artículo 177 de la ley de impuesto sobre la renta, para el calculo del impuesto anual y la tarifa del artículo 113 para calcular los pagos provisionales.

La época de pago del impuesto, será anual dando un plazo después de concluido el ejercicio fiscal de tres meses para el caso de personas morales y para las personas físicas será de cuatro meses, teniendo la obligación de realizar pagos provisionales, ya sea mensuales, trimestrales o semestrales según sea el caso.

b) Impuesto al Activo.

Este impuesto es complementario al impuesto sobre la renta en virtud de que muchas empresas venían presentando sus declaraciones con pérdida y por consiguiente sin pago de impuesto sobre la renta.

Los sujetos obligados al pago de este impuesto son las personas morales y físicas que realicen actividades empresariales (comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas), que sean residentes en México por el activo que tengan cualquiera que sea su ubicación, las residentes en el extranjero, con establecimiento permanente en el país, por el activo atribuible a dicho establecimiento, o sin establecimiento permanente pero que mantengan en el país inventarios. Las personas físicas y morales que no realicen actividades

empresariales pero que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilice por otro contribuyente que realice actividades empresariales, así como las empresas del sistema financiero por el activo no afecto a su intermediación.

El objeto del impuesto será los activos idóneos para producir una utilidad indeterminada que tengan los sujetos obligados, los cuales pueden ser activos financieros, fijos, cargos y gastos diferidos, terrenos e inventarios, que son utilizados para desarrollar sus actividades.

La tasa aplicable para este impuesto es de 1.8% sobre la base del impuesto.

La base gravable para calcular el impuesto es la que resulte de sumar los promedios de los activos por concepto de promedio de los activos financieros, más el promedio de los activos fijos, cargos y gastos diferidos, más el promedio de los terrenos, más el promedio de inventarios; la suma de estos promedios nos da como resultado el valor del activo en el ejercicio, pero a este valor se le puede deducir el promedio de algunas deudas como son las contratadas con empresas residentes en el país o las contratadas con empresas extranjeras con establecimiento permanente, pero estas deudas para poderlas deducir deben de ser no negociables y si son negociables las deudas pueden reducirse en tanto no se le notifique al contribuyente la cesión del crédito a una empresa de factoraje financiero y lo que de cómo resultado de restar al valor de los activos las deudas autorizadas será la base gravable del impuesto.

La época de pago de este impuesto será anual y será en los mismos plazos para el pago del ISR ya que se deberán presentar de manera conjunta las declaraciones del impuesto al activo y del impuesto sobre la renta, pero deberán realizar pagos provisionales mensuales a cuenta del anual a más tardar el día 17

del mes inmediato posterior, pero cuando de acuerdo con el impuesto sobre la renta tengan la obligación de hacer pagos trimestrales entonces también presentaran sus pagos provisionales del impuesto al activo de manera trimestral.

Una modalidad que presenta este impuesto es que ya determinado se le acredita el impuesto sobre la renta que ha sido pagado en el mismo ejercicio y la diferencia que resulte, en caso de ser mayor el impuesto al activo que el impuesto sobre la renta, será el impuesto al activo a pagar, y en caso de que sea mayor el impuesto sobre la renta pagado, ya no se pagará el impuesto al activo, sólo se presentará la declaración.

c) Impuesto al Valor Agregado.

Los sujetos a pagar este impuesto son las personas físicas y morales que en territorio nacional realicen la enajenación de bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes o importen bienes o servicios, por lo mismo el objeto de este impuesto será la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o la importación bienes o servicios.

En este impuesto lo que se utiliza para determinar el monto pagar son tasas, de las cuales la tasa general es de 15% que se aplica sobre la base gravable del acto o actividad, pero también hay una tasa del 10% que sólo se aplica en la zona fronteriza y por último hay una tasa del 0% para determinados actos o actividades en los que encontramos los muy mencionados, alimentos, medicinas de patente y libros, por mencionar algunos.

Para poder determinar la base gravable del impuesto y posteriormente aplicarle la tasa que le corresponda, es necesario, analizar cada una de los actos o actividades que son gravadas por este impuesto, comenzando por la enajenación de bienes en la cual la base gravable será el valor 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, pero si no existiere precio pactado la base será el valor que tengan los bienes en el mercado o en su defecto al de un avalúo.

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

En el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes se considerará el valor de la contraprestación pactada a favor de quien la 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 o cualquier otro concepto.

Por último, para la importación de bienes tangibles se considerará como base el valor de los bienes declarado en la aduana, adicionándole el monto del impuesto general de importación y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación.

El cálculo de este impuesto es por ejercicios fiscales y su pago deberá realizarse tratándose de personas morales dentro de los tres primeros meses del ejercicio

siguiente y las personas físicas tendrán como plazo máximo hasta abril del siguiente ejercicio fiscal, sin embargo los contribuyentes de este impuesto tiene la obligación de hacer pagos provisionales a cuenta del anual, los cuales deberán realizarse mediante declaración en los mismos plazos que tengan señalados para realizar los pagos provisionales del impuesto sobre la renta, ya sea mensual, trimestral o semestral. En el caso de importación de bienes tangibles el pago deberá realizarse en la aduana en el momento en que entren a territorio nacional las mercancías importadas, el cual tendrá el carácter de provisional. Cuando se enajene un bien o se preste un servicio en forma accidental el pago deberá realizarse dentro del plazo de 15 días hábiles contados desde el momento que obtenga la contraprestación, el caso de importaciones ocasionales el pago que se realice tendrá el carácter de definitivo.

d) Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

Los sujetos obligados al pago de este impuesto son las personas físicas y las morales que realicen la enajenación en territorio nacional o, en su caso, la importación definitiva de los bienes y la prestación de los servicios siguientes:

I. En la enajenación o, en su caso, en la importación de los siguientes bienes:

bebidas con contenido alcohólico y cerveza, tabacos labrados, gasolinas, diesel, gas natural para combustión automotriz, aguas gasificadas o minerales, refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes, concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes que utilicen edulcorantes distintos del azúcar de caña, jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos automáticos, eléctricos o mecánicos, que utilicen edulcorantes distintos del azúcar de caña.

II. En la prestación de los siguientes servicios:

a) comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, telecomunicaciones y conexos.

Asimismo el objeto de este impuesto será la enajenación o importación definitiva de los bienes y la prestación de los servicios mencionados.

En este impuesto se utilizan tasas que varía dependiendo de cada bien o servicio, las cuales se aplican sobre la base de cada bien o servicio, que serán las que a continuación se señalan:

i. En la enajenación o, en su caso, en la importación de los siguientes bienes:

a) bebidas con contenido alcohólico y cerveza:

1. con una graduación alcohólica de hasta 13.5øg.l.....25%

2. con una graduación alcohólica de mas de 13.5ø y hasta 20øg.l.....30%

3. con una graduación alcohólica de mas de 20øg.l.....60%

b) alcohol y alcohol desnaturalizado.....60%

c) tabacos labrados:

1. cigarros110%

2. puros y otros tabacos labrados20.9%

d) gasolinas.

e) diesel.

f) gas natural para combustión automotriz.

la tasa que resulta para el mes de que se trate en los términos de los artículos 2o.-a y 2o.-b de la ley de este impuesto.

g) aguas gasificadas o minerales; refrescos; bebidas hidratantes o rehidratantes; concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes que utilicen edulcorantes distintos del azúcar de caña.....20%

h) jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos automáticos, eléctricos o mecánicos, que utilicen edulcorantes distintos del azúcar de caña 20%

II. En la prestación de los siguientes servicios:

a) comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, con motivo de la enajenación de los bienes señalados anteriormente en los incisos a), b), c), g) y h). en estos casos, la tasa aplicable será la que le corresponda a la enajenación en territorio nacional del bien de que se trate en los términos que para tal efecto dispone la ley de este impuesto. no se pagara el impuesto cuando los servicios arriba mencionados, sean con motivo de las enajenaciones de bienes por los que no se este obligado al pago de este impuesto.

b) de telecomunicaciones y conexos.....10%

Este impuesto se calculara mensualmente y se pagara a mas tardar el día 17 del mes siguiente a aquel al que corresponda el pago, excepto en el caso de importaciones de bienes donde el pago se hará en la aduana correspondiente en el momento en que entre la mercancia al país. Los pagos mensuales tendrán el carácter de definitivos.

La base para determinar el impuesto a pagar será en el caso de enajenaciones, el valor de la contraprestación.

los productores o importadores de cigarros, consideraran como valor de los mismos el precio de venta al detallista. los fabricantes, productores o importadores de puros y otros tabacos labrados, consideraran como valor de los mismos la contraprestación pactada.

para calcular el impuesto tratándose de importación de bienes, se considerara el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado

con el monto de las contribuciones y aprovechamientos que se tengan que pagar con motivo de la importación, a excepción del impuesto al valor agregado.

Por último, la base de este impuesto en la prestación de servicios, será la contraprestación que se reciba por la prestación del servicio.

e) **Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.**

El objeto de este impuesto es gravar a las personas físicas y morales, que sean tenedoras o usuarias de vehículos, teniendo la presunción que el propietario es tenedor o usuario del vehículo.

En el concepto "vehículos" abarca a los automóviles (incluyendo a los omnibuses, camiones y tractores no agrícolas tipo quinta rueda), así como las aeronaves, embarcaciones, veleros, esquí acuático motorizado, motocicleta acuática, tabla de oleaje con motor, automóviles eléctricos y motocicletas. Por lo que quien sea tenedor o usuario de alguno de estos vehículos esta sujeto al pago de este impuesto.

Los contribuyentes pagaran el impuesto por año de calendario durante los tres primeros meses ante las oficinas autorizadas, salvo en el caso de vehículos nuevos o importados, supuesto en el que el impuesto deberá calcularse y enterarse a mas tardar dentro de los 15 días siguientes a aquel en que se adquirió o importo el vehículo. Se considerara que la adquisición se realiza en el momento en que se entregue el bien al adquirente o se expida la factura correspondiente, lo que suceda primero.

Los importadores ocasionales efectuaran el pago del impuesto correspondiente al primer año de calendario en la aduana por donde entre el vehículo.

Las personas físicas o morales cuya actividad sea la enajenación de vehículos nuevos o importados al público, que asignen dichos vehículos a su servicio o al de sus funcionarios o empleados, deberán pagar el impuesto a más tardar dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que se asignen.

Por lo que respecta a la determinación del impuesto, se observa que la ley es muy casuística, es decir, contempla muchas hipótesis para poder determinar con precisión el impuesto a pagar, lo que hace en un principio es dividir un capítulo para los vehículos llamados automóviles y otro para los demás vehículos que anteriormente mencionamos, así para poder determinar el impuesto a pagar existen tarifas, tasas fijas y progresivas, factores, etc., y la base gravable del impuesto toma en consideración el valor total del vehículo, la marca, modelo, año modelo, versión, línea, cilindraje, tipo de combustible, etc y de acuerdo todas las características del vehículo es como se puede determinar el impuesto a pagar.

Este impuesto es un impuesto directo, por el hecho que quien lo paga es el contribuyente y no tiene la posibilidad de trasladarlo a otra persona por lo que incide directamente en su patrimonio. Asimismo, tenemos que la ley señala quienes son responsables solidarios en el pago del impuesto y tenemos que son:

I.- Quienes por cualquier título, adquieran la propiedad, tenencia o uso del vehículo, por el adeudo del impuesto que en su caso existiera, aun cuando se trate de personas que no están obligadas al pago de este impuesto.

II.- Quienes reciban en consignación o comisión para su enajenación vehículos, por el adeudo del impuesto que en su caso existiera.

III.- Las autoridades federales, estatales o municipales competentes, que autoricen el registro de vehículos, matrículas, altas, cambios o bajas de placas o efectúen la

renovación de los mismos, sin haberse cerciorado que no existan adeudos por este impuesto, salvo en los casos en que el contribuyente acredite que se encuentra liberado de esta obligación.

Es preciso señalar que las entidades federativas pueden establecer impuestos locales o municipales sobre tenencia o uso de vehículos, por lo que no es extraño que quien tiene un vehículo tenga que pagar doble impuesto tanto el federal como el estatal o municipal.

Por último tenemos que la ley señala expresamente cuales vehículos están exentos del pago de este impuesto, de acuerdo al capítulo que correspondan, de automóviles u otros vehículos, que en términos generales son los importados temporalmente, los utilizados por los gobiernos en sus tres niveles de gobierno, los utilizados por misiones diplomáticas, los que tengan los fabricantes o distribuidores para su venta al público, etc.

f) Impuestos Sobre Automóviles Nuevos.

Este impuesto tiene como objeto gravar a las personas tanto físicas como morales que enajenen automóviles nuevos de producción nacional, o que importen en definitiva al país automóviles, ya sean nuevos o usados.

Considerando automóviles a los de transporte hasta de quince pasajeros, los camiones con capacidad de carga hasta de 4,250 kilogramos incluyendo los de tipo panel, así como los remolques y semiremolques tipo vivienda.

Un automóvil se enajena cuando se realice cualquiera de los siguientes supuestos:

I.- Se envió al adquirente, a falta de envío, al entregarse materialmente el automóvil.

II.- Se pague parcial o totalmente el precio.

III.- Se expida el comprobante de la enajenación.

IV.- Al incorporarse al activo fijo o al transcurrir el plazo de un año

Esto último sucede cuando un automóvil se incorpora al activo fijo de las empresas fabricantes, ensambladoras o importadoras de automóviles e inclusive al de los distribuidores autorizados, o los que tengan para su venta por mas de un año, excepto cuando se trate de automóviles por los que ya se hubiera pagado el impuesto, asimismo, se entiende que los automóviles se incorporan al activo fijo de las empresas cuando se utilicen para el desarrollo de las actividades del contribuyente.

La base de este impuesto, tratándose de automóviles nuevos será el precio de enajenación del automóvil al consumidor, incluyendo el equipo opcional, común o de lujo, sin disminuir el monto de descuentos, rebajas o bonificaciones, calculando el impuesto aplicando la tarifa que corresponda, el impuesto al valor agregado que cause la enajenación no forma parte del precio,

En el caso de automóviles de importación definitiva, el impuesto se calculara aplicando la tarifa, al precio de enajenación adicionado con el impuesto general de importación y con el monto de las contribuciones que se tengan que pagar con motivo de la importación, a excepción del impuesto al valor agregado, lo que será la base gravable.

Tratándose de automóviles con capacidad hasta de quince pasajeros, al precio de enajenación del automóvil de que se trate, se le aplicara la tabla del artículo 3 de la ley de la materia, que contiene las tarifas que señalan el impuesto a pagar, y tratándose de camiones con capacidad de carga hasta de 4,250 kilogramos, incluyendo los tipos de panel con capacidad máxima de tres pasajeros y

remolques y semirremolques tipo vivienda, al precio de enajenación del vehículo de que se trate se le aplicara la tasa del 5%.

El impuesto se calculara por ejercicios fiscales, los contribuyentes efectuaran pagos provisionales a mas tardar el día 17 de cada uno de los meses del ejercicio, mediante declaración que presentaran en las oficinas autorizadas, respecto de las enajenaciones realizadas en el mes inmediato anterior.

El impuesto del ejercicio, deducidos los pagos provisionales se pagara mediante declaración que se presentara ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes al cierre del mismo ejercicio.

La ley señala en que casos no se pagara este impuesto:

I.- En la exportación de automóviles con carácter definitivo,

II.-En la enajenación al publico en general de automóviles compactos de consumo popular, siendo aquellos cuyo precio de enajenación, incluyendo el impuesto al valor agregado, no exceda de la cantidad de \$65,000.00, que su motor sea de fabricación nacional y que posea una capacidad para transportar hasta 5 pasajeros. Sin duda consideramos que no existen automóviles que tengan este valor en el mercado mexicano.

Por último señalamos que los fabricantes, ensambladores o distribuidores autorizados de automóviles, no tienen la obligación de hacer la separación expresa del monto de este impuesto en la factura del automóvil sino simplemente aparecerá el valor total del vehículo en moneda nacional.

Por lo antes señalado, vemos que este impuesto es de los llamados indirectos, pues si bien quien tiene la obligación de pagar el impuesto es quien realiza la enajenación, este a su vez tiene la posibilidad de trasladar el impuesto a la persona que compra el automóvil en definitiva.

g) Impuestos al Comercio Exterior.

Los impuestos al comercio exterior se encuentran contenidos en la ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, los cuales son conocidos como aranceles, mismos que pueden ser:

- 1.- Ad-valorem, que es cuando se expresan en términos porcentuales del valor en aduana de la mercancía, es conveniente mencionar que este tipo de aranceles son los más usuales en la actualidad, ya que permite fijar el impuesto de manera más rápida al cobrar un porcentaje fijo de acuerdo al precio de la mercancía.
- 2.- Específicos, estos consisten en cobrar una cantidad expresados en términos monetarios por unidad de medida, es decir, se le cobrara una cantidad predeterminada de dinero a cada mercancía que entre o salga del país.
- 3.- Mixtos, que resulta ser cuando se combinan los dos anteriores, se cobra tanto un porcentaje como una cantidad determinada de dinero por cada mercancía.

El objeto de este impuesto es la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías que podrán introducirse al territorio nacional o extraerse del mismo mediante el tráfico marítimo, terrestre, aéreo y fluvial, por otros medios de conducción y por la vía postal. Entendiendo por mercancías los productos, artículos, efectos y cualesquier otros bienes, aun cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular.

Los sujetos obligados al pago de estos impuestos son las personas físicas y morales que introduzcan mercancías al territorio nacional o las extraigan del mismo.

La base gravable para la importación es el valor en aduana de las mercancías, salvo los casos en que la ley establezca otra base gravable. El valor en aduana de

las mercancías es el valor de transacción de las mismas. Se entiende por valor de transacción de las mercancías a importar, el precio pagado por las mismas, siempre y cuando se vendan para ser exportadas a territorio nacional por compra efectuada por el importador,. Se entiende por precio pagado el pago total que por las mercancías importadas haya efectuado o vaya a efectuar el importador de manera directa o indirecta al vendedor o en beneficio de éste.

Para la exportación la base gravable es el valor comercial de las mercancías en el lugar de venta, y deberá consignarse en la factura o cualquier otro documento comercial, sin inclusión de fletes y seguros

Momento de pago

Como regla general, estos impuestos se pagarán, al presentar el pedimento para su trámite en las oficinas autorizadas, antes de que se active el mecanismo de selección automatizado.

La ley de los impuestos generales de importación y de exportación contempla un código o fracción arancelaria, la descripción de la mercancía a importar o exportar, la unidad de cantidad en que se mide dicha mercancía y la tasa aplicable para cada mercancía conocida como ad-valorem, por lo que para cada caso concreto se debe atender a los señalado por la ley.

Para determinar estos impuestos se utilizan tasas que se aplicarán sobre la base gravable, mismas que varían de acuerdo a la mercancía que se importe o exporte, siendo notorio que para la exportación la gran mayoría de las mercancías están exentas del pago de impuestos.

Es conveniente señalar que los elementos de los impuestos antes citados, se hacen de una manera general, ya que nuestro tema de estudio no es el análisis particularizado sobre cada uno de los impuestos.

CAPITULO 4

LOS PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LOS IMPUESTOS Y SU APLICACIÓN EN LA LEGISLACIÓN FISCAL MEXICANA.

4.1 PRINCIPIOS DE ADAM SMITH.¹

a) Igualdad.

Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. Los gastos del gobierno, en lo que concierne a los súbditos de una gran nación, vienen a ser como los gastos de administración de una gran hacienda con respecto a sus copropietarios, los cuales, sin excepción, están obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición.

b) 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 otra persona. Donde ocurra lo contrario resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeta a la férula del recaudador, quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o

¹ SMITH, Adam, "Investigación Sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones", FCE, México, 2000, pp.726-728.

bien lograr ciertas dádivas, mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aún cuando no incurran en corrupción y abuso. La certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de ver, que aún una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande como la más leve incertidumbre de lo que se ha de pagar.

c) Comodidad.

Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente. Un impuesto sobre la renta de las tierras o de las casas, pagadero en el momento mismo en que el dueño las cobra, se percibe con la mayor comodidad para el contribuyente, pues se supone que en esa época se halla en mejores condiciones de satisfacerlo. Los impuestos que recaen sobre aquellos bienes sujetos de consumo que, al mismo tiempo, son artículos de lujo, vienen a pagarse definitivamente por el consumidor y de una manera muy cómoda para él. Los va satisfaciendo poco a poco, a medida que tiene la necesidad de comprarlos. Como, por otra parte, también se halla en libertad de adquirirlos o no, según le plazca, la incomodidad resultante de estos impuestos es una culpa que a él únicamente se le puede imputar.

d) 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 ingresan en el tesoro público, acortando el período de exacción lo más que se pueda. Un impuesto únicamente puede recabar de los particulares mayores cantidades de las que de hecho se ingresan en las cajas del Estado en los cuatro casos siguientes:

Primero, cuando la exacción requiere un gran número de funcionarios, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto del impuesto y cuyos emolumentos suponen otra contribución adicional sobre el pueblo.

Segundo, cuando el impuesto es de tal naturaleza que oprime la industria y desanima a las gentes para que se dediquen a ciertas actividades que proporcionarían empleo y mantendrían un gran número de personas. De esa manera, cuando se obliga a alguien a pagar una contribución de esa especie, disminuye o anula los fondos que servirían para satisfacerla de una manera más fácil.

Tercero, las confiscaciones y penalidades en que necesariamente incurren los individuos que pretenden evadir el impuesto, suelen arruinarlos, eliminando los beneficios que la comunidad podría retirar del empleo de sus capitales. Un impuesto excesivo constituye un poderoso estímulo a la evasión, por lo cual las penalidades a los contraventores crecen proporcionalmente a la tentación que ocasiona. La ley, contrariamente a los principios de justicia, suscita, primero, la tentación de infringirla y, después, castiga a quien la viola, y, por lo común, agrava la penalidad en proporción a las circunstancias que debieran contribuir a mitigarla, o sea el estado de ánimo propicio a la comisión del delito.

Cuarto, cuando se sujeta a los pueblos a visitas frecuentes y fiscalizaciones odiosas, por parte de los recaudadores, se les hace objeto de muchas vejaciones innecesarias, opresiones e incomodidades, y aunque la vejación, en un sentido riguroso, no significa ningún gasto, es ciertamente equivalente a una carga que cualquiera redimiría gustoso.

De uno u otro de estos cuatro modos distintos, los impuestos llegan a ser con frecuencia mucho más gravosos para el pueblo que ventajosos para el soberano.

De la lectura de este principio nos queda la duda de lo que exactamente quiere decir el autor al señalar *"Un impuesto únicamente puede recabar de los particulares mayores cantidades de las que de hecho se ingresan en las cajas del Estado en los cuatro casos siguientes:"*; por lo mismo acudimos al libro del profesor Ernesto Flores Zavala de "Finanzas Públicas Mexicanas", en el cual hace mención a los principios teóricos de los impuestos para saber que es lo que señala a este respecto, mismo que dice: "Todo impuesto debe planearse de modo que la diferencia de lo que se recauda y lo que ingresa en el tesoro público del Estado, sea lo más pequeña posible. "El que esta diferencia sea grande, puede deberse a una de las cuatro causas siguientes:" de este modo podemos observar más claramente lo que quiso decir el autor, al referirse a que estas cuatro causas que él menciona no son recomendadas, sino al contrario, contravienen el principio que él menciona, por lo tanto consideramos que es más conveniente utilizar lo señalado en el libro del profesor Flores Zavala, ya que el problema seguramente radica en la traducción que se realizó a la obra de Adam Smith.

4.2 PRINCIPIOS DE ADOLFO WAGNER.²

En la introducción al estudio de estos principios, señala que como hilo conductor para la organización de la imposición, la ciencia de las finanzas debe poseer una serie de principios superiores, que vienen a ser, los desiderata prácticos de la política y de la técnica fiscales. Debe, para este efecto, considerarse un doble punto de vista: las necesidades de la economía financiera, las necesidades del Estado y de las otras personas públicas y la población a gravar. Se deben, entonces, deducir estos principios superiores, en primer lugar, de la esencia de la economía financiera (necesidades apremiantes, basadas en el interés de la colectividad) y en, segundo lugar, de los efectos de la imposición sobre la población.

Agrega que estos principios no deben ser considerados como absolutos, sino como relativos, según el tiempo y el lugar; no son categorías puramente lógicas, sino también históricas. Por otra parte, no deben considerarse aisladamente, sino en su conjunto, de manera que, aún es posible sacrificar, en determinado momento, alguno de ellos. Constituyen un fin al que debe tenderse en la práctica. Para ello debe examinarse cada impuesto y escoger de preferencia, los que presenten mayores posibilidades de ajustarse a esos principios, pero teniendo siempre en cuenta, que su realización integral sólo es posible en un sistema de impuestos y no en un impuesto único.

Los principios superiores son nueve, agrupados en cuatro categorías, según los puntos de vista que los determinan.

² FLORES ZAVALA, Ernesto, "Finanzas Públicas", 6ª. Ed., Porrúa, México 2000.

a) Política Financiera.

Derivan del principio de que se debe determinar el gravamen según la elevación de las necesidades y cubrir las necesidades con el producto de los impuestos.

1) Suficiencia de la Imposición.

Consiste en que los impuestos deben poder cubrir las necesidades financieras de un periodo financiero dado, en la medida en que otras vías o medios no puedan hacerlo o no sean admisibles.

2) Elasticidad de la imposición.

Significa que los impuestos deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras, de manera que en un sistema deben existir uno o varios impuestos, que con un simple cambio de tarifas y sin provocar trastornos, produzcan, en casos de crisis, los recursos necesarios.

b) Economía Pública.

1) Elección de buenas fuentes de impuestos.

Señala tres fuentes del impuesto: la renta, el capital y los medios de consumo, y dice que para escoger entre estas fuentes, deben tenerse en cuenta el punto de vista crítico de la economía privada y de la pública, sobre todo en lo relativo al impuesto sobre el capital, después, las consideraciones puramente financieras y, las consideraciones de política social en materia de imposición y, por último, el fin que se pretende por el empleo del producto del impuesto.

La fuente normal del impuesto es la renta nacional que es el monto de bienes o riquezas que está a disposición de un pueblo durante un período determinado (un año), que puede ser enteramente consumido en este periodo, sin que el capital nacional preexistente sea disminuido. El capital nacional es el conjunto de bienes o riquezas de un país, que en un momento determinado se dedica a producir bienes futuros. El capital nacional no debe ser gravado en forma permanente; sólo en ciertos casos excepcionales; porque su disminución provocaría desastres económicos y la disminución de la población, por la función del capital en la economía pública, especialmente en el proceso de producción. Pero debe distinguirse la imposición del capital nacional de la del capital individual, que sí se justifica. Sin embargo, la fuente principal del impuesto en la economía individual es la renta individual.

2) Elección de las clases de impuestos.

El legislador puede escoger quién será el sujeto del impuesto, pero está fuera de su poder fijar quién será el pagador. La autoridad sólo puede emitir hipótesis y obtener, por la elección de las clases de impuesto y de los objetos, una realización más o menos verdadera de sus hipótesis. La repercusión, se debe tener en cuenta al escoger las clases de gravámenes y los objetos, para que, si un impuesto recae por la repercusión sobre determinada clase social, gravar con otros a aquellas que han escapado a los efectos de los primeros.

c) Equidad.

1) Generalidad.

Señala este autor que dentro del régimen de la libre concurrencia, y admitiendo que el sistema de repartición de fortunas y rentas como existe, es un hecho que debe considerarse como realizado, el impuesto no debe tener sino finalidades fiscales; debe ser proporcional y *gravar a todos, sin mínimos de exención* y sin cuotas progresivas; esto se logra por medio de un gravamen muy leve sobre las personas que adquieran, para que puedan pagar lo mismo los pobres que los ricos; este gravamen puede ser, por ejemplo, un impuesto de capitación, o bien ciertos impuestos indirectos sobre el consumo, especialmente sobre artículos de primera necesidad, o de preferencia un impuesto real y proporcional sobre la renta, así no se modificará la situación económica existente.

2) Uniformidad.

Se entiende en el sentido de que el impuesto debe ser, en lo posible, proporcional a la capacidad de prestación económica de cada persona, aplicándose en una forma general y en igualdad de condiciones para todas aquellas personas físicas y morales que tienen la misma riqueza, que perciben los mismos ingresos o bienes, y que con un sentido progresivo, en los supuestos que así lo marque la ley.³

³ SÁNCHEZ GOMEZ, Narciso, "Derecho Fiscal Mexicano", Porrúa, México, 1999, p. 186.

d) Administración Fiscal.

Estos principios de fijeza, comodidad y tendencia a reducir los costos, son verdaderos axiomas que no necesitan demostración. Su aplicación depende de la elección de las clases de impuestos y de su estructura del régimen financiero.

1) Fijeza de la imposición.

La fijeza tendrá mayor efectividad si se siguen las siguientes reglas:

1ª La mayor preparación profesional y moral de los encargados de la determinación de los impuestos.

2ª La simplicidad del sistema de impuestos y de su organización.

3ª Dar la indicación exacta y precisa de la fecha y lugar de pago, del monto de la suma debida y de las especies liberatorias admitidas.

4ª Emplear en las leyes y reglamentos un lenguaje claro, simple y accesible a todos, aún cuando no siempre será posible por las complicaciones que entrañan los impuestos modernos.

5ª El rigor jurídico y la precisión, que excluyen la discusión y las controversias, son una necesidad de las leyes, pero a veces su realización es difícil.

6ª Al lado de las leyes deben expedirse circulares y disposiciones que, citando ejemplos, y en la mejor forma posible, aclaren no sólo para los órganos de la administración, sino para el público en general, los principios establecidos en la ley.

7ª Las disposiciones relativas a penas, defensas y ciertos principios fundamentales, deben hacerse imprimir en las formas oficiales para notificaciones o para el control del impuesto.

8ª Debe usarse la prensa para dar a conocer las leyes nuevas.

2) Comodidad de la Imposición.

La comodidad no sólo beneficia al causante, sino también al fisco porque incrementa los ingresos. Para realizar este principio se debe establecer que el pago se haga en la moneda de curso legal; que el lugar de pago sea por regla general y cuando sea posible, el domicilio del causante; la época de pago debe ser la que resulte más ventajosa para los contribuyentes, debiendo darse plazos cuando los impuestos sean muy altos; los procedimientos de control y percepción deben ser lo menos molestos posible.

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

La reducción del costo es un problema de técnica administrativa y depende de las condiciones de vida de la población, del Estado, de la economía y de las clases de impuestos.

4.3 PRINCIPIOS DE HAROLD M. SOMMERS.⁴

a) Capacidad de Pago.

De acuerdo con este principio, los que poseen el mayor ingreso o riqueza pagan la mayor parte del impuesto, independientemente de los beneficios que se reciban de estos fondos. Un corolario de este principio es el de gravar con el objeto de igualar la distribución del ingreso y la riqueza. Puesto que a los ingresos más altos

⁴ SOMMERS, Harold M., "Finanzas Públicas e Ingreso Nacional", FCE, México, 1952, pp. 149-155.

se les grava más fuertemente, la estructura del impuesto por sí sola tiene el efecto de igualar la distribución del ingreso y la riqueza.

b) Del Beneficio.

Otra posible base para un impuesto es el principio del beneficio, según el cual los individuos y los negocios pagan de acuerdo con los beneficios que reciben de los gastos gubernamentales. La determinación de los beneficios es difícil excepto en el caso de que el impuesto sea en realidad un derecho pagado por un servicio concreto. Ordinariamente las recaudaciones fiscales y los gastos públicos deben ser considerados como un todo. Un individuo o un negocio se beneficia no por un servicio concreto financiado con los servicios que él paga, sino más bien por los servicios gubernamentales como un todo, financiados por el rendimiento de todos los impuestos.

Este principio sólo puede ser distinguido claramente cuando el rendimiento de un impuesto se destina a financiar un servicio concreto para el contribuyente.

c) Del Crédito por Ingreso Ganado.

Existe un tercer principio que frecuentemente se encuentra en las leyes impositivas. Por la carencia de un nombre mejor se le ha llamado principio del "crédito por ingreso ganado", nombre que se ha tomado de una característica de una ley del impuesto sobre ingresos que estuvo en vigor hace algunos años en Estados Unidos, en la que se daba una deducción especial a los sueldos y salarios al computarse el ingreso gravable. La idea era que aquellos que obtuvieran sus ingresos como resultado de cualquier clase de trabajo recibieran un

tratamiento favorable, o que el ingreso que la ley consideraba como "no ganado", como el que proviene de rentas, dividendos e intereses debiera ser castigado.

d) De la Ocupación Plena.

Los impuestos pueden estar formulados con objeto de estimular la producción y el empleo sin tomar en cuenta consideraciones acerca de la capacidad de pago, el beneficio o la forma en que se obtenga el ingreso. Los "impuestos promotores", que se establecen a fin de promover la producción y el empleo, caen en esta categoría. Los sistemas de seguro de desempleo basados en el sistema de mérito, por ejemplo, se formulan con el objeto de estimular la estabilidad en la ocupación. Bajo estos sistemas el patrón recibe una rebaja o paga un menor impuesto de seguro contra el desempleo si mantiene cierto grado de estabilidad en la ocupación. El impuesto sobre ganancias no distribuidas fue establecido con objeto de estimular el consumo al forzar la distribución de las ganancias entre accionistas. Los depósitos bancarios se han gravado algunas veces como un método para estimular el gasto.

Todos estos planes tiene como finalidad lograr alto nivel de ocupación que a veces se denomina "ocupación plena". Por ser más conveniente, todos estos principios de política impositiva se clasifican bajo el principio de la "ocupación plena".

e) De la Conveniencia.

Algunas veces los impuestos se establecen con ningún fin más noble que el de recaudar lo más posible con la menor dificultad. La política seguida entonces será simplemente de "conveniencia". Los impuestos sobre herencias están basados, en

cierto modo, en este principio, puesto que la persona que ganó el dinero no está presente para objetar el impuesto. En este principio se basan los llamados "impuesto ocultos" tales como los que se imponen en el punto de fabricación y que, como es lógico, luego se incorporan al precio. La idea que se encuentra detrás de estos impuestos es que "lo que el público no conoce no le duele". A veces se grava más fuertemente a grupos pequeños y desorganizados que no tienen apoyos políticos poderosos que a los grupos que cuentan con éstos. Frecuentemente el único principio usado en la revisión de los impuestos es el de la conveniencia política. Muchas de las fallas de nuestras leyes impositivas pueden atribuirse a conveniencia política de este tipo.

APLICACIÓN EN LA LEGISLACIÓN FISCAL MEXICANA.

4.1 PRINCIPIOS DE ADAM SMITH.

a) Igualdad.

En una primera interpretación a este principio tenemos que se refiere a que la obligación de contribuir para los gastos públicos, es de todos los mexicanos, sin dejar exento del pago de impuestos a nadie que posea capacidad contributiva, este principio lo tenemos contemplado en nuestro sistema fiscal en la fracción IV del artículo 31 constitucional, al establecer que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del estado o municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Y en una segunda interpretación al hacerse la mención "de la manera proporcional y equitativa" tenemos que se está cumpliendo con este principio recomendado por Adam Smith, mismo que es necesario su cumplimiento para que exista una justicia fiscal, es decir, para que paguen más las personas que posean mayor capacidad contributiva con respecto a las personas que la posean en menor proporción, e incluso aquellas personas que no posean dicha capacidad estén exentas del pago de impuestos, si esto se logra se estará cumpliendo con el mencionado principio, además de existir un trato de igualdad de los contribuyentes que se encuentren ubicados en las mismas circunstancias de hecho respecto a los que se encuentran ubicados en otras diversas, con ello se estará dando cumplimiento a la equidad que debe existir con relación a los contribuyentes.

Sin duda este principio enunciado por Adam Smith, es fundamental que se cumpla en el sistema fiscal de cualquier país, y en nuestro país no es la excepción ya que

como lo podemos observar, lo tenemos señalado a nivel Constitucional, lo que demuestra que este principio es básico en los impuestos, por lo que consideramos que este principio esta debidamente contemplado en la legislación fiscal mexicana.

b) Certidumbre.

De primera instancia diremos que este principio lo tenemos contemplado en nuestro sistema fiscal, mediante el principio de legalidad de las contribuciones mismo que enuncia los elementos esenciales de un impuesto, así como de las demás contribuciones como son el sujeto pasivo, el objeto, la base, época de pago, la tasa cuota o tarifa, etc, ya que la forma, contenido y alcance de la obligación deben estar señalados expresamente en la ley de cada impuesto, para que no quede margen para la arbitrariedad.

Sin embargo, este principio de certidumbre también señala que no basta que estén señalados los elementos básicos del impuesto en la ley, sino que deben estar señalados de una manera clara y precisa de modo que pueda ser entendido con facilidad tanto por el contribuyente como cualquier otra persona. Y es aquí precisamente donde encontramos que este principio no se aplica de forma adecuada en nuestro sistema fiscal, pudiéndose apreciar en el breve análisis de los impuestos federales en México, si bien se entiende a *grosso modo* quienes son los sujetos pasivos de los impuestos, la época de pago, el objeto, también es cierto que es sumamente complicado realizar la determinación del impuesto causado, por lo que se refiere a la aplicación de tasas o tarifas y saber cual es la base gravable, tal es el caso del Impuesto Sobre la Renta mismo que a pesar de

ser el impuesto de mayor importancia por los ingresos que genera su recaudación también resulta ser muy difícil de calcular ya que contiene diversos regímenes y cada uno de ellos tiene su propio procedimiento para determinar el impuesto que se ha causado, y por lo mismo si un contribuyente común que no esta familiarizado con estos temas quisiera hacer la determinación del impuesto, estamos casi seguros que terminaría por hacer las cosas mal y seguramente tendría que recurrir a un especialista en estos temas o tal vez preferiría dejar de pagar sus impuestos por lo difícil de su cálculo. Otro problema se presenta es el llenado de los formatos de declaración por contener un gran numero de indicaciones que en la mayoría de la veces resulta incomprendible para alguien que no es un especialista saber donde colocar las cantidades que son solicitadas, es por ello que las formas para presentar la declaración de impuestos deben ser más simples y seguramente de esta manera los contribuyentes comunes que es el grueso de la población que paga impuestos lo harían con más animo ya que sabrían que han hecho correctamente su declaración de impuestos y se quedarían con esa duda.

Ahora al tener la modalidad de la tarjeta tributaria, la cual se dice que es para hacer más rápido y sencillo la presentación de declaraciones provisionales o definitivas pero sólo de un determinado tipo de contribuyentes y siendo sólo personas físicas, ya sea en ventanilla bancaria o en los módulos de asistencia al contribuyente del SAT según sea el tipo de declaración que se vaya a realizar, ya no se tiene que llenar las formas oficiales que se venían usando, pero esto no es cierto del todo, ya que para poder realizar el pago en los bancos a través de la tarjeta tributaria se necesita llenar primero una "hoja de trabajo" en la cual se debe

hacer la determinación, tal y como si fuera los formatos de declaración anteriores, que resulta igual de complicada, pero eso no es todo, también se tiene la opción, y para otros contribuyentes la obligación de realizar los pagos vía Internet a través de la página electrónica de los bancos autorizados o presentar las declaraciones vía Internet a través de la página electrónica del SAT, para lo cual se debe acceder mediante una clave de acceso y Nip que otorga el banco ó un certificado de inscripción al servicio de declaraciones fiscales vía Internet y por lo mismo resulta complicado para los contribuyentes por la complejidad de pasos a seguir para poder realizar el pago o la presentación de declaraciones de los impuestos.

Por la dificultad de hacer la determinación de los impuestos, se ha vuelto indispensable contratar los servicios de un especialista en la materia, como lo es un contador, al cual se le tiene que pagar sus honorarios, que en ocasiones resultan ser más altos que la misma contribución a pagar, es por ello que el contribuyente prefiere en ocasiones mejor evadir el pago de impuestos porque le resulta más oneroso contratar un contador. Además de estos problemas que hemos señalado con respecto a la certeza para la determinación de los impuestos, otro problema fundamental es que, si el contribuyente logra entender por fin las disposiciones fiscales y hacer correctamente su declaración, surge la reforma a las leyes fiscales por lo que resulta que el contribuyente volverá a quedar en la misma situación que al principio y seguramente dejará de pagar sus impuestos por considerar muy difícil su cálculo, es por ello que debe existir más permanencia de las leyes fiscales y si es necesario realizar modificaciones, están deben hacerse de una manera paulatina de modo que se vayan comprendiendo poco a poco, ya

que en ocasiones ni siquiera los especialistas logran entenderlas, mucho menos los contribuyentes comunes.

Mientras siga existiendo este tipo de incertidumbre con relación a los impuestos seguirá existiendo un gran número de evasores, ya que si a los contribuyentes se les dijera con mayor claridad que cantidad de impuestos están obligados a pagar, aún siendo en ocasiones elevados, seguramente los pagarían con mayor facilidad que dejarlos con el problema de hacer todo un procedimiento muy complicado y todavía con la inquietud de si lo han hecho correctamente para que en caso de una revisión por parte de la autoridad estén seguros que su actuar ha sido el indicado.

La falta de certidumbre que hemos señalado trae como consecuencia el desalentar a los contribuyentes al pago de sus impuestos que en última instancia se traduce en menores ingresos para el Estado, por lo que se necesita modificar nuestro sistema con relación a lo antes señalado para que de esta manera el Estado pueda obtener más ingresos sin aumentar los impuestos.

Por lo mismo proponemos lo siguiente:

- a) Sea fácil el cálculo de los impuestos, sin necesidad de aplicar tasas y tarifas que cambian continuamente.
- b) Las formas fiscales sean sencillas para su llenado.
- c) Se tenga una verdadera asistencia al contribuyente por parte de la autoridad.

c) Comodidad.

Al señalar el principio de legalidad, observamos que un elemento importante de esté es la época de pago, mismo que como ya vimos lo tenemos contemplado en todas las leyes de los impuestos así como el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, por lo tanto podemos señalar que este principio si lo regula nuestro sistema fiscal, ya que las leyes respectivas señalan los plazos o fechas de cuando se deben pagar los impuestos que generalmente son las mas apropiadas para el pago de los impuestos, como es el caso del pago del Impuesto Sobre la Renta de personas morales, que tienen como limite hasta el mes de marzo del siguiente año de aquel en que causaron los impuestos, y en el caso de las personas físicas el mes de abril, ya que el legislador esta consciente de que si los plazos fueran más cortos por ejemplo en enero, sería muy pesado realizar el pago de los impuestos por los fuertes gastos que las fiestas de Navidad y año nuevo originan, por lo mismo les da un plazo mayor para que puedan pagar con mayor facilidad sus impuestos.

Así también podemos poner el ejemplo en el caso de los Impuestos indirectos como son el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, el Impuesto Sobre Automóviles Nuevos o los Impuestos al Comercio Exterior, que se pagan al momento de realizar la Enajenación o al momento de cobrar la prestación del servicio pactado ya que de esta manera se hace más cómodo para el contribuyente ya que se tiene la idea que en ese momento el contribuyente tiene mayor capacidad contributiva para pagar el impuesto.

Existe además el esquema de pagos provisionales para hacer más cómodo el entero de los impuestos y que no represente una carga demasiado fuerte el tener que realizar el pago de los impuestos sólo mediante la declaración anual.

Además de este tipo de comodidad, también debe existir una comodidad en la forma de realizar el pago, que si bien en nuestro país la forma tradicional era en las instituciones bancarias, ya sea en efectivo o con cheque, ahora se tiene otra opción a través de la transmisión electrónica de datos y de la transferencia electrónica de fondos con las que se dice se lograra mayor comodidad, seguridad y rapidez en el pago de los impuestos, esto se hace con la finalidad de que a los contribuyentes se les facilite la forma de pagar sus impuestos, sin embargo aún podemos observar que a pesar de estas innovaciones, en la mayoría de las ocasiones y principalmente cuando están por concluir los plazos señalados en las respectivas leyes, los contribuyentes hacen largas filas en los bancos e incluso vía Internet por saturarse el sistema, y por lo mismo se ha llegado a la necesidad de dar prorrogas de acuerdo al sexto dígito numérico del RFC, que va desde un día más hasta cinco días hábiles, esto nos demuestra que aún no se ha logrado con plenitud la aplicación de este principio, principalmente porque además de que los Mexicanos siempre dejamos las cosas para el último momento y cuando esta por vencerse el plazo muchas personas llegan a desesperarse al grado de mejor optar por no realizar el pago o dejarlo para posterior ocasión.

Por lo tanto creemos que la autoridad esta haciendo un gran esfuerzo por dar este tipo de comodidad a los contribuyentes pero aún no es suficiente, porque creemos que si bien este sistema de pagos electrónicos es muy novedoso además de tener la ventaja de poder realizar el pago o presentar alguna declaración desde

cualquier parte del mundo , es necesario que fuera de una manera uniforme para todos los contribuyentes y que cada contribuyente eligiera la forma que le es más fácil pagar sus impuestos, ya sea acudiendo a los bancos o a través de Internet. Y no limitar a un determinado número de personas a tener que acudir al banco con su tarjeta tributaria y a otros hacerlo por medio de transferencia electrónica de fondos.

d) Economía.

Seguramente este principio es el menos aplicado es nuestra legislación fiscal, ya que en nuestro sistema fiscal se gasta grandes cantidades de dinero para poder recaudar los impuestos de los contribuyentes, el problema se presenta fundamentalmente por el hecho de que la autoridad encargada de la recaudación, Secretaria de Hacienda y Crédito Público, a través de su órgano desconcentrado, Servicio de Administración Tributaria (SAT) tiene un inmenso número de empleados a su servicio que a nuestro juicio resultan ser innecesarios ya que muchos de ellos no hacen nada, (se llega al colmo de tener de 3 a 5 personas sólo para sacar copias, así como un sin número de empleados que solamente están sentados todo el día sin hacer nada) y sin embargo se les tiene que pagar con dinero que en un principio esta destinado para el gasto público.

Sin embargo, la autoridad tiene la necesidad de contratar determinado número de empleados que le resultan indispensables (como es el caso de auditores) por ser tan difícil de entender y de aplicarse las leyes fiscales lo que origina la necesidad de fiscalizar en todo momento a los contribuyentes, mismos que en algunas ocasiones actúan dolosamente como es el caso de la evasión, pero en otros casos

actúan de una manera leal pero por la complejidad de las disposiciones fiscales incurren en errores, y esto hace que la autoridad lleve a cabo sus facultades de comprobación, entonces consideramos que si el cálculo de los impuestos fuera más simple, la autoridad no tendría la necesidad de tener tantos auditores para realizar sus facultades de comprobación y esto a su vez traería como consecuencia menores gastos en la recaudación de los impuestos, al haber una disminución por concepto de pago de salarios.

Asimismo la autoridad fiscal a través de sus empleados hacen un gasto desmedido de recursos materiales en la realización de sus actividades, ya que no les importa desperdiciar un gran número de bienes muebles, principalmente artículos de papelería y oficina, lo que ocasiona que se tenga que destinar una cantidad mayor a estos conceptos que la que en realidad se necesitaría.

Por las razones antes apuntadas consideramos que este principio no se respeta en nuestro sistema fiscal, ya que la autoridad encargada de la recaudación de los impuestos gasta cantidades desproporcionadas, mismas que si el gobierno tomara conciencia de este problema bien podría limitar a la autoridad recaudadora, en el gasto que genera, principalmente reduciendo personal que es innecesario en las labores de recaudación y crear una cultura en los empleados, de aprovechar lo más posible los recursos materiales con los que cuentan.

4.2 PRINCIPIOS DE ADOLFO WAGNER.

a) Política Financiera.

1) Suficiencia de la imposición.

Por lo que respecta a este principio consideramos que más que ser un principio exclusivo de los impuestos resulta ser un principio de política fiscal, sin embargo daremos una breve interpretación de este principio por no ser exclusivo de los impuestos y mencionaremos a nuestro entender el grado de aplicación que tiene en nuestro sistema fiscal.

Consideramos que este principio si se aplica en nuestra legislación, ya que en nuestro país antes de aprobar el presupuesto de egresos para el año siguiente, primero se discute y aprueba la ley de Ingresos, en la cual se señala cuales serán los ingresos que percibirá el Estado durante el año siguiente por diversos conceptos y las cantidades estimadas. Por lo que al discutirse el presupuesto de egresos ya se tiene conocimiento de que cantidad se podrá disponer para destinarse al gasto público.

De esta manera tenemos que los ingresos que percibe el Estado serán suficientes para cubrir el gasto público del año siguiente, por lo que no deberá tener ningún problema al respecto. Sin embargo podemos ver que en nuestro país, por tener una gran dependencia del petróleo tenemos que en ocasiones es necesario hacer recortes del presupuesto, ya que al aprobarse la ley de ingresos se hace una estimación del precio del petróleo y llega a haber ocasiones en que el precio resulta ser inferior al estimado y por lo mismo es que no alcanza el dinero por este concepto.

Sin embargo tenemos que este tipo de problemas quedan fuera del alcance de nuestro estudio, el cual se limita sólo a los impuestos, por lo que creemos que respecto a los impuestos, este principio sí se cumple por las razones enunciadas anteriormente.

2) Elasticidad de la imposición.

Si bien señala el autor que los impuestos deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras, y que en un sistema fiscal deben existir uno o varios impuestos, que con un simple cambio de tarifas y sin provocar trastornos, produzcan, en casos de crisis, los recursos necesarios, tenemos que este principio se contempla en el artículo 131 segundo párrafo constitucional al señalar que "El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquiera otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida".

Como se desprende de la lectura a este párrafo, tenemos que el Congreso facultó al Presidente de la República, a través de la Ley de Comercio Exterior, para que pueda, en este caso aumentar e incluso crear las cuotas de las tarifas de exportación e importación cuando lo estime urgente para regular la economía del

país o la estabilidad de la producción nacional, que podría ser ocasionada por una crisis financiera, tal y como lo señala el autor, es por eso que creemos que es precisamente en este artículo 131 segundo párrafo constitucional en el cual tenemos contemplado este principio, que si bien sólo se refiere a los impuestos en materia de comercio exterior, el propio autor señala que se deben tener uno o varios de este tipo de impuestos "elásticos" para obtener los recursos necesarios para poder hacer frente a crisis financieras.

Sin embargo, a pesar de tener esta opción, que además creemos que no sería muy adecuada implementarla, por la razón de que afectaría considerablemente el comercio exterior, cuando hay crisis financieras en nuestro país lo que se hace frecuentemente es recurrir a la celebración de empréstitos o a la emisión de moneda.

b) Economía Pública.

1) Elección de buenas fuentes de impuestos.

Encontramos que este principio se refiere básicamente a un principio de política fiscal y no de los impuestos en particular. Tenemos que lo fundamental de este principio es escoger cual debe ser la fuente para la creación de los impuestos, si deben recaer sobre el capital, la renta o el consumo, en nuestra opinión consideramos que las tres fuentes deben ser utilizadas pero de una manera conciente ya que si se abusara de una de ellas se dejaría en situación de desventaja a los contribuyentes de esa fuente respecto a las otras dos, por lo tanto tenemos que es una tarea básicamente de los legisladores diseñar la política a seguir para establecer impuestos, y no irse por el camino más fácil que sería

gravar más el consumo por manera mas fácil de recaudar los impuestos, como tenemos el caso del nuevo impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios, así como el impuesto sobre la tenencia y uso de vehículos o el impuesto sobre los automóviles nuevos que en nuestra opinión son impuestos que se crean sólo para hacer más gravosa la vida del contribuyente, y sin embargo se deja exento del pago del impuesto sobre la renta la ganancia de intereses, las herencias, las utilidades de la bolsa de valores que bien podría ser una buena fuente de ingresos.

2) Elección de las clases de impuestos.

Este principio al igual que el anterior consideramos que es un principio de política fiscal.

Tenemos que en nuestro país este principio si tiene aplicación, ya que el objeto de cada impuesto nos da la posibilidad de saber quienes serán en ultima instancia las personas que deberán realizar el pago del impuesto, y por lo mismo tenemos en nuestro sistema fiscal, una diversidad de impuestos los cuales tratan de abarcan en lo posible la mayor parte de personas que tiene capacidad contributiva para que contribuyan al gasto público, y así quienes no se adecuen al hecho imponible de un impuesto pueden quedar sujetos al hecho imponible de otro impuesto, esto lo podemos comprobar al ver que hay una gran variedad de impuestos los cuales gravan tanto el ingreso, el consumo, el capital e incluso la propiedad.

c) Equidad.

1) Generalidad.

Si bien tenemos que el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Política Federal señala que es *obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos*, entendiéndose en el sentido de que es obligación de todas las personas que son mexicanas e incluso extranjeros de contribuir a los gastos públicos, ello no significa que deben hacerse de una manera general, sino que debe ser en atención a la capacidad contributiva que posean las personas, entendiéndose por capacidad contributiva la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos, y por lo mismo las personas que no posean dicha capacidad deben quedar exentas del pago de impuestos.

En este orden de ideas tenemos que este principio de generalidad no puede tener aplicación en nuestro sistema fiscal, ya que sería una verdadera injusticia obligar a pagar impuestos a las personas que no poseen capacidad contributiva, es por ello que consideramos que este principio no puede tener aplicación en nuestro sistema fiscal, ya que sólo deben estar obligados al pago de impuestos aquellas personas que pueden soportar el pago de los mismos.

Afirma lo anterior la tesis aislada dictada por el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido siguiente:

CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

La potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos,

involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones no es precisamente el de generalidad, sino el de la identificación de la capacidad contributiva de los gobernados, por lo que no existe obligación de contribuir si no existe la relativa capacidad contributiva, y consecuentemente, habrá de pagar más quien tiene una capacidad mayor, y menos el que la tiene en menor proporción; todo lo cual descarta la aplicación del principio de generalidad en la elección del objeto del tributo.

Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: VIII, Diciembre de 1998 Tesis: P. LXXIX/98 Página: 241 Materia: Administrativa Tesis aislada.

Precedentes:

Amparo en revisión 2695/96. Inmobiliaria Firpo Fiesta Coapa, S.A. de C.V. y coags. 31 de agosto de 1998. Mayoría de diez votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el diecinueve de noviembre en curso, aprobó, con el número LXXIX/1998, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a diecinueve de noviembre de mil novecientos noventa y ocho.

Con lo anterior nos podemos percatar que este principio de generalidad no es aplicable en nuestro sistema fiscal y que si además se estableciera sería una

injusticia en contra de las personas que no gozan de capacidad contributiva ya que se les condenaría a permanecer siempre en la pobreza extrema por el hecho tener que soportar los impuestos.

2) Uniformidad.

Este principio es lo que nosotros conocemos como "equidad", contemplada en el artículo 31 fracción IV constitucional, mismo que al igual que la proporcionalidad queda comprendida en el principio de "Igualdad" de Adam Smith y que hemos analizado con anterioridad.

d) Administración Fiscal.

1) Fijeza de la imposición.

Respecto a este principio vemos que se refiere principalmente al principio de "Certidumbre" mencionado por Adam Smith, del cual ya hemos hablado en el momento oportuno, aquí lo único que hace este autor es desmembrarlo, es decir, hace una interpretación del mismo, y realiza una serie de reglas que a su consideración son necesarias para que se pueda cumplir con este principio, de las cuales una gran parte de ellas las tenemos contempladas en nuestro sistema fiscal, sin embargo algunas de ellas, que a nuestro juicio son las más importantes no se han puesto en práctica en nuestro país, las cuales son:

- La simplicidad del sistema de impuestos y de su organización.
- Emplear en las leyes y reglamentos un lenguaje claro, simple y accesible a todos, aún cuando no siempre será posible por las complicaciones que entrañan los impuestos modernos.

Tal y como lo señalamos al analizar el principio de Certidumbre, si se cumplieran estas dos reglas mencionadas, creemos que la situación cambiaría para beneficio de todos.

2) Comodidad de la Imposición.

Como lo podemos apreciar claramente este principio es una repetición del principio de Comodidad señalado por Adam Smith, y lo único que hace el autor es dar una serie de consejos que pueden hacer más fácil el cumplimiento de esta máxima. Por lo tanto, para conocer nuestra opinión respecto a este principio, pedimos remitirse al principio de "Comodidad" enunciado con anterioridad.

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

Aquí en este principio lo único que hace es decir que el costo que tenga el Estado en la recaudación de los impuestos debe ser lo más bajo posible, sin profundizar en cómo lograrlo, por lo que deja a consideración del gobierno de cada Estado, la manera de realizar este principio, que resulta ser muy importante, por el hecho que la finalidad de los impuestos es lograr una recaudación para hacer frente a las necesidades de la colectividad, ya que si de lo que se recauda una parte importante se destina para realizar el cobro de los impuestos, entonces no resulta redituable la imposición y el cobro de los impuestos y por lo mismo el Estado deberá crear otra forma de allegarse los ingresos necesarios para realizar sus funciones.

4.3 PRINCIPIOS DE HAROLD M. SOMMERS.

a) Capacidad de Pago.

Al analizar este principio nos damos cuenta que es muy semejante al principio de "Igualdad" de Adam Smith analizado con anterioridad, ya que señala que el pago de los impuestos debe ser de acuerdo al nivel de ingresos o riqueza que posean las personas y por lo mismo deberán pagar más impuestos quienes tengan más ingresos o riqueza, que aquellas personas que no tienen o poseen en menor cantidad, por lo que para que este principio se pueda llevar a cabo es necesaria la utilización de tarifas progresivas las cuales son necesarias para calcular el impuesto a pagar.

En pocas palabras este principio resulta ser el principio de proporcionalidad que hemos analizado con anterioridad por lo que creemos innecesario repetirlo.

b) Del Beneficio.

Al realizar el estudio de los impuestos, señalamos que la característica fundamental de los impuestos y que los diferencia de las demás contribuciones es justamente la ausencia de contraprestación directa que recibe quien paga el impuesto, por lo que a nuestra consideración este principio denominado del beneficio, no puede ser un principio de los impuestos, sino más bien sería un principio de la contribución de mejoras, en la cual el contribuyente queda obligado al pago de un determinado monto de acuerdo al beneficio que obtendrá por la realización de la obra. Es por esta razón que creemos que este principio no es aplicable a los impuestos, porque el contribuyente del impuesto no realiza el pago del mismo, esperando recibir un beneficio determinado en proporción al monto que

pago, sino que realiza el pago del impuesto con la única idea de esperar que esos recursos se utilicen para un beneficio colectivo y no personal.

c) Del Crédito por Ingreso Ganado.

Este principio, mas que ser aplicable a los impuestos, consideramos que es un principio de política fiscal, ya que por sí mismo no es un principio que pueda ser aplicado a todos lo impuestos, ya que no todos tienen por objeto gravar la obtención de ingresos, sino más bien, a lo que se refiere este principio es dar lineamientos referidos a que tipo de ingresos deben ser gravados en mayor o menor cantidad.

Sin embargo, a pesar de no ser un principio propio de los impuestos, consideramos que se debería tomar en cuenta en nuestro país por las personas que diseñan la política fiscal, ya que como vimos, este principio señala que se debe dar un trato favorable a quienes obtengan sus ingresos como resultado de su trabajo, en relación a quienes los obtienen de un ingreso que no deriva del trabajo. En el caso de nuestro país, consideramos que este principio aparte de no ser observado, se utiliza totalmente al revés, así tenemos que en la ley del Impuesto Sobre la Renta, se encuentra gravado el ingreso por salarios y los ingresos por actividades empresariales y profesionales que en este caso son un ingreso derivado del trabajo y por otro lado tenemos que el artículo 109 de la propia ley señala que ingresos están exentos del pago de este impuesto, y en las fracciones XVI y XXVI se señala a los ingresos por concepto de intereses y a los derivados de las transacciones en la bolsa de valores, entonces, más que aplicarse se esta contraviniendo este principio, ya que ocurre todo lo contrario, se grava el ingreso

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

como producto del trabajo, pero se deja exento de impuesto a los ingresos que el autor de este principio señala como no ganados. Entonces lo que se ocasiona es que no exista una distribución equitativa de la riqueza, y por consiguiente habrá personas que toda su vida obtengan sus ingresos por intereses o por invertir en la bolsa de valores y nunca serán causantes de Impuesto Sobre la Renta, en cambio las personas que se pasan toda su vida trabajando estarán con la carga de este impuesto.

d) De la Ocupación Plena.

Este principio al igual que el anterior lo consideramos un principio de política fiscal, más que de los impuestos, por la razón de ser una medida para impulsar la producción y en consecuencia el empleo de la población, en nuestra legislación tenemos que este principio se aplica principalmente en materia de comercio exterior, ya que si bien ahora con los tratados de libre comercio esto se limita, no obstante la finalidad de los aranceles es precisamente proteger a las empresas nacionales y por consiguiente la fuente de empleo.

e) De la Conveniencia.

Este principio, al igual que los anteriores es un principio de política fiscal, pero orientado a un fin meramente recaudatorio, es decir, este principio sólo podrá aplicarse cuando lo que busca el gobierno es la recaudación de más ingresos, esto se logra en mejor manera con los llamados impuestos indirectos.

En el caso de México parece que esa es la política adoptada por nuestros gobernantes, ya que su idea es implantar más impuestos de este tipo para tratar

de recaudar más, como es el caso del impuesto sobre bienes y servicios suntuarios, sin embargo, la utilización de este principio es muy peligroso, ya que al crearse este tipo de impuestos, lo único que propicia es gravar el consumo, que como sabemos quien realmente paga los impuestos indirectos son los consumidores finales, esto trae como consecuencia el desalentar el consumo por los altos impuestos que han de pagarse, entonces las personas limitan el consumo, lo que trae como consecuencia poca demanda de los productos gravados con estos impuestos y por lo tanto, habrá un exceso de producción y entonces se deberá bajar los niveles de producción y en consecuencia existirá recorte de personal y esto a su vez traerá desempleo, además de que al no consumirse estos artículos, el gobierno no podrá recaudar lo que tenía previsto por este concepto, así las cosas, al implantar esta política, vemos que además de no lograr el resultado obtenido (obtener más ingresos), también surge otro problema que sería en este caso el desempleo. Es por ello que consideramos que este principio no debe ser aplicado en nuestro país tan a la ligera, a no ser que se haya estudiado muy detenidamente los efectos que podría acarrear su implantación.

CONCLUSIONES

La existencia del Estado sólo puede ser justificada por la realización del bien común.

La actividad financiera del Estado tiene tres etapas, las cuales son: la forma de obtener recursos, la administración de los mismos y el destinarlos para cubrir los gastos públicos.

Para el Estado moderno la hacienda pública no es solamente un medio para asegurar la cobertura de sus gastos de administración, sino también, un medio de intervenir en la vida social, de ejercer una presión sobre los ciudadanos para organizar en conjunto la nación.

Los gastos públicos tienen como objeto asegurar el funcionamiento de los servicios públicos y la misma existencia del Estado.

Los ingresos que puede recibir el Estado pueden ser tanto por vía de derecho público como por vía de derecho privado, siendo de derecho público aquellos que obtiene a través de su facultad de imperio, mientras que los de derecho privado solamente los puede obtener cuando existe un acuerdo de voluntades entre el Estado y sus gobernados.

Los impuestos representan la fuente de ingresos más importante para el Estado, mismos que son derivado de la facultad de imperio que tiene el Estado con relación a sus ciudadanos, su característica es la ausencia de contraprestación directa alguna con relación al sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Los elementos esenciales que debe contener todo impuesto son sujetos, objeto, base gravable, tasa cuota ó tarifa, y época de pago.

La principal finalidad de los impuestos es la de proporcionar de recursos necesarios al Estado para cubrir el gasto público, esta finalidad es también conocida como finalidad fiscal.

El principio de Igualdad de Adam Smith, si aplica en nuestro sistema fiscal, ya que el mismo lo tenemos contemplado en el artículo 31 fracción IV constitucional, al mencionar que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así como que sea de una manera proporcional y equitativa, es decir, que paguen más quienes posean mayor capacidad contributiva, y que todas las personas que se encuentren en las mismas circunstancias que señale el hecho imponible deberán recibir un trato semejante.

El principio de Certidumbre de Adam Smith, por lo que se refiere a que el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario, si tiene aplicación es nuestro sistema fiscal, mediante el principio de legalidad de las

contribuciones, el cual señala que los elementos esenciales de las contribuciones, y en este caso de los impuestos deben estar contemplados en ley.

El principio de certidumbre de Adam Smith, que se refiere a que los elementos esenciales de los impuestos deben estar señalados de un manera clara y precisa, es donde no se aplica este principio en nuestro sistema fiscal, por la complejidad y tecnicismos de nuestros ordenamientos fiscales.

El principio de comodidad de Adam Smith, por lo que respecta a los plazos o fechas para realizar el entero de los impuestos se cumple debidamente en nuestro sistema fiscal, por lo que respecta a la comodidad para realizar el pago, la autoridad hacendaria en tiempos recientes está haciendo un gran esfuerzo para lograr una mayor comodidad para los contribuyentes, ahora con la novedad de la tarjeta tributaria y con la transferencia electrónica de fondos vía Internet, pero sería más cómodo si ambas formas de pago de impuestos fueran de una manera general para que los contribuyentes eligieran la manera que les pareciera más conveniente.

El principio de Economía de Adam Smith, resulta ser un principio de nula aplicación en nuestro sistema fiscal, ya que la autoridad recaudadora gasta grandes cantidades de dinero para la función de recaudar los impuestos.

El principio de generalidad de Adolfo Wagner, no tiene aplicación en nuestro sistema fiscal, por la razón de que no se puede obligar a pagar impuestos a las personas que no posean capacidad contributiva.

El principio del beneficio de Harold Sommers, no aplica en nuestro sistema fiscal por la razón de que no es un principio de los impuestos, sino un principio de las contribuciones de mejoras mismas que no son nuestro objeto de estudio.

BIBLIOGRAFÍA:

ACOSTA ROMERO, Miguel, "Segundo Curso de Derecho Administrativo", 3ª. Ed., Porrúa, México, 2000.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, "Derecho Fiscal", Themis, México, 2000.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, "Derecho Fiscal II", 4ª. Ed., Harla, México 2000.

DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, "Principios de Derecho Tributario", PAC, México 1996.

DE LA CUEVA, Arturo, "Justicia, Derecho y Tributación", Porrúa, México, 1989.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, "Derecho Financiero Mexicano", 18ª Ed., Porrúa, México, 2000.

DE JESÚS FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio, "Derecho Fiscal", Mc Graw Hill, México 2000.

DUVERGER, Maurice, "Hacienda Pública", Bosh, Barcelona, España, 1968.

DUVERGER, Maurice, "Instituciones Financieras", Bosh, Barcelona, España, 1960.

FAYA VIESCA, Jacinto, "Fianzas Públicas", 5ª. Ed., Porrúa, México, 2000.

FLORES ZAVALA, Ernesto, "Finanzas Públicas", 6ª. Ed., Porrúa, México 2000.

GIL VALDIVIA, Gerardo, "Aspectos Jurídicos del Financiamiento Público", Porrúa-UNAM, México, 1989.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M, "Derecho Financiero", 6ª Ed., Depalma, Buenos Aires, 1997, Tomo I.

GROVES, Harold M., "Finanzas Públicas" ,Trillas, México, 1975.

JARACH, Dino, "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", 2ª Ed., Abeledo-Perrot, Argentina, 1996.

JIMÉNEZ GONZALEZ, Antonio, "Lecciones de Derecho Tributario", 5ª Ed. ECAFSA, México, 1998.

JONSON OKHUYSEN, Eduardo A., "Temas Fiscales", Pac, México, 1985.

KELSEN, Hans, "Teoría General del Derecho y del Estado", 2ª Ed., UNAM, México 1988.

LATAPÍ RAMÍREZ, Mariano, "La Realidad de los Impuestos en México", Sicco, México, 1998.

MABARAK CERECEDO, Doricela, "Derecho Financiero Público", Mc Graw-Hill, México, 1995.

MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", 12ª Ed., Porrúa, México, 1995.

MARTINEZ LOPEZ, Luis, "Derecho Fiscal Mexicano", 4ª Ed., ECASA, México, 1986.

MUSGRAVE, Richard A., "Hacienda Pública" (teórica y aplicada), 5ª Ed., Mc Graw Hill, México, 1992.

ORRANTIA ARELLANO, Fernando A., "Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal", Porrúa, México, 1998.

RESENDEZ MUÑOZ, Eduardo, "Política e Impuestos" (visión histórica), Miguel Ángel Porrúa, México, 1989.

RODRIGEZ LOBATO, German, "Derecho Fiscal", 2ª. Ed., Harla, México, 1998.

RODRÍGUEZ MEJIA, Gregorio, "Teoría General de la Contribuciones", Porrúa, México, 1994.

RUEDA HEDUÁN, Iván, "Los 7 Pecados Capitales en Materia Fiscal", ISEF, México, 1991.

SÁNCHEZ GOMEZ, Narciso, "Derecho Fiscal Mexicano", Porrúa, México, 1999.

SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, "Derecho Fiscal Mexicano", Themis México, 1999.

SERRA ROJAS, Andrés, "Derecho Administrativo, Segundo Curso", 12ª. Ed., Porrúa, México, 2000.

SMITH, Adam, "Investigación Sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones", FCE, México, 2000.

SOMERS, Harold M., "Finanzas Públicas e Ingreso Nacional", FCE, México, 1952.

VILLEGAS, Héctor B. "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", Depalma, México, 1993.

LEGISLACIÓN.

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 134ª. edición, Editorial Porrúa, México, 2001.
- Código Fiscal de la Federación. Ediciones Fiscales ISEF, 26ª. edición, México 2002.
- Ley Aduanera. <http://www.juridicas.unam.mx/infjur/leg/> 2002.
- Ley de Comercio Exterior. 10ª edición, Editorial Delma, México 2000.
- Ley de Ingresos para el Ejercicio Fiscal de 2002. <http://www.juridicas.unam.mx/infjur/leg/> 2002.
- Ley del Impuesto al Activo. Ediciones Fiscales ISEF, 26ª. edición, México 2002.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado. Ediciones Fiscales ISEF, 26ª. edición, México 2002.
- Ley del impuesto Especial Sobre Producción y Servicios. Ediciones Fiscales ISEF, 26ª. edición, México 2002.
- Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación. <http://www.juridicas.unam.mx/infjur/leg/> 2002.
- Ley del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos. <http://www.juridicas.unam.mx/infjur/leg/> 2002.
- Ley del Impuesto Sobre la Tenencia o Uso de Vehículos. <http://www.juridicas.unam.mx/infjur/leg/> 2002.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta. Ediciones Fiscales ISEF, 26ª. edición, México 2002.