



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES

CAMPUS ARAGÓN

TRASCENDENCIA SOCIAL DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN
EN MÉXICO, ¿CUESTIÓN DE INJUSTICIA FISCAL?, COMO
EVITARLA Y UNA PROPUESTA PARA SU POSIBLE
SOLUCIÓN.

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A:

PERLA VALERIA CRUZ CALDIÑO

A S E S O R:
MTRO. MAURICIO SÁNCHEZ ROJAS

SAN JUAN DE ARAGÓN ESTADO DE MÉXICO DICIEMBRE 2004



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.

**ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA**

ÍNDICE

TRASCENDENCIA SOCIAL DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN MÉXICO, ¿CUESTIÓN DE INJUSTICIA FISCAL?, COMO EVITARLA Y UNA PROPUESTA PARA SU POSIBLE SOLUCIÓN.

CONTENIDO	PÁGINA
VOCABULARIO	I
INTRODUCCIÓN	V

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el contenido de mi trabajo recaptional.

NOMBRE: Cruz Caldino
Perla Valeria
FECHA: 6 Diciembre 2004
FIRMA: [Firma]

Capítulo I Marco conceptual.

1.1. El tributo y sus antecedentes, una visión general.	1
1.1.1. El tributo como necesidad del Estado.	9
1.2. Principales tributos en México.	15
1.3. Fuente o actividad gravada.	19
1.4. Los sujetos de la relación jurídico tributaria.	24
1.4.1. Sujeto pasivo.	25
1.4.2. Sujeto activo.	30
1.5. Principio de proporcionalidad y equidad.	33

Capítulo II. La doble tributación.

2.1. Concepto.	41
2.2. Orígenes de la doble tributación.	45
2.3. Consecuencias de la doble tributación.	47
2.4. Sistemas para determinar la doble tributación.....	52
2.5. Lo doble tributación interna o nacional.	58

Capítulo III. Regulación Jurídica de la Doble Tributación

3.1. Carta Magna. El deber tributario artículo 31, fracción IV, Constitucional y Artículos relacionados.	62
3.2. El Código Fiscal de la Federación.	62
3.3. Ley del Impuesto Sobre la Renta.	72
3.4 Ley del Impuesto al Valor Agregado.	85
3.5. El sistema de Coordinación Fiscal.	98

Capítulo IV. Trascendencia social.

4.1. Trascendencia social de la doble tributación en México.	118
4.1.1. Repercusión económica en las personas morales y físicas.	124
4.2. Una posible solución.	135

CONCLUSIONES.	141
---------------------------	-----

BIBLIOGRAFÍA	148
--------------------------	-----

VOCABULARIO

Abyecto.- Ruin, vil, abatido, despreciado.

Acepción Significado en que se toma una palabra //Acto de aceptar, aprobar.

Afluyente.- Que fluye, que habla con facilidad una persona.

Ambiguo.- Dudar, significa que admite distintas interpretaciones y puede dar motivo a confusión, incertidumbre o dudas.

Autoridad exactora.- Funcionario público que exige el pago de impuestos, ya sea por sí, o por interpósita persona.

Causahabiente.- La persona que por un título cualquiera se ha subrogado a otra u otras en derecho de algo.

Circunscripción.- División de un territorio // Reducir a ciertos límites.

Coacción.- Se supone un obrar conciente pero violentado por amenazas de sufrir un mal grave e inminente, de ahí que el sujeto que está coaccionado no es culpable.

Concurrencia.- Reunión de personas en un sitio // Simultaneidad de sucesos.

Consenso.- Acuerdo, consentimiento general de una corporación // Plenario, unanimidad.

Contraprestación.- Prestación a la cual se obliga una de las partes; en los contratos bilaterales para corresponder a lo ofrecido o efectuado por la otra; así, el precio frente a la cosa, la remuneración y el servicio.

Contraventor.- Que contraviene // El que violenta una ley, el que comete una falta, al no cumplir lo ordenado.

Contribución concurrente.- Acción y efecto de contribuir //Tributos que se imponen para algún fin y en especial para las cargas o necesidades de los estados.

Cualitativa.- Circunstancia que expresa la calidad de las personas o cosas.

Delegar.- Confiar una persona a otra sus atribuciones para que haga sus veces.

Descentralizado.- Transferencia a corporaciones locales parte de las funciones que se ejercían por el poder del Estado.

Disyuntiva.- Alternativa entre dos cosas por una de las cuales ha de optarse.

Donatario.- Persona a quien se hace la donación.

Encarecimiento.- Aumento o alza de precios.

Endémico.- Aplicase, por comparación con las enfermedades habituales, a sucesos o actos que se repiten con frecuencia en algún país, o que están muy vulgarizadas y difundidos.

Erogación.- Repartición, distribución de caudales y riquezas.

Exacción.- Consiste en exigir, hacer pagar una contribución, un derecho o una dadiva.

Federalismo.- Sistema político según el cual el Estado o poder político general se constituye como suma y unión nacional de los poderes de las diversas entidades que hay en su seno (estados, regiones o provincia) cada una de las cuales conserva su independencia administrativa y judicial. Se considera que el federalismo garantiza los derechos individuales y provinciales frente al poder central y regula las funciones de uno y otro.

Ingreso per cápita.- Total de sueldos rentas y productos de toda clase que se obtiene por habitante de un país.

Inherente.- Por su naturaleza unido a otra cosa que no se puede separar.

Interdependencia.- Dependencia de trato o intereses entre dos o más personas, ciudades o países.

Legitimidad.- Probar o justificar la verdad de una cosa o la calidad de una persona o cosa conforme a las leyes //Ratificar o sanear, en determinadas circunstancias un acto jurídico.

Neoliberalismo.- Forma moderna de liberalismo político que consiente una intervención de los gobiernos en los asuntos económicos y jurídicos.

Omnimoda.- Que lo abraza todo, que es absoluto.

Poder fiscalizador.- Fuerza, vigor, capacidad, suprema potestad rectora coactiva del Estado para requerir las contribuciones a todos y cada uno de los habitantes del territorio nacional.

Potestad.- Dominio, poder, jurisdicción // Facultad que se tiene sobre una cosa o persona.

Postulado.- Preposición admitida sin pruebas como fundamento necesario de otros razonamientos // Supuesto para fundar una demostración.

Pleonástico.- Acción de dar construcción a una frase, es decir, emplear las palabras necesarias para dar vigor a una frase.

Redunda.- Repetición inútil de un concepto // Abundancia en demasía.



INTRODUCCIÓN

El presente trabajo va a contribuir a apreciar el caso de la doble tributación o doble imposición con elementos sociológicos, económicos y legales, a fin de proveer de algunas herramientas necesarias para el mejor entendimiento de la realidad fiscal mexicana.

Lo fiscal describe hoy en día una alta complejidad administrativa, su estudio se vuelve apasionante por los numerosos puntos de contacto que presenta su actividad en relación con instituciones y agregados sociales.

La pregunta que nos planteamos para la elaboración de la presente tesis es la siguiente: ¿Es la doble tributación fiscal un problema de inequidad jurídica? La hipótesis a probar es la siguiente: la doble tributación es una injusticia jurídica que pone en desventaja a un contribuyente respecto de otro contribuyente, imponiendo una doble imposición sin más justificación.

El desarrollo del contenido consta de un capitulo que consta de cuatro apartados. El primer apartado o capítulo nos situará en el marco de definiciones de lo que es un impuesto o tributo, los antecedentes de éste, fuente o actividad gravada; así como también nos menciona de manera dinámica-con algunas particularidades-sobre la relación que hay entre el estado y la obligación tributaria de los sujetos, cuestiones tales como: quiénes están obligados a pagar tributo, qué tanta es la necesidad del estado de percibir éste, quién es un sujeto pasivo y

un activo, su papel dentro de la obligación contributiva, los principios fundamentales que rigen el pago de los impuestos; el principio de proporcionalidad y equidad. El segundo capítulo abarcará la parte central del presente trabajo que es la doble tributación o doble imposición conceptos manejados indistintamente, en el desarrollo de la siguiente tesis, tendremos un concepto que nos ayude a comprender el desarrollo de la investigación de la que suscribe, los orígenes, consecuencias y sistemas para determinar la doble tributación, así como también a distinguir la doble imposición nacional que es interna.

En el tercer apartado se manejará la múltiple legislación que existe para regular el caso de la doble imposición. Entre las legislaciones que se estudiarán están la Carta Magna, el Código Fiscal de la Federación, la Ley de Coordinación Fiscal, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado. El cuarto y último capítulo nos proyectará un breve estudio sobre el impacto que tiene la doble tributación en nuestra sociedad, que sucintamente podemos decir en este apartado que su efecto es tan drástico a mi parecer, como lo es por ejemplo influir en la gran mayoría de la población mexicana los deseos de consumir, ahorra, invertir y si no es así, ustedes lo juzgarán, así mismo presentaré una propuesta de solución.

Esta investigación se hizo con el gran propósito de dar respuestas a muchas interrogantes que cuantos de mis compañeros nos hemos formulado, y espero que realmente sea de ayuda. Estas preguntas nacen al observar que las medidas de política fiscal tributaria expansiva causaban incrementos en los precios de algunos bienes y con ello se alteraba el comportamiento y el bienestar

de los diversos agentes económicos del sector privado y del conocimiento de la presencia de la doble tributación, tuve la inquietud de formular otra pregunta: ¿Es necesario un estudio profundo para el conocimiento de los aspectos sociales de la doble tributación, y cuál es el principal efecto de ésta?

A tal pregunta se podrá responder tentativamente, que el efecto de ésta es alterar las decisiones óptimas de los individuos respecto de consumir, ahorrar e invertir (como ya lo había mencionado antes) y si probablemente se necesitaría de un estudio detallado para definir los aspectos sociales de la doble tributación.

La presente tesis no pretende comprender la totalidad de los temas relacionados con la doble tributación, limitándose a poner al servicio de los estudiantes y estudiosos de derecho una recopilación de información y varios enfoques de temas básicos que crean un marco de referencia para quien desee posteriormente profundizar en los temas fiscales relativos a los aspectos jurídicos del fenómeno de la duplicidad de gravámenes.

Las metodologías aplicadas para el desarrollo de nuestro trabajo fueron las siguientes: Documental, Inductiva, Deductiva y explicativa.

CAPÍTULO I

MARCO CONCEPTUAL

1.1. El tributo y sus antecedentes, una visión general.

A lo largo de la historia del hombre, una de las principales preocupaciones de éste es la consecución del bien público, es decir, la obtención de todos aquellos bienes necesarios que le permitan un pleno desarrollo tanto individual como colectivo.

“Este desarrollo ha sido obtenido por el hombre si bien no en su totalidad, sí de manera aceptable a través de la inversión que realiza para tal fin, desde la especialización que hace de una determinada actividad aumentando con ello la calidad y el valor de la fuerza del trabajo, hasta llegar a establecer pequeños comercios que utilizaron como base de sus transacciones a los metales preciosos (oro, plata, bronce, etc.) y que representó una especie de moneda, sentando las bases para consolidarlo; de lo que en la actualidad se establece como propiedad privada, además de que surgieron figuras que al paso del tiempo se volvieron indispensables y permanentes, como lo es el jefe militar, un consejo, y una asamblea del pueblo, y que adecuado a nuestras circunstancias vienen a constituir lo orígenes de lo que conocemos hoy como gobierno”¹.

Al evolucionar el Estado, van surgiendo un cúmulo de necesidades, como la seguridad, la educación, y en general todo aquello que busque conseguir la convivencia pacífica entre los integrantes de él, y que precisan ser cubiertas mediante una inversión pecuniaria, para garantizar que las relaciones entre sus integrantes sean armónicas. “Esta erogación pecuniaria, al ser el Estado un conglomerado de seres humanos, corresponde a los propios integrantes del

¹ Engels, Federico. **El Origen de la Familia, la Propiedad Privada y el Estado**, 15ª Reimpresión, ED. Quinto Sol, México, 1990, P. 125.

Estado realizarla, con lo que surge la primera acepción referida a lo que hoy entendemos como tributo o impuesto”².

“Tributo del latín *tributum* que significa dar”³ es referido a la acción de entregar. “El vasallo daba al señor, en reconocimiento del señorío, o el súbdito a el estado para las cargas y atenciones públicas cierta cantidad en dinero o en especie”⁴.

Tal vez el vocablo tributo nos refleje una obligación sujeta a alguien o a algo (por regla general los gobernados se encuentran supeditados al Estado), lo que se entiende así debido a la relación existente entre el que tributa, es decir, el que hace la erogación y el receptor de esa erogación, estableciéndose una relación de interdependencia entre los gobernados y el Estado.

En la actualidad y dadas las características de las sociedades contemporáneas observamos que se ha considerado al tributo como una necesidad del Estado, que el individuo ésta obligado a proporcionar debido a la naturaleza del primero, situación que será comentada posteriormente.

Toda vez que el tributo es una erogación con carácter obligatorio y que no sólo se refiere a una determinada situación ni para un solo objetivo, el tributo ha recibido una cantidad de denominaciones y que han sido enfocadas en virtud de la erogación realizada por los individuos, es decir, el Estado necesita de determinadas cantidades para cubrir los costos que originan el mejoramiento del bienestar de los individuos o gobernados y para lo cual establece una serie de contribuciones que dependiendo de la finalidad inmediata o aparente se les ha dado por llamar de determinada manera, pero en el fondo van encaminadas al mismo fin, esto es, a la consecución del bien colectivo y que como consecuencia se ve reflejado en el bienestar individual.

² Ibidem. P. 137.

³ Quillet. **Diccionario Enciclopédico** . 12ª Edición, ED. Cumbre S.A. México 1981 Tomos XII. Tomo VII, Letra “T”.

⁴ Idem.

Estas denominaciones se han hecho - según hemos observado - con base principalmente en el fin que buscan obtener con dicha contribución, con la consideración de que el fin último que se pretende realizar con todas esas erogaciones, es el que las necesidades sean cubiertas.

Es cierto que términos como impuesto e imposición han venido a transponer el término tributo, aunque hasta la fecha consideremos que los tratadistas no ha logrado establecer una definición concreta y universalmente aceptada, de la entrega que hacen los individuos de cierta cantidad de dinero o en especie para cubrir los gastos públicos, por lo que el presente trabajo usaremos sin distingo los términos tributo, impuesto e imposición, ya que si bien en su definición doctrinal contiene elementos teóricos distintos, en la práctica sirven por igual para señalar las erogaciones hechas por los particulares.

El tributo como se ha mencionado anteriormente en su definición más simple es "La erogación que hace un individuo hacia otra persona de la cual es dependiente, siendo esta erogación en dinero o en especie"⁵.

"En relación a esto, el antecedente más remoto de los sistemas impositivos contemporáneos los encontramos en la Edad Media, época en la que se conforman de manera más precisa y sistemática los impuestos tomando como base los censos, derechos y servidumbres que percibían los señores feudales de los vasallos o los súbditos como compensación por el uso o disfrute de los beneficios de los capitales y de los productos tanto de la tierra como de las industrias"⁶.

Como vemos, de las definiciones anteriores se desprende que para que se forme la figura del tributo, es necesaria la existencia de una relación de subordinación entre el que realiza la erogación y el que recibe, entendiendo por subordinado al individuo que se encuentra en un nivel inferior respecto del

⁵ Ídem.

⁶ Flores Zavala, Ernesto, **Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas**, 25ª Edición, ED. Porrúa, México, 1984, P. 27

subordinador en el aspecto social, económico y quizá moral, perfeccionando esta figura el hecho de realizar una entrega de cierta cantidad de dinero o su equivalente en especie, reflejándose en esta entrega la subordinación existente entre los sujetos.

"Esta relación de subordinación en la que se basa todo tributo o imposición tiene probablemente su origen en el momento en que el hombre se reunió y se organizó en grupos para lograr alcanzar los beneficios necesarios para su vida, entre ellos la alimentación y la defensa de sus bienes y posesiones, como la seguridad suya y de su familia, sugiriendo con ello de manera necesaria la figura de un líder o dirigente y que más tarde constituiría lo que conocemos como gobierno, quienes son los encargados de organizar a los grupos y encaminarlos a la consecución de sus fines"⁷.

Al evolucionar estos grupos sociales también fueron evolucionando las necesidades colectivas y por consiguiente, la manera de obtener los recursos necesarios para la consecución de sus fines, dando paso a la implantación de sistemas o métodos para obtener esos recursos, acentuándose la relación de subordinación existente entre el que tributa y el que recibe tributo, dándose una primera clasificación de los bienes u objetos que se van a afectar con la implantación del tributo, lo que adecuado a las clasificaciones actuales resulta lo que conocemos actualmente como bienes muebles e inmuebles y dependiendo de la relación que existía entre el bien y la persona que lo detenta se puede considerar a la persona como posesionario o como propietario.

Esta clasificación según hemos visto, se dio en diferentes épocas, y con diferente denominación pero tomando como base el lugar donde se residía, que era donde abarcaba el área de influencia de los gobernantes, surgiendo así los impuestos territoriales, pero tal denominación sobre los impuestos y la forma en la que se obtenían y recaudaban fue variando de acuerdo a las necesidades que

⁷ Engels, Federico. Op. Cit. Pp. 80-81

surgían con el paso del tiempo, así tenemos que como nos enuncia Jaque Pirenne, en la época del antiguo Egipto se estableció la recaudación con base en un censo y el cual comprendía en particular “la lista de oro y de los campos, es decir, los bienes muebles e inmuebles valuados en oro”⁸, estableciéndose con esto el antecedente más remoto de lo que ahora conocemos como censos. “Otro antecedente inmediato nos lo da la cultura Griega, que en la época gobernada por Solón se dio la introducción del censo de bienes inmuebles como criterio básico para la determinación de los derechos políticos y de las obligaciones de los ciudadanos”⁹.

Así, en su evolución los impuestos se han adecuados a las necesidades de los estados y su momento histórico, como ejemplo; el Imperio Romano entiende al impuesto como un acto soberano que establece el poder central y que va destinado a cubrir los gastos públicos originados principalmente, por el funcionamiento de los servicios públicos y en la defensa del propio Imperio, decayendo tal acepción a medida que se degradaba la organización de dicho Imperio.

Con el transcurso del tiempo aparecen los feudos con sus señores feudales en la Edad Media, dichos señores, tienen grandes extensiones de tierra y son autorizados por los monarcas a percibir ellos mismos los impuestos, surgiendo la figura de la renta (lo que actualmente se conoce como Impuesto Sobre la Renta (ISR) por el derecho de tener y explotar una porción de tierra. “Esto hace que los ingresos que obtiene el monarca sean insuficientes para cubrir los gastos que originan su mandato, y éste se ve obligado a solicitar cierta cantidad a sus vasallos, constituyendo una donación a favor del monarca y que al paso del

⁸ Pirenne, Jaque. **Historia del antiguo Egipto**. Versión española, ED. Océano S.A. 1989 Vol. I, P. 99.

⁹ Struve Vasili, Vasil´evich. **Historia de la antigua Grecia**. 4ª edición, ED. Akal, Madrid, 1979, P. 82.

tiempo se volvió de manera permanente en una donación anual por parte de la colectividad”¹⁰.

En consecuencia, concluimos que dicha donación en un principio se entiende como una ayuda hacia el monarca pero al paso del tiempo se torna en contribución con carácter obligatorio. Al darse estos cambios evoluciona el concepto y la justificación del tributo, surgiendo con esta evolución una serie de teorías que sirvieron para dar justificación a la exacción del impuesto.

Es así como en la adecuación a las necesidades del Estado van surgiendo teorías acerca del tributo, entre las que destacan la Teoría de la Equivalencia, la cual define al impuesto como el precio de los servicios públicos prestados por el Estado. Esta teoría fue inicialmente sostenida por Pufendorf, quien afirmaba en otras palabras, que el impuesto era el precio debido por las protección a las vidas y de los patrimonios. Otra teoría es la que contempla al impuesto como el pago de una garantía a favor de la seguridad individual a lo que se le llamó Teoría del Seguro.

Una tercera teoría es la que se refiere al impuesto como la cantidad necesaria para cubrir los costos del funcionamiento y explotación del capital nacional. “Stuart Mill enuncia que, el impuesto, es un sacrificio de los particulares hacia los intereses del Estado, aunque el sacrificio dice, deberá ser el menor posible”¹¹. Y por último encontramos que surge una teoría que considera al impuesto como un deber jurídico-económico que no admite mayor justificación que la necesidad del propio estado.

Siguiendo con la evolución del tributo y su justificación, llegamos a las teorías de Montesquieu aparecidas en su libro “Del Espíritu de las leyes” de 1748, en el que manifestó que : “Las rentas al Estado son una parte que da cada ciudadano de lo que posee para tener asegurada la otra, o para disfrutarla como le

¹⁰ Flores Zavala. Op. Cit. P. 198

¹¹ Cit. Por. Ibidem. Pp. 48-52.

parezca. Para fijar estas rentas se han de tener en cuenta las necesidades del Estado y las de los ciudadanos, y es preciso no exigirle al pueblo que sacrifique sus necesidades reales para necesidades imaginarias del Estado”¹².

De igual manera, Adam Smith en su obra: “Ensayo sobre la riqueza de las Naciones” de 1776, mencionaba que los gastos se deberían de sufragar, en su mayoría con impuestos de una u otra clase que el pueblo proporciona al Estado o al soberano a lo que se le denomina Ingresos Públicos y dando las reglas o principios que rigen a todo impuesto:

I. 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.

II. El impuesto que cada uno de los ciudadanos esta obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario.

III. Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean mas cómodos para el contribuyente.

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

Es así como llegamos a las definiciones más modernas del tributo y que comprenden todos los aspectos que se han mencionado con anterioridad, pero adecuados a las circunstancias que viven los Estados en la actualidad, patentizando el momento histórico en que se desenvuelven, como lo veremos a continuación.

Los impuestos son prestaciones materiales que actualmente consisten por lo general en dinero, y que perciben el Estado y las demás corporaciones de derecho público para satisfacer las necesidades colectivas, determinándolos tanto

¹² Montesquieu, Charles. **El Espíritu de las Leyes**. ED. Porrúa, México, 1980, P.140.

por lo que se refiere a su cuantía como modalidad, de una manera unilateral y coactiva.

Otra definición dice así: el impuesto es como una prestación pecuniaria percibida de los particulares pedida por el gobierno autoritariamente, a título definitivo y sin contraprestación para la cobertura de las cargas públicas.

Otros estudiosos nos dicen que, el impuesto sigue siendo, hoy en día, la principal fuente de ingresos para los países no comunistas y por lo tanto, el tributo más estudiado por la doctrina, y consideran que el impuesto se establece para satisfacer el gasto público en la medida en que las restantes fuentes de ingreso no rinden lo suficiente para cubrirlo. También aseveran que los impuestos son el medio gracias al cual el Estado crea nuevos valores: seguridad, justicia, defensa, y grandeza nacional, cultura, sanidad física, etc. gracias al impuesto o tributo, el Estado crea el ambiente jurídico y político en el que los hombres pueden trabajar, organizar, inventar y producir.

Otra definición de lo que es el tributo es la siguiente: "Cantidad de dinero y / o especie que el Estado exige, sin reciprocidad, en virtud de decisión coactiva (ley o decreto)"¹³.

Los tratadistas contemporáneos han aceptado que el tributo es una prestación pecuniaria y en ocasiones también en especie (llámese especie a algunos bienes y servicios), percibida de manera autoritaria, definitiva y sin contraprestación alguna por parte del estado, la cual es exigida tanto a personas físicas como a las morales (dentro de las cuales ésta el Estado mismo) y que tiene como fin cubrir las necesidades del propio Estado para consigo y para con sus gobernados, justificando así su existencia.

¹³ Quillet. Op. Cit. Tomo VII, Letra "T".

1.1.1. El tributo como necesidad del Estado.

A lo largo de su historia, el Estado ha sido el ente rector de las aspiraciones y necesidades de los individuos que lo integran, es decir, desempeña actividades encaminadas a la obtención de algo, teóricamente la obtención de satisfactores para la colectividad. Pero esta obtención no se da sino en una reciprocidad, que no iguala, con respecto a sus subordinados, ya que el Estado necesita de ellos (los subordinados) como éstos de él (el Estado), de tal manera que ha surgido una interdependencia sencilla de entender pero difícil de mantener.

Para conseguir ingresos, el Estado debe establecer mecanismos a través de los cuales se pueda allegar los medios necesarios para ello, por lo que deberá contar con instrumentos eficaces por medio de los cuales obtenga el capital suficiente que baste para cubrir sus necesidades y los de la colectividad.

En este orden de ideas, dentro de las obligaciones y facultades que tiene el Estado están las de contribuciones impuestos que le sean necesarios para cumplir con sus fines, siendo tan importante como el Estado mismo ya que para cumplir con sus fines necesita de la erogación de ciertas cantidades y que son obtenidas a través de la imposición que hace a sus súbditos según hemos asentado. Porque el Estado, además de necesitar un gobierno, una población, un territorio y una ley que lo rija, necesita cumplimentar los objetivos colectivos para los que fue creado, requiriendo para eso de recursos financieros, sin los cuales sería imposible cumplir con sus fines.

Pues bien, como hemos manifestado anteriormente, el Estado necesita allegarse de recursos económicos para cubrir sus objetivos, siendo la encargada de establecer los mecanismos necesarios para ello el área que regula la actividad financiera del Estado y quien se encarga de realizar los estudios y programas tendientes a allegarle recursos al Estado y canalizarlos a las áreas en donde se van a aplicar estos recursos.

Así tenemos, que la economía financiera es el área encargada de esos estudios al ser el conjunto de medidas y disposiciones racionales que toman las comunidades públicas a fin de conseguir y administrar los medios que necesitan para cubrir sus obligaciones, según es lo que nos dice el Dr. Karl Theodor Von Ihering en su Compendio de Hacienda Pública. Todo esto con el fin de cubrir los servicios personales, entendiéndose por servicios personales aquellos que se ocasionan por el uso de sus instalaciones (los edificios públicos) y los medios materiales con los que cuenta para cubrir sus objetivos colectivos.

Pero el Estado no sólo se encarga de establecer y vigilar la obtención de recursos, ya que sí bien la función del Estado es la de proporcionar servicios públicos a sus gobernados, necesitando para esto de medios económicos y que se promuevan a través de tributos, también lo es que necesita de instancias adecuadas que le permitan hacer una equitativa distribución de esos ingresos económicos salvaguardando un equilibrio económico que es necesario para su subsistencia. Todo esto se hace a través de las instancias que conforman la actividad financiera del Estado y que se encuentra comprendida dentro de la economía financiera, también denominada Hacienda Pública.

Si bien los términos tienden a equipararse, su diferencia es que: "En la economía financiera se acentúa la parte relativa a la administración y consecución de ingresos, mientras que en la Hacienda Pública se marcan primordialmente la comparación y contraste de ingresos y gastos"¹⁴. Aunque esta distinción se hace principalmente en la doctrina, porque en la práctica su distinción se nota en la forma y el proceso de obtención de los recursos económicos y su posterior distribución y gasto.

De todo lo anterior, podemos razonar que el Estado está estructurado de forma corporativa o empresarial para cumplir sus fines, pero dada la particularidad de ente público existen rasgos característicos que lo distinguen de las empresas o corporaciones privadas.

¹⁴ Von Ihering. Op. Cit. P. 12

En primer lugar, debemos destacar la necesidad que tiene el Estado de allegarse recursos y los mecanismos con que cuenta para ello. Es en este momento, cuando entra en actividad una parte muy importante de la estructura del Estado, a saber; la actividad financiera, que forma parte de la disciplina conocida como Finanzas Públicas.

Existen varios tratadistas que han dado definiciones de lo que es la actividad financiera del Estado. Entre las definiciones que destacan está la siguiente de Fernando Sainz de Bujanda que menciona : "la actividad financiera del Estado es la acción del Estado dirigida a la obtención e inversión de los medios económicos destinados a el sostenimiento de los servicios públicos"¹⁵.

De ahí que podamos destacar las dos funciones básicas de la actividad financiera del Estado:

A) La obtención de ingresos por parte del Estado, en donde podemos mencionar que es de vital importancia y debe ser realizada y planeada con sumo cuidado ya que repercute en el desarrollo del ente público como se ha analizado. La forma más importante que tiene el Estado para allegarse de recursos es mediante el cobro de los impuestos o tributos, existiendo otros medios pero que no llegan a revestir la importancia que tiene los impuestos para el Estado. Ahora bien, la imposición que hace el estado a sus gobernados debe entenderse como necesaria, unilateral y obligatoria por consecuencia, pero tomando en cuenta la cultura, el orden social, la situación económica nacional, la estructura del Estado y principalmente la capacidad contributiva de los gobernados, sin olvidar los principios de los impuestos y que han sido citados anteriormente, porque inciden de manera decisiva en la óptima y exacta obtención de los ingresos que necesita el Estado.

¹⁵ Sainz Bujanda, Fernando. **Hacienda y Derecho**. ED. Interamericana, Buenos Aires, 1988, p. 154.

Esta obtención de ingresos, debe su importancia a las necesidades que tiene el Estado de cubrir los gastos que tiene para con sus gobernados y para lo cual establece mecanismos tendientes a obtener dichos recursos, contemplándose entonces el surgimiento de nuevas áreas dedicadas al cómo, cuándo y por qué se deben recaudar ciertos impuestos. Es así como surge la economía financiera y que se define como: *“el conjunto de medidas y disposiciones racionales que toman las comunidades públicas a fin de conseguir y administrar los medios que necesitan para cubrir sus obligaciones”*, también conocida como Hacienda Pública, aunque cabe hacer la aclaración que el término se refiere más a un aspecto definido de las finanzas de un Estado que a toda la serie de medidas y situaciones contempladas en la Economía Financiera.

De la propia definición de la Economía Financiera a saber se desprenden los dos momentos que componen la Actividad Financiera, el momento de obtener los recursos y el momento de distribuirlos entre las necesidades del Estado.

Es toda una serie de medidas y disposiciones de que se vale el Estado para obtener sus recursos lo que compone la primera parte de la actividad financiera; y si las medidas tomadas por el Estado revisten una gran importancia debido a que con estas medidas se deben tomar en cuenta todos los factores que influyen en la economía de los contribuyentes, y que inciden en su capacidad contributiva, también reviste la misma importancia el uso que se les da a esas contribuciones la administración que tenga el Estado como ente rector de los recursos obtenidos.

B) La administración por parte del Estado de los recursos obtenidos a través de los impuestos es la parte complementaria de la actividad financiera consistente en el estudio, planeación e implantación de programas y medidas orientadas a la distribución y gasto de esos recursos en busca de satisfacer las obligaciones inherentes al propio Estado. “Pero no basta sólo con la obtención y gasto de esos recursos sino que en la justificación de la existencia del Estado se encuentra el de garantizar la convivencia sana y cómoda de sus habitantes para la cual requiere de planes y estrategias encaminadas a la distribución de los

recursos económicos obtenidos de los impuestos, actividad que tiene su origen en la Política Económica del Estado y sus desarrollo en la Actividad Financiera que implementa. ”¹⁶.

Con base en lo anterior, podemos determinar que existen tres fases importantes dentro de la Economía de un Estado, y que justifican y determinan la imposición que se hace por parte del Estado. Y esas fases son:

1ª. El presupuesto.- Que no es otra cosa sino el momento en que un Estado a través de sus órganos encargados para ello determina los gastos y por consiguiente los ingresos necesarios para ser cubiertos en un periodo determinado y que en la actualidad se le denomina ejercicio fiscal.

Al respecto, Chapoy Bonifaz nos dice “que el presupuesto lo constituye, una estimación formal de los ingresos y gastos de un periodo futuro”¹⁷.

Por lo anterior, razonamos que en todos los Estados el presupuesto se determina con base en las características que presenta el propio Estado con respecto a sus contribuyentes y considera a los gastos de acuerdo a las necesidades de cada área en particular, pero con la salvedad de que al realizar sus estimaciones de gastos a futuro, muchos de esos gastos están condicionados a la realización de determinada situación de hechos a futuro y que dependen en mucho de la estabilidad del propio Estado, de tal manera que su obtención no siempre se realiza de manera exacta, acostumbrándose por tanto a calcular de manera elevada los gastos y considerando un poco abajo los impuestos resultando con ello ciertos márgenes de reserva económica.

¹⁶ Política Económica. Es el conjunto de medidas mediante las cuales el Estado intenta regular el recaudo y administración de los recursos económicos , Chapoy Bonifaz **Problemas Derivados de la Múltiple Imposición Internacional** , Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM , México 1982 P. 9.

¹⁷Ibidem. P.11.

2ª. Los gastos públicos, que son todas aquellas erogaciones que hace el Estado a fin de cubrir los servicios públicos a que está obligado, teniendo en cuenta que para la obtención de esos recursos debe haber una justificación en cuanto al destino real de esos ingresos, debiendo comprobar si estos gastos corresponden a la finalidad que persigue, llegando a la conclusión que los gastos públicos son el fin concreto a que se destinan los ingresos del Estado.

Con el devenir del tiempo, podemos ver que estos gastos han aumentado debido a las ideas políticas y a los cambios sufridos por el Estado así como el aumento de la población y consecuentemente en las obligaciones que esto le representa al Estado, por lo que se ve en la necesidad de aumentar sus recursos.

Aunado a lo anterior, existe para el Estado la regla económica del mínimo que consiste en obtener el máximo rendimiento con el mínimo gasto tomando en consideración de que sus ingresos principales provienen de imposiciones hechas a sus subordinados y que por consiguiente, no debe de beneficiar a unos en detrimento de otros.

Otro factor que define a los gastos públicos es la periodicidad con que se realizan, siendo clasificados en ordinarios y extraordinarios. “Los ordinarios como su nombre lo indica son los que se hacen en cada periodo o ejercicio fiscal y que no sufren variaciones considerables de un periodo a otro, mientras que los gastos extraordinarios son los que se originan de una manera anormal, irregular e imprevista, existiendo además gastos que se realizan en un periodo más o menos largo”¹⁸.

3ª.- El tercer momento en la economía de un Estado lo encontramos, por concordancia lógica cuando realiza la captación de los ingresos públicos y los podemos contemplar en dos grandes grupos:

I.- Los que tienen una actividad lucrativa propia (como las ganancias que pudieran obtener o generar las empresas del estado).

¹⁸ Flores Zavala. Op. Cit. P. 28

II.- Los que obtienen de manera autoritaria de los particulares (aun el propio Estado en su calidad de ente privado y sujeto a este régimen de derecho), con base en el poder coactivo que tiene y que en la actualidad representa el sustento real principal de la mayoría de las economías en el mundo.

El principal objeto, que obtiene el Estado de los particulares, es a través de la figura jurídico impositiva conocida como impuesto, y que se define como una prestación pecuniaria (en ocasiones también en especie, entendiéndose por especie a los bienes y servicios) percibida de una forma autoritaria y sin contraprestación alguna, exigido tanto a personas físicas como a personas morales y que tiene como fin cubrir las necesidades del propio Estado.

Y es justo en este momento cuando se completa el círculo del presupuesto de ingresos y egresos, dando cumplimiento de manera teórica a la política económica del Estado realizada a través de su actividad financiera y operada por la administración de finanzas del mismo, recalcando con todo lo anterior que la imposición tributaria es una necesidad que tiene el Estado para cubrir las obligaciones que justifican su existencia.

1. 2. Principales Tributos en México.

Departir de los impuestos o tributos que se recaudan en México es un tema demasiado complicado, tanto por la gran cantidad de impuestos que se contemplan en el ámbito Federal como en el Estatal.

Junto con lo anterior, las leyes fiscales, dada su naturaleza y fines que se realizan con ellas, y al no ser estáticos y permanentes los impuestos los cuales sufren modificaciones en diferentes épocas que buscan adecuarlos a las acontecimientos económicos, políticos y sociales que vive el país. Estas modificaciones pueden ser desde pequeñas adecuaciones a las necesidades más bien técnicas, hasta verdaderos cambios en la ley que provocan aumentos o

cambios en los objetos o hechos gravables y que lesionan de manera significativa (en ocasiones más que significativamente) el poder adquisitivo de todos los mexicanos y de las inversiones o reinversiones a realizar en nuestro país.

Otra característica de nuestras legislaciones tributarias y los hechos que gravan fiscalmente, lo constituye la gran complejidad técnica con que se tienen que realizar los pagos, haciendo del pago y cobro de impuestos una situación que, de por sí ya es difícil de realizar, inhibe su pago (lo que provoca evasión fiscal y a la larga lesiona los bolsillos de todos los contribuyentes) y aleja el establecimiento de nuevas inversiones directas a largo plazo.

De tal manera que al haber tantos elementos circundantes a los impuestos, resulta demasiado complicado el estudio o por lo menos la enunciación de los impuestos que se recaudan a lo largo del país, por lo que únicamente nos abocaremos a enunciar los principales impuestos federales existentes en el país, sin entrar al estudio de la conveniencia o inconveniencia de los mismos, ya que esto sería realizar un estudio demasiado detallado y técnico, lo cual consideramos que no es tan trascendental en el presente trabajo.

Iniciaremos con lo preceptuado por el Art. 31, fracción IV, Constitucional

Son obligaciones de los mexicanos:

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

De este precepto toman sus orígenes todos los ordenamientos entre los que se encuentran el Código fiscal de la Federación (CFF), que es el que nos da la ilustración de lo que se debe considerar por contribución, estableciendo que estas se clasifican en:

Impuestos.- Son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma (Art. 2, frac. I, CFF).

Aportaciones de Seguridad Social.- Son las contribuciones 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 beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado (Art. 2, frac. II, CFF).

Contribuciones de mejoras.- Son las que realizan las personas físicas o morales que se benefician de manera directa por obras públicas (Art. 2, frac. II, CFF)

Derechos.- Son aquellas que se verifican por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público... (Art. 2, fracc. IV, CFF)

Existen otros ingresos que percibe el Estado, pero que sin embargo no son considerados como contribuciones.

El primero de ellos son los aprovechamientos, que son los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones (Art. 3, 1er párrafo, CFF)

El segundo son los productos que son 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 del dominio privado (Art. 3, 1er párrafo, CFF)

Para su recaudación, las contribuciones adoptan la figura de créditos fiscales que son los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de las responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena (Art. 4, 1er párrafo, CFF)

Nos indica a su vez, que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en el que ocurran; que dichas contribuciones se determinaran conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero que

les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad. Y nos indica claramente que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario, ya que si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los quince días siguientes a la fecha de causación.

Nos indica de igual manera que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas (Art. 6, párrafos I, II, III y IV, CFF)

Por lo anterior, se infiere que el CFF establece los márgenes generales a que deben constreñirse tanto los impuestos como los contribuyentes y las autoridades, más no hace referencia alguna de un impuesto específico, ya que los impuestos son expedidos en la Ley de Ingresos de la Federación donde son determinados y se dan los mecanismos a seguir para su pago y recaudación así como todas las controversias que pueden surgir de estos hechos.

Debemos concluir que los impuestos toman como base para su implantación diversas circunstancias tanto económicas (economía nacional, nivel educativo, posibilidades de desarrollo, planta productiva, ingreso nacional y per. capita, etc.) como políticas (tipo de gobierno, estabilidad política, época de elecciones, tipo de población, etc.) y sociales (geografía nacional, condiciones culturales, educativas y situaciones de estabilidad social y paz social en la entidad, etc) que en forma definitiva, influyen en la implantación y el alcance que pueden tener los impuestos que se crean en la población y su economía particular, por lo que los legisladores deben tomar en cuenta todas estas circunstancias para la creación de los impuestos, mientras que las autoridades recaudadoras deberán considerarlos en el momento de realizar su cobro.

En el ámbito federal existen varios impuestos, pero los más importantes son: Impuesto Sobre la Renta (ISR), Impuesto al Valor Agregado (IVA) (de los que

se hablara más detalladamente para efectos del presente trabajo en el capítulo III), Impuesto al Activo (IA), Impuesto Especial Sobre Productos y Servicios (IESPS).

Con la enunciación anterior, nos podemos dar cuenta de las principales imposiciones establecidas en nuestro sistema impositivo nacional, dándonos una panorámica sobre los hechos o actos que se encuentran afectados por el cobro de algún impuesto.

1. 3. Fuente o actividad gravada.

Hablar de la fuente o actividad gravada, es hablar del objeto del tributo y del hecho imponible, esto es por la relación que hay entre éstos.

La fuente del tributo es la actividad económica gravada por el legislador, en la cual se puede precisar diversos objetos y hechos imponibles; por ejemplo, tomando a la actividad industrial como fuente del tributo, podemos obtener, entre otros, los siguientes: la producción, la distribución, la compraventa de primera mano, otras compraventas ulteriores, el consumo general, de bienes materiales, etc.

Toda ley tributaria debe señalar cuál es el objeto del gravamen, o sea, lo que grava. Cuando se habla del objeto del tributo se está haciendo referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que se busca con la imposición. Podemos definir al objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza. El objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible.

“En relación con la fuente del tributo y el objeto del tributo, se ha cuestionado la justicia y en México la constitucionalidad, de la imposición cuando se presenta la superposición de gravámenes. Consideramos que no hay problema si una misma fuente tributaria está gravada en forma simultánea con dos

o más tributos por el mismo sujeto activo, igualmente no hay problema si un mismo objeto está gravado simultáneamente, por los distintos sujetos activos, pues nuevamente estaremos frente a diferentes esferas de competencia.”¹⁹.

Respecto al hecho imponible, podemos decir que la legislación fiscal establece una serie de presupuestos de hecho o hipótesis a cuya realización asocia el nacimiento de la obligación fiscal.

Sainz de Bujanda, nos dice respecto del hecho imponible, que este presupuesto de hecho comprende todos los elementos necesarios para la producción de un determinado efecto jurídico y sólo esos elementos, y en cuanto a la definición del hecho imponible comenta lo siguiente: “ es el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria”²⁰. O bien; “el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta”²¹.

Sobre esta denominación podemos comentar al respecto, que el hecho imponible es un hecho sobre el que recae el gravamen sin posibilidad o facultad de someterlo o no al gravamen. Está gravado a pesar de sus imperfecciones.

En los tributos, los hechos imponibles son muy diversos; pueden ser simples hechos materiales, como el paso de una mercancía por la línea aduanera, o hechos económicos, como la percepción de una renta, o incluso negocios jurídicos. Todos los presupuestos mencionados, aunque distintos entre si, originan una obligación; no considera la distinta naturaleza del hecho, sino que los agrupa todos bajo la denominación genérica de presupuesto de hecho.

Los presupuestos de hecho en cada uno de los tributos, es distinto, se dice que los derechos y la contribución especial tienen presupuestos típicos y que, en cambio, el impuesto tiene presupuestos atípicos.

¹⁹ Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho Fiscal**, 2ª edición, ED. Harla, México, 1999, P. 113.

²⁰ Ibidem. P. 115

²¹ Idem.

En los derechos, el presupuesto es la prestación de un servicio al particular por el Estado. En la contribución especial, el presupuesto de hecho es la realización por el Estado de la obra pública de interés general que representa para el particular una especial ventaja, o la realización de la actividad del contribuyente que hace necesaria en bien de la colectividad, la prestación de un servicio que provoca un gasto público o un incremento del mismo.

Tratándose de los impuestos, el presupuesto de hecho es de la más variada índole; se determina por consideraciones económicas, políticas, y técnicas extrañas al Derecho Fiscal y varían de un Estado a otro y de un momento a otro y de un momento histórico a otro, pues dependen de la estructura y necesidades económicas de los países, incluso de consideraciones extrafiscales, sin embargo, existe cierta uniformidad, pues el legislador se dirige preferentemente hacia situaciones que demuestren capacidad contributiva del ciudadano, como son; el patrimonio, la renta, la propiedad, etc.

Sainz de Bujanda nos da la siguiente clasificación de hechos imposables, tomando en cuenta su aspecto material:

- a) Un acontecimiento material o un fenómeno de consistencia económica, tipificado por las normas tributarias, transformado consiguientemente, en figuras jurídicas dotadas de un tratamiento determinado por el ordenamiento positivo.
- b) Un acto o negocio jurídico, tipificado por el Derecho Privado o por otro sector del ordenamiento positivo, y transformado en hecho imponible por obra de la ley tributaria.
- c) El estado, situación o cualidad de la persona.
- d) La actividad de una persona no comprendida dentro del marco de una actividad específicamente jurídica.
- e) La mera titularidad de cierto tipo de derecho sobre bienes o cosa, sin que ella se adicione acto jurídico alguno del titular.

No solo los hechos positivos, pueden ser erigidos por el legislador en hechos imponible, sino también los hechos negativos, es decir, el hecho imponible no sólo es lo que se hace, sino asimismo lo que no se hace. Tal es el caso del impuesto sustitutivo de estacionamientos previstos en la ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal²².

En cuanto a la realización del hecho imponible, no sólo los hechos lícitos pueden considerarse como hechos generadores, sino también los ilícitos. Esto es así, no porque en el Derecho Fiscal prive un concepto ético distinto al de las otras ramas del Derecho, sino porque, para la tributación lo que interesa es sólo el aspecto económico del hecho generador, por cuanto sirve de índice de capacidad contributiva y además, porque sería contrario al principio de igualdad, y por lo tanto, injusto que los contraventores de la ley estuvieran en ventaja respecto de quienes cumplen con la ley y quedarán exonerados del pago del tributo, no obstante que ambos realizan el hecho imponible, por la sola razón de que uno lo hizo mediante un hecho lícito y el otro mediante uno ilícito.

Así por ejemplo, el impuesto de importación se causa no sólo por las mercancías que se introducen legalmente al país, sino también por las que entran de contrabando.

“Entre el objeto del tributo y el hecho imponible hay una íntima relación, ya que sería insuficiente para la acusación del tributo que la ley impositiva sólo estableciera el objeto del gravamen, si no precisa cuál da origen a la obligación fiscal y es justamente ese acto o hecho el contenido del hecho imponible”²³.

De gran importancia, en el estudio del hecho imponible es el examen de su aspecto temporal, para estar en condiciones de establecer el momento en que

²² Ídem. Pp. 119.

²³ Ibidem. P. 121.

debe considerarse consumado. Por su estructura temporal observamos que los hechos imponibles pueden clasificarse en instantáneos y periódicos.

Los instantáneos: son los que ocurren y se agotan en un determinado momento, por lo tanto, cada vez que surgen dan lugar a una obligación fiscal autónoma; ejemplos de hechos imponibles instantáneos son los previstos en el impuesto sobre adquisición de inmuebles y en el impuesto de importación, pues cada vez que se celebra un contrato de compraventa respecto del inmueble o se introduce mercancía extranjera a territorio nacional, surge la obligación de pagar el impuesto respectivo.

Los periódicos: son los que requieren de un determinado periodo de tiempo para su consumación, periodo que estará precisado por la ley, y que cada vez que concluye da lugar a una obligación fiscal; ejemplos de hechos imponibles periódicos son los previstos en los impuestos sobre la renta, al valor agregado, sobre tenencia y uso de vehículos y predial.

En algunos de los impuestos cuyo hecho imponible es periódico, al periodo de tiempo necesario para que se consume el hecho generador se le llama ejercicio fiscal.

1. 4. Los sujetos de la relación-jurídico tributaria.

La relación jurídico-tributaria está formada por un sujeto activo, es decir, el acreedor del crédito fiscal y el sujeto pasivo, que es el causante del impuesto. El objeto de esta relación se encuentra en la obligación del pago de un crédito fiscal.

Es frecuente encontrar que los tratadistas, al hablar de la relación jurídico tributaria, la confunden con la obligación fiscal sustantiva "vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige un deudor, denominado sujeto

pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie²⁴, aplicando el mismo concepto a una y otra.

Sobre este punto, podríamos decir que al dedicarse una persona a actividades que se encuentren gravadas por una ley fiscal, surgen de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario; se deben una a la otra, una serie de obligaciones que serán cumplidas, aun cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación fiscal; por lo tanto, la relación tributaria impone obligaciones a las dos partes, a diferencia de la obligación fiscal que sólo está a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo.

De las ideas mencionadas, observamos que la relación tributaria implica la necesaria existencia de obligaciones fiscales formales y la posibilidad de que existe la obligación fiscal sustantiva, puesto que ésta sólo surgirá hasta que se haya causado el tributo, en tanto que aquéllas surgen por el solo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada.

De esta manera, con las ideas expuestas hemos tomado una definición: *la relación jurídica tributaria la constituye la amalgama de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria.*

1.4.1. Sujeto Pasivo.

El sujeto pasivo, es aquel que se coloca en el supuesto de la Ley Fiscal, y que por lo mismo está obligado al pago del impuesto; ya sea para satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, sea propia o de un tercero.

²⁴ Idem. P, 110.

“Sujeto pasivo, es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto”²⁵.

Al estudiar al sujeto pasivo de la obligación fiscal, no siempre la persona a quien señala como tal es la que efectivamente paga el tributo, sino que en ocasiones diversos fenómenos económicos 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 tributo, donde el sujeto pasivo es la persona que realiza el hecho generador y el sujeto pagador es la persona en quien incide el tributo debido a la traslación del mismo. El primero viene a ser el contribuyente de derecho y el segundo, el contribuyente de hecho y, de los dos, el único que interesa al Derecho Fiscal.

Se ha discutido en la doctrina, sí además de las personas pueden ser sujetos pasivos de la obligación fiscal las agrupaciones que constituyen una unidad económica diversa de sus miembros y que carecen de personalidad jurídica, y así mismo, la doctrina ha aceptado que: “la posibilidad de que las unidades económicas sean capaces de ser sujetos de derecho en materia tributaria y por lo tanto, pueden reunir la calidad de sujeto pasivo de la obligación fiscal, sosteniendo que, aceptando que el sujeto de derecho se define como un centro de imputación de derechos y obligaciones, pues siempre que sé esté frente a un centro de imputación de derechos y obligaciones, sé estará frente a un sujeto de derecho independientemente del tratamiento que les del derecho Privado, a propósito de la personalidad”²⁶.

La capacidad para ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, en el Derecho Fiscal basta la capacidad de goce para estar en aptitud de ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, es decir, si un incapaz para el Derecho Privado se coloca en la

²⁵ Flores Zavala, Op. Cit. P. 54.

²⁶ Rodríguez Lobato Raúl, Op. Cit. P. 149.

situación prevista por la ley para que surja la obligación fiscal, esta nacerá validamente y, consiguientemente, deberá ser cumplida

En todo caso, la única limitación que encontramos en materia de incapaces es la de que no se puede agotar en su contra el procedimiento administrativo de ejecución sino hasta que tengan un representante legal.

Por lo tanto, para el Derecho Tributario, toda persona es capaz de derechos y obligaciones fiscales, ya que la capacidad de ser contribuyente consiste en la posibilidad de hecho de ser titular de las relaciones económicas que constituyen los hechos imponibles.

Es el Estado, en razón de su soberanía y en ejercicio de su potestad tributaria, quién tiene plena libertad para adoptar el criterio que estime más idóneo para establecer y exigir de los particulares los tributos, según su organización jurídica, su sentido de justicia y sus necesidades financieras. Llámese criterio de vinculación, al señalamiento por la ley, de cómo, cuándo, dónde y por qué surge el nexo entre sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación.

Las cargas tributarias se ven determinadas por un principio de generalidad, es decir, todos aquellos que tengan la obligación de contribuir están obligados a pagar sus impuestos, porque se han situado en el supuesto de la ley fiscal.

Flores Zavala nos dice que si: "El Estado grava a las personas teniendo en cuenta su situación económica general, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de las rentas o de sus bienes, se le llama sujeción personal y si el Estado grava a las personas teniendo en cuenta las rentas creadas y los bienes situados en su territorio y no las cualidades de las personas que los perciben o poseen, se llama sujeción real.

En el primer caso, se trata de los criterios subjetivos de vinculación, como son, la nacionalidad y el domicilio y la residencia. En el segundo caso se trata de

los criterios objetivos, como son la fuente de riqueza y el establecimiento permanente²⁷.

Respecto a las dos cualidades que posee el sujeto pasivo: la nacionalidad y el domicilio, que son muy importantes para el tema de la doble tributación diremos lo siguiente.

Estos dos aspectos dan consecuencias de diversa magnitud dentro de la obligación al doble pago de impuestos por una misma fuente de ingreso; entonces veremos con detalle estas cualidades para entender su influencia mas adelante.

La nacionalidad es un atributo de la persona que determina la unión a un Estado, por reunir las cualidades que establecen las propias leyes que determinen quienes son sus nacionales; y como nacionales están obligados al pago de impuestos, porque todos los habitantes originarios de un país están obligados al pago de impuestos para el mantenimiento de éste (el país).

En este orden, tenemos que un extranjero está obligado a contribuir al gasto público del país, ya sea por el hecho de estar domiciliado en el país, porque obtiene algún beneficio gravable o porque tienen sus fuentes de riqueza en México. Así pues, entiéndase como extranjero a aquel que no reúna la calidad de nacional establecida respecto de un Estado en particular.

El artículo 32, parte primera, de la Ley vigente de Nacionalidad y Naturalización marca esta obligación:

“Los extranjeros y las personas morales extranjeros están obligados a pagar las contribuciones ordinarias y extraordinarias y a satisfacer cualquier otra prestación pecuniaria, siempre que sean ordenadas por las autoridades y alcancen a las generalidades de la población donde residen”

²⁷ Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. P. 253.

La nacionalidad, además, sirve para determinar cuál es la jurisdicción territorial de las autoridades fiscales y en qué lugar debe cubrir o efectuar sus pagos el contribuyente o sujeto pasivo.

El Dr. Ernesto Flores Zavala, indica muy acertadamente que: "La definición que de domicilio nos da el Código Civil, no corresponde al ámbito de aplicación de la Ley Fiscal, y propone que el domicilio, desde el punto de vista fiscal, sea exclusivamente considerado como casa, local de negocio, excluyéndose la tercera posibilidad de domicilio prevista el Código Civil vigente, que consiste en el lugar donde se encuentren"²⁸.

El domicilio del sujeto pasivo debe estar bien determinado para que cumpla efectivamente con sus obligaciones. La dirección debería incluir todos los datos que identifiquen eficazmente el lugar donde eventualmente sucederá un embargo, un requerimiento de pago, una notificación, etcétera.

En un sistema federal puede suceder que una renta gravable, por razón de domicilio, puede serlo por la ley local de ingresos y por la Federación; entonces existe un caso de doble tributación.

Otras consideraciones que deben tomarse en cuenta son: el domicilio fiscal de las personas morales, el lugar donde se encuentra la administración central en ellas y el establecimiento permanente del que habla la ley del Impuesto sobre la Renta.

Respecto de actividades gravadas, el domicilio será donde se lleve a cabo tal actividad, aunque este principio parece muy fácil en su aplicación, es lo que origina la doble tributación por problemas de territorialidad.

Cuando el gravamen recae sobre la propiedad o posesión de bienes inmuebles, el domicilio será el lugar de ubicación de los bienes.

²⁸ Ibidem. Pp. 80 – 85.

Conforme al criterio de la fuente de la riqueza, las personas están obligadas al pago de tributos en un país si en él se origina el ingreso gravado o en el se encuentran los bienes afectos al tributo, sin importar nacionalidad, domicilio o residencia. En el primer caso, podemos encontrar dos variantes, pues se ha considerado que la fuente de la riqueza puede estar en el lugar en donde se realiza el acto del que deriva el ingreso gravado, o bien, en el lugar en donde se producen los efectos jurídicos del acto mencionado, por ejemplo, el lugar donde se realiza el contrato de compraventa.

Conforme al criterio de establecimiento permanente, están obligados al pago de tributos en un país las personas que sin tener domicilio o residencia en ese país, tengan en el un lugar de negocios en el que realicen actividades gravadas, respecto de los ingresos atribuidos al establecimiento. Para este criterio, a diferencia del anterior, no interesa el origen del ingreso, sino si es o no atribuible al establecimiento permanente.

1.4.2. Sujeto activo.

En el Derecho Tributario existe un solo sujeto activo de dicha obligación y es el Estado, pues solamente él, como ente soberano, está investido de la potestad tributaria que es uno de los atributos de esa soberanía. En los Estados organizados políticamente como federaciones, no sólo el Estado Federal posee soberanía, sino también las entidades federativas la poseen en lo concerniente a un régimen interior y la ejercen con plena independencia del poder central, con las limitaciones impuestas por la constitución de la Federación, de donde se sigue que también están investidas de la potestad tributaria. México o los Estados Unidos de América son ejemplo de este tipo de organización política y del ejercicio de la potestad tributaria.

Señala la doctrina que además del Estado, puede haber otros sujetos activos de la obligación fiscal, cuya potestad tributaria está subordinada al propio Estado, ya que es necesaria la delegación mediante ley del ejercicio de la potestad y ésta sólo puede ejercerse en la medida y dentro de los límites específicamente fijados en la ley por el Estado.

“Es el caso de determinados organismos independientes del Estado, que colaboran con él en la administración pública realizando funciones originalmente atribuidas al Estado, como son, entre otras, la prestación de servicios públicos o sociales, o bien la explotación de bienes o recursos de propiedad nacional. Entonces a fin de que estos organismos independientes cuenten con los recursos económicos que les permitan satisfacer sus necesidades financieras, el Estado autoriza al organismo a cobrar tributos, en los términos y dentro de los límites establecidos por la ley delegatoria del ejercicio de la potestad tributaria respectiva, en la esfera de una determinada circunscripción territorial o en la esfera de una determinada categoría económica”²⁹.

La hipótesis que establezca la facultad del Estado, para delegar el ejercicio de la potestad tributaria en un organismo independiente debe estar prevista en la Constitución del propio Estado, puesto que es este ordenamiento el que organiza y da las buenas bases fundamentales para el ejercicio de las funciones y atribuciones del Estado inherentes a su soberanía.

La principal atribución del Estado, como sujeto activo de la obligación fiscal, consiste en exigir el cumplimiento de esa obligación en los términos precisados fijados por la ley impositiva correspondiente y esta atribución es irrenunciable, por lo tanto, “el Estado no puede actuar como lo puede hacer cualquier acreedor en el campo del Derecho Privado renunciando a exigir el cumplimiento de la obligación fiscal”³⁰.

²⁹ Rodríguez Lobato. Op. Cit. P. 132.

³⁰ Idem.

Sólo en casos muy excepcionales, puede admitirse que el contribuyente deje de cumplir con su obligación fiscal y que el Estado no sólo no se lo exija, sino que además, tome la iniciativa y mediante un decreto declare extinguida total o parcialmente extinguida la obligación fiscal.

Como ya se mencionó líneas arriba, es sujeto activo aquel acreedor del crédito fiscal.

La Federación y las legislaturas de los Estados son, en realidad, los encargados de establecer las cargas tributarias. De esta manera son los sujetos activos de la relación tributaria.

Los municipios sólo son recaudadores de las cargas impositivas y sólo conservan el porcentaje acordado a su favor.

La Federación tiene la facultad de imponer y recaudar impuestos para toda la República, en los rubros que ella determina. Las legislaturas de la Entidades Federativas y el Gobierno del Distrito Federal, para imponer y recaudar dentro de las respectivas circunscripciones territoriales.

Las legislaturas de los Estados establecen los conceptos de los impuestos a favor de los municipios, quienes poseen una facultad limitada en el aspecto impositivo.

En México, constitucionalmente, el único sujeto activo de la obligación fiscal es el Estado, ya que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución mexicana, al establecer la obligación de contribuir para los gastos públicos, de la Federación, los Estados y los Municipios, no prevé en la Ley Fundamental a ninguna otra persona, individual o colectiva como sujeto activo, ni tampoco prevé la facultad para delegar el ejercicio de su potestad tributaria.

Mas sin embargo, los organismos independientes del Estado, a que hemos hecho referencia, denominados organismos descentralizados, aunque colaboran con el Poder Ejecutivo en la administración pública y en los términos de la Ley

Orgánica de la Administración Pública Federal, constitucionalmente no pueden ser sujetos activos de la obligación fiscal.

De los tres sujetos previstos en la legislación mexicana, únicamente la Federación y los Estados tienen plena potestad jurídica tributaria. En cambio los municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, pero no establecer sus contribuciones. Esta tarea está encomendada a las legislaturas de los Estados, según el artículo 115, fracción IV, de la propia Constitución Política Federal.

1.5. Principio de proporcionalidad y equidad.

Estas dos palabras, proporcionalidad y equidad, han desatado verdaderas polémicas en cuanto a su significación y alcance que los legisladores de 1917 quisieron imprimirle.

Esta polémica, se ha desatado de manera más palpable a partir de que se estableció el criterio de progresividad en la cuantificación de los impuestos, lo que ha dado lugar a diversas y variadas interpretaciones tanto de los tratadistas fiscales como de las autoridades hacendarias y judiciales.

Al respecto, el Maestro Flores Zavala nos explica que; “lo que el constituyente pretendió expresar fue que los impuestos sean justos”³¹. Incluso dice que este principio requiere de la realización de dos supuestos: el de generalidad y el de uniformidad, comprendidos como la situación en que todo aquel que tenga capacidad contributiva pague algún impuesto, y que éste represente para todos un mínimo sacrificio de su patrimonio.

Aclara que, al hablar de generalidad no se está diciendo que todos los contribuyentes deban pagar todos los impuestos, sino que todo aquel que tenga

³¹ Flores Zavala, Op. Cit. P. 261

cierta capacidad contributiva pague algún impuesto. También enfatiza que la uniformidad se refiere a que los impuestos que forman parte de un sistema fiscal signifiquen para todos aquellos que se encuentren en la situación de hecho prevista en la ley, el mínimo sacrificio económico y que por consiguiente, sean tratados por igual, precisando que esta igualdad debe ser extensiva al hecho generador de manera estricta, es decir, con igualdad de renta o capital, en el origen de éstos, en las circunstancias personales etc.

En el mismo sentido, pero con elementos más técnicos se expresa Servando J. Garza, en su obra *Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano* al señalar textualmente que: “en el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual. Si esos dos conceptos (proporcionalidad y equidad) a los cuales debe ajustarse simultáneamente toda ley tributaria del Congreso (frac. IV del Art. 31 constitucional) fueran contradictorios o excluyentes, ninguna ley podría ajustarse simultáneamente a ambos porque su adecuación a uno implicaría desajuste a otro y la fracción constitucional liga los adjetivos mediante la conjunción copulativa”³².

Nuestra Constitución Política Federal, establece la proporcionalidad y el carácter equitativo que deberán guardar los impuestos; sin embargo al hablar de equidad encontramos que es un término un tanto vago que no ha sido interpretado sin lugar a duda, ni por la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Para que sea mas claro a lo que no referimos se transcribe la disposición contenida en la fracción IV del artículo 31 Constitucional que dice:

Son obligaciones de los mexicanos :

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”

³² Garza J. Servando. **Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano.** ED. Cultura TG S.A., México 1994, . P. 195

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado como Garantía Individual al término “equidad” en los impuestos, al sostener en su Jurisprudencia:

“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.- El artículo 31 fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los 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. 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 procede, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma Ley Tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc; debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula”³³.

A continuación, haremos una reflexión sobre la falta de equidad que existe en la doble tributación.

Jacinto Faya Viesca, al respecto dice:

“Las políticas tributarias se ponen cada vez más al servicio de la política de coyuntura y de la expansión económica por medio de medidas activas, como son

³³ Tesis del Pleno, Número 98, en Amparo contra leyes federales, Apéndice 1985 página 190, Vol. I, Séptima Época, 1ª parte, Vol. 181 – 186 A.R. 5554/83 Compañía Cerillera “La Central”, S.A. Mayoría de 14 votos.

los aumentos y las reducciones de los impuestos, las exenciones impositivas, el proteccionismo y otras más. En la Hacienda Pública Moderna y en la nueva concepción política del Estado como rector de la economía, los impuestos no tienen fines meramente fiscales de recaudación, sino fines de tipo extrafiscal políticamente muy útiles, como la orientación y la regulación de actividad económica. En este caso, la política tributaria se pone al servicio del progreso económico y de la distribución de la riqueza

Toda instrumentalización de modalidades impositivas, requiere de antemano de un diagnóstico y un pronóstico de la coyuntura económica. No obstante la calidad del diagnóstico y el pronóstico, existen obstáculos muy serios, como la falta de flexibilidad política y administrativa de las leyes fiscales y de los sistemas recaudatorios”³⁴.

De la adecuación de todos estos factores, depende el éxito de la política tributaria como instrumento de la expansión económica, de la ordenación de la economía y de la redistribución de la riqueza. “Las políticas sensatas e inteligentes de las finanzas publicas requieren de una gran dosis de sentido común, previsión, cuidado, sentido histórico y criterio”³⁵.

Así, consideramos que la doble tributación; a pesar de que puede tener fines extrafiscales, no es equitativa y perjudica mas que beneficiar la economía del país, porque evita de alguna manera el desarrollo de la industria nacional y la inversión tanto nacional como extranjera. Pero surge una interrogante ¿Cómo logrará el Estado el presupuesto, si se deja de percibir una gran cantidad de ingresos por la captación del impuesto?

Dentro de la teoría sobre los impuestos, son muy importantes los principios establecidos por Adam Smith, como lo señala Groves en su obra “Las Finanzas Publicas”, cuando dice:

³⁴ Faya Viesca, Jacinto. **Finanzas Publicas**, 6ª Edición, ED. Porrúa. México 1986, P. 402.

³⁵ Ídem. P. 404.

"Primeramente, dijo Smith, los impuestos deben ser justos o equitativos, gravando a los individuos en proporción a sus respectivos intereses que perciban por alguna actividad realizada. En segundo lugar, los impuestos deben ser precisos y no arbitrarios, claros y concisos para el contribuyente, como para cualquier persona, de otra manera, el que paga contribución al Estado puede ser víctima de una administración abusiva. También deben ser los impuestos convenientes en lo que respecta a la fecha y forma de recaudación. Y finalmente, los impuestos deben ser *económicos*; esto es, su recaudación no debe ser costosa ni causa de obstáculo ni desaliento para el contribuyente"³⁶.

Por otra parte, nuestra Constitución Política Federal consagra los postulados de proporcionalidad y equidad en la distribución de las cargas fiscales; y esta aspiración sólo puede lograrse si se combinan los impuestos para que las diversas manifestaciones de capacidad contributiva sean alcanzadas por algún gravamen; pero de modo tal que la incidencia del sistema tributario, en su conjunto, no contradiga sino afirme el principio de progresividad.

Conforme a lo anterior, podemos decir que la manera más justa es el de gravar cada actividad, conforme a su propia capacidad de ingreso.

Al respecto, oímos a algunos autores afirmar que la doble imposición, no es una tarea sencilla en la obtención de recursos para un gobierno moderno, también con frecuencia se escucha decir que la "Justicia Seca" es la mejor que puede esperarse.

Al aplicar una carga tributaria, se hace una clasificación razonable de personas con características similares que deberán pagar la que es justa, pero no siempre equitativa.

³⁶Cit por, Ortiz Mena, Antonio. Las finanzas Publicas en el desarrollo. Libros SECA, México, 1997, P. 181.

En nuestro país, las sociedades formadas de acuerdo a la ley, tienen personalidad jurídica independiente de los miembros que las forman. Por otro lado, la injusticia en la imposición que redunda en el desaliento de la inversión; es en empresas que sufren la doble tributación, problema que no tienen las demás áreas económicas, porque las personas *como sociedades colectivas, propietarios individuales y profesionistas no alcanzan los volúmenes de ganancia de las empresas arraigadas.*

El sistema debe de ser equitativo, tanto para fomentar el objetivo de una distribución equilibrada del ingreso como para asegurar el cumplimiento voluntario proseguido por parte de los contribuyentes.

De tal manera, los impuestos se perciben conforme al beneficio que reciben los individuos, de los gastos a los que los impuestos se destinan. La capacidad de pago, por su parte importa cuestiones de equidad horizontal, del trato igual a los iguales y de equidad vertical; esto es, la distribución de las cargas fiscales entre la gente de diversa capacidad de pago.

Lo anterior se refiere que, al establecerse un impuesto, es necesario gravar progresivamente a los causantes, pero se debe evitar dejar de imponer un gravamen a un sector económico de la sociedad sin justificación alguna. Es decir, todos debemos contribuir al gasto público de acuerdo a nuestra propia capacidad de pago.

Respecto al principio de equidad, señalan los autores que si la Federación y alguna de las entidades federativas gravan un mismo objeto, ello atenta con el tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, porque puede haber sujetos que no residan en dicha entidad y se encuentran en las mismas condiciones de los que si residen; sin embargo, quedan exentos de pagar el tributo, por no residir dentro de ámbito territorial de mencionada entidad.

Es preciso señalar que, como la Constitución General no delimita las facultades impositivas, la doble tributación no adquiere carácter negativo, y por lo tanto es permitida.

Algunos especialistas, consideran, que el establecer dos o más gravámenes sobre el mismo objeto, hacen que el sujeto pasivo reciente una carga superior a su capacidad económica, traduciéndose en impuestos excesivos y confiscatorios de bienes. Esa carga es tan pesada que hará que el sujeto pasivo no disfrute de una parte razonable de su riqueza, del producto de su trabajo o de su capital, sino que la mayoría o casi todo, lo reparta entre el fisco federal, estatal e incluso municipal, con lo cual se atenta contra el principio de proporcionalidad.

Si bien la SCJN, ha dado algunos indicios de querer normar la actuación del Poder legislativo constriñéndolo únicamente a la realización de las facultades que le impone la Carta Magna con sus respectivas limitantes, no son suficientes para resolver las situaciones que se plantean en relación a la proporcionalidad y equidad tributaria. Ejemplo de lo anterior encontramos en el siguiente precedente.

CONGRESO DE LA UNIÓN, FACULTAD IMPOSITIVA DEL, LIMITACIONES, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. La facultad impositiva del Congreso de la Unión a fin de cubrir el presupuesto de egresos (Art. 65, frac. II Y 73 frac. VII, de la Carta Magna) ha de entenderse sujeta a las limitaciones que la misma Constitución Federal establezca, entre otras, las que se contienen en el Art. 31, frac. IV.³⁷

Además, en relación directa con el tema de nuestro trabajo, diremos que de la lectura de los artículos citados, no se puede apreciar que la Constitución haya hecha mención de facultad alguna para que las autoridades fiscales, realicen un doble cobro de impuestos dentro de nuestro territorio, y si se observa una tendencia teórica de proteger a los que menos tienen, situación que al darse situaciones de doble tributación rompen con el orden jurídico enmarcado en

³⁷ Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época 1986, P.252.

nuestra Constitución, además, de que se observa una clara tendencia, a realizar a través de los ordenamientos fiscales secundarios, funciones e interpretaciones que no contempla la Carta Magna, como el del domicilio fiscal, e interpretaciones de validez y legalidad de la doble tributación, como lo veremos más adelante, lo que a nuestro juicio resulta perjudicial tanto para los contribuyentes de nuestro país, como para los contribuyentes extranjeros, lo que violenta los principios de equidad y de justicia tributaria tan mencionados, produciéndose una falta de aplicación de los criterios de proporcionalidad y equidad consagrados en nuestra Constitución, lo que inhibe por ende las inversiones tan necesarias para nuestro país.

CAPITULO II. LA DOBLE TRIBUTACIÓN.

2.1. Concepto (una visión general de la doble tributación)

Antes de adentrarnos en el estudio de la doble imposición es necesario distinguir, por un lado, que se utilizarán indistintamente las denominaciones doble tributación y doble imposición.

En un sentido amplio, surge la doble imposición cuando un mismo o análogo impuesto es percibido por varios Estados en virtud de un mismo presupuesto de hecho y por el mismo periodo de tiempo. Si a esta situación se le añade un mismo contribuyente, se obtiene la doble tributación.

Nosotros manejaremos la doble imposición jurídica que es cuando se grava el mismo ingreso o renta en dos Estados, sobre la misma persona. De esta forma, Juan Peñalosa señala que la doble imposición jurídica ocurre cuando “la renta (o patrimonio) sobre la que graviten dos (o más) Estados haya sido obtenida por una sola persona titular de la renta (o patrimonio). En el caso de la doble imposición económica, ésta se da sobre la misma renta (o patrimonio), pero cuando su titularidad no se detenta por la misma persona.”³⁸

De manera que para efectos de este trabajo, nos referiremos únicamente a la doble imposición o tributación jurídica, entendiendo ésta como la situación en la que existe un mismo sujeto pasivo y se superponen las potestades tributarias de dos o más Estados o Entidades Federativas sobre un mismo objeto (ingreso o renta)

³⁸ Peñalosa J., Juan. **La Doble Imposición Internacional**, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1987, Pp. 61-62.

Carlos M. Sellerier nos comenta al respecto que : "otra forma en que se ha definido a la doble imposición es cuando dos (o más) Estados perciben impuestos similares sobre un mismo contribuyente, por la misma materia imponible y por idéntico periodo de tiempo"³⁹.

El Lic. Enrique Calvo, al referirse al tema nos enuncia que: "es el resultado de la percepción de impuestos similares en dos o más impuestos, ya los establezca una misma identidad, o bien porque concurren en esa fuente dos o más entidades diversas"⁴⁰.

Margaín Manautou nos dice que: "Estamos en presencia de una doble imposición inconstitucional, cuando la misma entidad pública establece mas de un impuesto sobre el mismo objeto"⁴¹.

De lo anterior se deduce que con la expresión doble imposición, no necesariamente debe entenderse un doble pago de forma literal, ya que puede darse que el excedente o mayor cantidad del gravamen sea inferior o superior al doble.

En el Diccionario Jurídico Mexicano se consigna la doble imposición como el momento en el que "El mismo destinatario legal tributario es gravado dos o más veces, por el mismo hecho impuesto en el mismo periodo de tiempo y por parte de dos o más sujetos con poder tributario"⁴².

En aspecto jurisdiccional y de competencia, tenemos que la doble imposición es una consecuencia de la actividad afluyente de diversas autoridades

³⁹ Revista de la Academia de Estudios Fiscales de Contaduría Pública AC. Instituto Mexicano de Contadores Públicos **Tratados para evitar la Doble Imposición**. México , Trabajo sustentado por M, Sellerier Carlos, 2ª reimpresión, Editado por la Academia Mexicana de la Contaduría Publica AC. 1996. Pp. 89.

⁴⁰ Cit. Por. Flores Zavala, Op. Cit. Pp. 329.

⁴¹ Margaín Manautou, Emilio. 15ª edición, ED. Porrúa, México 1998, Pp. 293

⁴² Diccionario jurídico Mexicano. Tomo II.

fiscales en los distintos niveles de imposición y que ejercen esa facultad sobre una misma materia.

Por tales consideraciones hemos de concluir que la doble tributación es el producto resultante de una concurrencia en el cobro de impuesto originado por efecto de un mismo acto, realizado en un mismo tiempo y recaudado por una autoridad encargada de ello y cuyos efectos van orientados al mismo sujeto impositivo.

De todo lo anterior podemos razonar que el fenómeno jurídico-económico que se ha citado en repetidas ocasiones es un problema que no ha alcanzado sus reales dimensiones de afectación en la vida nacional, principalmente al tan poco desarrollo potencial comercial de México con el mundo, pero que en un futuro no muy lejano tendrá consecuencias adversas para el país, su economía y su sociedad si no se brinda la atención y el estudio profundo y adecuado.

Por último, en nuestra opinión, la doble imposición se da en el momento que un mismo acto es gravado o afectado por un mismo impuesto, ya sea por la misma autoridad u otra autoridad distinta (lo que sucede más a menudo).

2.2. Orígenes de la doble tributación.

Conforme se amplía este trabajo, se ha visto la situación que guarda el sistema federal mexicano con relación al poder tributario. Evidentemente, de tal sistema se desprenden tres niveles de gobierno, federal, estatal y municipal, aunque sólo los dos primeros cuenta con poder impositivo. De este modo, se observa que este poder es concurrente entre ambos, salvo las prohibiciones y reservas que se comentarán más adelante.

“La concurrencia es pues, la que permite la existencia de la doble tributación, por lo que se ha aceptado la teoría de que la no delimitación de

materias en un sistema federal, permite la grabación de dos o más veces de un mismo objeto”⁴³. Por lo tanto se tiene que la doble imposición se presenta cuando un mismo objeto es gravado con dos o más impuestos, ya lo establezca una misma entidad, o bien porque concurren a ese mismo objeto dos o más entidades de diverso nivel político.

De lo anterior se desprenden varios elementos que nos permiten verificar cuando nos encontramos frente a un caso de doble imposición :

1.- Que exista un mismo sujeto gravado, esto es, que el receptor del cobro sea la misma persona, ya sea física o moral.

2.- El cobro del impuesto por parte de las diferentes autoridades debe ser dirigido a un mismo hecho o acto (Principalmente económico)

3.- El hecho que el cobro del impuesto tiene que ser por un mismo periodo de tiempo mas no necesariamente en el mismo tiempo.

Este elemento trae consigo algunos reclamos en cuanto a lo que debe entenderse como acto generador de tributo ya que las autoridades legisladoras en materia de impuestos de manera general gravan las actividades económicas que realicen los gobernados, pero estableciendo diversos tributos que lesionan a la misma actividad económica de una misma persona de manera reiterada, pero bajo un nombre distinto, es decir, cambia la forma pero no el fondo.

Precisamente esta concurrencia de autoridades da lugar a que haya doble imposición porque las diversas autoridades gravan y lesionan a los contribuyentes amparados en criterio de que realizan las actividades y actos que la ley les confiere. Esto en plano interno de cada Estado tiene aparentemente una solución muy sencilla, que seria la de establecer a través de una dependencia encargada de ello, criterios fiscales acerca de las facultades de cada uno de los niveles de gobierno y que en nuestro caso podría ser algún organismo autónomo pero que tuviera estrecha relación con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y con el

⁴³Ibidem. Tomo I.

Banco de México, evitando con esto la posible concurrencia y choque en los tres niveles de gobierno al establecer impuestos bajo diferentes denominaciones pero que tengan como base el mismo hecho o acto ya lesionado por otra autoridad.

Al respecto es necesario aclarar que la doble tributación surge no sólo de las facultades fiscales con que cuentan la autoridades encargada del cobro de los impuestos, sino que es el resultado de criterios impositivos utilizados por cada país tanto en ,lo interno como en lo externo para lograr la recaudación que le es necesaria.

Al establecer que para que se considere un caso de doble imposición, es necesario que el cobro sea por un mismo periodo de tiempo, es decir, en el mismo periodo de ejercicio fiscal que ha generado una ganancia o utilidad.

Al hablar de la concurrencia de autoridades, nosotros lo entendemos como el momento en que dos autoridades amparadas bajo una ley exigen el pago de un impuesto, que en el caso de México pueden ser entre las autoridades del fuero interno (llamado común) debido al régimen federal bajo el que nos organizamos y el pleno externo entendido como la realización y cumplimiento de la soberanía que tiene cada país.

Confrontando los puntos anteriores podremos determinar si un cobro de impuestos es un caso o no de doble tributación.

Flores Zavala resuelve que la doble imposición puede surgir:

- “1.- Cuando una misma entidad impositiva (federación, estado o municipio) establecen dos o más gravámenes sobre una misma fuente de impuesto.
- 2.- Cuando concurren en una misma fuente dos estados soberanos.
- 3.- Cuando en los estados federales gravan la misma fuente la Federación y los estados que la integran.

4.- Cuando concurren el gravamen los estados miembros de la Federación y los municipios que la integran.”⁴⁴.

Es precisamente el desarrollo del país lo que obstaculiza un sano crecimiento dentro y fuera de cada uno de los Estados integrantes de la Federación, y que lo lleva en muchas ocasiones en el sentido opuesto del desarrollo, ya que la falta de distribución armónica y no nociva es lo que va a acarrear flujos de capital directo necesario para el pleno crecimiento del país.

“En atención a lo anterior podemos decir que las facultades fiscales surgen con motivo principalmente de tres criterios impositivos, el criterio de la fuente el de la nacionalidad y el del domicilio a los que se les ha llamado criterios de vinculación.”⁴⁵.

En términos generales; puede decirse que el problema de la doble imposición por parte del estado soberano se deriva de que cada entidad tiene derecho para gravar a las personas que dependen de él por razón de la nacionalidad y domicilio (sujeción personal)

Al mismo tiempo tiene derecho para gravar las rentas creadas y los bienes situados en su territorio sin tener en cuenta las cualidades de las personas que las perciben o las poseen (sujeción real)

Los municipios no cuentan con poder tributario, por lo que la doble tributación se puede dar cuando la Federación o cualquiera de las entidades federativas coincidan con establecer impuestos gravando el mismo objeto. Este ultimo supuesto es el que comúnmente aparece, y que ha preocupado más, por ser muy grave.

⁴⁴ Flores Zavala. Op. Cit. Pp. 328.

⁴⁵ Terán Contreras, José Manuel. **Poder tributario y criterios de vinculación.** ED. Porrúa. México 1989. Pp. 123.

El primer supuesto no es muy común en nuestro sistema, ya que generalmente a lo que se recurre es a aumentar la tasa, cuota o tarifa del impuesto ya establecido, pues es más redituable y más cómodo.

El segundo de los supuestos es de mayor interés y de más consideración, en tanto que al no existir una restricción de poder impositivo entre la Federación y las entidades federativas, es muy común ver que tanto la federación como las entidades federativas gravan el mismo objeto para obtener recursos, sobre todo tratándose de los más redituables económicamente, lo que propicia que el sujeto pasivo o contribuyente reciba un doble impacto tributario por dos diferentes vías políticas, que muchas veces rebasa su capacidad contributiva.

2. 3. Consecuencias de la doble tributación.

El análisis de las consecuencias que acarrea la existencia de la doble tributación es el que presenta mayor diversidad de complicaciones, principalmente porque todas las imposiciones se basan en leyes vigentes y que por consiguiente fundamentan la acción de las autoridades al momento de exigir el pago del impuesto, independientemente de la existencia o no de un doble pago por el mismo hecho, por el mismo periodo y realizado a través del mismo individuo.

Resulta necesario recalcar que de manera jurídica, no se puede plantear una cuestión de ilegitimidad, debido a que cada autoridad, sea ésta interna (Estatual) o externa (Internacional), al momento de exigir el pago de determinados impuestos lo hace en ejercicio de una facultad a ella conferida en las normas que rigen los impuestos.

En el plano interno tenemos que existe doble tributación cuando dos o más autoridades fiscales de los distintos niveles de gobierno, hacen uso de las facultades a ellas conferidas o en su defecto cumplen los mandatos a ellas

ordenadas, y gravan la misma materia, esto es, imponen un tributo a determinado acto en forma simultánea, quizá con distinto nombre pero con la misma base o sustento. De aquí que un impuesto que se puede considerar equitativo aplicado aisladamente, si es aplicado de forma concurrente con el aplicado por otra autoridad del mismo o distinto nivel, por ese solo hecho deja de ser equitativo y se convierte en una carga gravosa y nociva para el contribuyente, pudiendo inclusive a llevarlo a la no inversión y consecuentemente al estancamiento y posiblemente a la desaparición de la empresa eliminando a la vez una fuente de ingresos para el Estado. Seguramente por eso se ha dicho que el Federalismo es un lujo que hay que pagarlo.

Algunos autores, al hablar sobre la doble imposición expresan lo siguiente: *¿Acaso existe doble imposición por el hecho de ser llamados a pagar el erario, primero; el impuesto sobre la propiedad territorial y, luego el complementario sobre la renta, y además los impuestos sobre los bienes de consumo adquiridos con la misma renta? No en ningún caso, porque el legislador tiene el pleno derecho a recaudar 100 pesos de una sola vez, o bien, a fragmentar su pago en tres o en un número de cuotas, llamando una, impuesto sobre la renta de los terrenos, a otra, impuesto complementario sobre la renta, y a la tercera o al conjunto de las terceras, impuestos sobre diversos bienes de consumo adquiridos por el contribuyente. Aquí no existe doble imposición, sino un mero fraccionamiento entre diversos títulos de cobranza de una carga impositiva única, fraccionamiento querido en razón de la comodidad de la Hacienda pública y para hacer fácil la inclinación a pagar del contribuyente.*

Opinión que de ninguna manera compartimos, porque como se podrá observar, se deja al total y absoluto arbitrio de la autoridad hacendaria la creación de cualquier cantidad de impuestos, que con pretexto de fraccionar y facilitar el pago destrocen el poco poder adquisitivo de la inmensa mayoría de contribuyentes, amén de que se violarían los principios básicos de la relación tributaria.

En este sentido, razonamos que debe haber un reconocimiento por parte de los niveles impositivos superiores, es decir, las autoridades encargadas de disponer las leyes fiscales, a las facultades y necesidades que tienen los niveles impositivos inferiores, es decir las autoridades hacendarias, de dar cumplimiento a las necesidades que le son inherentes a su función de ente público rector de las necesidades colectivas de sus gobernados, destacando que tal reconocimiento por parte de la autoridad superior se está dando por aceptada una merma en la recaudación impositiva de ésta, en virtud de la capacidad contributiva de los gobernados se ve disminuida en el momento de que el nivel impositivo inferior realiza el cobro del impuesto que le corresponde y que le es necesario para cumplir con sus obligaciones.

La mejor manera de dar una solución a esta situación es considerar a la recaudación fiscal del Estado como un todo y en ese sentido hacer una perfecta distribución de las facultades y los actos económicos que se sujetarán al cobro de un determinado impuesto por parte de una autoridad es específico, evitando con ello caer en el conflicto de facultades de autoridades para el cobro de determinado impuesto.

El Dr. Geraldo Ataliba nos refiere al hablar sobre la doble tributación interna que “Ese fenómeno acontece mucho en las federaciones (en los estados de estructura federal) . En Alemania, el tributo federal prevalece sobre el estatal y lo excluye como regla general”⁴⁶.

Además de que al darse una situación de doble imposición , se violentan los principios de igualdad y equidad tributaria, los cuales son aceptados universalmente y que ya se habló de ellos anteriormente.

⁴⁶ Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México Naucalpan. Ataliba, Geraldo. **Doble Tributación Internacional.** Mayo – Agosto 1998 No. 10 Año IV. Pp. 32.

En relación a este punto coincidimos con el maestro Flores Zavala quien manifiesta que: "La regla general es que debe evitarse la doble imposición porque es contraria al principio de justicia, pues la fuente doblemente gravada se encontrará en situación de desigualdad frente a otras gravadas con un solo impuesto, y porque constituye un obstáculo para el desarrollo económico de un país"⁴⁷.

Soluciones como las descritas y que nos parecen viables para nuestro país, aparentan una respuesta sencilla a la problemática planteada, pero la realidad es que en la práctica al suscitarse y ejercitar una acción como la planteada conduciría a una situación que es por demás indispensable para los sistemas políticos actuales (principalmente en los países subdesarrollados) debido a que con ello perderían gran parte del control del país.

Si bien es cierto que la importancia y mérito de las leyes se miden por la proporción entre el bien particular que la ley va a realizar y el bien común del orden social, también lo es que ésta debe vigilar y tutelar un sano equilibrio y un desarrollo de sus contribuyentes.

Ahora bien, aunque no es materia del presente trabajo mencionaremos brevemente que, en el plano externo o internacional la situación de la doble tributación se vuelve un poco más complicada porque no existe cuestionamiento alguno sobre la legitimidad que tiene cada país de recabar el cobro de determinado impuesto, lo cual es una situación aparente, porque es aceptado universalmente el criterio de respetar los principios de equidad y de justicia tributaria en toda recaudación fiscal.

La doble tributación también provoca una anulación de los proyectos de inversión directa a largo plazo y que no son sino las erogaciones de capital fresco por parte de empresas principalmente transnacionales que provocan una ganancia

⁴⁷ Flores Zavala. Op. Cit. Pp. 331

económica directa vía impuestos y generación de empleos. Además detiene la tan necesaria e indispensable transferencia de tecnología, amén de que es indispensable ésta para que las industrias nacionales puedan competir en un clima de igualdad con respecto de las extranjeras.

Otra consecuencia de la doble tributación, como podemos razonar de su definición, es el encarecimiento y casi estancamiento de la inversión directa, que es considerada pilar en las economías en desarrollo como lo es caso de México, vía financiamiento y préstamos de capital ya sea para adquisición de tecnología de punta o para desarrollo de nuevos planes y proyectos de producción y expansión de las empresas nacionales.

En general, el hecho de que exista la doble tributación, concibe un decrecimiento de la inversión tanto de los nacionales como de los extranjeros en los diferentes rubros económicos y productivos, principalmente en los países en desarrollo como el caso de México, lo que no le permite un crecimiento y un desarrollo acelerado y sostenido de su economía tanto a nivel nacional como de manera individual, disposiciones y entendidos respectivamente bajo los conceptos de producto interno bruto (PIB), es decir la producción y las ganancias obtenidas a nivel nacional, y por el producto interno bruto "per capita" o "ingreso per capita", que equivale al mismo concepto anteriormente descrito pero aplicado de forma individual a los gobernados con respecto al aumento de población .

De lo anteriormente planteado podemos sintetizar que las consecuencias de la doble tributación son entre otras:

- a) *Carga fiscal excesiva e injusta sobre el contribuyente.*
- b) *Freno al desarrollo económico y muy particularmente a las inversiones extranjeras.*
- c) *Incremento de evasión fiscal a nivel internacional*

Uno de los mayores problemas por el que la múltiple imposición, resulta difícil de evitar, es el referente a la soberanía que tienen los diferentes países para poder realizar el cobro de los impuestos que ellos estimen pertinentes, es decir, la soberanía fiscal.

Algunos juristas nos comentan que la incidencia del cobro de impuestos sobre una misma renta, en dos entidades federativas dificulta el flujo de capitales, desanima las inversiones y encarece el costo del dinero y de la tecnología.

Podemos resumir en unas cuantas líneas, que la doble imposición detiene y puede inhibir el desarrollo de un país, de manera primordial en los llamados tercermundistas, además de que se violentan los principios de equidad y justicia tributaria, provocando un estancamiento de los países en desarrollo y convirtiendo el país, en un país dependiente de las inversiones tanto de capital, como de tecnología por parte de los países poderosos.

2.4. Sistemas para determinar la doble tributación.

Hemos dicho que la doble tributación es una superposición de facultades que tienen dos o más individuos para recaudar un impuesto sobre un mismo hecho o acto económico, realizado en el mismo periodo de tiempo, y que en ocasiones eroga ganancia o excedente económico.

También se ha dicho que se debe a una concurrencia de facultades otorgadas por las distintas leyes tributarias a las autoridades fiscales y que acarrear por consecuencia una disminución en el flujo de capitales vía inversiones; tanto directas como indirectas y detiene la transferencia de tecnología de punta, efectuando de esta manera que se dé un pleno desarrollo en las economías de los países en vías de desarrollo. Pero ahora pasaremos al análisis

de los sistemas en que se basan los Estados para determinar como se van a cobrar los tributos para cubrir sus necesidades.

La forma en que un Estado o Nación determina la manera de obtener sus ingresos lo define, por regla general, su Constitución Política o su documento básico de organización política, que es donde se va a determinar cómo se va a ejercer el poder público, designándose quién será el encargado de recabar los tributos y qué actos van a ser normados y regulados por cada uno de los niveles de gobierno contemplados.

En su Constitución o norma suprema se van a establecer los lineamientos a seguir en materia tributaria, siendo en los ordenamientos secundarios en donde efectivamente se observan las bases técnicas y operativas para la recaudación fiscal.

En la mayoría de los países desarrollados y en los que se encuentran en vías de desarrollo, su formación se basa en los Estados soberanos en su régimen interior pero que se hayan supeditados a una unión o liga de Estados, que generalmente se le llama Federación, y que constituye el nivel más alto de gobierno. A su vez los Estados, en su régimen interior establecen pequeñas representaciones de poder en las que delegan determinadas facultades de administración y control gubernamentales constituyéndose como, municipios, provincias, comunas, etc., pero que se refieren a lo mismo, a una delegación de algunas (muy pocas) facultades de los otros niveles de gobierno.

Dentro de esas facultades se encuentran las de recaudar los impuestos manejándose diversos criterios sobre los cuales los gobernados que obtengan un ingreso económico serán afectados con el cobro de diversos impuestos. Pero no solo sus gobernados están sujetos al cobro de impuestos, sino aquellas personas físicas o morales que no estando bajo la tutela del Estado tienen ganancias de establecimientos que se encuentran en su territorio.

Este cobro de impuestos tiene su origen en el poder tributario del Estado, que: “Se refiere a la capacidad del país de imponer mandatos de conducta a las personas, consistentes en la contribución de recursos económicos al erario de la entidad federal. El poder tributario es el poder del Estado respecto de una materia o ámbito de la conducta.”⁴⁸

Para llegar al establecimiento de leyes tributarias y sus facultades fiscalizadoras, es necesario que se basen en criterios bien definidos acerca de quién y porqué deben de tributar en determinado país.

Terán comenta también que los criterios utilizados para establecer las normas tributarias tiene su origen en ciertos elementos vinculativos, a los que se conoce como criterios de vinculación y que son referidos tanto a las personas a quienes se les atribuye, asigna o imputa la obligación de contribuir, como a los hechos jurídicos (llamados imponibles) que provocan la obligación de tributar. Los primeros se denominan criterios de vinculación subjetivos y los segundos son criterios de vinculación objetivos.

También nos comenta que estos criterios de vinculación subjetivos normalmente se refieren a características de relación de las personas respecto del Estado, tales como la nacionalidad, la residencia o el domicilio.

Los criterios de vinculación objetivos, normalmente se refieren a características de relación de los hechos imponibles respecto del Estado, tales como la realización de actividades, transacciones, actos o efectos jurídicos en el territorio estatal.

Existe un consenso de tres principios utilizados para la implantación de los diversos tributos, el de la fuente de riqueza o fuente territorial, el de nacionalidad y el de residencia que serán plasmadas a continuación.

⁴⁸ Terán Contreras, Op. Cit. P. 85.

a) Imposición atendiendo a la fuente de riqueza

“Este criterio tiene su fundamento en la teoría del beneficio, que sustenta que el pago de impuestos se debe a una retribución del contribuyente al Estado por los bienes y servicios prestados por este”⁴⁹ nos dice Chapoy Bonifaz.

La potestad tributaria se atribuye al Estado en cuyo territorio se producen los rendimientos (teoría de la fuente productora) o en cuyo territorio fue obtenida la disponibilidad económica o jurídica de dicho rendimiento (teoría de la fuente pagadora).

Por lo tanto, deducimos que este criterio encuentra su aplicación real cuando el país considera que se le debe retribuir cierta cantidad vía impuestos, ya que las ganancias obtenidas lo fueron dentro de su territorio y en uso de sus bienes y servicios. La contraparte de este criterio es excluyente y por consiguiente perjudicial para el Estado porque relega y olvida a los ingresos obtenidos del extranjero, provocando un impulso para la inversión fuera del país y quizá una simulación de ésta para evitar el pago de impuestos. Además existe una clara carga en contra de la inversión en el propio país, dando como resultado una disminución de ésta.

Dentro de los llamados criterios objetivos, sólo uno resulta ser preponderante, el de la territorialidad o de la fuente, el cual tiene un contenido más económico que los criterios subjetivos, según nuestro criterio.

b) Imposición atendiendo a la nacionalidad.- El usar este criterio significa que los nacionales deben pagar a ese Estado el impuesto correspondiente sobre todas sus rentas, sin que se tome en consideración el lugar de residencia o el lugar donde el rendimiento fue producido o pagado.

⁴⁹ Chapoy Bonifaz. Op. Cit. Pp. 166. Hace una acotación diciendo que este principio operara siempre y cuando los beneficios pudieran ser cuantificados y el gravamen resultante de tal distribución de la carga fiscal además equitativo, condiciones que difícilmente se dan en la práctica.

Si bien es cierto que en casi todas las constituciones hay normas discriminatorias o de protección, que en alguna forma limitan a los extranjeros en aspectos relacionados con su actividad en ciertos países, pero básicamente si uno tuviera que definir, los textos constitucionales, en términos generales diríamos que casi todos los países se caracterizan, dentro del plano fiscal, por una línea o tratamiento igualitario a nacionales y extranjeros.

Este criterio establece que el Estado va a implantar tributos a los nacionales que reciban un ingreso por alguna actividad, ya sea dentro o fuera de sus territorios. En la práctica podemos observar que presenta varias contrariedades, entre las que destaca el caso de los nacionales que residen en el extranjero y están sujetos al mismo impuesto así como de los nacionales residentes en el país pero que obtienen ganancias que han sido gravadas en el extranjero por el mismo impuesto, lo que genera una doble tributación.

c) Imposición atendiendo a la residencia.- Chapoy Bonifaz nos dice que “la mayoría de los países que gravan el ingreso extranjero se basa en este criterio”⁵⁰.

De lo anterior podemos comentar que el principio de la residencia o del domicilio significa que las personas deben pagar impuesto sobre la renta por ejemplo, al Estado en que residan, sobre todos los rendimientos que reciban, independientemente de su nacionalidad o del lugar donde tales rendimientos fueran producidos o pagados.

En consecuencia, deducimos que contempla de manera primordial no sólo a los nacionales residentes, sino a los extranjeros residentes dentro del Estado que lo aplica. La mayor problemática que presenta este criterio es que la definición de residencia se presta a una enorme cantidad de definiciones porque en ocasiones se le identifica con el domicilio establecido por la persona (física) por la estadía de ésta dentro del país por un periodo de tiempo determinado o por la

⁵⁰ Chapoy Bonifaz. Op. Cit. Pp. 166.

realización de hechos y situaciones que pudieran presumir la exteriorización de residir en el país.

De tal manera, la autora Chapoy Bonifaz considera que “sería más apropiado hablar de residencia habitual, con lo que en general al domicilio se le da doble carácter, es decir, un aspecto de hecho que es la residencia y otro aspecto subjetivo que es la intención o el ánimo de permanecer en el lugar con carácter habitual.”⁵¹.

Para las personas morales (principalmente sociedades mercantiles) existen criterios semejantes entre los que encontramos el lugar y las leyes bajo las que se constituyó la sociedad, el lugar en donde se encuentra su administración o en donde se encuentre su matriz u oficina principal.

Debido a la gran diversidad de criterios, se vuelve difícil el llegar a contemplar el establecimiento de un criterio uniforme en el mundo entero para la implantación de impuestos, originándose que se haga una combinación de criterios para poder recaudar la mayor cantidad posible de dinero y así cubrir sus gastos, pero que en muchos de los casos nos da como resultado el que exista una gran cantidad de impuestos que resulten un doble tributo

2.5. La doble tributación Interna o Nacional.

Iniciaremos con una frase “el federalismo es un lujo que hay que pagarlo”⁵².

Comenzamos con esta frase porque en nuestra consideración, este lujo llamado federalismo es lo que provoca doble o múltiple tributación dentro del propio Estado (nacional).

⁵¹ Ibidem. Pp. 164.

⁵² OMEBA. **Enciclopedia Jurídica**. 15ª edición, ED. Bibliográfica Argentina SRL, Buenos Aires, 1987, Tomo XII, Letra F.

Un país al estar organizado de forma federalista, nos indica que coexisten dentro de él varios niveles de autoridad (generalmente tres) y por consiguiente, varios niveles de recaudación con sus respectivas autoridades exactoras.

Hasta aquí, el sistema político del país no representa problema alguno, pero en cuanto se empieza a designar las facultades impositivas de cada nivel exactor surgen situaciones conflictivas que dan como resultado el cobro doble o múltiple de un impuesto.

Precisamente en la distribución de facultades es que se marca el problema de la superposición de éstas, lo que provoca que exista una concurrencia en el cobro de determinado impuesto (cabe la posibilidad que no bajo el mismo nombre), dirigido hacia un mismo acto y a un mismo sujeto por el mismo periodo de tiempo, constituyendo una violación por demás flagrante del principio de justicia tributaria, provocando que el tributo se vuelva inequitativo y engorroso para el desarrollo de la economía nacional, de forma específica en los niveles impositivos inferiores (Estado y Municipios)

Ésta concurrencia de facultades de las autoridades fiscales lo que provoca que exista una doble tributación interna y que propicia una inhibición en la recaudación de impuestos y una confusión y ahorcamiento de la economía, viendo afectado su poder impositivo tanto los Estados como los Municipios.

Mencionamos que ven supeditado su poder impositivo sólo los Estados y los Municipios respecto de la Federación, porque esta última se considera el órgano administrativo de nivel superior y quien controla y regula las facultades tanto delegadas como derivadas que tienen las otras dos anteriores.

Debemos remarcar que los términos delegar y derivar no significa lo mismo, lo que hace que las facultades derivadas tengan una amplitud, significación y ampliación distintas de las facultades delegadas.

Entendemos por facultad delegada “aquella relación jurídica donde una autoridad transfiere una parte de sus poderes o facultades a otro órgano”⁵³. A manera de complemento diremos que se deben cumplir con ciertos requisitos

⁵³ Diccionario Jurídico Mexicano. Op. Cit. Pp. 862.

como el que el órgano que delega y el que recibe tenga a través de una ley ese derecho y que los poderes o facultades delegadas puedan serlo.

Tiene la característica de que no se pueden delegar en su totalidad las facultades y atribuciones que le han sido asignadas, pero sí, como se infiere de la definición, se retrae al momento de delegar una cierta cantidad de facultades a poder ejercerlas nuevamente en tanto perdura la delegación realizada, porque de otra manera habría una concurrencia de autoridades competentes, lo que también podría desencadenar una doble imposición interna.

Al delegar facultades, obviamente el órgano delegador realiza una ampliación de poderes del órgano a quien le han sido delegadas las facultades lo que aumenta su esfera de competencia.

Las facultades derivadas las debemos entender como: "aquellas que dimanen directamente de un órgano o autoridad constitutiva. Se les llama derivadas porque éstas no fueron dadas a ningún otro órgano anteriormente, por lo que son otorgadas desde el origen mismo de la conformación del Estado"⁵⁴.

Al ser facultades derivadas, éstas tienen su origen en alguna constitución o poder constituyente, el poder fiscalizador es una facultad derivada de su soberanía fiscal y se encuentra contenido en su constitución, es decir, en el Derecho. Esto es en el sentido de que el Estado es el único que se puede encargar del cobro de impuestos, pero lo crea el órgano encargado del manejo de los mismos, concediendo y estableciendo facultades tanto derivadas como delegadas.

El Estado, al tener para su organización y funcionamiento otros poderes soberanos en su régimen interior (Estados) y que se conformados a su vez por comunidades de mucho menor tamaño (Municipios) y que se encuentran unidos a una Federación, está última conserva la mayoría de las facultades derivadas en el área fiscal, mientras que a los Estados se les otorga una soberanía fiscal limitada en la facultad de establecer los impuestos que puede recaudar, dejando a los Municipios como meros recaudadores de los impuestos que les marca tanto la Federación como los propios Estados.

⁵⁴ Ibidem. Pp. 864.

A nuestra consideración, resulta notorio que al existir una demarcación de las facultades delegadas y de las derivadas, en la recaudación fiscal no debería existir concurrencia en el cobro de ciertos impuestos, lo que en la práctica sucede con frecuencia, ya que al existir por regla general dos autoridades fiscales que pueden exigir el pago de impuestos, éstas establecen contribuciones que en la mayoría de las ocasiones recaudan bajo nombres distintos pero que en su esencia gravan y afectan actos que ya han sido gravados por otros entes fiscales, volviéndose impuestos violatorios de los principios tributarios de proporcionalidad y equidad, dándose con ello una adecuación de fondo al concepto de la doble tributación.

La solución parece sencilla, pero es más complicada de lo que aparenta porque contiene la aceptación por parte del nivel impositivo superior de las necesidades propias de los niveles impositivos, concediéndoles una mayor autonomía de la recaudación y establecimiento de impuestos, perdiendo necesariamente gran parte del control político debido a que se vería en la necesidad de delegar facultades exactoras que redundarían en un fortalecimiento de los niveles inferiores y un relajamiento de la potestad tributaria del nivel impositivo superior, situación que en la práctica resulta demasiado difícil que suceda, por los matices políticos y sociales que implica.

CAPITULO III

REGULACIÓN JURÍDICA DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN

3.1 El deber tributario, Artículo 31 fracción IV, Constitucional y artículos relacionados.

El deber, entendido en términos jurídicos, “proviene del latín *deber*, a su vez que: *habere*, tener que, ser necesario, tener la obligación y deber, indica el comportamiento, al que un individuo esta obligado de conformidad, con una regla o precepto (religioso, moral, jurídico). De ahí que, debido, (derivado del latín *debitum*), a el comportamiento conforme a la regla o precepto sea entendido como lo correcto, lo bueno, lo justo, lo licito”⁵⁵.

Partiendo de la sección utilizada para la palabra deber, comprendemos al deber tributario como una obligación, que se tiene de dar o entregar a alguien cierta cantidad económica denominada tributo.

Esta obligación la encontramos en nuestra Constitución en el Art. 31, frac. IV, que establece :

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

En el precepto antes mencionado encontramos la base jurídica que regula las relaciones entre los sujetos pasivo y activo del tributo, señalando el como, el porqué y para que se realiza dicha contribución.

Del art. en cuestión se desprende que: quien tiene la calidad de sujeto activo (quien recibe los impuestos, es la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios), estos últimos no tienen una plena potestad jurídica

⁵⁵ Idem. Letra “D”

tributaria ya que el Art. 115, en su frac. II, constitucional los limita a administrar su hacienda, al enunciar:

Art. 115.- Los estados adoptaran para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo y popular teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el municipio libre, conforme a las bases siguientes:

Frac. II.- Los municipios estarán investidos de personalidad jurídica y manejaran su patrimonio conforme a la ley.

Los ayuntamientos poseerán facultades para expedir de acuerdo con las bases normativas que deberán establecer las legislaturas de los estados, los bandos de policía y buen gobierno, los reglamentos, circulares y disposiciones administrativas de observancia general dentro de sus respectivas jurisdicciones ...

Y así, sólo la federación y las otras autoridades mencionadas, con su limitación, son los únicos legalmente facultados para ser acreedores de créditos fiscales, aunque el Mtro. Margain Manautou menciona que: "Como excepción se pueden señalar al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, organismos descentralizados considerados por sus leyes como organismos fiscales autónomos, que han recibido el respaldo de los tribunales (los han legitimado), el primero para firmar créditos y recaudarlos directamente y el segundo para determinar diferencias pero sin el derecho de recaudarlos directamente"⁵⁶.

Aquí resulta necesario asentar, que existen en nuestra Constitución diversos artículos que regulan los diferentes ámbitos de competencia entre las Entidades Federativas y la propia federación, respecto de las contribuciones que podrán ser impuestas para cada uno de ellos, así tenemos que, el artículo 73 constitucional nos señala:

Artículo 73.- El congreso tiene facultad

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

X.- Para legislar en toda la Republica sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, intermediación y servicios financieros, energía eléctrica y nuclear...

⁵⁶ Margain Manautou. Op. Cit. Pp. 24

XXIX-A Para establecer contribuciones.

- 1.- Sobre el comercio exterior.
- 2.- Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4° y 5° del artículo 27.
- 3.- Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.
- 4.- Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación, y
- 5.- 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.

Las entidades federativas participaran en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la porción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijaran el porcentaje correspondiente a los impuesto sobre energía eléctrica.

Artículo del que podemos resaltar la incongruencia en fracciones enunciadas, respecto a lo que se entiende por, reservado para la Federación, y lo que por exclusión puede ser regulado por las entidades federativas.

Otro artículo que refiere a lo anterior, es el 117 constitucional, que enuncia:

Artículo 117.- Los estados no pueden en ningún caso:

- III.- Acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas, ni papel sellado.
- IV.- Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.
- V.- Prohibir ni gravar, directa ni indirectamente, la entrada a su territorio ni la salida de él a ninguna mercancía nacional o extranjera.
- VI.- Gravar la circulación, ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, que requieran inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía.
- VII.- Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

El artículo precedente que hemos visto, contiene las prohibiciones expresas que en materia impositiva son aplicables a las entidades federativas, que junto con el ambiguo artículo 73 contienen las materias que quedan excluidas de su posible imposición por parte de los estados.

Por último, mencionaremos lo contenido en el artículo 131 constitucional:

Artículo 131.- Es facultad privativa de la federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional...

Lo que a nuestro juicio es sólo una complementación de los anteriores artículos plasmados.

Continuando con el estudio del artículo 31 fracción IV, éste enuncia que los sujetos activos de la relación jurídico-tributaria, son los mexicanos residentes en un determinado Estado o Municipio, que se encuentran a su vez, comprendidos dentro de la Federación.

Dentro de la terminología usada por el legislador de 1917, en nuestra Carta Magna encontramos que la obligación tributaria se encuentra contenida en el Capítulo II, que se refiere a los mexicanos, además de que en la redacción del artículo 31 se enuncia claramente que son obligaciones de los mexicanos, entre otras, la de contribuir para los gastos públicos.

Precisamente, por la redacción usada en tal artículo se ha dado lugar a la duda, en cuanto a que la obligación de contribuir para los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios, sea realizada de manera única y exclusiva por los mexicanos, excluyendo de tal obligación a los extranjeros en el país.

Al respecto concluimos, que esta omisión en la ley no es obstáculo para que la Federación y los estados establezcan el pago de impuestos a cargo de los extranjeros residentes en el país, a través de las leyes fiscales secundarias o reglamentarias, atendiendo primordialmente a que la Constitución al hacer caso omiso de esta situación, da pauta a interpretar que no se opone a que se regule

esta omisión, aplicándose el principio de derecho que dice: *Lo que no esta prohibido, esta permitido.*

Si bien, ésta interpretación es aceptada por las autoridades fiscales, (como se desprende de la lectura de las leyes secundarias) qué existen algunos tratadistas que opinan lo contrario, como el caso del Dr. Ramón Revés Vera quién, en su ensayo jurídico publicado en la Revista Del Tribunal Fiscal del Estado de México, bajo el titulo de: *La teoría de la contribución mexicana establece que:*

a) La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no establece obligación económica alguna a los extranjeros que realicen actividades lucrativas en nuestro país o sobre riquezas muebles o inmuebles situadas en territorio nacional o relacionados con mexicanos, han sido las leyes secundarias las que han establecido esas obligaciones.

En cambio, el artículo 2 de la Constitución establece el derecho de todo extranjero que siendo esclavo, al entrar al territorio nacional, alcanza por ese solo hecho, su libertad y la protección de las leyes mexicanas.

No es difícil pensar, qué así como los extranjeros tienen derechos políticos, también deban de tener obligaciones políticas y económicas

b) No existe en la Constitución un concepto unívoco, claro y técnico de contribución y de impuesto, ya que ambos se refieren al concepto amplio de obligaciones económicas de los mexicanos”⁵⁷.

Situación que es palpable a simple lectura del artículo 31 en su fracción IV y que ha dado lugar a numerosas suposiciones del porque se encuentra redactado en esos términos.

En el sentido contrario al que se sostiene líneas arriba, mencionaremos que si los mexicanos y extranjeros gozan de los derechos básicos del hombre, también

⁵⁷ Reyes Vera Ramón. **La teoría de las Contribuciones mexicanas.** Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, Naucalpan, Mayo – Agosto, 1980, No 19 Año IV, Pp. 81 – 88.

deben estar colocados en el mismo nivel, en cuanto a sus obligaciones públicas y entre ellas la del pago de impuestos.

“Es así como fácilmente se explica que la obligación de contribuir para los gastos gubernamentales que establece la fracción IV, del artículo 31, es una obligación general, a pesar de que literalmente el texto constitucional se refiere a deberes de los mexicanos. Nunca se ha pretendido interpretar ese texto en el sentido de que los extranjeros están excluidos del pago del tributo”⁵⁸. Consideración que es la más aceptada por los tratadistas y por las autoridades fiscales.

Retomando el análisis del artículo 31, fracción IV, encontramos que la obligación tributaria expresamente va dirigida a regular los hechos jurídicos económicos de los residentes en el país.

Aquí se ha planteado, porque el legislador enfáticamente señala que están obligados al pago del tributo los individuos que tengan su residencia en el país y no aquellos que tengan establecido su domicilio.

En primer lugar, la citada fracción puede establecer o fijar gravámenes impositivos, restringiendo esta facultad a la Federación, el Distrito Federal, al Estado y al Municipio en que resida el contribuyente, pero tal definición no nos aclara el porqué del término empleado.

Como ya se anotó anteriormente, surge una disyuntiva en cuanto al texto Constitucional porque en las normas secundarias, concretamente en el Código Fiscal de la Federación (CFF) señala lo que debe entenderse por Domicilio Fiscal y a quiénes se consideran residentes en el territorio nacional.

En su redacción el CFF manifiesta que para efectos fiscales, se entenderá por país y territorio nacional, a México, lo que conforme a la Carta Magna integra la nación y la zona exclusiva situada fuera del mar territorial (artículos 42 y 43 Constitucionales y 8 del CFF)

⁵⁸ Idem. Pp. 81 - 88.

Además indica que se consideran residentes en territorio nacional (artículo 9 CFF)

I.- A las siguientes personas físicas:

- a) Las que hayan establecido su casa habitación en México salvo que en año calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.
- b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor señalado en el inciso a) de esta fracción.

II. A las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

Tratándose de personas físicas, la residencia en el campo extranjero se acreditaría ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del estado del cual son residentes.

Pero la confusión surge, cuando del artículo 10 del CFF se desprende el concepto de lo que debe entenderse por domicilio para efectos fiscales.

Artículo 10. – Se considera domicilio fiscal:

I.- Tratándose de personas físicas

- a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.
- b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.
- c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

II.- En el caso de las personas morales:

- a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.
- b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, será el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

Los citados artículos, como se puede observar hacen una explicación de que debe entenderse como residencia y como domicilio fiscal, pero que de ninguna manera aparecen como entes o figuras jurídicas individuales, sino dependiente una de otra, ya que si bien el legislador instruyó que se gravará impositivamente a los residentes en el país, esta imposición se realiza a través de su domicilio fiscal, que es entendido, como el lugar donde se establece la administración del contribuyente en el territorio nacional.

Siguiendo con el análisis del artículo 31, fracción IV, Constitucional encontramos qué:

Las contribuciones impuestas a los particulares deberán estar establecidas en una ley, referencia a que es una clara alusión del principio de legalidad y que consigna entre otras cosas, que para que un individuo pueda ser molestado en su persona, bienes, posesiones o derechos deberá ser conforme a las leyes expedidas con posterioridad al hecho (artículo 14 Constitucional).

Existiendo dos excepciones a éste principio, contenidas en los artículos 29 y 131 Constitucionales, el principio de ellos da la facultad al Ejecutivo Federal de crear algún impuesto debido a un estado de emergencia, pero con la salvedad que una vez pasado el estado de emergencia se deberá retomar el principio de legalidad. El segundo caso, contempla la facultad que tiene el Congreso de la Unión de delegar facultades al Ejecutivo para que este pueda aumentar, disminuir o suprimir los montos de las tarifas de exportación que hayan sido establecidas por el Congreso de la Unión y también la posibilidad de crear otras.

Otro requisito aparecido en el artículo 31, en su fracción IV, es que las contribuciones recibidas deberán ser canalizadas a cubrir los gastos públicos ya sea de la Federación, del Distrito Federal, o de los Estados y Municipios en que residan los contribuyentes.

Aquí se consigna el destino (teórico) de las contribuciones que aportan los ciudadanos, determinando el legislador qué deberán ser recaudados para la satisfacción del gasto público.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha definido en relación al destino de los impuestos de la siguiente manera.

“Impuesto, destino de los, en relación con los obligados a pagarlos. De acuerdo con el artículo 31 fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales primero, que sea proporcional, segundo que sea equitativo, y que tercero que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo instituido por la Constitución, ya que esta no concedió una facultad omnímoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado fueron convenientes sino una facultad limitada por estos tres requisitos”⁵⁹.

Por lo que si llegare a faltar alguno de estos tres requisitos, el impuesto sería contrario a lo preceptuado por la Constitución y en consecuencia se estaría violando el principio de legalidad.

Ahora bien, coincidimos en qué; si los impuestos no son canalizados a cubrir el gasto público constituiría una violación Constitucional, pero surge la interrogante ¿Qué debemos de entender por gasto público?

La respuesta mas acertada que hemos encontrado, es aquella que considera como todo gasto hecho por el Estado, sea o no realizado mediante un acto de gobierno para dar satisfacción a las necesidades comunitarias.

Por último, de la lectura del artículo 31, fracción IV, se desprende como último elemento de los impuestos y su constitucionalidad, el que estos sean proporcionales y equitativos.

Es tendencia de la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación con el objeto de realizar una justicia fiscal. Sin embargo, este fenómeno impositivo no está prohibido por ningún artículo de la Constitución Federal, de tal suerte que en si misma no es inconstitucional; lo supuesto, es que los tributos sean proporcionales y equitativos. que no estén establecidos por la ley

⁵⁹ Jurisprudencia de la SCJN, México 1984, Tomo II.

o que no se destinen para los gastos públicos, como ya se ha mencionado antes, pero no que haya doble tributación.

Criterio muy cierto el de la Suprema Corte de Justicia, sustentado respecto al tema, al asentar la jurisprudencia publicada en el informe del año de 1998, primera parte, pagina 802-67 titulada LA DOBLE TRIBUTACIÓN, EN SI MISMA NO ES INCONSTITUCIONAL.

Respecto a esto, pocas son las materias que en forma exclusiva se le otorgan a la federación o a las entidades federativas, para que sean gravadas y aprovechadas en forma individual y por lo tanto, en una primera aproximación la doble tributación no está prohibida por nuestra constitución, porque para ellos se necesita delimitar el campo de acción fiscal de los tres niveles de gobierno que integran a nuestra República.

Sin embargo, la doble tributación puede tener un carácter negativo y si podría ser inconstitucional, cuando las entidades federativas invadan el campo de acción fiscal que la Constitución Política de la República hasta la fecha ha reservado para la federación –artículos 73, fracción, XXIX –A, 117, fracciones IV, V, VI, VII, y 118, fracción I, - artículos ya anotados -, o viceversa, cuando la federación invada el campo de acción fiscal reservado exclusivamente para las entidades federativas, como es el caso del reservado en el artículo 115, del ordenamiento legal que se ocupa a favor de dichas entidades.

En estos supuestos se estaría en presencia de la doble tributación de carácter prohibitivo e inconstitucional, pues si se toma en cuenta que la misma se origina o se permite por ausencia de la delimitación del poder tributario entre los tres niveles de gobierno, y en el caso de que si la haya, aunque la Constitución Política no lo señale en forma expresa.

En efecto, esto es así, porque si al que se le tiene prohibido o limitado gravar esas materias lo hace, entonces se actualiza la doble tributación.

3.3. Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Sujetos del Impuesto.

En el impuesto, como en cualquier otra carga, una vez que se ha realizado el presupuesto de hecho, previsto por la ley impositiva, o sea, que se ha realizado lo que se llama el hecho generador, surge la obligación fiscal, por lo tanto, hay un sujeto activo y otro activo de la obligación, siendo siempre el sujeto activo el Estado. En cuanto al sujeto pasivo, de lo mencionado anteriormente se desprende que pueden serlo las personas físicas y las personas morales.

Para confirmar esto, basta mencionar lo señalado en el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación.

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

Luis Martínez López en su obra: “Derecho Fiscal Mexicano” señala qué: “La contribución mas justa que puede exigir el Estado a los habitantes del territorio nacional, para cubrir los gastos públicos, es el Impuesto Sobre la Renta. Su justicia radica en su equidad y proporción, que son las características de las contribuciones, requeridas por el inciso 1 del artículo 31 de la Constitución Federal, pues recae en el excedente de los recursos, satisfechas las necesidades individuales, esto es su pago no implica un sacrificio y el gravamen se impone en relación con la situación económica de los contribuyentes”⁶⁰ .

Por su parte, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 1º. Señala lo siguiente:

⁶⁰ Luis Martínez López. Derecho Fiscal Mexicano. 6ª edición, Ediciones Contables y Administrativas, México 1983, Pp. 378.

“1º. Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

Establecimiento Permanente.

El artículo 2º. De la Ley del Impuesto Sobre la Renta menciona lo siguiente:

Artículo 2o. Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

No constituye establecimiento permanente.

Asimismo, el artículo 3º. De la misma ley señala lo siguiente:

Artículo 3o. No se considerará que constituye establecimiento permanente:

I. La utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero.

II. La conservación de existencias de bienes o de mercancías pertenecientes al residente en el extranjero con el único fin de almacenar o exhibir dichos bienes o mercancías o de que sean transformados por otra persona.

III. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías para el residente en el extranjero.

IV. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de desarrollar actividades de naturaleza previa o auxiliar para las actividades del residente en el extranjero, ya sean de propaganda, de suministro de información, de investigación científica, de preparación para la colocación de préstamos, o de otras actividades similares.

V. El depósito fiscal de bienes o de mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito ni la entrega de los mismos para su importación al país.

De las personas morales y las no contribuyentes.

La Ley del impuesto Sobre la Renta, en su artículo 8º, menciona a la persona moral de la siguiente manera:

Artículo 8o. Cuando en esta Ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México...

Por otro lado, el artículo 58 de la misma ley, menciona cuales son las personas morales no contribuyentes del impuesto sobre la renta, las cuales se enlistan en los artículos 60 y 67, exceptuando lo dispuesto en el artículo 79 de LISR.

Artículo 58. Las instituciones que componen el sistema financiero que efectúen pagos por intereses, deberán retener y enterar el impuesto aplicando la tasa que al efecto establezca el Congreso de la Unión para el ejercicio de que se trate en la Ley de Ingresos de la Federación sobre el monto del capital que dé lugar al pago de los intereses, como pago provisional. La retención se enterará ante las oficinas autorizadas, a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquél al que corresponda.

Artículo 60. Los intermediarios financieros que intervengan en la enajenación de acciones realizada a través de Bolsa Mexicana de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores, deberán efectuar la retención aplicando la tasa del 20% sobre la ganancia obtenida en el mes de calendario de que se trate; para estos efectos, se deberán considerar las ganancias o pérdidas correspondientes a la totalidad de las operaciones por este concepto efectuadas en el citado mes respecto de la misma emisora...

Las personas físicas y morales podrán acreditar las retenciones efectuadas en los términos del primer párrafo de este artículo, contra el impuesto que resulte a su cargo en la declaración del ejercicio de que se trate.

Artículo 67. No tendrán el carácter de controladora o controladas, las siguientes sociedades:

I. Las comprendidas en el Título III de esta Ley.

II. Las que en los términos del tercer párrafo del artículo 8o. de esta Ley componen el sistema financiero y las sociedades de inversión de capitales creadas conforme a las leyes de la materia.

III. Las residentes en el extranjero, inclusive cuando tengan establecimientos permanentes en el país.

IV. Aquellas que se encuentren en liquidación.

V. Las sociedades y asociaciones civiles, así como las sociedades cooperativas.

VI. Las personas morales que tributen en los términos del Capítulo VII del Título II de esta Ley.

VII. Las asociaciones en participación a que se refiere el artículo 17-B del Código Fiscal de la Federación.

También se hace mención, de quienes son las personas morales con fines lucrativos quienes están exentas del pago del impuesto sobre la renta. Y se mencionan en el artículo 93, remitiéndose al artículo 95 y 102.

Artículo 93. Las personas morales a que se refieren los artículos 95 y 102 de esta Ley, así como las sociedades de inversión especializadas de fondos para el retiro, no son contribuyentes del impuesto sobre la renta, salvo por lo dispuesto en el artículo 94 de esta Ley...

Artículo 95. Para los efectos de esta Ley, se consideran personas morales con fines no lucrativos, además de las señaladas en el artículo 102 de la misma, las siguientes:

I. Sindicatos obreros y los organismos que los agrupen.

II. Asociaciones patronales.

III. Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícola, así como los organismos que las reúnan.

IV. Colegios de profesionales y los organismos que los agrupen.

V. Asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada de interés público que administren en forma descentralizada los distritos o unidades de riego, previa la concesión y permiso respectivo.

VI. Instituciones de asistencia o de beneficencia, autorizadas por las leyes de la materia, así como las sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos en los términos de esta Ley, que tengan como beneficiarios a personas, sectores, y regiones de escasos recursos; que realicen actividades para lograr mejores condiciones de subsistencia y desarrollo a las comunidades indígenas y a los grupos vulnerables por edad, sexo o problemas de discapacidad, dedicadas a las siguientes actividades:

a) La atención a requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación, vestido o vivienda.

b) La asistencia o rehabilitación médica o a la atención en establecimientos especializados.

c) La asistencia jurídica, el apoyo y la promoción, para la tutela de los derechos de los menores, así como para la readaptación social de personas que han llevado a cabo conductas ilícitas.

d) La rehabilitación de alcohólicos y fármaco dependientes.

e) La ayuda para servicios funerarios.

f) Orientación social, educación o capacitación para el trabajo.

g) La promoción de la participación organizada de la población en las acciones que mejoren sus propias condiciones de subsistencia en beneficio de la comunidad.

VII. Sociedades cooperativas de consumo.

VIII. Organismos que conforme a la Ley agrupen a las sociedades cooperativas, ya sea de productores o de consumidores.

IX. Sociedades mutualistas que no operen con terceros, siempre que no realicen gastos para la adquisición de negocios, tales como premios, comisiones y otros semejantes.

X. Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación.

XI. Sociedades o asociaciones de carácter civil dedicadas a la investigación científica o tecnológica que se encuentren inscritas en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas.

XII. Asociaciones o sociedades civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos, dedicadas a las siguientes actividades:

a) La promoción y difusión de música, artes plásticas, artes dramáticas, danza, literatura, arquitectura y cinematografía, conforme a la Ley que crea al Instituto Nacional de Bellas Artes y Literatura, así como a la Ley Federal de Cinematografía.

b) El apoyo a las actividades de educación e investigación artísticas de conformidad con lo señalado en el inciso anterior.

c) La protección, conservación, restauración y recuperación del patrimonio cultural de la nación, en los términos de la Ley Federal sobre Monumentos y Zonas Arqueológicas, Artísticas e Históricas y la Ley General de Bienes Nacionales; así como el arte de las comunidades indígenas en todas las manifestaciones primigenias de sus propias lenguas, los usos y costumbres, artesanías y tradiciones de la composición pluricultural que conforman el país.

d) La instauración y establecimiento de bibliotecas que formen parte de la Red Nacional de Bibliotecas Públicas de conformidad con la Ley General de Bibliotecas.

e) El apoyo a las actividades y objetivos de los museos dependientes del Consejo Nacional para la Cultura y las Artes.

XIII. Las instituciones o sociedades civiles, constituidas únicamente con el objeto de administrar fondos o cajas de ahorro, y aquéllas a las que se refiera la legislación laboral, así como las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo a que se refiere la Ley de Ahorro y Crédito Popular.

XIV. Asociaciones de padres de familia constituidas y registradas en los términos del Reglamento de Asociaciones de Padres de Familia de la Ley General de Educación.

XV. Sociedades de gestión colectiva constituidas de acuerdo con la Ley Federal del Derecho de Autor.

XVI. Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines políticos, deportivos o religiosos.

XVII. Asociaciones o sociedades civiles que otorguen becas, a que se refiere el artículo 98 de esta Ley.

XVIII. Asociaciones civiles de colonos y las asociaciones civiles que se dediquen exclusivamente a la administración de un inmueble de propiedad en condominio.

XIX. Las sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro que se constituyan y funcionen en forma exclusiva para la realización de actividades de preservación de la flora o fauna silvestre, terrestre o acuática, dentro de las áreas geográficas definidas que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, previa opinión de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales, así como aquéllas que se constituyan y funcionen en forma exclusiva para promover entre la población la prevención y control de la contaminación del agua, del aire y del suelo, la protección al ambiente y la preservación y restauración del equilibrio ecológico. Dichas sociedades o asociaciones, deberán cumplir con los requisitos señalados en las fracciones II, III, IV y V del artículo 97 de esta Ley, para ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos en los términos de la misma.

XX. Las asociaciones y sociedades civiles, sin fines de lucro, que comprueben que se dedican exclusivamente a la reproducción de especies en protección y peligro de extinción y a la conservación de su hábitat, siempre que además de cumplir con las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria, se obtenga opinión previa de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales. Dichas asociaciones y sociedades, deberán cumplir con los requisitos señalados en las fracciones II, III, IV y V del artículo 97 de esta Ley...

Artículo 102. Los partidos y asociaciones políticas, legalmente reconocidos, tendrán las obligaciones de retener y enterar el impuesto y exigir la documentación que reúna los requisitos fiscales, cuando hagan pagos a terceros y estén obligados a ello en términos de Ley.

La Federación, los Estados, los Municipios y las instituciones que por Ley estén obligadas a entregar al Gobierno Federal el importe íntegro de su remanente de operación, sólo tendrán las obligaciones a que se refiere el primer párrafo de este artículo.

Los organismos descentralizados que no tributen conforme al Título II de esta Ley, sólo tendrán las obligaciones a que se refiere este artículo y las que establecen los dos últimos párrafos del artículo 95 de esta Ley.

Del impuesto anual.

Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta aplicando el resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 32%.

El resultado fiscal del ejercicio se determinara como lo marca el artículo 10º de la LISR y que es de la siguiente manera:

Artículo 10. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 32%...

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título. (Título II De las Personas Morales)

II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

De la Declaración del Ejercicio.

El mismo artículo 10, de la LISR sigue señalando mas adelante que el impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán

ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.

Exención del pago.

Continúa el artículo 10 en su último párrafo diciendo que las personas morales que realicen exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícola, podrán aplicar lo dispuesto en el último párrafo del artículo 81 de esta Ley.

Artículo 81. Las personas morales a que se refiere este Capítulo cumplirán, con las obligaciones establecidas en esta Ley, aplicando al efecto lo dispuesto en la Sección I del Capítulo II del Título IV de esta Ley, de acuerdo a lo siguiente:

Las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícola o pesqueras, no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de las mismas, siempre que no excedan en el ejercicio de veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año, por cada uno de sus socios o asociados y en el caso de las personas físicas quedarán a lo dispuesto en el artículo 109 fracción XXVII de la presente Ley.

Otro artículo que nos menciona la exención del Impuesto Sobre la Renta es el artículo 109 que señala lo siguiente:

Artículo 109. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los

I. Prestaciones legales del salario mínimo y pagos por trabajo en horas y días de descanso...

II. Las indemnizaciones por riesgos o enfermedades, que se concedan de acuerdo con las leyes, por contratos colectivos de trabajo o por contratos Ley.

III. Las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro, provenientes de la subcuenta del seguro de retiro o de la subcuenta de retiro...

IV. Los percibidos con motivo del reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo.

V. Las prestaciones de seguridad social que otorguen las instituciones públicas.

VI. Subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, y otras prestaciones de previsión social...

VII. Entrega de las aportaciones y sus rendimientos provenientes de la subcuenta de vivienda y casas proporcionadas a los Trabajadores del Estado o del Fondo de la Vivienda para los miembros del activo del Ejército, Fuerza Aérea y Armada...

VII. Cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas...

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

X. Ingresos por separación de trabajadores correspondientes a primas de antigüedad e indemnizaciones, incluyendo los provenientes de subcuentas o cuentas de retiro ...

XI. Gratificaciones o aguinaldos, primas vacacionales y dominicales y PTU

Aguinaldo de trabajadores del Estado ...

XII. Las remuneraciones por servicios personales subordinados que perciban los extranjeros ...

XIII. Los viáticos ...

XIV. Rentas congeladas ...

XV. Los derivados de la enajenación de:

a) La casa habitación del contribuyente.

b) Bienes muebles ...

XVI. Los intereses:

a) Pagados por instituciones de crédito

- b) Pagados por sociedades cooperativas de ahorro y préstamo y por las sociedades financieras populares ...

XVII. Pagos de aseguradoras, excepto a bienes de Activo Fijo...

Seguros de vida pagados por el empleador...

Seguros que amparen la muerte, invalidez, pérdidas orgánicas o incapacidad.

Calculo del riesgo amparado ...

Jubilaciones, pensiones o retiro y gastos médicos...

XVIII. Los que se reciban por herencia o legado.

XIX. Los donativos en los siguientes casos:

- a) Entre cónyuges o los que perciban los descendientes de sus ascendientes en línea recta, cualquiera que sea su monto.

- b) Los que perciban los ascendientes de sus descendientes en línea recta, siempre que los bienes recibidos no se enajenen o se donen por el ascendiente a otro descendiente en línea recta sin limitación de grado.

- c) Los demás donativos, siempre que el valor total de los recibidos en un año de calendario no exceda de tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Por el excedente se pagará impuesto en los términos de este Título.

XX. Los premios obtenidos con motivo de un concurso científico, artístico o literario, abierto al público en general o a determinado gremio o grupo de profesionales, así como los premios otorgados por la Federación para promover los valores cívicos.

XXI. Las indemnizaciones por daños que no excedan al valor de mercado del bien de que se trate. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

XXII. Los percibidos en concepto de alimentos en los términos de Ley.

XXIII. Los retiros efectuados de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez de la cuenta individual abierta en los términos de la Ley

del Seguro Social, por concepto de ayuda para gastos de matrimonio. También tendrá este tratamiento, el traspaso de los recursos de la cuenta individual entre administradoras de fondos para el retiro, entre instituciones de crédito o entre ambas, así como entre dichas administradoras e instituciones de seguros autorizadas ...

XXIV. Los impuestos que se trasladen por el contribuyente en los términos de Ley.

XXV. Enajenación de derechos comuneros, o de las parcelas ...

XXVI. Los derivados de la enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas, en bolsa de valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores o de acciones emitidas por sociedades extranjeras cotizadas en dichas bolsas de valores.

Enajenación de acciones fuera de bolsa ...

Acciones en canje por fusión o escisión ...

Enajenación en Bolsa de valores de países con tratado para evitar la doble tributación ...

XXVII. Los provenientes de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, siempre que en el año de calendario los mismos no excedan de 40 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año.

XXVIII. Derechos de autor.

No será aplicable lo dispuesto en esta fracción cuando los ingresos se deriven de la explotación de las obras escritas o musicales de su creación en actividades empresariales distintas a la enajenación al público de sus obras, o en la prestación de servicios.

Lo dispuesto en las fracciones XV inciso b), XVI, XVII, XIX inciso c) y XXI de este artículo, no será aplicable tratándose de ingresos por las actividades empresariales o profesionales a que se refiere el Capítulo II de este Título.

Las aportaciones que efectúen los patrones y el Gobierno Federal a la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez de la cuenta individual que se constituya en los términos de la Ley del Seguro Social, así como las aportaciones que se efectúen a la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, en los términos de la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, incluyendo los

rendimientos que generen, no serán ingresos acumulables del trabajador en el ejercicio en que se aporten o generen, según corresponda.

Las aportaciones que efectúen los patrones, en los términos de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, a la subcuenta de vivienda de la cuenta individual abierta en los términos de la Ley del Seguro Social, y las que efectúe el Gobierno Federal a la subcuenta del Fondo de la Vivienda de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, en los términos de la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, o del Fondo de la Vivienda para los miembros del activo del Ejército, Fuerza Aérea y Armada, previsto en la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, así como los rendimientos que generen, no serán ingresos acumulables del trabajador en el ejercicio en que se aporten o generen, según corresponda.

Las exenciones previstas en las fracciones XIII, XV inciso a) y XVIII de este artículo, no serán aplicables cuando los ingresos correspondientes no sean declarados en los términos del tercer párrafo del artículo 175 de esta Ley, estando obligado a ello.

La exención contenida en la fracción VI de este artículo se limitará cuando la suma de los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados y el monto de esta exención exceda de una cantidad equivalente a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año; cuando dicha suma exceda de la cantidad citada, solamente se considerará como ingreso no sujeto al pago del impuesto por los conceptos mencionados en la fracción de referencia, un monto hasta de un salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año. Esta limitación en ningún caso deberá dar como resultado que la suma de los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados y el importe de la exención prevista en la fracción citada, sea inferior a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año.

Contribuyentes con impuesto reducido

Artículo 81. Las personas morales a que se refiere este Capítulo cumplirán, con las obligaciones establecidas en esta Ley, aplicando al efecto lo dispuesto en la Sección I del Capítulo II del Título IV de esta Ley, de acuerdo a lo siguiente...

Tratándose de contribuyentes de este Capítulo que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, reducirán el impuesto determinado conforme a la fracción II de este artículo en un 50%.

3.4. Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En México, la Ley del Impuesto al Valor Agregado fue aprobada por el congreso de la Unión el 29 de Diciembre de 1979 y entro en vigor el 1 de Enero de 1980.

El IVA es un impuesto general sobre los productos y los servicios, que asegura una igualdad de tributación a nivel del consumidor final entre los productos creados en el país y los importados, cualquiera que sea la longitud de circuitos de producción y de distribución o la naturaleza de los medios puestos en acción. Su mecanismo descansa en la compensación en fronteras y el sistema de pagos fraccionados.

El IVA, grava el valor que un ente, generalmente una empresa, añade en el curso de sus operaciones a los bienes que adquiere de otros entes para después enajenarlos.

Tenemos la definición del Diccionario Jurídico Mexicano, el cual señala: "Que desde el punto de vista teórico el IVA suele ser analizado desde dos perspectivas, como un impuesto a las ventas, esto es, el consumo, y como un posible sustituto de la imposición al ingreso de las empresas. Es decir el IVA es un termino genérico aplicable a mas de un tipo de impuesto"⁶¹.

El IVA es un gravamen federal que causan las personas físicas y morales que en el territorio nacional realicen los siguientes actos o actividades: enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes e importen bienes o servicios.

⁶¹ Diccionario Jurídico Mexicano Op. Cit. Letra "I".

El Impuesto al Valor Agregado adoptado en México desde 1980 tiene los siguientes elementos:

La obligación de contribuir, se encuentra en el artículo 1º, de la ley del IVA y es cuando se determina la obligación del pago del Impuesto al Valor Agregado a las personas físicas y morales que en el territorio nacional realicen el objeto del impuesto.

Dicha obligación se funda en la CPEUM del que artículo 31, fracción IV, que señala expresamente: "Son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos así de la Federación, Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De acuerdo con lo que determina la ley del IVA el objeto del impuesto son:

- I. La enajenación de bienes.
- II. La prestación de servicios independientes.
- III. El otorgamiento, el uso o goce temporal de bienes.
- IV. La importación de bienes y servicios.

Se consideran sujetos del gravamen, a las personas físicas y las morales que realicen en el territorio nacional, los actos o actividades señaladas por la ley.

Las personas morales son aquellos entes jurídicos que representan grupos de personas que aportan recursos como medios para alcanzar determinados objetivos.

Son personas físicas las que poseen la capacidad legal para adquirir obligaciones y ejercer derechos.

El segundo párrafo del artículo 1º, de la ley IVA se refiere al cálculo del IVA. El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala la misma, la tasa del 15%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

Cabe señalar, que la tasa del 10% fue con la que nació el IVA, posteriormente en 1983 se modificó por la del 15% y se adicionó la tasa del 20 %,

para aplicarse a la realización de actos y actividades relacionados con bienes y servicios considerados suntuarios o de lujo.

En la actualidad la tasa general del 15% y la tasa del 0% en los siguientes términos:

Regulado por el artículo 2º de la ley del IVA:

ARTÍCULO 2o. -

El impuesto se calculará aplicando la tasa del 10% a los valores que señala esta Ley, cuando los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto, se realicen por residentes en la región fronteriza, y siempre que la entrega material de los bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en la citada región fronteriza.

Tratándose de importación, se aplicará la tasa del 10% siempre que los bienes y servicios enajenados o prestados en la mencionada región fronteriza.

Tratándose de la enajenación de inmuebles en la región fronteriza, el impuesto al valor se calculará aplicando al valor que señala esta Ley la tasa del 15%.

Para los efectos de esta Ley, se considera como región fronteriza, además de la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país, todo el territorio de los estados de Baja California, Baja California Sur y Quintana Roo, los municipios de Caborca y de Cananea, Sonora, así como la región parcial del estado de Sonora comprendida en los siguientes límites: al norte, la línea divisoria internacional desde el cauce del Río Colorado hasta el punto situado en esa línea a 10 kilómetros al oeste del Municipio Plutarco Elías Calles; de ese punto, una línea recta hasta llegar a la costa, a un punto situado a 10 kilómetros, al este de Puerto Peñasco; de ahí, siguiendo el cauce de ese río, hacia el norte hasta encontrar la línea divisoria internacional.

La tasa del 0% se encuentra regulada por el artículo 2-A de la Ley del IVA estableciendo:

Operaciones afectas a la tasa del 0%

ARTÍCULO 2o-A. -

El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

I.- La enajenación de:

Animales y vegetales

a) Animales y vegetales que no estén industrializados, salvo el hule.

Aplicación de la tasa 0% a la madera:

Para estos efectos, se considera que la madera en trozo o descortezada no está industrializada.

Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación.

b) Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación a excepción de:

Bebidas distintas de la leche:

1. Bebidas distintas de la leche, inclusive cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos. Quedan comprendidos en este numeral los jugos, los néctares y los concentrados de frutas o de verduras, cualquiera que sea su presentación, densidad o el peso del contenido de estas materias.

Jarabes o concentrados

2. Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos, así como los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos.

3. Caviar, salmón ahumado y angulas.

4. Saborizantes, micro encapsulados y aditivos alimenticios.

Hielo y agua

c) Hielo y agua no gaseosa ni compuesta, excepto cuando en este último caso, su presentación sea en envases menores de diez litros.

Ixtle

d) Ixtle, palma y lechuguilla.

Maquinaria, equipo agrícola y embarcaciones para pesca comercial.

e) Tractores para accionar implementos agrícolas, a excepción de los de oruga, así como llantas para dichos tractores; motocultores para superficies reducidas; arados; rastras para desterronar la tierra arada; cultivadoras para esparcir y desyerbar; cosechadoras; aspersores y espolvoreadoras para rociar o esparcir fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas; equipo mecánico, eléctrico o hidráulico para riego agrícola; sembradoras; ensiladoras, cortadoras y empacadoras de forraje; desgranadoras; abonadoras y fertilizadoras de terrenos de cultivo; aviones fumigadores; motosierras manuales de cadena, así como embarcaciones para pesca comercial, siempre que se reúnan los requisitos y condiciones que señale el Reglamento.

A la enajenación de la maquinaria y del equipo a que se refiere este inciso, se les aplicará la tasa señalada en este artículo, sólo que se enajenen completos.

Fertilizantes y plaguicidas

f) Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, siempre que estén destinados para ser utilizados en la agricultura o ganadería.

Invernaderos hidropónicos y equipos de irrigación

g) Invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como equipos de irrigación.

Oro

h) Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, cuyo contenido mínimo de dicho material sea del 80%, siempre que su enajenación no se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.

Tasa 0% para libros y periódicos

I Libros y periódicos que editen los propios contribuyentes. Para los efectos de esta Ley, se considera libro toda publicación, unitaria, no periódica, impresa en cualquier soporte, cuya edición se haga en un volumen o en varios volúmenes. Dentro del concepto de libros, no quedan comprendidas aquéllas publicaciones periódicas amparadas bajo el mismo título o denominación y con diferente contenido entre una publicación y otra. Igualmente se considera que forman parte de los libros, los materiales complementarios que se acompañen a ellos, cuando no sean susceptibles de comercializarse separadamente. Se entiende que no tienen la característica de complementarios cuando los materiales pueden comercializarse independientemente del libro.

Tasa del 0% para agua de uso domestico

Los de suministro de agua para uso doméstico.

Efecto legal de actos o actividades a tasa 0%

Los actos o actividades a los que se les aplica la tasa del 0%, producirán los mismos efectos legales que aquellos por los que se deba pagar el impuesto conforme a esta Ley.

Se aplicara la tasa del 15% como lo establece el articulo 1º en los siguientes casos:

Consumo de alimentos sujetos a tasa 15%

Se aplicará la tasa que establece el artículo 1o. a la enajenación de los alimentos a que se refiere el presente artículo preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, inclusive cuando no cuenten con instalaciones para ser consumidos en los mismos, cuando sean para llevar o para entrega a domicilio.

Prestación de servicios independientes

II.- La prestación de los siguientes servicios independientes:

Servicios agropecuarios y pesqueros

a) Los prestados directamente a los agricultores y ganaderos, siempre que sean destinados para actividades agropecuarias, por concepto de perforaciones de pozos, alumbramiento y formación de retenes de agua; suministro de energía eléctrica para usos agrícolas aplicados al bombeo de agua para riego; desmontes

y caminos en el interior de las fincas agropecuarias; preparación de terrenos; riego y fumigación agrícolas; erradicación de plagas; cosecha y recolección; vacunación, desinfección e inseminación de ganado, así como los de captura y extracción de especies marinas y de agua dulce.

- b) Los de molienda o trituración de maíz o de trigo.
- c) Los de pasteurización de leche.
- d) Los prestados en invernaderos hidropónicos.
- e) Los de despepito de algodón en rama.
- f) Los de sacrificio de ganado y aves de corral.
- g) Los de reaseguro.

Uso o goce de maquinaria y equipo

III.- El uso o goce temporal de la maquinaria y equipo a que se refieren los incisos e) y g) de la fracción I de este artículo.

Exportación de bienes o servicios

IV.- La exportación de bienes o servicios, en los términos del artículo 29 de esta Ley.

Las personas físicas o morales, se consideran contribuyentes para efectos de la tasa 0%, si se encuentran reguladas bajo este régimen, solo que ellas no cobran el impuesto en sus productos y pueden solicitar a las autoridades hacendarías la devolución del IVA que pagan por la elaboración de sus mercancías.

Las personas exentas del pago del impuesto no se consideran contribuyentes, por lo que no pueden solicitar la devolución del IVA.

Exenciones.

Para Margain Manautou “ la exención del pago de la obligación tributaria es un privilegio creado por razones de equidad, convivencia o política económica”⁶².

De equidad, por cuanto que aquellos que ya cubren un gravamen, es justo que no paguen otro.

De conveniencia, porque en los llamados gravámenes sobre los consumos el pagador es, salvo raras excepciones, el consumidor, a fin de no encarecer el costo de la vida.

⁶² Margain Manautou, Emilio Op. Cit. P. 104

De política económica, cuando se desea incrementar el desarrollo de ciertas industrias, consideradas como nuevas o necesarias.

Las características de la exención son las siguientes:

“1. - Por ser un privilegio que se torga al sujeto pasivo de un tributo.

Debe estar expresamente establecida en la ley su interpretación debe ser categóricamente estricta.

2. - La aplicación de la exención es para el futuro.

3. - La exención es temporal y personal. Es temporal porque solo subsiste mientras no se modifique o suprima la disposición que la decreta y personal porque únicamente favorece al sujeto pasivo previsto en esa hipótesis legal”⁶³.

Quedan exentos para el pago del impuesto al Valor Agregado en los siguientes términos:

ARTÍCULO 2o-C. -

Las personas físicas con actividades empresariales que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general, no estarán obligadas al pago del impuesto por dichas actividades, siempre que en el año de calendario anterior hayan obtenido ingresos que no excedan de \$1'000,000.00 por dichas actividades. La cantidad a que se refiere este párrafo se actualizará anualmente, en el mes de enero, en los términos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

Asimismo, estarán sujetas a lo previsto en este artículo las personas físicas que se dediquen a actividades agrícolas, silvícolas o pesqueras, no obstante que la totalidad o parte de sus actos o actividades no las realicen con el público en general, debiendo reunir, en todo caso, el requisito de límite de ingresos a que se refiere el párrafo anterior.

Obligación de conservar documentación comprobatoria

Las personas a que se refiere este artículo estarán obligadas a recabar y conservar la documentación comprobatoria de las adquisiciones que efectúen, en los casos en que lo estén de conformidad con lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

⁶³ Ibidem, p. 106.

ARTÍCULO 9o. -

No se pagará el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes:

I.- El suelo.

II.- Construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación. Cuando sólo parte de las construcciones se utilicen o destinen a casa habitación, no se pagará el impuesto por dicha parte. Los hoteles no quedan comprendidos en esta fracción.

III.- Libros, periódicos y revistas, así como el derecho para usar o explotar una obra, que realice su autor.

IV.- Bienes muebles usados, a excepción de los enajenados por empresas.

V.- Billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase, así como los premios respectivos, a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta.

VI.- Moneda nacional y moneda extranjera, así como las piezas de oro o de plata que hubieran tenido tal carácter y las piezas denominadas "onza troy".

VII.- Partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, con excepción de certificados de depósito de bienes cuando por la enajenación de dichos bienes se esté obligado a pagar este impuesto y de certificados de participación inmobiliaria no amortizables u otros títulos que otorguen a su titular derecho sobre inmuebles distintos a casa habitación o suelo. En la enajenación de documentos pendientes de cobro, no queda comprendida la enajenación del bien que ampare el documento.

VIII.- Lingotes de oro con un contenido mínimo de 99% de dicho material, siempre que su enajenación se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.

Exención en la enajenación entre maquiladoras

IX. La de bienes efectuada entre residentes en el extranjero o por un residente en el extranjero a una persona moral que cuente con un programa autorizado conforme al Decreto que Establece Programas de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación o al Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación o un régimen similar en los términos de la Ley Aduanera, o sean empresas de la industria automotriz terminal o manufacturera de vehículos de autotransporte o de autopartes para su introducción a depósito fiscal, siempre que los bienes se hayan exportado o introducido al territorio nacional al amparo de un programa autorizado conforme a los decretos mencionados o de un régimen similar en los términos de la legislación

aduanera o se trate de las empresas mencionadas, y los bienes se mantengan en el régimen de importación temporal, en un régimen similar de conformidad con la Ley Aduanera o en depósito fiscal.

Tampoco se pagará el impuesto en la enajenación de cualquier tipo de bienes que se encuentren sujetos al régimen aduanero de recinto fiscalizado estratégico.

ARTÍCULO 20. -

No se pagará el impuesto por el uso o goce temporal de los siguientes bienes:

I.- (Se deroga. D.O.F. 31/XII/1981)

II.- Inmuebles destinados o utilizados exclusivamente para casa habitación. Si un inmueble tuviere varios destinos o usos, no se pagará el impuesto por la parte destinada o utilizada para casa habitación. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a los inmuebles o parte de ellos que se proporcionen amueblados o se destinen o utilicen como hoteles o casas de hospedaje.

III.- Fincas dedicadas o utilizadas sólo a fines agrícolas o ganaderos.

IV.- Bienes tangibles cuyo uso o goce sea otorgado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional, por los que se hubiera pagado el impuesto en los términos del artículo 24 de esta Ley.

V.- Libros, periódicos y revistas.

ARTÍCULO 25. -

No se pagará el impuesto al valor agregado en las importaciones siguientes:

Importaciones que no lleguen a consumarse, sean temporales, retornen al país, o sean objeto de tránsito o transbordo

I.- Las que, en los términos de la Legislación Aduanera, no lleguen a consumarse, sean temporales, tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o transbordo. Si los bienes importados temporalmente son objeto de uso o goce en el país, se estará a lo dispuesto en el Capítulo IV de esta Ley.

Tampoco se pagará este impuesto por los bienes que se introduzcan al país mediante el régimen aduanero de recinto fiscalizado estratégico.

Equipaje y menaje de casa

II.- Las de equipajes y menajes de casa a que se refiere la legislación aduanera.

Enajenaciones y prestaciones de servicios que no paguen el impuesto

III.- Las de bienes cuya enajenación en el país y las de servicios por cuya prestación en territorio nacional no den lugar al pago del impuesto al valor agregado o cuando sean de los señalados en el artículo 20-A de esta Ley.

Bienes donados a la Federación y a organismos públicos por residentes en el extranjero.

IV.- Las de bienes donados por residentes en el extranjero a la federación, entidades federativas, municipios o a cualquier otra persona que mediante reglas de carácter general autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

V.- Las de obras de arte que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales competentes, siempre que se destinen a exhibición pública en forma permanente.

Obras de arte creadas en el extranjero

VI.- Las de obras de arte creadas en el extranjero por mexicanos o residentes en territorio nacional, que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales competentes, siempre que la importación sea realizada por su autor.

Oro

VII.- Oro, con un contenido mínimo de dicho material del 80%.

Vehículos

VIII.- La de vehículos, que se realice de conformidad con el artículo 62, fracción I de la Ley Aduanera, siempre que se cumpla con los requisitos y condiciones que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.

De acuerdo con Rodríguez Lobato, quién hace una crítica a la exención, señalando lo siguiente: “ Que en el artículo 28 de la Constitución establece que en los Estados Unidos Mexicanos no habrá monopolios ni estancos de ninguna clase, ni exención de impuestos.”⁶⁴, dice que los preceptos constitucionales deben relacionarse unos con otros para su interpretación y al admitirse la posibilidad de las exenciones de impuestos, aun cuando sean de carácter general, se rompe el principio generalidad de los que forman, parte del de justicia que se exigen en el artículo 31, fracción IV.

Por lo anterior se debe interpretar el texto constitucional en el sentido de que esta prohibida en términos absolutos, exención de impuestos.

⁶⁴ Rodríguez Lobato, Op. Cit. P. 163.

Si el Estado pretende ayudar a ciertos grupos debe hacerlo mediante el subsidio.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 5º establece la estricta aplicación del principio de legalidad y de interpretación estricta de las exenciones.

Sobre la base del artículo 73 fracción VII que dice que el Congreso tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, el Congreso aprobó el proyecto de Ley del IVA presentado en 1979 para contribuir por medio de ese impuesto al gasto público del país, creando así la ley que entro en vigor a partir del 1º de Enero de 1980.

Nuestro país presenta un bajo nivel en la recaudación, no porque sean pocos los impuestos, sino porque la recaudación es ineficiente y por lo tanto limita las posibilidades de atender las necesidades en materia de gasto social e inversión pública, de los principales grupos mas vulnerables.

Por lo anterior la administración pública federal debe tener una cultura efectiva del cumplimiento fiscal, lo cual, debe basarse en el compromiso de asegurar cada peso que aporten los ciudadanos por concepto de pago de contribuciones y se vincule con el ejercicio transparente y honesto del gasto público.

En México, con la Hacienda Pública se aplica uniformemente y de manera general una tasa del 15% al Impuesto del Valor Agregado.

De acuerdo con la clasificación de la Ley de Ingresos de la federación, la recaudación tributaria se divide de la siguiente manera:

Recaudación tributaria del 2004.

Concepto.	Millones de pesos.
Total	1,650,505.1
ISR	346,209.9
IVA	271,614.9
IESP	137,803.0

Importación

24,076.3

La recaudación tributaria esta compuesta en mayor medida por el ISR, IVA e IEPS, que aportan el 90% de la recaudación tributaria total. El impuesto mas importante en términos recaudatorios es el ISR, que aporta poco mas de 40% del total.

Por lo anterior, la estimación de la aportación de las familias a la recaudación se divide en impuestos directos e indirectos. El IVA es un impuesto indirecto.

El IVA, en el caso de México, este grava los bienes y servicios de la economía con diferentes tasas, como ya se señala anteriormente; tasa cero, exentos (tasa implícita entre la tasa cero y la tasa general), tasa fronteriza, y tasa general (15%)

Si el 100% de los bienes y servicios de la economía, se gravaran con la tasa general, la base gravable del impuesto seria relativamente fácil de calcular, y se podría aproximar al gasto total del ejercicio por las familias. De esta manera, la aportación de las familias a la recaudación del IVA se obtendría ordenando el gasto total de las familias.

Sin embargo, por razones de política fiscal, la base gravable de los impuestos indirectos como el IVA se ve reducida, ya que estos impuestos tienen mayor incidencia en los niveles de más bajos ingresos, es decir, el pago del impuesto es mayor en los primeros niveles como proporción de su ingreso.

La base gravable del IVA se ha reducido a través del tiempo, al excluir bienes y servicios de la tasa gravable general.

El INEGI presenta en sus estudios una amplia desmembración del gasto de las familias, tomando esta apertura se puede identificar el valor del gasto en productos gravados por cada una de las tasas que aplica el IVA en México.

Los grupos del gasto de las familias se dividen de las siguientes forma:

ESQUEMA GENERAL DEL IVA RUBROS DE GASTO	TASAS APLICABLES
Alimentos, bebidas y tabacos.	Cero y General.
Transporte publico.	Exento.
Limpieza y cuidado de la casa.	General y Exento.
Cuidados personales.	General.
Educación, cultura y recreación.	Cero, exento y general.
Comunicaciones y servicios para vehículos.	General.
Vivienda y servicios de conservación.	Cero, exento y general.
Prendas de vestir, calzado y accesorios.	General.
Cristalería, blancos y electrodomésticos.	General.
Cuidados de la salud.	Cero, exento y general.
Enseres domésticos y mantenimiento de La vivienda.	General.
Artículos de esparcimiento.	Cero y General.
Transporte.	Exento y general.
Otros gastos.	Exento y general.

Fuente INEGI.

En zonas fronterizas se aplica el mismo esquema, sin embargo, la tasa general es menor, a la que se aplica en el resto del país.

Aplicando a cada gasto antes de impuestos la tasa que le corresponde, se obtiene el valor teórico del IVA que se debió generar con dicho gasto, el cual se ubica por niveles de ingresos.

De esta forma se obtiene la participación de las familias a la recaudación del IVA. Con esta metodología se obtiene la composición de gasto por niveles de ingreso.

3.5. Sistema de Coordinación Fiscal.

El verbo coordinar viene del término latino *coordinare* que quiere decir: ordenar, disponer las cosas de manera metódica⁶⁵.

Coordinar es compaginar, es disponer las cosas en forma metódica compaginando los intereses o razones por las que se vinculan dos o más entes.

La coordinación no sólo es ordenar o disponer las cosas, también es compaginar y conciliar los intereses por virtud de los cuales se pueden relacionar los seres.

Por lo antes dicho, la coordinación fiscal es aquella que consiste en la ordenación, disposición y compaginación, entre la Federación, los Estados y los Municipios, a fin de que todos de manera equilibrada dispongan sus leyes fiscales de tal modo que las cargas impositivas al gobernado, así como los beneficios de estos recursos proporcionan al Estado, sean equilibrados.

Ese equilibrio no sólo es por el gusto de mantener las cosas de manera uniforme, sino que es una exigencia de justicia.

La Coordinación Fiscal no solo a nivel nacional, sino que también internacional, es una exigencia de justicia, para que así los impuestos que se cubran por los causantes, sean justos; proporcionales a los causantes en la medida de sus percepciones y equitativas entre ellos

⁶⁵ Diccionario Jurídico Mexicano. Op. Cit. Tomo I, Letra "C".

Como resultado de las acciones del ordenamiento federal tendientes a unificar el régimen fiscal en la República, ha celebrado convenios de coordinación con los Estados de la República en relación con algunos impuestos. Todos estos convenios de coordinación tienen su primer antecedente en la Convenciones Fiscales que desde 1927 se han realizado con tales propósitos.

La Coordinación Fiscal a permitido establecer bases uniformes de tributación en todo el territorio nacional en relación con algunos impuestos federales. Así, se han dado pasos importantes hacia la justicia tributaria .

Queremos mencionar que una de las formas mas sanas para llegar al equilibrio en el ejercicio del poder tributario puede ser el establecimiento de una legislación federal cuyos frutos sean para el municipio. Esto seria un camino mas idóneo hacia el verdadero municipio libre.

La Constitución mexicana adopta un sistema complejo de distribución de competencias contributivas, dejando un amplio campo de concurrencia de las potestades de la Federación y de los Estados en el orden local y confiando en el prudente ejercicio de estas atribuciones, la configuración de un equilibrio financiero razonable.

No obstante, el establecimiento de amplias responsabilidades en el pleno nacional a la Federación y de la atribución en el orden local, de las correspondientes duplicarán algunas de ellas con las repercusiones económicas consecuentes.

El Sistema de Coordinación Fiscal vigente en la República Mexicana, se ha establecido con la idea de distribuir y administrar los recursos financieros de la Nación, ordenada y equitativamente, entre la Federación, los Estados integrantes

de la Unión, el Distrito Federal y los Municipios del País, así como lograr simultáneamente varios objetivos de significación.

El citado Sistema es resultado de la Ley de Coordinación Fiscal, misma que se originó de iniciativa formulada por el Ejecutivo Federal, que fue discutida y votada por el Congreso de la Unión en diciembre de 1978; publicada en el Diario Oficial de la Federación el 22 de diciembre de dicho año, y que inicio su vigencia a partir del 1º de enero de 1980, salvo las disposiciones referentes a los órganos de la Coordinación Fiscal, que entraron en vigor desde el 1º de enero de 1979.

El concepto.

Situados en el plano de igualdad soberana, la federación de una parte, y los Estados, de la otra, la coordinación fiscal se conceptúa como la relación concertada, fundada en convenios públicos, por los cuales ambas partes se comprometen a formar un sistema nacional de contribuciones uniforme en todo el país, que comprenden también al Distrito Federal y a los Municipios, mediante la participación en los ingresos federales y la supresión o suspensión de contribuciones locales que sean objeto de dicha concertación.

En efecto, la Ley de Coordinación Fiscal prevé el establecimiento del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal mediante la celebración de un convenio de adhesión entre la Federación, por conducto de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, y cada Estado, a través de su respectivo Gobernador; convenio que deberá ser autorizado o aprobado por la legislatura correspondiente.

El Distrito Federal se encuentra adherido al Sistema por decisión de la propia Ley de Coordinación Fiscal, dado que conforme a lo dispuesto por la Constitución, es facultad del Congreso de la Unión legislar en todo lo concerniente a dicha entidad federativa.

Los Municipios de cada Estado son partes integrantes de éstos, ya que nuestra ley Suprema establece que aquellos son la base de la división territorial y de la organización política y administrativa de estos. Consecuentemente, el convenio de adhesión que en su caso se celebre, comprende en sus efectos a los propios Municipios.

La adhesión que cada Estado celebre, implica que, de conformidad con lo dispuesto por la citada Ley de Coordinación Fiscal, por otras leyes federales de impuestos específicos e inclusive por lo particularmente establecido en dichos convenios, la Federación participe de su ingresos fiscales a los Estados, Distrito Federal y municipios, así como que estos últimos se comprometan a no mantener en vigor o suspender la vigencia de los impuestos locales o municipales que graven las materias previstas al respecto.

Los objetivos. (Art. 1º de la LCF)

Los objetivos de la coordinación fiscal están establecidos en la propia ley de Coordinación Fiscal, y son los siguientes:

- 1º. Coordinar el Sistema Fiscal de la Federación con los de los Estados, Municipios y Distrito Federal;
- 2º. Establecer la participación que corresponda a sus haciendas publicas en los ingresos federales;
- 3º. Distribuir entre ellos dichas participaciones;
- 4º. Fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales;
- 5º. Constituir los organismos en materia de coordinación fiscal; y
- 6º. Dar las bases de su organización y funcionamiento.

De los fines antes mencionados interesa destacar que el primero de ellos, en realidad significa el establecimiento de un sistema nacional de contribuciones y, a la vez de su aplicación uniforme, derivan otros objetivos que cristalizan en resultados de equidad del sistema en su conjunto, a saber:

A.- La formación de un espacio económico nacional, libre de gravámenes a la circulación de mercancías.

B.- La neutralidad del sistema en la decisión de los particulares a elegir el lugar del territorio nacional en que realizaran sus actividades económicas.

C.- La consecución de la equidad contributiva por la uniformidad en la aplicación de las principales obligaciones fiscales en todo el territorio nacional.

La materia de la Coordinación.

La materia de la coordinación fiscal está formada por la parte relativa a las contribuciones y demás ingresos fiscales participables, esto es, objeto de participación, así como por la parte referente a las contribuciones locales y municipales que deberán comprometerse a los Estados a no mantener en vigor.

La parte positiva de la coordinación fiscal comprende todos los impuestos federales, los derechos sobre hidrocarburos por la extracción de petróleo crudo y gas natural y los derechos de minería.

Lo anterior significa que forman parte de las contribuciones participables aquellas que conforme a la Constitución resultan ser de competencia exclusiva de la Federación y respecto de las cuales, ésta no está obligada a conceder participaciones, como es el caso de las que gravan el aprovechamiento de recursos naturales (hidrocarburos del petróleo y minería).

También abarca a las contribuciones que por disposición constitucional, la Federación tiene competencia exclusiva pero que debe dar participación a los Estados y Municipios, como es el caso de los impuestos sobre producción y consumo de cerveza y de tabacos labrados.

En tercer lugar comprende también las contribuciones sobre materias concurrentes entre la Federación y los Estados, que son las que se encuentran directamente vinculadas a los objetivos de evitar la múltiple contribución interna.

Por lo que se refiere a la parte concerniente a las *contribuciones locales y municipales* que deberán comprometerse a los Estados a mantener en vigor, las

leyes federales del Impuesto al Valor Agregado, del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, sobre Tenencia o Uso de Vehículos Y Sobre adquisición de Inmuebles, establecen los efectos de la adhesión al Sistema.

Al respecto, las entidades federativas no podrán establecer impuestos locales o municipales que graven las mismas materias que prevén las leyes de los impuestos federales siguientes:

- A.- En el Impuesto al Valor Agregado.
- B.- En el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.
- C.- En el Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

Las Entidades Federativas adheridas al Sistema no deben mantener en vigor impuestos locales o municipales sobre las citadas materias, excepción hecha de los vehículos de mas de diez años de fabricación, anteriores a la aplicación de la ley federal (artículo 16)

- D.- En el Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles.
- E.- En Derechos.

De toda la especificidad anterior se descubre que aun cuando prolija, la descripción anterior no agota el campo de contribución concurrente entre la federación y las entidades federativas.

En efecto, existen materias que no son objeto de la coordinación fiscal. Así tenemos al impuesto predial, algunas operaciones con bienes inmuebles como el fraccionamiento y las fusiones; los vehículos de propulsión sin motor; aparatos mecánicos; impuesto sobre espectáculos públicos; los impuestos sobre corriente de efectivo; los impuestos sobre la nomina; los gravámenes ecológicos y otros.

La adhesión al sistema y su formación.

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal es un conjunto de principios y normas que guardan congruencia y armonía para coordinar, en torno de los

impuestos y derechos de la Federación, el sistema fiscal de las entidades federativas y municipios, y establecer una imposición uniforme y suficiente para financiar el gasto público de todas las entidades políticas .

El sistema se forma, concretamente, mediante dos fases que son:

1º. La solicitud que un Estado hace a la Federación para recibir las participaciones en los ingresos federales.

2º. La aceptación del estado de no mantener en vigor impuestos locales o municipales sobre las materias objeto de coordinación.

Se construye así el sistema nacional de contribuciones uniforme integrado por los impuestos y derechos federales en torno a los cuales los Estados han manifestado su conformidad en coordinarse.

Desde el punto de vista formal el sistema se estructura a través de los convenios de adhesión.

En efecto, el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal se ha configurado siguiendo el procedimiento establecido por el artículo 10 de la Ley de Coordinación Fiscal, mismo que permite a los Estados que lo decidan, recibir las participaciones en ingresos federales adhiriéndose al citado sistema a través de la celebración del convenio de adhesión correspondiente, mismo que deberá ser autorizado o aprobado por su legislatura.

La citada ley, que viene a ser complementada por diferentes leyes impositivas federales, por los convenios de coordinación fiscal, acuerdos, anexos y otros ordenamientos locales y municipales, conforma el marco jurídico del propio Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

Los treinta y un Estados que conforman la Federación mexicana han celebrado el convenio de adhesión siguiendo el procedimiento y las formalidades antes referidas, mismos que permiten observar un mecanismo parecido al que se sigue para la reforma constitucional; remembranza importante dado que dicha

comparación nos permite apreciar el nivel de participación de los Poderes Públicos, tanto los Federales como los de los Estados, en la configuración del citado Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

El Distrito Federal, por su parte, queda adherido por disposición expresa de la propia Ley de Coordinación Fiscal, de conformidad con las facultades del Congreso de la Unión para legislar “en todo lo concerniente” a dicha entidad federativa.

Las participaciones.

La ley de la materia establece diferentes formas de participación a favor de los Estados el Distrito Federal y los Municipios.

Pueden clasificarse según su fuente de origen, principalmente provienen de los fondos de participaciones, sien embargo existan otras que tienen su origen en un determinado tipo de contribución o en las reservas que al respecto se han establecido.

A.- Los fondos de participaciones.

Actualmente existen dos fondos de participaciones:

a) Fondo general de participaciones:

Esta es la fuente fundamental de las participaciones federales a las entidades federativas y municipios, por lo que conviene centrar en el mismo nuestra atención, sin perder de vista que existen otras vías por las que fluyen también las participaciones.

El fondo general de participaciones se constituye con el 20% de la recaudación federal participable que obtiene la Federación en cada ejercicio fiscal, esto es, en cada año de calendario (artículo 2)

Asimismo, hay que poner en relieve que esa proporción ha ido aumentando a partir de que la ley entro en vigor el 1º. de Enero de 1980.

La recaudación fiscal participable está formada por la que obtiene la Federación de todos sus impuestos, así como por los derechos sobre hidrocarburos y de minería.

Al total de recursos que resulte de la suma anterior, la ley prevé que se le reste el monto de las devoluciones que se hayan operado respecto de cada uno de dichos conceptos, con lo cual se busca que la recaudación federal participable sea la recaudación efectiva. Asimismo quedan fuera de la base de reparto, los derechos adicionales o extraordinarios sobre hidrocarburos, y los impuestos adicionales a la exportación. Finalmente tampoco debe incluirse en la base de reparto al impuesto sobre tenencia o uso de vehículos que se haya recaudado en la entidad federativa que haya celebrado convenio de colaboración administrativa en materia de este impuesto, comprometiéndose a establecer y llevar un registro estatal vehicular en razón de que en este supuesto la Federación entrega a la entidad de que se trate el 100% de la recaudación que se obtenga por este impuesto y por consiguiente no puede incluirse en la formación del Fondo General de Participaciones para no duplicar éstas.

En la recaudación federal participable también se encuentran incluidos, tanto las contribuciones que conforme a la Constitución son exclusivas federales como las contribuciones exclusivas participables a las entidades federativas y municipios, propiamente dichas, y las contribuciones federales en materias concurrentes con los Estados.

Asimismo, es de señalarse que las contribuciones exclusivas que se incluyen en la base de reparto se encuentran en lugar principal los derechos sobre hidrocarburos que tienen un lugar principal en el repertorio de contribuciones federales por su significación económica y recaudatoria, así como los derechos de minería.

Por lo tanto, al incluirse a las contribuciones exclusivas federales; al hacer éstas participables a los cuerpos locales, el legislador ordinario propugna en realidad porque el sistema fiscal de la federación en su conjunto sirva de base para ampliar el monto de las participaciones y por esta vía para la formación de un sistema nacional de contribuciones.

Como ya habíamos mencionado sobre la proporción con la que se forma el Fondo general de participaciones que es del 20%, en la versión original de la ley, el coeficiente fue del 13%, sin embargo, desde su iniciación de vigencia dicho coeficiente se incrementaba con el porcentaje que representaron los impuestos locales y municipales que las entidades federativas dejaron en suspenso o derogaron al tiempo en que se adhirieron al Sistema, lo cual significó un incremento inmediato hasta el 16.93%.

El último incremento operado en el por ciento que nos ocupa ha tenido efectividad a partir del 1º de enero de 1990, por lo que en diez años de vigencia del Sistema ha tenido un aumento de significación.

De otra parte, hay que tomar en cuenta que el citado porcentaje de 20% se ve incrementado con otras proporciones que han ido agregándose por disposición específica y expresa de la ley, en respuesta a nuevos conceptos encauzados a fortalecer el Sistema. Es el caso de la coordinación de derechos que anteriormente explicamos y de los efectos en esta materia de la supresión de las bases especiales de tributación.

En efecto, la Ley de la materia prevé que este Fondo General de Participaciones se adicione con un 1%, a fin de participar a aquellas entidades federativas y municipios cuando aquellas se coordinen en materia de derechos (artículo 2, párrafo sexto). Como la coordinación en esta materia implica que la entidad federativa correspondiente deje de aplicar algunos derechos, el porcentaje que represente el monto de la recaudación que estuviere percibiendo al momento

de suspender o derogar su aplicación, también se adicionara al Fondo. En caso de alguna entidad federativa que no logre coordinarse en esta materia de derechos, el fondo no se adiciona con la parte correspondiente.

La Ley de la materia establece también que el Fondo General de Participaciones se adicione con el monto equivalente al 80% del impuesto recaudado en 1989 por las entidades federativas por concepto de bases especiales de tributación. (artículo 2º. Séptimo párrafo)

Por estas dos razones, el coeficiente de 20% se ha adicionado y representa en la realidad una proporción mayor.

b) EL Fondo de Fomento Municipal:

Este fondo está constituido teniendo como base el 16.8% de la recaudación federal participable que obtenga la Federación por concepto de impuestos, así como por los derechos de minería y sobre hidrocarburos, con exclusión del derecho extraordinario sobre los mismos (artículo 2-A)

Se hace hincapié en que decimos que el Fondo se forma “teniendo como base el 16.8% de la recaudación federal participable”, porque el legislador ha elegido a este fondo como instrumento importante para lograr la coordinación fiscal en materia de derechos, lo cual tiene significado primordial para suprimir en la Republica los llamados “derechos de patente o por licencias de funcionamiento mercantil”.

Atendiendo a esos fines, el legislador establece que de la cantidad que resulte de la aplicación del 1% a la recaudación federal participable, solo el 30% se destine directamente a formar el Fondo de Fomento Municipal.

Separa, por tanto, el 83.2% restante con objeto de que su monto incremente dicho fondo y sea objeto de reparto únicamente entre las entidades federativas que se coordinen en materia de derechos.

El Fondo de Fomento Municipal surgió un año después de la aplicación de la Ley original y ha sido un concepto total en el funcionamiento del sistema de participaciones, dado que por esta vía se asegura que los recursos federales se recibirán por los Municipios del país, incluso los más modestos, para apoyarlos en sus finanzas públicas.

Originalmente la fuente de este fondo lo era un gravamen sobre las exportaciones de petróleo. El avance ha sido conectarlo a la fuente mas amplia y general que es la recaudación federal de todos los impuestos y de los derechos sobre hidrocarburos y minería.

Desde otro ángulo, la suma de las proporciones destinadas a los dos fondos, permite ver el esfuerzo de la Federación para participar de sus recursos a las Entidades Federativas y Municipios. A dicha suma significa el 20% del total de la recaudación efectiva federal, sin embargo, tomando en cuenta que al porcentaje destinado al Fondo General de Participaciones es adicionado por la coordinación en derechos y por lo recaudado por las entidades federativas en bases especiales de tributación, en realidad resulta que la proporción destinada a participaciones es de casi la quinta parte de recaudación federal efectiva.

B.- Las participaciones en ingresos federales específicos.

Además de las participaciones provenientes de los Fondos, la Ley de la materia prevé también otras que tienen como fuente ingresos federales específicos, a saber:

- a) En el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos , con motivo de la coordinación fiscal en materia del impuesto sobre adquisición de inmuebles.

La ley de la materia establece que las entidades federativas que esta adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, que se encuentren coordinadas con la Federación en el impuesto sobre adquisición de inmuebles y

que hubiere celebrado con la misma convenios de colaboración administrativa en materia del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos en los que establezca el compromiso de llevar un registro estatal vehicular, recibirán como incentivo el 100% de la recaudación que se obtenga por concepto de este último impuesto del que corresponderá cuando menos el 20% a los municipios de la entidad y que se distribuirá ante ellos la forma que determine la legislatura respectiva(artículo 2º, párrafo final).

b) En los accesorios de las contribuciones

También se establece que las entidades federativas tienen derecho a participar en los accesorios de las contribuciones que forman parte de la recaudación participable , a condición de que se señalen en los convenios respectivos.

Cabe recordar que en la legislación fiscal federal se entiende como accesorios a los siguientes conceptos: los recargos (indemnización por falta de pago oportuno); las multas fiscales; la indemnización por cheques expedidos en pago de contribuciones federales y devueltos por el librado, y los gastos de ejecución en pago de contribuciones federales y devueltos por el librado, y los gastos de ejecución (artículo 2º, penúltimo párrafo).

c) En los productos federales relacionados con bienes o bosques.

Finalmente, se establece en la ley de la materia que cada entidad federativa recibirá el 50% de los productos de la Federación relacionados con bienes o bosques que las leyes definan como nacionales, ubicados en el territorio de dicha entidad federativa, cuando provenga de venta o arrendamiento de terrenos nacionales o de la explotación de tales terrenos o de bosques nacionales (artículo 2º penúltimo párrafo).

C.- Las reservas.

La Ley dispone también la creación de varias reservas, las que fueron establecidas a partir del 1º de enero de 1991 en que iniciaron su vigencia las nuevas formulas para la distribución de los Fondos de Participaciones, con el propósito de garantizar a las entidades federativas que pudieran resultar afectadas en forma inmediata o en un lapso mayor por dichos cambios.

a) La reserva de contingencia

Tiene como objeto apoyar a aquellas Entidades Federativas cuya participación total en el Fondo General de Participaciones y de Fomento Municipal no alcance el crecimiento obtenido por la recaudación federal participable del año, de tal manera que les garantice un crecimiento en las participaciones igual a la de la citada recaudación federal participable (artículo 4º).

La reserva de contingencia se forma con el 0.25% de la recaudación federal participable de cada ejercicio.

Los estados deben participar a sus municipios como mínimo, de una cantidad equivalente a la proporción que represente el conjunto de participaciones a sus municipios del total de participaciones de la entidad.

b) La reserva de compensación.

La reserva se reforma con las cantidades que resulten como remanente de las que deben considerarse para adicionar los Fondos de participaciones con motivo de la coordinación en derechos.

Así, si una entidad federativa no se coordina en derechos, las cantidades con las que debiera adicionarse los citados Fondos, pasarán a formar la reserva de compensación (artículo 4º).

La distribución de participaciones

A.- Del Fondo General de Participaciones.

La reforma del 1º de enero de 1991 tuvo varios propósitos, entre ellos, uno relevante, consistente en regular simultáneamente tres distintos criterios de

distribución de este fondo, considerando el propósito original de repartir recursos federales a los Estados de menor desarrollo económico relativo y que justifico el ya desaparecido Fondo Financiero Complementario de Participaciones.

Los tres criterios de distribución, en síntesis, son los siguientes:

a).- Repartir el 45.17% del Fondo, en proporción directa al número de habitantes que tenga cada entidad federativa en el ejercicio de que se trate.

Por consecuencia este criterio, al considerar el número de habitantes de cada entidad federativa como factor importante en la distribución de los recursos del Fondo, es un criterio que en su efecto cuantitativo deberá incorporarse paulatinamente hasta llegar a asumir el coeficiente definitivo.

Es claro que favorece a las entidades federativas donde se encuentran las mayores concentraciones de población. En el momento actual estas se localizan en el Distrito Federal y los Estados de México, Veracruz, Jalisco y Nuevo León.

b).- Repartir otra proporción idéntica de 45.17%, considerando el efecto recaudatorio de ciertos impuestos federales que la Ley considera asignables.

Tienen el carácter de impuestos asignables los impuestos federales sobre automóviles nuevos, sobre tenencia o uso de vehículos y especial sobre productos y servicios. El primero grava la enajenación de los automóviles nuevos de producción nacional y la importación definitiva de automóviles nuevos o usados; el segundo, prácticamente es de recaudación estatal por virtud de la coordinación en el impuesto sobre adquisición de inmuebles, y el tercero grava la enajenación de cerveza, tabacos labrados, bebidas alcohólicas y gasolinas.

Por todo ello, el criterio favorece a las entidades federativas en las que el número de operaciones resulte mayor, pues de esa manera será también mayor el monto de la recaudación por los impuestos asignables, lo cual identifica a aquellas

entidades que tienen mayor desarrollo económico y una población de mejores ingresos, dado que los citados gravámenes afectan el consumo de gasolinas primordialmente y la compra o propiedad sobre automóviles nuevos o de año modelo reciente.

c).- Repartir el 9.66% restante en proporción inversa a las participaciones por habitante que tenga cada entidad federativa.

La ley establece que deberán sumarse las participaciones que cada entidad federativa reciba por la aplicación de los criterios a que hacen referencia los incisos a) y b) anteriores y al resultado dividirlo entre el número de habitantes de la misma, para conocer el efecto individual de dichas participaciones.

Este criterio es el más novedoso de los tres. Es el que permite beneficiar a las entidades federativas donde el efecto individual de las participaciones federales es menor, razón por la cual se justifica que se agreguen recursos de la Federación en proporción inversa.

Naturaleza de las participaciones

La Ley de la materia establece las notas definitorias de las participaciones, dado que por su origen son una proporción de las contribuciones federales y consecuentemente afectan el Presupuesto de Egresos de la Federación para poder ser aplicadas a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios.

Las participaciones federales a los municipios.

Hemos visto que en las disposiciones la Ley de la materia referentes a la formación de los Fondos y a algunas de las otras fuentes de las participaciones federales, se prevé en forma expresa la extensión de estas a los municipios.

Conviene hacer notar que la Ley de la materia establece varias reglas de protección y garantía a los municipios de su respectivas participaciones federales, entre estas se encuentran las siguientes:

A.- Se establece como concepto particular del Sistema que de las participaciones Federales que reciba cada Estado, los Municipios correspondientes al mismo nunca deberán recibir de éste, cantidades inferiores al 20%.

Por lo tanto, se fija el concepto de que las legislaturas locales podrán establecer un porcentaje superior, así como las reglas para su distribución entre todos los Municipios del Estado.

B.- Las participaciones federales a los Municipios deberán ser cubiertas a través de los Estados, en efectivo, no en obra, sin condicionamiento alguno.

C.- Las participaciones no serán objeto de retención, descuento o deducción alguno, salvo el caso de aquellos pagos de obligaciones autorizadas por la legislatura estatal e inscritas en el Registro de Obligaciones y Empréstitos de Entidades y Municipios (artículo 9º.)

D.- Las participaciones federales a los municipios deben ser objeto de publicidad y los gobiernos de los Estados publican cuando menos una vez al año en los órganos oficiales de publicidad dichas participaciones a los municipios.

La posibilidad de separación del sistema.

La Ley de Coordinación Fiscal prevé mecanismos de separación del sistema, al mismo tiempo que contempla la posibilidad en hipótesis de que un Estado no solicitara su adhesión al propio sistema.

Consecuentemente, ambas posibilidades permiten considerar a la coordinación fiscal como un autentico sistema normativo, congruente y lógico en su funcionamiento.

“En el caso de la separación, la Ley contempla no solo la separación voluntaria, siguiendo un procedimiento publico equivalente al de la adhesión, sino que además prevé la posibilidad de la separación por conflicto entre las partes, caso en el cual es posible un juicio que, por requerimientos de la Constitución debe ser sustanciado y resuelto por el órgano judicial más alto de la República: el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación”⁶⁶.

La colaboración administrativa.

También se encuentra previsto que los Estados que se adhieran al Sistema, puedan celebrar un convenio de colaboración administrativa a fin de que las autoridades locales puedan colaborar con las autoridades fiscales federales en el ejercicio de facultades de aplicación de la ley fiscal federal que redunde en una mejora en el funcionamiento administrativo del propio Sistema.

Los órganos de la Coordinación Fiscal.

Finalmente, la Ley prevé a los órganos de aplicación de las disposiciones relativas a la Coordinación Fiscal, a saber:

a).- La reunión nacional de funcionarios fiscales que se integra por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, como el titular de la rama del Poder Ejecutivo Federal encargada de los asuntos financieros del país, así como por su homologo del Poder Ejecutivo en cada Estado y el correspondiente al Distrito Federal.

⁶⁶ Maria Elena Medina Aguirre. La posibilidad de separación de un Estado del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, Mecanismo de Confirmación Constitucional. Tesis Profesional, México, Facultad de Derecho de la UNAM., 1988, 160 p, Pp. 56.

Sus atribuciones principales consisten en proponer al Ejecutivo Federal y a los Gobiernos de los Estados, las medidas que estimen convenientes para actualizar o mejorar el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

Dicha reunión se realiza cuando menos una vez al año.

b).- La Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales, que se integra por el propio Secretario de Hacienda y Crédito Público y por los titulares de la rama hacendaría de ocho entidades federativas, para lo cual la Ley prevé ocho distintas regiones comprendiendo cada una cuatro entidades federativas, con el objeto de que la comisión cuente con una representatividad nacional.

Las facultades más relevantes de la Comisión Permanente consisten en preparar los proyectos de distribución de participaciones y vigilar la creación e incremento de los Fondos de participaciones, su distribución entre las entidades y las liquidaciones anuales que formule la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como vigilar la determinación, liquidación y pago de participaciones a los Municipios.

c).- El Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas que es el órgano público autónomo, financiado por todas las entidades involucradas por la Coordinación y que tiene por objeto la realización de estudios y proposiciones para mejorar la financiación local y municipal⁶⁷.

⁶⁷ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarta Parte Los Sistemas de participación en los ingresos. El caso de México. Lic. Alejandro Sánchez Hernández. Ponencia presentada en el II encuentro Binacional de Derecho Tributario. España. Abril 1999.

CAPITULO IV

4.1. Trascendencia social de la doble tributación en México.

Como se puede observar en el desarrollo de cada uno de los puntos analizados en el presente trabajo, nuestra Constitución resulta un poco omisa en cuanto al establecimiento de alguna protección hacia el contribuyente a efecto de que éste no se vea afectado de manera significativa en su patrimonio por efecto del pago de impuestos.

Debido a la necesidad de aumentar los ingresos públicos en todos los niveles de gobierno, se manifiesta un considerable solapamiento en cuanto a las fuentes de ingresos públicos. Esto ha suscitado muchos problemas que van desde su recolección hasta la afectación de las decisiones de ahorro, consumo e inversión de las economías privadas y de los particulares.

La doble tributación es por sí misma una situación que coloca en desventaja al contribuyente para competir en un mercado cada día más complejo y que demanda mayores inversiones para tratar de obtener mayores rendimientos.

En éste sentido, nuestros órganos legislativos y nuestras autoridades hacendarías han hecho caso omiso al tratamiento de este tema en particular, contando con la anuencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación quien se ha pronunciado a favor del establecimiento de la doble tributación, situación que va en detrimento de la planta productiva nacional y que la coloca a merced de los grandes inversionistas extranjeros a los que sí se les da tratamientos fiscales preferenciales.

El grado de interdependencia económica ha ido en aumento, y ha adoptado miles de formas, de las más notorias son el comercio interestatal, las comunicaciones, la emigración y la circulación de revistas y periódicos por todos

los ámbitos de la nación. Lo que en un tiempo fue de incumbencia exclusiva del gobierno federal ha dejado de ser así, en las circunstancias de los tiempos modernos.

Se ve robustecido el comentario de que existe un motivo real para una mayor coordinación aunado a esto, tales quejas como: que los impuestos sobrelapados tienden a resultar excesivos y costosos, tanto para la administración como para quienes la soportan; que se han dejado a los Estados y los Municipios recursos fiscales insuficientes; que el Gobierno Federal tiene dificultades para extender su sistema impositivo cuando ha de hacer frente a circunstancias excepcionales; que la imposición fiscal sobre los Estados en base a un sistema económico federal lleva consigo problemas de jurisdicción y de múltiple imposición (motivo a comentar del presente trabajo) difíciles de resolver; que la imposición fiscal por los Estados implica, en condiciones modernas, la emigración de riqueza y de la industria; que los recursos económicos están desigualmente distribuidos; que de la imposición fiscal del Estado ha de resultar una deficiente provisión de servicios de interés nacional; que las dependencias gubernamentales escapan al impuesto, o gravan en perjuicio de las finanzas locales; que el sistema fiscal en conjunto tienen demasiados elementos regresivos y represivos, y que está mal adoptado para el logro de fines económicos tan importantes como son el que haya empleo para todos y que los ingresos públicos alcancen para todos.

Este hecho de traslape de tributos en los tres niveles por decirlo de alguna manera, y dada la ausencia de limitaciones claras a las facultades tributarias, produce muchas circunstancias que afectan a la sociedad en general, tocando con ello también a las autoridades.

Este hecho tiene entre otros:

- A) Generar traslape de funciones administrativas.
- B) Incremento de los costos para la competencia del contribuyente, lo que se traduce en impuestos excesivos.

- C) Recursos fiscales insuficientes para estados y municipios, lo que se traduce en limitaciones a la inversión.
- D) Emigración de riqueza e industrias hacia plazas que le favorezcan.
- E) Desconcierto del contribuyente

Este fenómeno de la doble tributación se ve agravado y acrecentado por razones como:

- A) Creciente comercio interestatal.
- B) Comunicaciones crecientes,
- C) Emigraciones constantes de personas y capitales.

En términos generales, la doble tributación genera sistemas fiscales regresivos, represivos y económicamente dañinos para fines como el empleo y crecimiento económico.

En una frase anteriormente citada, dijimos que afecta en cuanto a la personas físicas el deseo de consumir, ahorrar e invertir.

Debemos saber que el comportamiento de los consumidores va directamente relacionado con los aspectos que son “el querer”, es decir, gustos y preferencias, y “el poder” que es una decisión presupuestal. Así, con el fin de ser claros, diremos que la demanda va en función del comportamiento de otras variables, y éstas son: ingreso, precio del bien que se demanda, precio de otros bienes (sustitutos, es decir, que poseen cualidades y características iguales o similares al producto analizado; complementarios, es decir, que son insumos o complementan al bien en cuestión, o independientes) y factores sociológicos como gustos y preferencias.

Induciremos un supuesto para explicar algunos conceptos; pensemos en un caso en el que un bien tiene un precio de \$11.00, precio y el consumidor demanda cinco unidades de tal bien. Pues bien, pensemos ahora en un aumento

del precio del bien de \$11.00 a \$12.00, lo que lleva a una reducción de 5 a 4 unidades cantidad demandada por el consumidor. Es aquí donde surge la pérdida del peso muerto, como resultado de dicho aumento de precio del bien. Esta pérdida del peso muerto es el resultado de la pérdida del excedente del consumidor, producida por el alza en el precio del bien.

En este ejemplo pierde tanto el consumidor como para el productor o vendedor, ya que ninguno se apropia de tales beneficios, es decir, estamos ante algo que se pierde para la sociedad, y por ello es posible enunciar que el alza en el precio provocó una pérdida de bienestar para la sociedad.

Un objetivo que se persigue con la tributación es el provocar la menor afectación posible a la sociedad, mas sin embargo, como ya hemos visto a lo largo de este trabajo, con la doble tributación este objetivo no se cumple.

Retomando el concepto de pérdida peso muerto, introduciremos una noción más que es el *exceso de carga tributaria*, que no es otra cosa que aquella cantidad que resulta de restar a la pérdida del excedente del consumidor la recaudación del gobierno resultante del establecimiento del impuesto.

Un aumento de precio de un bien provocado por el establecimiento de un impuesto a dicho bien de \$1.00 por cada unidad de producto genera los siguientes efectos (siguiendo el ejemplo anterior):

- A) Reducción de la cantidad demandada de 5 a 4, debido al establecimiento del impuesto generando un incremento en el precio de \$11.00 a \$12.00.
- B) Una reducción del excedente del consumidor
- C) Una recaudación por parte del gobierno con un valor de 1 por 4, es decir, 1 por cada unidad consumida (se consumen 4)
- D) Un exceso de carga tributaria y que resulta de restar a la reducción del consumidor la recaudación del gobierno.

El exceso de carga tributaria representa una pérdida de bienestar para la sociedad (como ya lo habíamos mencionado) ya que es una pérdida sufrida por

los consumidores y a su vez es una pérdida o imposibilidad en la recaudación del gobierno.

Con la finalidad de ser claros simplificaremos diciendo: el exceso de la carga tributaria crece en el cuadrado del impuesto.

Hasta este punto solo hemos tocado el punto de consumir aunado con la demanda pero falta considerar la oferta que va ligado al concepto de ahorrar.

Así pues la oferta de un bien muestra la relación entre su precio y la cantidad que los productores desean vender. El oferente o productor tiene como finalidad maximizar el beneficio, es decir, logra el más alto nivel de beneficio posible dados a una serie de productos y por consecuencia a los consumidores.

Debemos hacer la importante aclaración de que las elasticidades de la demanda y la oferta juegan un papel muy importante en la determinación tanto de la parte que pagaran el productor y el consumidor del impuesto, como en el cálculo del exceso de la carga tributaria. La traslación del impuesto estará condicionada por las elasticidades referidas, mismas que consecuentemente se convierten en un punto de análisis imprescindible para la determinación de la política tributaria.

Partiendo de este análisis que hasta ahora se ha circunscrito a tratar el consumo, podemos intuir que los impuestos generan afectaciones al ahorro e inversión privadas que para efectos de esta tesis, baste decir que un impuesto puede finalmente acarrear consecuencias sociales graves como:

- A) Desplazamiento de la inversión por efecto del incremento en el gasto del gobierno.
- B) Reducción de la inversión debido a los elevados costos de los proyectos.
- C) Afectaciones a las funciones de producción de las empresas, mismas que generan reducciones en la producción.

- D) El ahorro disminuye por los efectos de los impuestos en el consumo y por la afectación de los frutos del ahorro debido a su gravación.

Conociendo un poco más acerca de la repercusión de los impuestos en el consumo, ahorro e inversión, parece ahora evidente que la presencia de dobles tributos tiene consecuencias sociales importantes.

Estos comentarios lejos de pretender ser lecciones precisas y técnicas de economía, no buscan más que aportar argumentos en pro de la no existencia de la doble tributación, así como apoyar la existencia de métodos para coordinar los poderes tributarios de la Federación, Estados y Municipios.

Dos impuestos sobre un mismo objeto reducen el poder de compra por efecto del alza de precios en los bienes, lo que apareja una reducción del salario real de los trabajadores.

Ante este fenómeno, la cantidad demandada de bienes en la economía disminuye y acarrea la disminución de la producción y el empleo. Las reducciones en la producción desalientan la inversión, que consecuentemente contraen el número de fuentes de empleo en el futuro. Además, no debemos olvidar que los impuestos generan decisiones no óptimas de consumo e inversión que se verán exageradas por la doble tributación.

4.1.1. Repercusión económica en las personas morales y físicas.

La legislación se ha reformado miles de veces en los últimos años y, ¿cuál ha sido el efecto?. Hoy debemos de rediseñar el marco fiscal regulatorio, incrementando aquellos impuestos que realmente no perjudiquen el crecimiento y

desarrollo de la economía mexicana. Debemos reformar el sistema, pero con profundo respeto a los principios de proporcionalidad, equidad y demás principios fundamentales que marca la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no sólo reformar por reformar sobre la base que no alcanza el dinero para el gasto público; esas reformas tienen que ir más allá, ya que con el crecimiento de la integración económica en el mundo y el avance tecnológico y ambiental, se requiere un México donde la pobreza haya sido erradicada y el desarrollo económico quede institucionalizado.

La reforma a las leyes fiscales corresponde a la Cámara de Diputados y a la Cámara de Senadores en sus funciones respectivas. El incremento de un mayor número de impuestos, así como la ampliación de la base de tributación, la derogación de deducciones, la grabación de actividades exentas o sectores exentos así como la elevación de las tasas de los impuestos, corresponde al Congreso de la Unión

Los encargados de elaborar la política económica y en particular la política fiscal, deben tener como objetivo el bienestar social; para la obtención del mismo debe a conciencia ponerla al servicio del pueblo, que busque en todo momento estabilizar la economía y crear el empleo que exigen sus habitantes, ya que de éstos perciben esos ingresos para satisfacer sus necesidades básicas.

Por otro lado, en la sociedad, por medio de la experiencia nos han señalado los diferentes estudios y estadísticas referentes a el impacto de impuestos, que algunas empresas desean una considerable reducción de los impuestos, de las tasas impositivas, y de las obligaciones con el fisco, mientras que la SHCP desea invariablemente más ingresos y mayores facultades para retirar de los contribuyentes tantos recursos como sea posible. La legislación fiscal que tenemos es un reflejo de esta contradicción.

La política fiscal, que es la forma de cómo el Estado recauda los tributos y el destino que les dará en el cumplimiento de sus objetivos, en otras palabras es el uso deliberado de los impuestos, gastos gubernamentales y operaciones de deuda pública (interna y externa) para influir sobre la actividad económica tiene un efecto directo en la población cuando se utiliza negativamente, es decir, cuando de manera incorrecta la recaudación sólo se carga a las clases más desfavorecidas. Estos resultados negativos no se hacen esperar como son:

- Menor actividad económica
- Mayor desempleo,
- Migración
- Caída del poder adquisitivo
- Marginación social

No se puede negar que las empresas privadas, pequeñas, medianas o grandes, juegan un papel muy importante en la distribución del ingreso nacional. Son fundamentales para lograr un eficaz y prolongado bienestar social. La iniciativa privada es la solución, sin lugar a dudas, para la creación de empleo a mediano y largo plazo.

Durante mucho tiempo se pensó que el sector empresarial era el sector donde surgía la riqueza extrema, y se olvidaron de ellos, por lo que hoy: “Nuestro país tiene aproximadamente dos millones de empresas entre pequeñas, medianas y grandes, para casi cien millones de habitantes, aunado a esto, la política no ha ayudado, ya que esta política fiscal en los últimos años ha exentado del impuesto sobre la renta a la distribución de utilidades que provengan de utilidad fiscal lo cual ha degenerado que con el paso del tiempo la industria nacional se haya descapitalizado, dado que los accionistas (personas morales) encuentran grandes mercados financieros donde invertir las utilidades fiscales que percibieron libres de impuestos, por lo que se genera desempleo y marginación social”⁶⁸.

⁶⁸ www.iiiec/momento.mx

El comercio internacional ha aumentado drásticamente en el mundo. Los tratados de libre comercio impulsan notoriamente a las fábricas para que éstas se especialicen y logren una alta producción reduciendo sus costos debido al uso de avanzadas tecnologías y alcanzando mercados extranjeros con los que sustituyen a los proveedores locales. En este caso, el nuevo proveedor produce necesariamente, con un nivel bastante reducido de personal y debido a su alta producción y a la sustitución de los proveedores locales, como es de esperarse, crea desempleo, tanto en el país de origen como en el de destino.

Los avances técnicos tienden a desemplear a los obreros de un bajo nivel educativo, que suelen ser la mayoría. Los avances tecnológicos y la globalización han invadido esta situación. A la mayoría de los desempleados que no han encontrado un empleo, se integran al comercio informal, con lo cual se refleja un desequilibrio que hay en nuestra economía.

El desempleo o el empleo informal, ha ocasionado la migración de nuestros trabajadores hacia Estados Unidos de Norte América. Los bajos niveles de ingreso e incluso el propio desempleo empujan a gran parte de nuestros compatriotas a buscar mejores niveles de vida en el extranjero.

“Cabe mencionar que tan sólo de 1990 al año 2000 los datos estadísticos arrojaron una cifra de aproximadamente de 3,584,957 de nuestra población que ha emigrado a los diferentes puntos del país vecino al norte, en donde buscan obtener un nivel de vida mucho mejor al que poseían antes de emigrar.

La crisis económica vivida en los últimos veinte años, junto con la falta de representación efectiva en el sector obrero, a los avances tecnológicos, a la globalización y al fuerte influjo de nuevos oferentes de empleo (un millón aproximadamente, de jóvenes se suman cada año a la fuerza laboral), ha traído como consecuencia una caída drástica en el poder adquisitivo. El salario mínimo en México continuó en el dos mil dos su proceso de deterioro, lo cual significa que

en veinte años la pérdida del poder adquisitivo es del ochenta por ciento, reveló un estudio ⁶⁹.

Sin embargo, como en el caso de México, cuando la pérdida del poder adquisitivo afecta el consumo de alimentos indispensables para la reproducción física de los individuos, la situación resulta preocupante y afecta el buen funcionamiento de la fuerza laboral ante la imposibilidad de adquirir alimentos esenciales para su reproducción. El deterioro de las condiciones de vida también lo podemos evaluar cuando un trabajador no puede ni siquiera obtener el raquítico ingreso arriba señalado debido a la imposibilidad de conseguir un empleo.

“Los efectos de esa forma de acumulación capitalista tienen que ver con la tendencia que ha seguido el empleo, presionado por la incorporación natural de la fuerza de trabajo al mercado laboral. La población en edad de trabajar crece con mayor rapidez que los empleos generados; además de que las nuevas tecnologías y las nuevas formas de organización laboral demandan personal más capacitado y en menores cantidades. Esta situación se agrava con la circunstancia de que la economía no genera los nuevos puestos que se necesitan y, al contrario, rechaza tanto a los nuevos trabajadores como a quienes están laborando y pierden su empleo; es decir, a los desempleados por falta de demanda de trabajo se deben agregar aquellos que fueron desplazados de su centro de trabajo ante la profundidad que alcanzó la crisis económica (el índice de desempleo abierto pasó de 2.7% en 1990 a 6.3% al inicio de 1995, lo que se explica por la caída de 6.9% del producto interno bruto) y las propias contradicciones competitivas que generó una mayor competencia debido a la apertura comercial indiscriminada. Se calcula que cada año entre 750 000 a un millón de personas buscan incorporarse por primera vez al mercado de trabajo. La crisis aumentó el desempleo de manera alarmante. Todo ello a pesar de que la tasa de crecimiento de la población había disminuido de alrededor de 3% en 1980 a 2.05% en 1995” ⁷⁰.

⁶⁹ www.iiec/momento.mx

⁷⁰ idem

“La firma del TLC despertó grandes expectativas en cuanto al crecimiento futuro de la economía mexicana y a la absorción de un gran número de trabajadores desempleados. Sin embargo, los resultados parciales conocidos hasta ahora muestran que la mayor beneficiada con dicho Tratado ha sido la economía de Estados Unidos, al permitirle a las grandes empresas trasnacionales la explotación de la mano de obra de México, pero también influir en la competencia laboral en el mercado interno de Estados Unidos y Canadá “⁷¹.

“La investigación, del Centro de Análisis Multidisciplinario de la Facultad de Economía de la Universidad Nacional Autónoma de ese país, indica que en dos décadas el precio de la canasta básica aumentó casi el cuatrocientos por ciento más que el salario mínimo.

Luis y David Lozano evidenciaron en la indagación que prácticamente en ninguna de las administraciones mexicanas, en que se ha aplicado la política neoliberal fue posible adquirir los productos más necesarios con los sueldos más bajos. Cifras oficiales indican que casi siete millones de personas en la Ciudad de México trabajan por menos de un salario mínimo; y un millón y medio por un mini-sueldo en la economía formal “⁷².

En México de 1976 a la fecha, el poder adquisitivo ha caído en casi el 67 por ciento en relación con el salario, de acuerdo a estimaciones de la Cámara Nacional del Comercio en Pequeño (CANACOPE).

En tanto, la investigadora de la Universidad Obrera de México, Laura Juárez Sánchez, calcula que el poder adquisitivo se ha precipitado en un 75.9 por ciento en los últimos 18 años.

El costo de las diversas crisis económicas que hemos enfrentado se ha ajustado con cargo a los paupérrimos ingresos de la población.

⁷¹ www.iiiec/momento.mx

⁷² www.radioreloj.cu/economia1/eco27-12-02

A todo esto surge una pregunta ¿Cuánto vale el salario mínimo? El artículo 123 de la Constitución Política fracción VI, segundo párrafo expresa lo siguiente: “Los salarios mínimos generales deberán ser suficientes para satisfacer las necesidades normales de un jefe de familia, en el orden material, social y cultural, y para proveer a la educación obligatoria de los hijos”.

Queda claro que el salario mínimo debe ser suficiente para satisfacer las necesidades de una familia mexicana, como pueden ser: las de orden material, las de orden social, las de orden cultural, las necesarias para proveer educación obligatoria.

Por lo que no cabe duda, el salario mínimo no vale lo que debe, se le utiliza como una variable mas de la economía, sin percatarse que detrás de cada salario mínimo existe una familia mexicana, por lo que estos efectos se dejan sentir en varios sectores de nuestra nación.

“En 2001, el 80% de la población percibía menos de tres salarios mínimos, por lo que agregando, en nuestra economía no sólo son bajos los ingresos, sino que al mismo tiempo el legislador grava incisivamente los ya paupérrimos salarios del contribuyente asalariado sin tomar en cuenta o descontar en la realidad el nivel de impacto en la pobreza, es decir, la Ley del Impuesto Sobre la Renta grava el nivel del sustento de la mayoría de la población, olvidando que su objetivo primordial es gravar la renta, no el sustento. Mas del 65.4 % de la población percibía menos de dos salarios mínimos, lo que equivale aproximadamente a 62 millones de habitantes que viven en esta situación. La falta de ingreso real se ve reflejada directamente en la grave desnutrición del 53% de nuestra población, es decir, unos 51 millones de mexicanos, ”⁷³ dando lugar, en la mayoría de ellos a una pobreza extrema, lo cual significa que en nuestro país se están gestando mexicanos que no reciben los nutrientes necesarios para que, al crecer desarrollen actividades productivas, como la educación, deporte y el trabajo. Este

⁷³ www.inegi.com.mx

sector de la población aumenta y seguramente tendrá un impacto muy severo en el desarrollo de país en el futuro.

“En México existe un gran número de trabajadores ocupados que se emplean por menos de un salario mínimo y que incluso no reciben ningún pago por su trabajo. Los ocupados que perciben entre uno y dos salarios mínimos, no pueden adquirir siquiera una Canasta Básica de 40 productos, debido a que el costo diario de ésta, para mayo de 2001, fue de 93.37 pesos al día. El trabajador que gana un salario mínimo tendría que recibir un aumento del 150.71% y el que percibe dos salarios un 25.36% para adquirirla; sin embargo, con estos aumentos no tendrían cubiertos satisfactores como vivienda, salud, educación, vestido o incluso cultura, como lo señala la Constitución”⁷⁴.

Si la economía sufre de bajo crecimiento y alto desempleo, será necesario reducir impuestos para así transferir recursos del sector público al privado, dando como consecuencia esto a:

- La estimulación de la demanda de bienes y servicios.
- El incremento de la inversión.
- El crecimiento de la economía
- La generación de más y mejores empleos.

Ahora, por otro lado, si en la economía suben los salarios, y los precios en su conjunto (es decir, se da un sobrecalentamiento económico, por llamarlo de alguna manera), el gobierno deberá aumentar los impuestos. De esta manera la gente tendrá menos dinero para gastar, se reducirá la demanda de bienes y servicios y disminuirá la presión alcista sobre salarios y precios.

El desempleo, la migración, la inseguridad, la caída del poder adquisitivo y la marginación social aumentan a tasas mayores, que el crecimiento del gasto social, por lo que dicho gasto no puede ser rehén de las políticas distintas que existen en nuestro país, por lo que no invertir con un criterio solidario y subsidiario

⁷⁴ www.uom.ed.mx

puede sembrar la semilla de la hostilidad, de la miseria y se formaría un círculo vicioso del cual no será posible salir cuando queramos y que no nos permitirá construir un país que funcione en beneficio de su pueblo.

Aunque teóricamente se han establecido las características que debe reunir un buen sistema tributario, la estructura tributaria en México está alejada de los principios de equidad, neutralidad, justicia, eficiencia, mínimos costos administrativos y facilidad para ejecutar la política fiscal. La violación de estos principios básicos de la tributación han llevado al sistema tributario mexicano a problemas estructurales casi endémicos que se han reflejado en incrementos sustantivos de la evasión fiscal.

Si se ha diseñado una sistema fiscal que promueva la actividad económica de la industria nacional, la legislación fiscal debe ser armónica. Supongamos que se busca una mayor inversión en la industria que genere más fuentes de empleo. Si este fuere el caso, deberá incentivar a las empresas que invierten en dichos fines, otorgándoles estímulos que apoyen dichas inversiones, pero la realidad es otra. La armonía no es otra cosa que la integridad efectiva al definir la orientación, y por ende, la acción del gobierno federal.

Los grandes contribuyentes son los empleados de la clase media, lo cual en principio no debe de ser. “En la actualidad, más del 70% de nuestro gasto es determinado en dólares y para el año 2006 lo será en mas del 80%”⁷⁵, y si el poder legislativo no reordena las leyes fiscales, liberando los tristes y paupérrimos sueldos, será muy difícil alcanzar un nivel de vida, ya no digamos digno, sino simplemente estable. Necesitamos reforzar el ingreso de la clase trabajadora y homologar las tasas de los diferentes impuestos con tasa de nuestros principales socios económicos.

⁷⁵ www.uom.ed.mx

Que redistribuir la riqueza es la única solución real y permanente es incuestionable, para combatir la pobreza y por tanto, debemos concentrarnos en cómo redistribuirla. Muchos gobiernos, incluyendo el mexicano, destinan presupuestos a mitigar la pobreza. En muchos casos, lo hacen con medidas de corte auténticamente populista y manipuladoras del voto ciudadano de aquellos en mayor desgracia económica.

“Así, algunos gobiernos en nuestro país que tanto han criticado los subsidios y han reducido al mínimo el nivel de protección social para los más desposeídos, por considerarlos contrarios al paradigma neoliberal, condicionan por otro lado e hipócritamente, la asistencia social al monopolio electoral de la intención de voto de los agraciados. Sin embargo, aún en los casos en que las redes de protección social, destinadas a amparar a los más desprotegidos, sí son aplicadas de una manera ética, profesional y con verdadera vocación de asistencia, éstas no pueden resolver en nada el problema de la pobreza. Todos los programas de ayuda social en el mundo, sea que vengan de Naciones Unidas, de otros organismos o de los propios gobiernos, no pueden disminuir la pobreza porque no están dirigidos a atacar los elementos que la generan”⁷⁶.

Lo único que pueden hacer todos estos programas, es mitigar el sufrimiento de la pobreza. Son mitigadores de ella, no eliminadores de la misma o redistribuidores de riqueza. Que dichos programas son necesarios dadas las condiciones actuales, es evidente; pero ésta no es ninguna solución aunque muchos gobiernos pretendan hacer creer que a través de estas acciones están cumpliendo con su responsabilidad de abatir la pobreza.

El problema de la pobreza en el sistema capitalista es endémico; y sólo manteniendo un balance entre los factores de la producción y controlando los excesos de quienes detentan el poder, mediante acciones concretas para redistribuir la riqueza, es posible eliminar la pobreza.

⁷⁶ www.agoranet97.mx

“Si la estructura económica de un país genera demasiada pobreza, la única manera de disminuirla es modificando las estructuras de producción económica. Dicho de otra manera, la única forma es hacer que quienes tienen mucho tengan menos y los que posean menos, tengan más. Si en un país como México se genera tal reconcentración de la riqueza hasta el grado que buen número de nuestros millonarios ingresan al club de los hombres más ricos del mundo, mientras se acrecienta la pobreza de la mayoría, es evidente que existe una relación increíblemente injusta entre los factores de capital y trabajo, donde la mayor parte del valor agregado generado por los trabajadores se lo lleva el capital. La riqueza no se distribuye en cascada sino desde la base en el momento mismo en que el trabajo y el capital generan riqueza”⁷⁷.

En México, no está de más repetir que no hay una democracia sin ambages y que los gobiernos de los últimos dieciocho años no han hecho otra cosa más que, con plena convicción, tomar las medidas económicas que les permiten mantenerse en el poder. Así, los gobiernos tienen plena conciencia de que la brecha se ha ensanchado tanto que ya se ha formado un "Cuarto Mundo" de cincuenta millones de mexicanos que viven en la pobreza más abyecta.

En cuanto a las personas morales, también se registran temores aunque no tan drásticamente como en las personas físicas, pues si bien nuestro tema de doble tributación es de aspecto económico – fiscal. “La inflación de 0.62 por ciento que se registró en México en enero de 2004, tuvo un mayor impacto entre la población de mayores ingresos (personas morales en su mayoría) que entre las personas de menores ingresos (personas físicas), de acuerdo con la firma Consultores Internacionales.

En un análisis, la empresa de consultoría apuntó que en enero pasado disminuyeron su precio productos como jitomate, ropa y utensilios domésticos, lo que significa un beneficio para los hogares de menores ingresos. En cambio, el incremento en el transporte y comunicaciones, alquiler de vivienda media y

⁷⁷ idem

servicios de educación y esparcimiento tuvieron un alza importante en precios, lo que incidió más en el poder adquisitivo de la población de mayores ingresos.

De acuerdo con la Encuesta Ingreso-Gasto, es posible conocer la proporción del gasto de los hogares por rubros (alimentos, ropa y calzado). Esta información es ordenada por deciles, es decir, en 10 grupos que equivalen al 10 por ciento de los hogares cada uno. Dicha encuesta, recordó, refiere que los tres primeros deciles de hogares de menores ingresos destinan 50 por ciento de sus ingresos a los alimentos y 18 por ciento a transporte. Por el contrario, 10 por ciento de las familias más ricas sólo orienta 17 por ciento a alimentos y en cambio destinan 27 por ciento a servicios de educación y esparcimiento, agregó Consultores Internacionales.

Así, en enero de 2004 los deciles de la población de mayores ingresos (del V al IX, tomando en cuenta que existen doce deciles) registraron una inflación mensual de 0.8 por ciento; en cambio, en los hogares con menores posibilidades de ingreso (deciles I al III) se registró una deflación de 0.7 por ciento.

Consultores Internacionales refirió que en enero el aumento de los precios se explicó en parte por el aumento en la carne de res y pollo, reflejo de las restricciones a las importaciones del producto de Estados Unidos por el caso de las "vacas locas", el problema de la fiebre del pollo, y ajustes en los precios de algunos servicios públicos. Para 2004, la firma de consultoría estimó que la inflación nacional oscilará de 3.5 a 3.7 por ciento, consolidando la tendencia a la baja, aunque los impactos en los hogares serán diferentes⁷⁸.

⁷⁸ www.notimex-financiero 12 de febrero 2004

4.2. Una posible solución o Propuesta.

Después de haber realizado una investigación con los conceptos principales de los impuestos, los principios y, habiendo realizado un trabajo sobre la realidad fiscal vigente; no tan profundo como quisiera; pues esta es compleja, oscura y confusa, los mexicanos debemos de tener presente que es necesario rediseñar un marco fiscal regulatorio; que esté al servicio del pueblo y que busque el bienestar a que se referían los constituyentes cuando redactaron la Constitución Política que nos rige desde 1917.

Los encargados de elaborar las leyes fiscales tendrán que comprender que es tan malo tomar una decisión equivocada como dejar de hacerlo, cuando resulta imperioso, ya que por los motivos que sean que no lo hagan, ya sea por la ignorancia, el miedo al que sucederá, deben de superarse, condensando los principios de esa reforma con todos los sectores que estamos y conformamos la sociedad, ya que la necesidad de reformar la ley no es exclusiva de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sino de todos los sectores que pagamos impuestos y nos beneficiamos del gasto público.

Algunas propuestas para evitar el inconveniente de la doble tributación, son hechas para eludir los problemas que crean los organismos y los mismos que las sufren; ¿por qué?, porque no están construidas de alguna manera que puedan hacerse cumplir, además de que no resuelven la controversia y originan que declinen estas mismas propuestas.

En este orden de ideas, las autoridades hacendarias deberán de convertirse en verdaderos recaudadores de impuestos y programadores del gasto público, coadyuvando a que las inversiones mexicanas resulten rentables y propicien el pleno crecimiento del país, lo que a la larga arrojará mayores recaudaciones impositivas y por ende un mayor crecimiento económico.

Lo que resultaría de esta determinación es la de incluir dentro de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la prohibición expresa al establecimiento de impuestos que resulten ser en el fondo una doble imposición y un mismo hecho jurídico – económico.

Consecuentemente se debe crear un organismo autónomo que en su funcionamiento se encargue de revisar y emitir un dictamen técnico de los impuestos a recaudar y de los gastos a realizar, es decir, hacer una revisión exhaustiva de la Ley de Ingresos y del Presupuesto de Egresos de la Federación, en donde se tomen en cuenta las consideraciones de tipo político, económico y social, tanto de los contribuyentes como de los diferentes niveles de gobierno, buscando conseguir con su dictamen un mayor rendimiento de los ingresos estatales y que redunden en un mayor desarrollo y beneficio nacional, buscando conseguir lo que tan anheladamente declara el artículo tercero, fracción segunda, inciso b), constitucional, al manifestar que la educación será nacional y buscara el aseguramiento de nuestra independencia económica, cumpliéndose simultáneamente el artículo 31, fracción IV, y en consecuencia los órganos encargados de legislar en materia fiscal determinarían la exacta aplicación de impuestos que sean proporcionales y equitativos.

Otra alternativa para evitar la concurrencia de facultades impositivas de las distintas autoridades exactoras, sería la de establecer un organismo autónomo en su funcionamiento y con una gran relación en las áreas económicas de la administración del Estado, y que tendría como función la de regular, establecer y distribuir los tipos de modos y formas de tributar de cada zona del país mediante estudios técnicos, científicos y de campo, dándole la debida participación a todos los agentes económicos del país.

Conforme a nuestro criterio, son las autoridades federales, es decir el Poder Legislativo, las encargadas de poner solución al problema de la doble tributación, insistiendo en que esto debe realizarse a través de un organismo

autónomo que tome en consideración a todos y cada uno de los elementos que inciden directa e indirectamente en los impuestos.

El doctor Ernesto Flores Zavala considera: que los procedimientos empleados para resolver el problema de la doble imposición pueden agruparse en dos categorías:

“1ª. Procedimiento unilateral, por medio del cual, un Estado en ejercicio de su soberanía dicta las medidas legislativas necesarias para evitar la doble tributación. Estas medidas pueden ser las siguientes:

A) Deducción.- El Estado concede la deducción del impuesto sobre la renta pagado por la misma materia en otro Estado, pero este sistema presenta dos inconvenientes:

Primero. El Estado que concede la exención se ve limitado en su derecho de gravar, por la elevación de las cargas fiscales en el otro, pues puede llegar el caso de que no se perciba impuesto alguno, porque todo queda absorbido por la deducción si llega a establecerse un límite como en los Estados Unidos, entonces se evita la doble imposición, porque ésta existiría por lo que excede del límite.

Segundo. Es difícil que coincida la época y forma de determinación del impuesto estatal con el nacional”⁷⁹.

No concordamos con las desventajas que establece el autor, pues un Estado, al decidir qué actividad gravará con un impuesto determinado, ejerce su derecho a la imposición de capitales sin limitación, de la misma manera que cuando decide en qué actividad deja de imponerla.

⁷⁹ Flores Zavala. Op Cit. Pp. 335

En la segunda propuesta, sería necesario entonces crear un convenio para resolver el problema.

Otra medida para evitar la doble imposición, dentro de la primera categoría es:

- B) Exención. Cada estado exceptúa del impuesto a los no residentes, aun cuando la fuente se encuentre dentro del país, pero grava a los residentes por el total de su fortuna, sin distinción de situación o de origen.

Lo anterior consideramos que no es adecuado porque crearía confusiones al decidir quién es residente, según el Código Civil, como ya se explicó antes.

La segunda categoría establecida es:

2ª. Procedimiento bilateral o plurilateral que consiste en que dos o más Estados celebren convenios tendientes a evitar la doble tributación.

La legislación fiscal es el espejo de la política fiscal, que por años se ha reformado tratando de aumentar la recaudación, pero el efecto ha sido exactamente el contrario, por lo que el enfoque debe cambiarse buscando dos objetivos fundamentales:

- a) Garantizar el ingreso que requiere el país para cubrir su gasto público, es decir, mayor productividad del gasto público.

El gobierno federal debe utilizar razonablemente el gasto público con una óptica de productividad, vigilando los siguientes preceptos:

- 1.- La gestión pública debe orientarse a la obtención efectiva de resultados tangibles, partiendo de escasos productos.

- 2.- Hacer más con menos, tendrá que ser la regla. El financiero público debe estar consiente de esta situación.

- 3.- La calidad de hacerlo bien a la primera vez.

Además de fomentar la descentralización eficaz de la administración pública; así como la incorporación de los particulares al ejercicio de la función pública, son necesarios la descentralización de los servicios como la educación, la salud y la urbanización de la ciudades, buscando coordinar un esfuerzo continuo y solidario con la comunidad.

b) Orientar la política fiscal con el fin de aumentar el crecimiento económico que genere fuentes de empleo.

Otra propuesta consiste en incorporar en una sola legislación fiscal, un impuesto único, con una sola tasa de aplicación tanto para las empresas como para los individuos, justificando la proporcionalidad (quien más tiene más paga) dado el crecimiento de la base.

Por otra parte si se simplifica, el cálculo y la obligación implantando una tasa anualizada razonable, o en su caso el nivel de subsistencia, de esta manera se gravaría la ganancia real y se presentaría una declaración anual, simplificándose radicalmente los cálculos e información que se le enteran anualmente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Esta legislación fiscal debe gravar, sin excepción, a todos por igual, respetando los principios que emanan de la Constitución. La equidad (gravar igual a los iguales) y la proporcionalidad (gravar conforme a sus ingresos) son principios que de no aplicarse consistentemente, generan la erosión de las bases fiscales y dan lugar a la elusión fiscal. Asimismo, la autoridad fiscal por conducto del Servicio de Administración Tributaria, debe actuar con toda severidad respecto a aquellos contribuyentes evasores y defraudadores del fisco, y por ende de la sociedad.

CONCLUSIONES

PRIMERA: El vocablo tributo nos refleje una obligación sujeta a alguien o a algo por regla general los gobernados se encuentran supeditados al Estado, lo que se entiende así debido a la relación existente entre el que tributa, es decir, el que hace la erogación y el receptor de esa erogación estableciéndose una relación de interdependencia entre los gobernados y el Estado.

El cobro de los impuestos resulta necesario para que el propio Estado funcione y pueda propiciar un sano desarrollo de sus habitantes.

SEGUNDA: El Código Fiscal de la Federación establece las cargas tributarias o impuestos, que pueden imponerse a los contribuyentes; así como también lo preceptuado por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Los impuestos a recaudar deberán apegarse a lo estrictamente señalado por las leyes mencionadas cumpliendo con los principios de proporcionalidad y equidad establecidos en la Constitución en su Art. 31, frac. IV.

TERCERA: La fuente o actividad gravada, es hablar del objeto del tributo y del hecho imponible, esto es, por la relación que hay entre éstos.

La fuente del tributo es la actividad económica gravada por el legislador, en la cual se puede precisar diversos objetos y hechos imponibles; por ejemplo; tomando a la actividad industrial como fuente del tributo, podemos obtener, entre otros, los siguientes: la producción, la distribución, la compraventa de primera mano, etc. El hecho imponible es un hecho sobre el que recae el gravamen sin posibilidad o facultad de someterlo o no al gravamen, los hechos imponibles son muy diversos; pueden ser simples hechos materiales, como el paso de una mercancía por la línea aduanera; o hechos económicos, como la percepción de una renta, o incluso negocios jurídicos. El hecho imponible está gravado a pesar de sus imperfecciones.

CUARTA: Los elementos de la relación jurídico-fiscal son el Sujeto Activo, acreedor del crédito fiscal, un sujeto pasivo, deudor del crédito fiscal. El objeto de esta relación se encuentra en la obligación del pago de un crédito fiscal.

QUINTA: 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. 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. 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 la causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc; debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y lo regula.

SEXTA: Debe de observarse que para que se considere un caso de doble imposición o doble tributación, es necesario que el cobro sea por un mismo periodo de tiempo, es decir, en el mismo periodo de ejercicio fiscal que ha generado una ganancia o utilidad. Nace la doble imposición cuando un equivalente impuesto es percibido por diversos Estados en virtud de un mismo presupuesto de hecho y por el idéntico periodo de tiempo. Si a estas circunstancias se le añade un mismo ciudadano, se obtiene la doble tributación.

SÉPTIMA: La concurrencia es la que permite la existencia de la doble tributación, por lo que se ha aceptado que la no delimitación de materias en un sistema federal, permite la grabación dos o más veces de un mismo objeto o fuente. Por lo tanto, se tiene que la doble imposición se presenta cuando un mismo objeto es gravado con dos o más impuestos, ya lo establezca una misma entidad, o bien porque concurren a ese mismo objeto dos o más entidades de diverso nivel político, es decir federal o estatal.

OCTAVA: Las consecuencias que acarrea la existencia de la doble tributación son:

- a) Los problemas jurisdiccionales al momento de exigir el pago del impuesto, independientemente de la existencia o no de un doble pago por el mismo hecho, por el mismo periodo y realizado a través del mismo individuo,
- b) También provoca una anulación de los proyectos de inversión directa a largo plazo y que no son sino las erogaciones de capital fresco por parte de empresas principalmente transnacionales que provocan una ganancia económica directa vía impuestos y generación de empleos;
- c) Dificulta el flujo de capitales;
- d) Desanima las inversiones y encarece el costo del dinero y los de la tecnología;
- e) Detiene y puede inhibir el desarrollo de un país;
- f) Provoca la migración de nuestros nacionales, dejando a sus familias desprotegidas, además de que se violentan los principios de equidad y justicia tributaria.

NOVENA: La forma en que un Estado o Nación determina la manera de obtener sus ingresos lo define, por regla general, su Constitución Política o su documento básico de organización política, que es donde se va a determinar cómo se va a ejercer el poder público, designándose quién será el encargado de recabar los tributos y qué actos van a ser normados y regulados por cada uno de los niveles de gobierno contemplados.

Existen diferentes criterios, como los criterios de vinculación, y que son referidos tanto a las personas a quienes se les atribuye, asigna o imputa la obligación de contribuir, como a los hechos jurídicos (llamados imponibles) que provocan la obligación de tributar. Debido a la gran diversidad de criterios, se vuelve difícil el llegar a contemplar el establecimiento de un criterio uniforme en el mundo entero para la implantación de impuestos, originándose que se haga una combinación de criterios para poder recaudar la mayor cantidad posible de dinero y así cubrir sus gastos, pero que en muchos de los casos nos da como resultado el que exista una gran cantidad de impuestos que resulten un doble tributo.

DÉCIMA: Es la concurrencia de facultades de las autoridades fiscales lo que provoca que exista una doble tributación interna y que propicia una inhibición en la recaudación de impuestos y una confusión y ahorcamiento de la economía.

DÉCIMA PRIMERA: Comprendemos al deber tributario como una obligación, que se tiene de dar o entregar a alguien cierta cantidad económica denominada tributo. En el precepto constitucional anotado con el treinta y uno, fracción cuarta, encontramos la base jurídica que regula las relaciones entre los sujetos pasivo y activo del tributo, señalando el cómo, el porqué y para qué se realiza dicha contribución.

DÉCIMA SEGUNDA: La Ley del Impuesto Sobre la Renta establece quienes están obligados a pagar el ISR y lo implanta en su artículo primero diciéndonos que tanto personas físicas como morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los casos anotados en la misma ley y que ya fueron, mencionados en el presente trabajo.

DÉCIMA TERCERA: El IVA es un impuesto general sobre los productos y los servicios, que asegura una igualdad de tributación a nivel del consumidor final entre los productos creados en el país y los importados, cualquiera que sea la longitud de circuitos de producción y de distribución o la naturaleza de los medios puestos en acción. Su mecanismo descansa en la compensación en fronteras y el sistema de pagos fraccionados. El IVA, grava el valor que un ente, generalmente una empresa, añade en el curso de sus operaciones a los bienes que adquiere de otros entes para después enajenarlos.

El IVA es un gravamen federal que causan las personas físicas y morales que en el territorio nacional realicen los siguientes actos o actividades: enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes e importen bienes o servicios.

La obligación de contribuir la encontramos en la LIVA, en donde se establece quienes están obligados a pagar IVA,

DÉCIMA CUARTA: La coordinación no sólo es ordenar o disponer las cosas; también es compaginar y conciliar los intereses por virtud de los cuales se pueden relacionar los seres. La coordinación fiscal es aquella que consiste en la ordenación, disposición y compaginación, entre la Federación y los Estados, a fin de que todos de manera equilibrada dispongan sus leyes fiscales de tal modo que las cargas impositivas al gobernado, así como los beneficios de estos recursos proporcionan al Estado, sean equilibrados.

Ese equilibrio no sólo es por el gusto de mantener las cosas de manera uniforme, sino que es una exigencia de justicia.

La coordinación fiscal no sólo es a nivel nacional, sino que también internacional, es una exigencia de justicia, para que así los impuestos que se cubran por los causantes, sean justos; proporcionales a los causantes en la medida de sus percepciones y equitativas entre ellos.

La Coordinación Fiscal, ha permitido establecer bases uniformes de tributación en todo el territorio nacional en relación con algunos impuestos federales. Así, se han dado pasos importantes hacia la justicia tributaria.

La Ley de Coordinación Fiscal prevé el establecimiento del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal mediante la celebración de un convenio de adhesión entre la Federación, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; convenio que deberá ser autorizado o aprobado por la legislatura correspondiente.

El Distrito Federal se encuentra adherido al Sistema por decisión de la propia Ley de Coordinación Fiscal, dado que conforme a lo dispuesto por la Constitución, es facultad del Congreso de la Unión legislar en todo lo concerniente a dicha entidad federativa.

Los objetivos de la coordinación fiscal están establecidos en la propia ley de Coordinación Fiscal, y son los siguientes:

- 1º. Coordinar el Sistema Fiscal de la Federación con los de los Estados, Municipios y Distrito Federal;
- 2º. Establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales;
- 3º. Distribuir entre ellos dichas participaciones;
- 4º. Fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales;
- 5º. Constituir los organismos en materia de coordinación fiscal; y
- 6º. Dar las bases de su organización y funcionamiento.

DÉCIMA QUINTA: El fenómeno de la doble tributación ha suscitado muchos problemas que van desde su recolección hasta la afectación de las decisiones de ahorro,

consumo e inversión de las economías privadas y de los particulares. La doble tributación es por sí misma una situación que coloca en desventaja al contribuyente para competir en un mercado cada día más complejo y que demanda mayores inversiones para tratar de obtener mayores rendimientos.

Los impuestos sobrelapados tienden a resultar excesivos y costosos, tanto para la administración como para quienes la soportan; que se han dejado a los Estados y los Municipios recursos fiscales insuficientes; que el Gobierno Federal tiene dificultades para extender su sistema impositivo cuando ha de hacer frente a circunstancias excepcionales; que la imposición fiscal sobre los Estados como en un sistema económico federal lleva consigo problemas de jurisdicción y de múltiple imposición difíciles de resolver; que la imposición fiscal por los Estados implica, en condiciones modernas, la emigración de riqueza y de la industria; que los recursos económicos están desigualmente distribuidos; que de la imposición fiscal del Estado ha de resultar una deficiente provisión de servicios de interés nacional; que las dependencias gubernamentales escapan al impuesto, o gravan en perjuicio de las finanzas locales; que el sistema fiscal en conjunto tienen demasiados elementos regresivos y represivos, y que ésta mal adoptado para el logro de fines económicos tan importantes como son el que haya empleo para todos y que los ingresos públicos alcancen para todos.

En términos generales, la doble tributación genera sistemas fiscales regresivos y represivos y económicamente dañinos para fines como el empleo y crecimiento económico.

DÉCIMA SEXTA: La forma de cómo el Estado recauda los tributos y el destino que les dará en el cumplimiento de sus objetivos, el uso deliberado de los impuestos, gastos gubernamentales y operaciones de deuda pública (interna y externa) para influir sobre la actividad económica tiene un efecto directo en la población cuando se utiliza negativamente, es decir, cuando de manera incorrecta la recaudación sólo se carga a las clases más desfavorecidas. Estos resultados negativos no se hacen esperar como son: menor actividad económica, mayor desempleo, migración, caída del poder adquisitivo y marginación social.

DÉCIMO SÉPTIMA: En el desarrollo de esta investigación, se ha mencionado que hay multiplicidad de leyes fiscales, las cuales resultan oscuras, confusas; tan es así que

dan como consecuencia la evasión fiscal, el comercio informal, desempleo, y que haya bajo poder adquisitivo; podría hasta decirse que crea un círculo elitista que garantiza la institucionalidad de la riqueza que pasa de generación en generación en nuestro país, así como de los gravámenes que van más allá del nivel de ingreso de la mayoría de la población. De no corregirse esta situación fiscal, los más ricos y pudientes serán mas ricos, habrá todavía un crecimiento desmedido de la pobreza extrema. Si en el futuro no se crean las bases para resolverlo el panorama será mas grave.

La reforma fiscal en cuanto a el punto de doble tributación, no sólo es urgente para nuestro país, sino que es una necesidad imperiosa que nuestros legisladores deben aplicar a la brevedad posible, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que los mexicanos debemos contribuir para el gasto público del Estado. Por tal razón, el Ejecutivo en combinación con las diversas fuerzas políticas gobernantes, es decir, el legislativo tendrán que estudiar el nivel que este gasto debe alcanzar para forjar un país con futuro promisorio de crecimiento y desarrollo de su población.

BIBLIOGRAFÍA

CHAPOY BONIFAZ, Dolores. **Problemas derivados de la múltiple imposición internacional,** ED. Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM Colección Panorama de Derecho Mexicano. México 1982, Pp. 203. **Principios Derecho Mexicano y Derecho Fiscal,** ED. Mc Graw – Hill, México 1997, Pp. 241.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano.** 12ª edición, ED. CulturaTGS.A, México 1994, Pp. 725.

ENGELS, Federico. **El origen de la familia, la propiedad privada y el Estado.** 15ª reimpresión, ED. Quinto Sol, México 1990, Pp. 224.

FAYA VIESCA, Jacinto. **Finanzas Publicas,** 6ª edición, ED. Porrúa, México 1986, Pp. 454.

FLORES ZAVALA, Ernesto. **Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas,** 25ª edición, ED. Porrúa, México 1984, Pp. 525.

GARZA J. Servando. **Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano.** ED. Cultura TG. S.A. México 1994, Pp. 752

MARGAIN MANATOU, Emilio. **Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano.** 15ª edición, ED. Porrúa, México 1998, Pp. 337.

MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis. **Derecho Fiscal Mexicano.** 6ª edición, Ediciones Contables y Administrativas, México 1983, Pp. 378.

MONTESQUIEU, Charles. **El espíritu de las Leyes.** ED. Porrúa, México 1980, Pp. 829.

ORTIZ MENA, Antonio. Las Finanzas Públicas en el Desarrollo. 9ª edición, ED. SECA, México 1997, Pp.325.

PEÑALOSA, Juan. La Doble Imposición Internacional. 5ª edición, ED. Instituto de estudios fiscales, Madrid 1987, Pp. 432.

PIRENNE, Jacques. Historia del antiguo Egipto. Vol. 6, ED. OCÉANO, México 1989, Pp. 833.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. 2ª edición, ED. Harla, Colección Textos Universitarios. México 1999, Pp. 309.

SAINZ BUJANDA, Fernando. Hacienda y Derecho. ED. Interamericana, Buenos Aires 1988 , Pp. 339.

TERÁN CONTRERAS, José Manuel. Poder Tributario y Criterios de Vinculación. 8ª edición, ED. Porrúa, México 1989, Pp. 245.

SMITH, Adam. Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las Naciones. 10ª edición, ED. Fondo de cultura económica , México 1989, Pp. 912.

STRUVE VASILII, Vasil 'evich. Historia de la antigua Grecia. 4ª edición, ED. Akal. Madrid 1979, Pp. 892.

VON, Ihering. Compendio de Hacienda Publica. 7ª edición, ED. Porrúa, México 1985, Pp. 645.

OTRAS FUENTES.

QUILLET. **Diccionario Enciclopédico** . 12ª Edición, ED. Cumbre S.A. México 1981 Tomo VI. Pp.1154., Tomo XII 1035 .

OMEBA. **Enciclopedia Jurídica**. 15ª Edición, ED. Bibliografica Argentina SRL, Buenos Aires 1987, Tomo XI.

Diccionario Jurídico Mexicano. 3ª Edición, ED. Porrúa Instituto de Investigaciones Jurídicas, cinco tomos, México 1989

Apéndice. **Semanario Judicial**. Séptima Época. Volúmenes 187-192 Julio-Diciembre 1984 Primera Parte. Tesis del Pleno, Número 98, en Amparo contra leyes federales, Apéndice 1985 página 190, Vol. I, Séptima Época, 1ª parte, Vol. 181 – 186 A.R. 5554/83 Compañía Cerillera “La Central”, S.A. Mayoría de 14 votos.

Revista de la Academia de Estudios Fiscales de Contaduría Pública AC. Instituto Mexicano de Contadores Públicos **Tratados para evitar la Doble Imposición**. México , Trabajo sustentado por M, Sellerier Carlos, 2ª reimpresión, Editado por la Academia Mexicana de la Contaduría Pública AC. 1996. Pp. 89.

Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México Naucalpan. Ponencia de Ataliba, Geraldo. **Doble Tributación Internacional**. México Mayo –Agosto 1998 No. 10 Año IV. Pp. 32.

Revista del tribunal Fiscal de la Federación. Cuarta Parte. Los Sistemas de Participación en los ingresos. El caso México. Lic. Alejandro Sánchez Hernández. Ponencia presentada en el II Encuentro Binacional de Derecho Tributario. España. Abril 1992. Pp. 65.

Medina Aguirre, Elena. **La posibilidad de separación de un estado del sistema nacional de coordinación fiscal, mecanismo de confirmación constitucional.** Tesis profesional, México 1988, Facultad de Derecho de la UNAM. Pp.160.

Reyes Vera Ramón. **La teoría de las Contribuciones mexicanas.** Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, Naucalpan, Mayo – Agosto, 1980, No 19 Año IV, Pp. 81 – 88.

Jurisprudencia de la SCJN, México 1984, Tomo II.

LEGISLACIÓN

Constitución de los Estados Unidos Mexicanos .

Código Fiscal de la Federación.

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ley de Coordinación Fiscal.

PAGINAS DE INTERNET

www.radioreloj.cu/economia1/eco27-12-02 (publicación 27 diciembre 2002)

www.iiiec./momento.mx (publicación 2002)

www.inegi.com.mx (Publicación enero 2003)

www.uom.ed.mx (publicación 2002)

www.agoranet97.mx (publicación mayo 2004)

www.notimex-financiero (Publicación 12 de febrero 2004)