



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

FACULTAD DE DERECHO

**SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS**

“POLITICA FISCAL PARA MÉXICO”

T E S I S

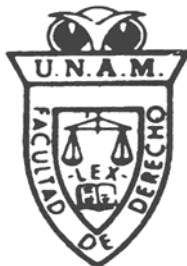
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A:

ABREO VILLEGAS MANUEL ENRIQUE

ASESOR: LIC. EMILIO MARGAIN BARRAZA



CIUDAD UNIVERSITARIA A 30 DE MAYO DE 2008



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.

DEDICATORIAS:

*A mis Padres y Hermanos
Por su constante Amor y Apoyo,
a lo largo de toda mi vida, gracias*

*A Adán, Erick y Omar,
Por su amistad y estar a mi lado
no sólo durante esta meta,
sino a lo largo de mi vida universitaria y
profesional, gracias*

*Al Licenciado Emilio Márquín Barraza,
Por ser realmente un maestro,
por su amable guía y consejo, gracias.*

*A la Universidad Nacional Autónoma de México,
en especial a la Facultad de Derecho,
por darme la oportunidad de estudiar
en la máxima casa de estudios, gracias.*

*Cuando Bebas Agua, Recuerda la Fuente
Proverbio Chino.*

INDICE

INTRODUCCIÓN	1
---------------------------	---

CAPITULO I

POLITICA FISCAL

1.1 CONCEPTO.....	4
1.1.1 POLITICA PRESUPUESTARIA.....	7
1.1.2 TECNICA FISCAL.....	10
1.2 FUNDAMENTO HISTORICO DE LA POLÍTICA FISCAL.....	13
1.3 JUSTIFICACIÓN POLITICA DE LA POLITICA FISCAL.....	20
1.4 POLITICA FISCAL EN MÉXICO.....	26
1.5 POLITICA FISCAL EN MÉXICO DESDE 1947.....	33

CAPITULO II

EFFECTOS ECONOMICOS DE LOS IMPUESTOS

2.1 IMPUESTOS.....	42
2.2 IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS.....	56
2.2.1 EFECTOS ECONOMICOS DE LOS IMPUESTOS DIRECTOS.....	58
2.2.2 EFECTOS ECONOMICOS DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS.....	63
2.3 LOS IMPUESTOS EN LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN.....	66
2.4 IMPUESTOS Y LA DEUDA PÚBLICA.....	75
2.4.1 ASPECTOS HISTORICOS DE LA DEUDA PÚBLICA.....	82
2.4.2 ASPECTOS DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEUDA PÚBLICA...	85
2.4.3 BENEFICIOS ENTRE IMPUESTOS Y DEUDA PÚBLICA.....	90
2.5 EFECTOS DE NOTICIA.....	93
2.6 EVASIÓN FISCAL.....	95
2.7 CAUSAS DE EVASIÓN FISCAL.....	100
2.8 MODELOS ECONOMICOS Y LOS PROBLEMAS DE DISEÑO FISCAL...	104

CAPITULO III

POLITICA FISCAL Y LAS LEYES TRIBUTARIAS

3.1 INTRODUCCION.....	108
3.2 EFECTOS DE LOS IMPUESTOS EN EL BIENESTAR DE LA POBLACIÓN.....	109
3.3 COMPORTAMIENTO DEL CONTRIBUYENTE FRENTE AL TRIBUTO...111	
3.3.1 ASPECTOS SOCIOLOGICOS CON RELACIÓN A LA CONTRIBUCIÓN.....	114
3.4 VALIDEZ CONSTITUCIONAL Y LEGALIDAD DE LOS IMPUESTOS.....	122

CAPITULO IV

POLITICA FISCAL PARA MÉXICO

4.1 COMPORTAMIENTO DE LOS ACTORES POLITICOS FRENTE A UNA REFORMA FISCAL.....	135
4.2 ANALISIS DE LA PROPUESTA DE REFORMA FISCAL PARA EL AÑO DOS MIL OCHO.....	139
4.2.1 OBSERVACIONES A LA REFORMA FISCAL PARA EL DOS MIL OCHO.....	162
4.2.2 ASPECTOS INCONSTITUCIONALES DEL IETU.....	167
4.3 PLANES DE POLITICA FISCAL: PROPUESTA DE REFORMA FISCAL INTEGRAL PARA MÉXICO.....	191
4.3.1 MANEJO DE LOS RECURSOS PROVENIENTES DE LA RECAUDACIÓN.....	201

CONCLUSIONES.....	215
--------------------------	------------

BIBLIOGRAFÍA.....	223
--------------------------	------------

HEMEROGRAFÍA.....226

PAGINAS DE INTERNET CONSULTADAS.....227

INTRODUCCION

El tema tributario siempre ha resultado controversial, ya que uno de los puntos más delicados para los gobernados es el verse afectados en su patrimonio, situación que forzosamente se da cuando el fisco crea nuevos impuestos, aumenta las tasas vigentes o bien realiza cambios en las distintas leyes tributarias para otorgarles más facultades al Estado y a sus subordinados, logrando así tener más herramientas para poder captar mayores recursos. No obstante, dicha situación debe darse por medio de un adecuado sistema de política fiscal, el cual ha sido buscado por parte del Estado desde el año de 1950, a través de una reforma tributaria que satisfaga las necesidades del país, lo anterior es así, ya que precisamente hasta antes de este año, las concepciones de los gobernantes, con respecto a dicho tema, no eran bien entendidas y tan sólo se buscaba la obtención de dinero a través del aumento tributos, es decir, no existía una política fiscal; lo cual se corroborará en esta investigación en los primeros capítulos, en los que se observa como se ha desarrollado el tema tributario a través de la historia de la nación.

La situación es que los distintos sistemas que se han utilizado no han sido lo suficientemente eficientes, prueba de ello es que año con año se realizan reformas para poder lograr una mayor captación de recursos por parte de las contribuciones. Dichas reformas resultan inadecuadas ya que, el gobierno suele hacerlas de una manera incorrecta, sin guiarse por los siguientes tres elementos: *política presupuestaria*, *política fiscal* y *técnica fiscal*, teniendo como resultado parches y no reformas tributarias.

En la actualidad la evasión fiscal se ha vuelto un problema mayúsculo, que no se ha podido contrarrestar, y sólo se han dado paliativos, dentro de dicho rubro se encuentran los sujetos pasivos, que o bien no pagan o no pagan de la manera en como se debería de hacer, y tan sólo unos pocos son quienes efectivamente

pagan al fisco, es decir, se deja de cumplir lo expuesto en la Constitución Federal en el artículo 31, fracción IV, la obligación de los mexicanos de contribuir de manera proporcional y equitativa, para poder cubrir el gasto público del país.

Lo anterior, se da más en los impuestos directos, los que por su naturaleza son más fáciles de evitar, razón por la que en la presente investigación se señala que el mejor medio para poder captar más recursos es por la vía de los impuestos indirectos, los cuales resultan más sencillos y tienen la ventaja de captar un mayor número de sujetos pasivos. Sin embargo, en éste escrito también se contempla que no se deben de dejar de lado a los impuestos directos, toda vez que, los mismos suelen gravar más a los contribuyentes más acaudalados, y es que si sólo se gravara por medio de los impuestos indirectos volveríamos a cometer el mismo error que sucedió durante el Porfiriato, en donde la forma de contribuir era puramente por la vía de los impuestos indirectos.

Durante el presente año se han creado dos nuevos impuestos el Impuesto Empresarial a Tasa única y el Impuesto a los Depósitos en Efectivo, entre los dos se busca combatir tanto a la elusión fiscal como a la evasión fiscal, no obstante derivado de las características de ambos, no auguran un gran cambio a la captación de recursos tributarios, es decir, se sigue dando una reforma hacendaría incompleta.

Es importante destacar que no basta con obtener un mayor número de contribuciones, ya que si no se saben manejar dichos ingresos de nada sirven, hay que buscar los mejores medios en que invertir, para que en el futuro nuestro país se vuelva más fructífero y se pueda alcanzar un mejor nivel de vida para todos, debido a que en la actualidad pocos son los planes que se siguen más de un sexenio y por ello no se da una continuidad frenando con esto todo avance, existen inversiones en las cuales sus resultados tardaran más de seis años, no obstante se suele reinventa el gobierno cada que se cambia de un presidente a

otro y con ello volvemos a empezar de cero, debemos de recordar que el Estado pretende el bien común y por ello se debe de buscar lo mejor para México.

En el primer capítulo de la investigación se estudia el concepto de la política fiscal con el fin de entenderla y con esto lograr aplicarla de la manera adecuada; así mismo se vislumbra la forma en como se ha ido desarrollando la política fiscal en la nación a lo largo de su historia.

En el segundo apartado se analizan los efectos económicos que producen los impuestos, ya sean indirectos o directos; también se plasma el concepto de modelo económico y las problemáticas de diseño fiscal, ya que por medio de dicho modelo, observando las variantes que se puede dar, es posible establecer que tipo de impuestos son los más óptimos para nuestro país. De igual manera se compara a la deuda pública con los impuestos, con el fin de obtener como resultado cual de ellos produce mayores beneficios. Finalmente se contemplan los efectos que produce en los contribuyentes la creación de los impuestos o el aumento de sus tasas, lo cual en algunos casos, suele llegar a provocar la evasión fiscal.

En el tercer capítulo se estudia el comportamiento tanto del sujeto activo como del sujeto pasivo del tributo. Por lo que respecta al primer sujeto se analiza el alcance de su actuar, el cual debe de ser de conformidad con las leyes tributarias. En lo relativo al segundo sujeto se considera su comportamiento frente a las contribuciones.

En el cuarto capítulo se aborda el tema de las reforma fiscales, el porque los actores políticos ven como tabú dicho tema. Así mismo, se hace un análisis jurídico de la reforma para el ejercicio fiscal de dos mil ocho; para posteriormente proponer un plan de política fiscal para México basado en la mayor utilización de los impuestos indirectos, por medio del IVA en los productos de primera necesidad.

CAPITULO I

POLITICA FISCAL

1.1 CONCEPTO.

Para poder comprender qué es la Política Fiscal, es necesario estudiar de igual forma los términos de *política presupuestaria* y *técnica fiscal*, razón por la cual estos dos últimos se analizarán con detalle más adelante, buscando conseguir de esta manera la mayor comprensión del tema que se aborda en la presente Tesis.

Ahora bien, en lo relativo al punto de la política fiscal, se deben de entender cada una de las palabras, tanto política, como fiscal, motivo por el cual se desmenuzara cada una de ellas, para después unir las y entender el concepto de política fiscal.

Si recurrimos al diccionario notaremos que por política se entiende:

1. *Arte, doctrina u opinión referente al gobierno de los Estados,*
2. *Actividad de los que rigen o aspiran a regir los asuntos públicos,*
3. *Cortesía y buen modo de portarse, y*
4. *Arte o traza con que se conduce un asunto o se emplean los medios para alcanzar un determinado fin¹*

¹ Diccionario de la Real Academia Española, Madrid; citado por *Reséndez Muñoz Eduardo*; Política e Impuestos, Visión Histórica; Miguel Ángel Porrúa; México Distrito Federal; 1989, pagina 12. Para el objeto del análisis de la presente investigación el término política en este apartado será el utilizado en el numeral cuatro, toda vez que, en lo referentes a los números uno y dos se relacionaran más con el apartado 1.2, 1.3 y 1.4 que hablan de la justificación y fundamentos históricos de la política fiscal, es decir, cuáles fueron las ideas con respecto a la mayor captación de recursos, de los entonces gobernantes o dirigentes de diferentes países, dentro de los cuales se encuentra México.

Etimológicamente el término política proviene del griego *polis*; ciudad, es decir, la comunidad integrada por un grupo de hombres que radicaban sobre un territorio determinado, formando una entidad prácticamente autónoma. En inglés, de la misma raíz griega, se han derivado dos palabras, que traducidas al castellano quedan incluidas en el mismo término *política: policy*. 1. *Arte, astucia, prudencia, sagacidad en la dirección y manejo de los asuntos* 2. *Curso o plan de acción, particularmente política, dirección de negocios públicos, y politics = Política, la ciencia o arte que trata de la administración y manejo de los negocios públicos*²

De lo señalado podemos deducir que la palabra política implica una forma determinada de comportamiento humano, con respecto a la necesidad que se da en una sociedad para llevar acabo las relaciones entre los sujetos; creando figuras o instituciones como lo son el gobierno, que debe de poseer una dirección³ para llegar a un objetivo, con ciertas pautas buscando la acción de un grupo y con el conocimiento de estas cuestiones.

Por otro lado la palabra fiscal, se refiere al fisco que para el diccionario de Pina Vara significa: *Patrimonio del Estado constituido por sus bienes propios y por las rentas provenientes de sus diversos ingresos*⁴. Por otro lado para Margáin Manautou, fiscal significa: *...que es de carácter fiscal toda contraprestación que perciba el Estado por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado...*⁵, es decir, es la relación que guarda el contribuyente con la autoridad hacendaría, en la cual el primero tiene la obligación de contribuir al gasto público por motivo de la contraprestación que le da el Estado en lo referente

² *New revised Velásquez Sapanish and English Diccionario*, Follet Publishing Company, Chicago New York. 1961; citado por *Reséndez Muñoz Eduardo*; Política e Impuestos, Visión Histórica; Miguel Ángel Porrúa; México Distrito Federal; 1989, pagina 18.

³ De igual forma le podemos llamar administración, ya que la presente investigación busca, por medio del análisis de diversos elementos, saber cuál es la mejor manera para guiar los dineros del país en lo relativo al tema tributario.

⁴ *Rafael de Pina Vara*; Diccionario de Derecho; Editorial Porrúa; México Distrito Federal, 2000; pág. 292

⁵ *Margáin Manautou Emilio*; Nociones de Política Fiscal; Editorial Porrúa; México Distrito Federal; 2000; página 8

al uso, aprovechamiento o enajenación de los bienes del mismo, los cuales son utilizados por el sujeto pasivo y por esto debe de pagar sus contribuciones, para así cubrir el gasto público.

Uniendo ambos conceptos de política y fiscal, podemos señalar que la política es el camino por el que se va a conseguir un fin, el cual es el fiscal que consiste en la obtención de mayores ingresos a favor del Gobierno, para que este último pueda manejar y administrar dichas entradas buscando un plan que beneficie a los miembros de su país.

Para Maurice Lauré, la Política Fiscal *consiste una vez acordado el principio de recaudación por ingreso fiscal, las características generales del impuesto en los datos económicos y psicológicos.*⁶

Por otra parte para Margáin Manautou la *Política Fiscal consiste en determinar, una vez acordado el principio de recaudación por el ingreso fiscal, las características generales de las contribuciones en función de los datos económicos y psicológicos o, en otras palabras, si el grueso del gasto público lo deben soportar las contribuciones, en qué por ciento cada una de ellas y efectos que sobre la economía generan.*⁷

Con esto se puede decir que la política fiscal es una herramienta con la cual el gobierno debe realizar las modificaciones necesarias, tomando en cuenta datos económicos y psicológicos, para poder satisfacer las necesidades del gasto

⁶ Maurice Lauré; Tratado de Política Fiscal; p. 13, Ed. 1960, citado por Margáin Manautou Emilio; Nociones de Política Fiscal; Editorial Porrúa; México Distrito Federal; 2003; pagina 5

⁷ Margáin Manautou Emilio; Nociones de Política Fiscal; Editorial Porrúa; México Distrito Federal; 2003; p. 6.

La teoría Keynesiana sostiene que existe, en el corto plazo, una relación directa entre la política fiscal y la actividad económica. Así, una política fiscal restrictiva genera un decrecimiento de la economía y una política fiscal expansiva, un incremento en la actividad económica. Sin embargo, en algunos países se ha observado que la política fiscal en estos términos puede inducir efectos contrarios, llamados por la literatura no keynesianos

público y las circunstancias en que se deben de dar para que cumpla adecuadamente con su propósito.

Ahora bien, es indebido referirse de la política fiscal cuando el costo de los gastos del país se van a cubrir con recursos provenientes de anticipos de tesorería o provenientes de créditos; sino tan solo cuando se cubren con recursos fiscales, especialmente derivados de los impuestos.

Sin embargo, la política fiscal no se limita a crear nuevos impuestos para cubrir el presupuesto del Estado, sino que en la actualidad también se debe de buscar la orientación económica más conveniente para el país, a través de adecuadas medidas fiscales, ya que seria un camino trunco el pretender tan sólo obtener más recursos, debido a que también se debe de pensar en los objetivos más idóneos en los cuales se gastar o invertir, además de cubrir las necesidades que se generan en una nación.

En suma se puede decir que la política fiscal, es el conjunto de disposiciones o directrices relacionadas con el régimen tributario, por medio de la cual se pretende obtener mayores recursos y destinarlos a sufragar el gasto público e invertir en lo más adecuado, provocando con ello se de un beneficio hacia el bien público o común; destacando que si bien el endeudamiento interno como externo son medios por los cuales también se cubren las erogaciones del país, no son los más adecuados toda vez que, provocan mayores perjuicios que beneficios, sino de manera inmediata, si a largo plazo; motivo por el cual una adecuada política fiscal no debe de descansar sobre endeudamientos o prestamos, sino primordialmente en las contribuciones.

1.1.1 POLITICA PRESUPUESTARIA

Por otra parte, como se señalo con antelación en el principio de esta investigación, es importante entender el significado de la política presupuestaria, motivo por el

cual, y siguiendo el mismo camino utilizado para comprender a la política fiscal, se analizara a la palabra presupuesto, toda vez que la palabra política ya fue estudiada, en el aparatado inmediato anterior.

La palabra presupuesto significa el plan anticipado de los gastos e ingresos, que necesaria o probablemente han de resultar de un negocio o asunto.

Por lo que se refiere al aspecto legal, podemos decir, que es la planificación de la actividad financiera del Estado, aprobada por la Cámara de Diputados, y que abarcan un período general de un año. Los objetivos que cumple el presupuesto son los siguientes:

- a) Fijar el gasto en cifras y por un período de tiempo, la futura actividad del Estado para la obtención de los objetivos deseados;
- b) Poner en conocimiento público y del poder legislativo la actividad financiera del Gobierno, con el fin de facilitar el control del gasto; y
- c) Permitir la correspondencia de los gastos y los recursos a través de la exposición de cálculos económicos de la actividad financiera del Estado.⁸

Uniendo a las palabras política y presupuesto, y retomando el significado de cada una de ellas, podemos decir que la política presupuestaria es el camino o traza con que se debe de conducir el Estado para prever los ingresos y egresos que se generaran durante un período determinado, contemplados en una Ley, con el fin de equilibrar tanto los gastos como las entradas y con ello mantener una sana economía.

Para Maurice Lauré la política presupuestaria es *el arte de decidir sobre la ejecución de los gastos públicos y de escoger si deben ser cubiertos por los*

⁸ Cfr. *Diccionario de la Lengua Española*; Ediciones Culturales Internacionales, S.A. de C.V.; México Distrito Federal, 1989.

*impuestos, por empréstitos o por anticipos de tesorería.*⁹ De igual forma la podemos entender como la forma o camino con que se conduce a un asunto o la manera de emplear los medios para poder alcanzar un fin determinado.

Para Margáin Manautou, la política presupuestaria es *el arte de decidir sobre le ejecución de los gastos públicos y de escoger en que monto deben ser cubiertos por recursos propios, por contribuciones, cuánto con empréstitos, internos y externos y cuánto ascenderán los ingresos provenientes del uso y explotación de recursos y bienes propios; enseguida, a cuánto ascenderán los ingresos procedentes de la aplicación de las contribuciones que estarán en vigor; observando el faltante para satisfacer, qué cantidad puede derivar de empréstitos internos y cuál es recomendable y posible de obtener de empréstitos externos. Si aún hay faltante recurrirse a los anticipos de la tesorería.*¹⁰

En todo gobierno siempre existe la interrogante con respecto a cuáles son los sectores o áreas en que se debe de poner especial énfasis, debido a que existen un sin fin de necesidades que deben de cubrirse, no obstante resulta imposible cubrirlas a todas a la vez, ya que no existen suficientes recursos, razón por el cual se jerarquiza y se resuelve con ello el caso, su monto y la forma de satisfacerlo. Elegido un gasto y sabiendo con esto quienes serán los beneficiados y las consecuencias que tendrá tal decisión, es cuando los responsables de la política presupuestaria deberán de decidir sobre la forma para financiarlo, situación que como ya se contemplo puede ser por medio de impuestos, empréstitos o anticipos de tesorería¹¹.

⁹ Obra citada p.13, citado por *Margáin Manautou Emilio*; Nociones de Política Fiscal; Editorial Porrúa; México Distrito Federal; 2003; pagina 5.

¹⁰ Obra citada p. 5

¹¹ Los anticipos de la tesorería se dan cuando existe una necesidad que no se puede cubrir con los recursos que tiene el Estado y por ello se le solicita al Tesorero de la Federación dinero, para sufragar tal gasto, como lo puede ser un fenómeno natural, por ejemplo un huracán.

1.1.2 TECNICA FISCAL

Por último de la definición de política fiscal tenemos el elemento de la técnica fiscal. Entendemos por técnica *al conjunto de procedimientos de que se sirve a una ciencia o a un arte.*¹² El vocablo técnica deriva del griego *tejné* y se define en nuestra lengua como el arte de aplicar los medios idóneos para obtener el resultado buscado.

Empalmando tanto a la palabra técnica como a la fiscal, podríamos definirla como el estudio y reglas observables para establecer los impuestos¹³ en su manejo, vigilancia y capacidad de captación; técnica que debe de ser observada por los gobernantes para llevar a cabo una adecuada política fiscal.

Para Maurice Lauré la técnica fiscal *consiste en fijar modalidades de base del impuesto, de su control y de recaudación.*¹⁴

Emilio Margáin Manautou, la complementa más al decir; *Técnica fiscal consiste en fijar modalidades de la base de la contribución, de su control y de su recaudación.*¹⁵

Aunado a lo anterior, el legislador al fijar las modalidades mencionada por el autor debe buscar lo siguiente:

- I. La técnica que se plasme debe ser de acuerdo a los principios jurídicos establecidos en el país y a la Constitución, toda vez que por muy loable

¹² *Diccionario de la Lengua Española*; Ediciones Culturales Internacionales, S.A. de C.V.; México Distrito Federal, 1989.

¹³ Ya que de lo desprendido en la definición de fiscal en el punto 1.1, se puede deducir que los impuestos son recursos propios del Estado y por ello se debe de contemplar su manejo.

¹⁴ Obra citada p. 15, citado por *Margáin Manautou Emilio*; *Nociones de Política Fiscal*; Editorial Porrúa; México Distrito Federal; 2003; p. 7.

¹⁵ Obra Citada pág. 7

o necesaria no debe llevarse a cabo hasta que no se adecuen las reformas necesarias en las normas respectivas¹⁶

- II. La técnica fiscal que se emplee no debe de producir consecuencias perjudiciales que afecten al beneficio económico que se busca.¹⁷

Después de definir a la política fiscal se debe de indicar cuales son los objetivos de la política fiscal, por lo cual Margáin Manautou señala lo siguiente:

La política fiscal debe de tener siempre objetivos diversos pero debe ser eminentemente recaudadora y secundariamente: a) Facilitar o acelerar el logro de metas económicas en el tiempo debido; b) Desviar capitales de actividades no muy benéficas para la colectividad, hacia actividades que contribuirán a un mejor desarrollo económico; c) Evitar la fuga de capitales que sangran al país; etc. La política fiscal debe tener como objetivos:

A) La captación de recursos:

- 1. Tendiente a satisfacer el gasto público;*
- 2. Tendiente a distribuir equitativamente la riqueza; y*
- 3. Tendiente a combatir la inflación y por ende a estabilizar la moneda.*

B) La no captación de recursos:

¹⁶ Ejemplo de ello es que el Impuesto sobre la Tenencia o Uso de Vehículos se volvió Constitucional en el año 2006, con base en jurisprudencia sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Jurisprudencia 1ª/J 40/2006, publicada en la página 306, Tomo XXIV, Julio de 2006 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, relacionada al artículo 1-A, fracción II de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos; esta situación es un claro ejemplo de lo señalado, ya que las autoridades pusieron como requisito para poder verificar a los automóviles, el pago de la tenencia, volviéndose esto una forma de presionar al contribuyente para que la pague, aunado a que al sacar dicha jurisprudencia afectaron al sujeto pasivo del tributo, debido a que no puede invocar el amparo y protección de la justicia de la unión, por lo menos en lo relativo a la inconstitucionalidad del artículo 1-A, fracción II, de la susodicha Ley; esto con base a que de acuerdo con el artículo 192 de la Ley de Amparo al existir jurisprudencia definida sobre el tema resulta obligatoria para el juzgador aplicarla.

¹⁷ Como por ejemplo el caso de la reforma que entro en vigor en enero de 1977, la cual prohibía depreciar los vehículos de la categoría "D" y a deducir los gastos de conservación y mantenimiento. Pero en menos de tres meses de su vigencia hubo que atenuar las consecuencias nocivas de estas reformas, debido al perjuicio económico que afecto a la industria automotriz.

1. *Protegiendo a la industria nacional de la competencia de la industria exterior;*
2. *Ayudando a la industria nacional para que pueda acudir a competir en el mercado internacional;*
3. *Protegiendo al consumo nacional;*
4. *Alentando la adquisición de divisas; y*
5. *Controlando la actividad económica.*

C) Promoviendo el desarrollo económico del país:

1. *Estimulando el establecimiento y desarrollo de industrias nuevas o necesarias para el país o para las zonas consideradas como polos de desarrollo;*
2. *Alentando a invertir en zonas pobres del país;*
3. *Alentando la inversión en bienes duraderos; y*
4. *Alentando el gasto productivo.*

D) Dirigiendo el gasto a los particulares:

1. *Desalentando invertir en actividades menos benéficas para el país;*
2. *Alentando el ahorro, y*
3. *Aprovechando la cercanía con el país más rico del mundo.*

E) Combatiendo la recesión económica:

1. *Desgravando actividades;*
2. *Alentando la contradicción de mano de obra o la compra de maquinaria nueva, acreditando parte del gasto con el impuesto; y*
3. *Alentando el turismo interno y gravando al habitante que sale como turista extranjero.*¹⁸

Como podemos observar el principal objetivo de la política fiscal, es la captación de los recursos económicos necesarios para cubrir el gasto público, es

¹⁸ Obra Citada 13 y 14 pp.

decir, que se satisfaga en mayor medida con los recursos fiscales, tratando de evitar el recurrir al crédito interno o externo, ya que una sana política económica se da cuando el gasto público descansa en los recursos tributarios y en menor proporción en el recurso crediticio. Ya que los ingresos derivados de las contribuciones son recursos frescos que no se le devuelven al sujeto pasivo del tributo, salvo excepciones¹⁹, mientras que los dineros provenientes del endeudamiento interno o externo, deben de ser restituidos y con intereses, causando con ello una merma en la economía del país.

Es por ello que cuando se decreta el aumento de impuestos existentes o se crean nuevos para la captación de más recursos fiscales, deben de realizarse estudios económicos, políticos, sociales y psicológicos, que deben de prever efectos, consecuencias, obstáculos; indicando con esto la forma de obtener lo que se busca con los menores perjuicios posibles; ya que de lo contrario resulta altamente probable que surjan efectos no buscados o no deseados.

En conclusión, después de haber analizado cada parte del concepto de política fiscal, se puede definir como las decisiones gubernamentales destinadas a la obtención de recursos para sufragar los gastos e inversiones, aplicando diversos tipos de tributos para maximizar los ingresos respetando los principios legales de tributación y observando la eficiencia administrativa y recaudadora, buscando con esto un bien común o público para el país.

1.2 FUNDAMENTO HISTORICO DE LA POLÍTICA FISCAL.²⁰

El tema que a continuación se abordara tiene estrecha relación con las definición de política, toda vez que en los puntos anteriores se da la referencia de política como un camino, arte o traza que nos conduce a un objetivo, en cambio en el

¹⁹ Como lo pueden ser las compensaciones, devoluciones, y demás derivadas de lo plasmado en las leyes tributarias, o por medio de amparos que van en contra de leyes inconstitucionales y que son ganados por los contribuyentes, generando con ello el pago del gobierno a los quejosos.

²⁰ Cfr. *Reséndez Muñoz Eduardo*; Política e Impuestos, Visión Histórica; Miguel Ángel Porrúa; México Distrito Federal; 1989.

punto que a continuación se aborda, se considerara a la política desde el punto de vista de la teoría política.²¹

Georges Burdeau se ha referido a la política como la acción orientada a la constitución, funcionamiento y desarrollo del poder público originando con ello la relación doble de gobernantes y gobernados.

La actividad política polariza la vida de los gobernados a través de su objeto principal que es el Estado, el cual a su vez encierra el orden jurídico total que integra la sociedad en donde se ubica el desarrollo y configuración política.

En este orden de ideas, de acuerdo a la idea fundamental de política, se van configurando las influencias dominantes que se ven concretadas en criterios de actuación política, es decir, en el qué, cómo y cuándo de la actividad del gobierno. En esta situación es en donde radica la relación de la política con la política fiscal, es decir, la influencia que la actividad política ejerce sobre las contribuciones, la cual deriva ante todo y por todo del hecho de que cualquiera que sea el modelo de organización política de una sociedad, se ocasiona siempre un costo económico que debe ser cubierto por los miembros del Estado.

Señalado lo anterior, podemos decir que la influencia de la política en lo relativo a la política fiscal es de carácter necesario, ya que la función del gobierno, como ya vimos, no consiste en lograr un fin, sino en una variedad de fines, ocasionando una variedad de subfunciones, las cuales implican satisfacer las necesidades públicas, practicar ajustes de distribución de lo ingresado y conseguir un desarrollo con estabilidad económica.

Lo anterior, se ha manifestado a lo largo de la historia y por ello se analizaran brevemente las relacionadas con el carácter impositivo, algunos

²¹ Derivado de lo señalado en los puntos uno y dos, de la definición que da el Diccionario de la palabra política, que aparecen en la primera página de la presente tesis.

autores afirman *que los acontecimientos políticos se hallan escritos con claridad y sin retórica de ningún genero en los hechos fiscales*, es decir, dichos hechos surgen como un síntoma claro que nos ayuda a definir la estructura de la sociedad. La importancia causal y sintomática de la actividad financiera hace que la hacienda pública sea uno de los mejores puntos de partida para realizar la investigación sobre una sociedad y de la vida política de esta.

Durante mucho tiempo los aspectos políticos han influenciado los impuestos, sometiéndolos al actuar del gobierno, aunque en la actualidad suceda lo contrario, lo fiscal domina a lo político. Al respecto Eduardo Reséndez Muñoz señala lo siguiente:

...consideramos que no hay mejor ejemplo de influencia política en los impuestos como la que ocurre en los países de tendencias socialistas. Es por eso que una tipología de los sistemas fiscales a partir de criterios sociopolíticos fue propuesta por el autor inglés Barry Bracewell-Milnes; clasificando a los impuestos en de “derecha” y de “izquierda” según el trato que se dé a las personas de mayores ingresos. La influencia de la política en los impuestos se manifiesta de la siguiente manera.

Bracewell-Milnes analiza los sistemas sosteniendo tres variables: la altura, la base y la intensidad. La altura es la tasa máxima de imposición aplicada a los ingresos, al gasto y al capital. La base es la relación existente entre la imposición del ahorro y la del gasto, y la intensidad es el grado de progresividad de las tasas. Una acentuación marcada sobre cada uno de esos términos significa que el sistema de imposición en cuestión esta orientado a la “izquierda”, pero si la acentuación es débil se trata de una fiscalidad de “derecha”. En fin, si se cambian las variables señaladas se mide, según Bracewell-Milnes, el grado de la tendencia

*política general de una legislación fiscal traducido en un solo “índice”: el coeficiente de la política fiscal.*²²

Como podemos observar las contribuciones constituyen una inmejorable forma de indicar la política del Estado.

La autoridad política depende en gran medida de los recursos de que dispone; el aumento de las atribuciones del Estado va relacionado con el grado de influencia en las finanzas públicas. La división de los gastos entre los diferentes sectores económicos proviene generalmente de alternativas políticas que pueden manifestar concepciones muy diferentes al bien común, que se señalaba con antelación. Es por ello que el presupuesto de un Estado liberal o gendarme tuvo solamente como fin la complacencia de las necesidades de la administración pública, policía y diplomacia, sin embargo, en la actualidad la visión que debe tener el mismo es el de “servicio”, porque planifica e interviene procurando una mayor producción, el progreso económico y la lucha constante para lograr la distribución equitativa de la riqueza.

A lo largo de la historia, las ideas políticas han sido plataformas que han moldeado la imposición en un tiempo y momento dado. No debemos olvidar que es peligroso meter la mano en el bolsillo del contribuyente y más cuando el actuar del gobierno no es el adecuado, ya que con ello se han desatado revoluciones por la lucha de clases sociales.

Es por ello que aunque las ideas políticas anteriores a la Revolución Francesa modelaron indiscutiblemente su particular e interesada influencia sobre los impuestos aplicados por las monarquías europeas de antaño, es a partir de la implantación del Estado de Derecho, que quedo recogido de en las constituciones

²² *Reséndez Muñoz Eduardo*; Política e Impuestos, Visión Histórica; Miguel Ángel Porrúa; México Distrito Federal; 1989; p. 11

de un buen número de Estados, la influencia de las teorías políticas en la manera de referirse a los dineros públicos.

En la misma Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, aprobada por la Asamblea Nacional francesa el 26 de agosto de 1789 y sancionada por el rey el 5 de octubre del mismo año se proclaman, junto con el principio de igualdad, los de legalidad y justicia en el gasto y control público de las cuentas estatales.²³

En España, con las Cortes de Cádiz se establece de manera expresa y por primera vez, el principio de capacidad económica en la Constitución, específicamente en el capítulo VIII, estableciendo que las contribuciones se repartirían entre todos los españoles de acuerdo a la proporción de sus facultades, sin privilegio alguno, además se señala que los españoles contribuirán al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo a su capacidad económica.

Posteriormente, en el siglo XIX, los presupuestos de los países serán considerados, como el arma del pueblo contra todos los abusos. Las ideas políticas de los pensadores franceses, de la escuela liberal inglesa, de los mercantilistas, de los fisiócratas y del socialismo marxista, se han visto reflejadas en todos y cada una de las constituciones que rigen en los distintos países.

La Constitución de Alemania de 1949 garantiza en su capítulo X al régimen financiero. En él se señalan las bases de repartición de los impuestos entre la federación los Estados, de igual forma se establecen los principios de reglamentación presupuestaria y de la presentación anual de la cuenta pública.

²³ Señalan lo siguiente: *Todos los ciudadanos tienen el derecho a comprobar por si mismos o por sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de vigilar su empleo y de determinar la cuota, la base, la recaudación y la duración. La sociedad tiene el derecho de pedir cuentas de su administración a todo agente público y toda sociedad en la cual la garantía de estos derechos no esté asegurada y la separación de poderes determinada no tiene constitución.*

En Italia, con su Constitución de 1947, se proclama que todos están obligados a participar en los gastos públicos de acuerdo a su respectiva capacidad económica²⁴, aunado a ello también se establece el principio de aprobación anual por las cámaras en cargadas del presupuesto, de la cuenta pública, así como la definición de control de la Corte.

La Constitución francesa de 1958, consagra como disposiciones en materia financiera, al régimen del impuesto y la moneda, así como la determinación de los recursos para cubrir los gastos públicos.

La Constitución de Brasil del año de 1946 se establece que los tributos tendrán carácter personal, siempre que sea posible, los cuales serán regulados de acuerdo a las posibilidades del contribuyente.

La Constitución de Portugal señala que todos los ciudadanos están obligados a prestar al Estado y a las autoridades locales cooperación y servicio en armonía con las leyes, y a contribuir, de acuerdo a sus servicios y en armonía con las leyes, contribuyendo de acuerdo de acuerdo a su posibilidades, a las cargas fiscales, así como a no pagar impuestos que vayan contra lo establecido en su Constitución.

Por lo que respecta a nuestro país, se da una influencia netamente europea, en la Constitución de 1857, que incluye la concepción liberal de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano en materia financiera, y posteriormente en la Constitución de 1917, se incluye la concepción social, surgida de la Revolución de 1910. Por ello, el artículo 31, fracción IV señala como obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios en que se resida, de manera proporcional y equitativa según las leyes. De igual forma se le atribuye al Congreso, de acuerdo al artículo 74, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la

²⁴ Es muy similar a lo consagrado en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución.

facultad de examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos y de la Cuenta Pública de año anterior.

Sin embargo, no sólo las constituciones han modelado la influencia regímenes políticos sobre el aspecto fiscal, ya que la influencia también puede surgir de la evolución de los poderes políticos del sistema parlamentario en el manejo del presupuesto, es decir, el dominio de las instituciones políticas como órganos financieros.

Si se hace referencia al ejemplo inglés, sin remontarnos a la Carta Magna de 1215, otorgada por Juan Sin Tierra, que estableció el principio de la legalidad al impuesto, desde 1628 se ha trazado el principio de la autorización parlamentaria conducente a observar y recaudar los impuestos. Uno de los puntos más trascendentes en las primeras asambleas parlamentarias era el presupuestal. Durante los siglos XVIII y XIX los parlamentos ingleses siguieron evolucionando, de la autorización impositiva, pasaron al control de los gastos públicos. De igual forma la experiencia francesa, un poco más tarde, tuvo el mismo fin. El establecimiento del régimen parlamentario y el control político sobre el ejecutivo coinciden con la aparición del derecho presupuestario durante la restauración, es por ello que para algunos autores el parlamento es el hijo del impuesto; así la influencia empieza a manifestarse por todo el mundo.

En 1814, se establece el principio que señala que el impuesto debe de ser votado primero por la Cámara de Diputados que representa al pueblo o contribuyentes. Así poco a poco se obtiene también el control de los gastos públicos, es por ello que la extensión de las competencias financieras del parlamento va a coincidir con el aumento de su autoridad política sobre la actividad gubernamental.

Los hechos políticos importantes, en la vida de los pueblos, condicionan seguido a las finanzas públicas y por ello a la política fiscal, cuestionando la

justicia y equidad del gasto público, especialmente de los impuestos. Las guerras, han determinado más de una vez cual será la política fiscal, ejemplo de ello son Inglaterra y Francia, con los llamados “impuestos de guerra”, los cuales tenían como fin financiar los gastos de la defensa. De igual forma Hitler, al llegar al poder en 1933, modificó las estructuras fiscales a fin de logara sus fines bélicos y de política extranjera, aunado a la crisis económica que existía en Alemania al llegar Hitler al poder.

Como podemos observar, la política fiscal seguida durante la historia se ha basado en diversos intereses de ciertos sectores o clases sociales, que son los que detentan el poder, se sigue la política fiscal de acuerdo a las ideologías del país; en otras palabras los tipos de políticas fiscales o impositiva corresponden a los tipos de clases sociales que ostentan el poder, esperemos que en la actualidad lo que se busque, con una adecuada política fiscal, sea el bien común o público, es decir, para todos y cada uno de los sectores, no separando uno u otro.

1.3 JUSTIFICACIÓN POLITICA DE LA POLÍTICA FISCAL ²⁵

Los hechos políticos, como son los procesos electorales en los países democráticos, dan a los partidos políticos la oportunidad de hacer de las finanzas públicas la bandera política más importante, tomando de este modo el sentimiento adverso que hacia los impuestos tiene el contribuyente, o bien sobre el gasto público que por lo general presenta déficit, atendiendo en gran medida a políticas populistas tan de moda hoy en día, ya que si realmente se tratara el tema con sinceridad de los impuestos, los partidos políticos que buscan los votos de los electores no podrían declararse a favor de los mismos.

La presentación de las ideas políticas y su influencia forman el punto de partida de la politología ya que son estas quienes crean las instituciones y los

²⁵ Cfr. *Reséndez Muñoz Eduardo*; Política e Impuestos, Visión Histórica; Miguel Ángel Porrúa; México Distrito Federal; 1989;

sucesos políticos. La importancia de las ideas políticas es tal que la historia nos muestra cómo la mayoría de las transformaciones económicas y sociales deben su surgimiento a la transmisión de ideas políticas correspondientes, al lado de los sucesos importantes, como lo son los actos de independencia de naciones, sus revoluciones, y demás; percibiéndose siempre ideas políticas.

Bajo esta tesitura las distintas formas de gobiernos como lo son la democracia, aristocracia, monarquía, plutocracia, oligarquía y tiranía, son expresiones de los pensamientos políticos; los cuales afectan sobre manera la actuación del Estado en relación con los diversos grupos sociales y el funcionar de sus instituciones.

Los impuestos no quedan de lado con respecto a la afectación de las ideas políticas, el presente tema también se relaciona con el fundamento histórico de la política fiscal. No podemos negar que las ideologías políticas han marcado siempre la ruta de la civilización.

Un principio general, debe de quedar establecido al referirnos a la influencia de las ideas políticas en la política fiscal; invariablemente, el grupo que detenta el poder ejerce la competencia de las finanzas públicas para poder alcanzar así sus fines e intereses, lo cual no contradice la realización de justicia fiscal invocada, ya sea a través de un sistema basado netamente en los impuestos indirectos, directos o en un sistema mixto.

Por esto podemos deducir que las ideas políticas han creado también una tipología de sistemas fiscales, atendiendo a diferentes fundamentos socioeconómicos y de organización ideológica; es decir, los llamados sistemas o políticas fiscales de los países industrializados, los que se encuentran en vías de desarrollo y de los países socialistas.

No es coincidencia que los países industrializados sean reconocidos como demócratas, cuya representación popular forma parte del ejercicio del poder

público por medio de una monarquía constitucional o de un sistema presidencial fuerte. Los anteriores se basan en economías bastante desarrolladas, con fuertes actividades secundarias y terciarias que forjan una producción elevada debida a sus administraciones y organizaciones complejas.

Cabe destacar el hecho de que tales regimenes políticos han propiciado una política fiscal y un sistema fiscal que se distingue básicamente por su alto rendimiento, por su administración sofisticada y por su estructura equilibrada, resultando que la relación entre la recaudación y el producto nacional bruto es alto, descansado principalmente en el impuesto directo sobre la renta (personas físicas y morales), como lo son Inglaterra y Estados Unidos, y en el impuesto indirecto al valor agregado como lo es el caso de Francia. Los impuestos sobre el capital (impuestos sobre la fortuna y transmisiones de propiedad) revisten también una importancia de llamar la atención.

Esta variación de la estructura fiscal, así como su alto rendimiento, se le atribuyen a países industrializados por el juego de los partidos políticos llevados por el parlamento o legislativo, por más de un siglo. En sentido más amplio, los países industrializados cuentan con un sistema de separación de poderes ya sea presidencial y bipartidista o parlamentario, y han dado al impuesto un papel de redistribución de la riqueza preponderante y con un proyecto de nación a largo plazo.

El poder parlamentario netamente con la participación de los partidos políticos, tanto en Francia, como en Inglaterra, esta fuertemente relacionado a la democracia de los mismos. Tanto es así que los impuestos son la punta de lanza de las trasformaciones del papel económico del Estado desde fines del siglo antepasado. En la actualidad, los votos a favor de ciertas medidas fiscales son en cierto modo un reflejo inmediato de las estructuras políticas existentes, fijando una ruta ideológica de la clase dominante.

La alternancia de la dirigencia política, como integración genuina de la realidad económica y social, ha dado a los hombres que dirigen las finanzas nacionales una importancia indiscutible que no se puede dejar de lado, al respecto Margáin Manautou señala:

Si las raíces de la materia tributaria se encuentran en la ciencia de la economía y es a la que se recurre para determinar cuál es el sistema tributario que debe imperar en un país desarrollado o subdesarrollado, el éxito, sin embargo, estará a cargo de quien maneja los destinos de ese país es un buen político o un simple técnico. Cuando después de la Segunda Guerra Mundial surgió Alemania Occidental y gracias a la ayuda del Plan Marshall, este país empezó a levantarse de sus cenizas y en poco tiempo prospero y se enriqueció, atribuyéndose esto al Secretario de Finanzas Ludwin Earhardt, economista por profesión, llamándose el “Autor del milagro alemán” y no a su Primer Ministro Conrad Adenauer, extraordinario político. Después de un buen número de años en que éstas dos personalidades actuaron conjuntamente, fallece Adenauer y quien mejor para sucederlo y dirigir el país que el “Autor del milagro alemán”, quien, al año y medio de dirigir los destinos de su país como Primero Ministro tuvo que renunciar al cargo debido a los serios problemas que estaban afectando la buena marcha económica de Alemania Occidental. Han pasado muchos años de su retiro y se ha preguntado: ¿Qué ha sido de Earhardt? Pues no se ha vuelto a saber de él, llevándonos a la conclusión de que el autor del milagro alemán fue el político Conrad Adenauer y no el economista Earhardt.

Así en México, se ha dicho que el Secretario de Hacienda y Crédito Público de los Presidentes Adolfo López Mateos y durante casi cinco años Gustavo Días Ordaz, fue el autor de lo que se llamó el periodo de la estabilización económica de México, quién, sin embargo a finales del periodo del Presidente López Mateos dio fin a una labor que produjo incrementos extraordinarios de la recaudación tributaria como nunca la ha vuelto a ver en el Fisco Federal, la cual daría paso a una labor de educación fiscal. Estos once años fueron de gran movimiento

*económico para el país, gracias a la simpatía extraordinaria que entre los empresarios del país llevo a tenerle primero y el segundo a pesar de los serios problemas sociales, por los que atravesó el gobierno, pues el peso mexicano llegó a utilizarse en préstamos por los principales bancos internacionales que tenían a su cargo otorgar créditos a países en serios problemas económicos, debido a la sana política económica que él supo llevar.*²⁶

Es por ello que en Inglaterra, el Ministro de Finanzas es ante todo una especie de vice-primer ministro. Esta situación coloca a tales funcionarios en una posición de influencia política que debe de saber aprovechar e introducirla en al ánimo del primer ministro en el momento de una decisión fiscal importante. Estados Unidos aunque con un régimen presidencial, no se sustrae de esta idea política que descansa en el manejo de los recursos públicos, ejemplo de ello fue el Presidente William Clinton, el cual en sus dos periodo de gobierno, teniendo un Congreso dominado en las dos Cámaras, por el partido Republicano siendo el Presidente un demócrata, disminuyo sensiblemente el endeudamiento del país y al retirarse de su cargo dejo en las arcas del país billones de dólares.

Las estructuras políticas de las naciones en vías de desarrollo han modelado un sistema o política fiscal. Dentro de esta perspectiva se puede hablar en primera de una diversidad de regímenes que tales países han adoptado atendiendo a su idiosincrasia y a su estructura socioeconómica.

Fundamentalmente los países en vías de desarrollo son dictaduras obvias o disfrazadas, o bien democracias nacientes, y por estas razones resulta complicado el establecimiento de una política fiscal adecuada, ya que no poseen o no saben manejar la herramienta de la política, y aunado a esto su estructura socioeconómica es pobre en cuanto a su ingreso *per capita*, los países en vías de desarrollo tiene una actividad industrial que esta polarizada por el comercio hacia el exterior o por todo tipo de empresas trasnacionales que, a parte de dominar los

²⁶ Nociones de Política Fiscal, obra citada pp. 2 y 3.

adelantos científicos y tecnológicos, envían la mayor parte de sus ingresos a sus matrices que se encuentran ubicadas en los países desarrollados. Además de que tiene deudas con la banca mundial lo cual afecta a sus finanzas públicas por el costo que representa.

En los países en vías de desarrollo descansa la imposición en los impuestos indirectos al consumo, e igualmente dada la preservación de los grandes intereses financieros que sostienen a estos regímenes políticos, existe el interés deliberado de gravar a la clase media a través de su carácter cautivo y difuso políticamente considerado. La voluntad política está destinada a mantener el poder por encima de los intereses nacionales; populismo en muchos países en vía de desarrollo, ahoga la más de las veces los verdaderos problemas estructurales de los sistemas fiscales. Los problemas técnicos, por ejemplo, de la recaudación fiscal son ante todo un acto político largamente postergado por los dirigentes de los países en vías de desarrollo.

En el caso de México, el país actúa con un sistema que en la actualidad resulta inoperante, ya que después de que el Partido Revolucionario Institucional salio de la Presidencia se ha dado el fenómeno de la pugna entre el Poder Legislativo con el Ejecutivo, situación a la que le falta madurar, ya que dicha pugna en lugar de beneficiar al país lo va retrasando por los intereses de cada partido y tratando de obtener votos bajo la promesa de una menor carga tributaria, se debe de buscar una justa carga fiscal para así cumplir con lo señalado en nuestra Constitución y poder avanzar.

Con respecto a la ideología de los países socialistas, estos tiene un régimen de partido único, los países socialistas han establecido un gobierno que controla todas las actividades económicas y sociales, confórmela principio leninista de “centralismo democrático”, el cual también define la política fiscal, basada en la apropiación de los medios de producción.

En este aspecto político, la propiedad privada teóricamente no existe, por lo que el sistema fiscal se limita a hacer una transferencia de fondos de las empresas del Estado a la cuenta del Banco Central. En realidad los impuestos están limitados a gravar solamente el 10% de los ingresos presupuestales totales del país socialista. Este sistema ejerce de manera una concentración de poder absoluto en beneficio de una clase social: los trabajadores.

Los objetivos económicos del socialismo otorgan en la práctica al Partido Comunista el control de la sociedad y evidencian políticamente los éxitos de la planificación. De esta manera los impuestos pagados por las empresas públicas sirven para lograr la redistribución del ingreso nacional. El pueblo socialista ve al Estado la salvaguardia de sus intereses al no existir la propiedad privada, por ello el sistema fiscal se vuelve indoloro por medio de un sistema político que les hace creer que la carga tributaria no existe.

1.4 POLITICA FISCAL EN MÉXICO.²⁷

Es importante señalar que las ideas políticas establecidas en las diferentes constituciones han jugado un papel importante en la evolución de los impuestos en las diversas etapas históricas, lo que da a denotar la clase social o tendencia de quienes ocupan los órganos de poder desde la independencia de nuestro de México hasta los primeros años de vida institucional revolucionaria. Es por ello que los partidos políticos han recogido los marcos ideológicos y los han transformado en políticas fiscales que en su momento obedecieron a un fin determinado.

El sistema de hacienda que tenía el México recientemente independiente poseía la influencia absolutista que había dejado la nueva España, establecido por el D. José Gálvez, entrando mayoritariamente los estancos que eran la manía de

²⁷ Cfr. *Reséndez Muñoz Eduardo*; Política e Impuestos, Visión Histórica; Miguel Ángel Porrúa; México Distrito Federal; 1989;

su tiempo, reservándose el fisco las producciones de ciertos artículos, los cuales aunque no eran de uso indispensable si de un consumo muy general.²⁸

Como podemos ver este tipo de políticas favorecía más a las clases privilegiadas que a la gran generalidad de desposeídos, que representaban ante todo el mestizaje y los criollos, es decir, la situación posterior de la guerra de Independencia se daba una anarquía fiscal dado que la economía nacional sufrió una transformación tan profunda que desquició a las actividades productivas. Señala Eduardo Reséndez Muñoz:

La política virreinal, a fin de subsanar la baja recaudación y hacer frente al movimiento insurgente, inició la estrategia financiera de recurrir al empréstito, a los donativos, pero ante todo a aumentar los impuestos indirectos, y procedió a crear otros llamados “convoy”, “guerra”, “escuadrón” y “alcabala eventual”.²⁹

No obstante, a la aplicación de los impuestos antes señalados la hacienda pública no aumento sus ingresos, sino que al contrario descendieron a una cifra insignificante, provocando afectaciones en el gobierno y con ello inestabilidad, además de que la población no recibió beneficio social alguno.

Hidalgo por ello denunció la injusticia fiscal con base en el bando del 6 de diciembre de 1810, expedido en Guadalajara, señalando se desaprobación por tantos gravámenes con los que durante tres siglos se había oprimido a la Nueva España, principalmente el cura Hidalgo abolió los tributos que pagaban las castas y los indígenas. Con ello se puede decir que las ideas de Hidalgo tuvieron influencia de despertar el sacrificio fiscal a que eran sometidas las clases bajas de las naciones independientes.

²⁸ Los productos eran: estancos de naipes, tabacos nieve, pólvora, asiento de gallos, derechos de importación y exportación, alcabalas interiores, quintos de metales, productos de casa moneda, venta de tierra, papel sellado, tributos de indios, lanzas, anatas de empleos, salinas, novenos de diezmos, mesadas, anualidades eclesiásticas, correos, etc.

²⁹ Obra Citada p 195.

Hasta 1824 se da la Primera República, en facciones o partidos y con esto se implementa un cuerpo autónomo a la administración pública a cargo del Ejecutivo, para encargarse de la Hacienda Pública y verificar los ingresos, egresos y demás operaciones efectuadas en cada ejercicio fiscal.

La necesidad inherente al buen funcionamiento de las finanzas públicas, buscaban ordenar las funciones del Estado, por ello se creó la Contaduría Mayor de Hacienda, dividida en dos secciones: Hacienda y Crédito Público, nombrada por la Cámara de Diputados. En lo sucesivo, México vive la aparición de republicanos y monárquicos, centralistas y federalistas, conservadores y liberales; y con esto la inestabilidad política, aun con la Constitución de 1824, ocasionándose de igual forma el desorden fiscal y el financiero; siguiendo así hasta 1854, existía una inestabilidad política, prevalecían los impuestos indirectos tales como los mineros y los arancelarios, es decir, se siguieron dando los vicios de la época colonial.

Durante el lapso del México independiente analizado, los hechos políticos no habían concebido más que una recaudación impositiva modesta; aunada a un aumento constante de los gastos públicos, situación que se volvió crónica por la falta de continuidad y solidez de los gobiernos.

El desorden fiscal va a continuar y el esfuerzo del gobierno chocará contra el poder político del clero, pudiendo observarse como la burguesía liberal compuesta por los grandes comerciantes y hacendados, aprovechaban esta supremacía para afectar a las finanzas públicas nacionales y evadirse de la obligación de contribuir al gasto público, en otras palabras, la acumulación de la riqueza de la clase alta se basó en arrojar en la clase pobre el peso de la carga tributaria.

Se puede resumir de manera general a la primera mitad del siglo XIX, señalando que se destacó por la modificación constante de las leyes fiscales y con

ello la política fiscal. Básicamente, los gobiernos posteriores a la Independencia dictaron toda clase de medidas, muchas veces contradictorias y sin una política fiscal definida, que no haya sido la de favorecer a ciertos sectores sociales, dentro de los cuales estaba el clero.

De manera más precisa, se aplicaba un apolítica fiscal antipopular, basada en el término *laissez faire* y *laissez passer*, el gobierno mexicano durante los primeros sesenta años del siglo XIX aplicaron una legislación fiscal que exentaba de impuestos a las cuatro quintas partes de las propiedades, las que no quedaban exentas pagaban solo una quinta parte de su valor. Así pues, el desorden fiscal afectaba gravemente al tesoro público que no recibía más que una ínfima fracción de impuestos.

Ya en 1868, dos hombres van a distinguir el sistema fiscal de México, como reflejo del la intervención del gobierno que dieron a sus acciones políticas, siendo el primero Benito Juárez García y el segundo Porfirio Díaz, el cual tenía como lema “mucha administración y menos política”, abriendo paso al advenimiento definitivo de la imposición directa como consecuencia del estallido social más importante del siglo XX en México.

En lo relativo a Benito Juárez con Matías Romero se reflejaron las ideas del Partido Liberal, basadas principalmente en que las rentas federales no deberían de tener como base a los impuestos exteriores sino a los interiores. La Constitución de 1857 representa la concretización de las ideas liberales, que va con la idea de Juárez de hacer un Estado destinado a tutelar la actividad económica pero sin intervenir en ella. La Constitución de 1857 defiende la propiedad privada individual en contra de la preponderancia de la Iglesia que tanto afecto al Estado, debido al gozo que tuvo durante tantos siglos el clero. De ahí que la política fiscal juarista estuviera destinada a introducir reformas paulatinas con el fin de fortalecer la economía del país basadas en la Constitución Liberal de 1857.

Matías Romero transformo, en primer lugar, el antiguo impuesto del papel sellado e implementó los sellos móviles, es decir, la estampilla, que acompañó con una tasa proporcional en lugar de la tasa o cuota fija. Posteriormente, se enfrentó al aspecto del comercio internacional aboliendo tarifas que encarecían los artículos extranjeros que necesitaba el país; en cuanto a las exportaciones, se procedió a eliminar gravámenes que perjudicaban al producto nacional. Por lo que respecta al comercio interior Matías Romero abolió parcialmente las alcabalas, al quitar a los Estados la obligación de dar impuestos a la federación. Sin embargo, Matías Romero cometió el error de gravar de forma muy pesada a la minería lo que ocasionó que la producción fuese en franco descenso.

Fortalecer el nacionalismo financiero del gobierno de Juárez fue ante todo el objetivo de la política fiscal de Matías Romero, quien solicitó con firmeza pacificar al país para poder implementar un sistema tributario sano.

Ya en el periodo de Porfirio Díaz las ideas de corte social no incubaban todavía en México de principios de siglo que sostuvo por más de treinta años un sistema fiscal destinado a equilibrar los intereses burgueses y semi-feudales que colocaron a Ives Limantour como el ministro de Hacienda que llevaría a practicar esta política fiscal.

El Estado gendarme establecido en la Constitución de 1857 hizo que José Ives Limantour fuera un creyente ferviente de los presupuestos equilibrados y por esto calculó para el año fiscal de 1894-1895, ingresos por la cantidad de \$43, 074, 052. 93, para egresos \$43, 054,371.87, a fin de obtener un superávit de \$19, 681.06. Buscando por primera vez en la historia de la Hacienda Pública de México, un equilibrio fiscal, lo que se logró de manera sorprendente con un superávit de \$2, 573, 474.42.

Para lograr el equilibrio señalado se dio una inclinación a los impuestos indirectos, recayendo la carga fiscal en las grandes masas, excluyendo al gran

capital con el cual, a través del sistema bancario, que los mismos *científicos*³⁰ organizaron bajo la suprema dirigencia de Limantour, dominando las fuentes interiores del dinero y el crédito. La política fiscal entro al servicio de un grupo de selecto grupo de personas que sólo buscaban la prosperidad de la pequeña burguesía y la aristocracia feudal, ya que se pensaba que así la prosperidad llegaría por si sola a las clases medias y bajas de la población.

Sin embargo, las políticas de corte socialista estaban tomando importancia en México, y con ello el advenimiento de la Revolución que permitiría abrirle camino al impuesto directo y progresivo sobre la renta. El fundador del Partido Liberal, Ricardo Flores Magón, debe considerarse como el precursor ideológico de la Revolución Mexicana.

Flores Magón en su Programa y Manifiesto del Partido Liberal Mexicano, hizo destacar la falta de un sistema de gobierno que viera por las masas populares, destacándose así la necesidad de gravar al gran capital y la implantación de la progresividad en la imposición a fin de combatir la desigualdad de la riqueza.

Con la idea de *libertad política*, Flores Magón invocó las libertades del hombre de pensar, reunirse, transitar, etcétera, y principalmente la obligación del pago de contribuciones para los gastos públicos, siempre que las contribuciones sean justas y equitativas. No obstante a ello la imposición directa sería lenta y gradual.

Francisco I. Madero siguió con la política de imposición indirecta, ya que le parecía la manera más correcta, es hasta la Constitución de 1917 en la cual se representa la síntesis política de la Revolución. El Estado gendarme paso a ser el Estado intervencionista, procurando fundamentalmente las causas populares y sociales. No obstante a ello, en materia fiscal se mantenían las reminiscencias del

³⁰ Así se les conocía al grupo de la aristocracia intelectual de la época Porfiriana.

porfirismo y aún de la Colonia, no se precisaba adecuadamente la competencia de la Federación, de los Estados y Municipios, y por ello se permitía la invasión de las esferas de cada uno de estos, y con ello se daba la doble o múltiple tributación, impidiendo el desarrollo del comercio y la industria; las cuotas eran las mismas para las distintas clases sociales, se pagaban los artículos de consumo, acentuado con ello la desigualdad entre ricos y pobres al gravar a uno de manera igual que al otro.

Venustiano Carranza, intento arreglar la situación fiscal, trayendo incluso a especialistas en finanzas, pero por los acontecimientos que ocurrían en aquella época no lo logro, siendo necesario que los gobiernos revolucionarios se consolidaran y maduraran en cuanto a la estabilidad política del país, lo que sucedió hasta el gobierno de Álvaro Obregón, quien justificó el aplazamiento de la reconstrucción del Estado, buscando precisar el inicio de los profundos cambios fiscales. Álvaro Obregón, igualmente, se refirió a la asonada militar encabezada por Adolfo de la Huerta, quien con su aventura política desequilibró el desarrollo de estabilización de las finanzas, lo cual ocasiono una perdida al gobierno de sesenta millones de pesos. De esta manera Obregón dio pauta para la política fiscal del nuevo régimen.

En 1924, el general Plutarco Elías Calles, accede a la Presidencia de la República, confirmando como secretario de Hacienda al Ingeniero J. Pani, quien había sido designado por Obregón, Pani, fue un revolucionario que vislumbro el momento histórico, que le toco vivir, supo interpretar adecuadamente la Revolución, sin embargo aún habiendo alterado todas las manifestaciones de la vida nacional, siguió existiendo la política fiscal del porfirismo.

El 18 de marzo de 1925, se establece el impuesto sobre la renta, resumiéndose en cuatro lineamientos de carácter social. Eduardo Reséndez Muñoz señala:

1. *La exención de gravamen para un minimun de existencia. En otros términos, se protege lo indispensable.*
2. *La determinación de las diversas clases de rentas, es decir las del capital, las del capital y el trabajo y las del trabajo en particular.*
3. *La progresividad para gravar.*
4. *La reducción por cargas de familia.*³¹

Con lo anterior Plutarco Elías Calles interpreto las demandas y emprendió una reforma fiscal con la implementación del impuesto sobre la renta.

1.5 POLITICA FISCAL EN MÉXICO DESDE 1947³²

Fue en 1947 cuando se aprueba introducir una verdadera innovación en materia de legislación tributaria, motivo por el cual se analizara a partir de aquí los cambios que ah sufrido la política fiscal de México. En este año la Secretaria de Hacienda nota que es urgente introducir un nuevo sistema tributario, el cual debiera de estar acorde al desarrollo económico del país, ya que el sistema que se encontraba en vigor tenía muchas fallas y además era violado por casi todos los contribuyentes, por este motivo se decide convocar a la Tercera Convención Nacional Fiscal.

Lo que más buscaba dicha Convención era el apoyo de la iniciativa privada y la colaboración de las entidades federativas, para poder cambiar el impuesto general aplicable a las ventas de carácter mercantil, el cual era cubierto adhiriendo timbres fiscales en la factura cuando la venta fuese superior a \$ 20. 00, pagándose con base en lo percibido en un mes.

³¹ Obra citada p. 214

³² Cfr. *Emilio Margáin Manautou*; *Nociones de Política Fiscal*; Editorial Porrúa; México Distrito Federal; 2003.

El entonces Subsecretario de Ingresos, Lic. Eduardo Bustamante, noto con base en la problemática de una empresa extranjera llamada casa Sears Roebuck, que la contribución de otros grandes almacenes no era la correcta, toda vez que la casa Sears le señalo que le resultaba imposible pagar el impuesto general de carácter mercantil, ya que resultaba más oneroso todo el tramite de las facturas que el mismo impuesto, al observar esta situación el Lic. Bustamante pudo deducir que las demás casa de almacenes evadían este impuesto, ya que de otra forma no podrían pagarlo. Es por ello que con arreglo de la iniciativa privada el fisco federal decidió realizar una reforma tributaria creando el impuesto sobre el volumen de las transacciones, entrando en vigor en enero de 1948.

De la misma situación indicada arriba se derivó la Ley de Convenios que consistía en dejar al contribuyente para que fijase su omisión y señalar cuales eran las omisiones para que entregara a Hacienda lo correcto, ya que de lo contrario el fisco federal establecía el adeudo y el contribuyente pagaría con base en éste calculo.³³

Esta regularización al ser a cargo de los sujetos pasivos del tributo, no resulto muy satisfactoria, ya que no proporciono los recursos económicos esperados, no obstante se logro hacer a un lado la Ley del Timbre.

Debido a la conclusión de la Segunda Guerra Mundial y a los fuertes gastos realizados por el Gobierno Federal en materia de obras públicas, se ocasiono una etapa de inflación y de grandes dividendos para un sector económico, por lo cual se crea la Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes.

Para 1956 se crean las Delegaciones Calificadoras Fiscales, que se encargaban de calificar o clasificar a los contribuyentes con respecto al impuesto sobre la renta, en lo relativo a los ingresos brutos anuales menores a cinco

³³ Esta situación es muy similar a que planteo el excandidato presidencial Andrés Manuel López Obrador, anexando la idea de establecer un sorteo para revisar las cuentas de los contribuyentes y así poder calificar si se pagan o no los impuestos.

millones de pesos, y con ello surge la Junta Calificadora que se comisionaba de calificar las declaraciones de los contribuyentes que rebasaban los cinco millones.

El 4 de enero de 1955 se expide la Ley de Fomento de Industrias Nuevas o Necesarias, la cual como su nombre lo indica se encargaba de dar incentivos fiscales a las nuevas industrias o las consideradas como necesarias para el desarrollo económico del país.

En abril de 1959 se crea la Auditoria Fiscal Federal, la cual se establece debido a la inmoralidad de las Delegaciones Calificadoras Fiscales, así como las Comisiones Revisoras de las Declaraciones de Ingresos Mercantiles y los cuerpos de Auditoria de cada Dirección Administradora de dicho impuesto.

Con motivo de lo anterior los organismos de contribuyentes solicitan al fisco federal, un periodo de regularización fiscal, el cual se llevo acabo desde 1961 hasta 1964.

Como novedades, surgidas de la reforma de diciembre de 1961, se dan las siguientes:

- a) *Supresión de la calificación de las declaraciones de los contribuyentes del impuesto sobre la renta, por el de revisión;*
- b) *Introducción de la depreciación acelerada por ramos o giros de la actividad económica;*
- c) *Establecimiento del Registro Federal de Causantes; hoy de contribuyentes;*
- d) *Adopción de la figura de la caducidad de las facultades del fisco para determinar créditos fiscales o para imponer sanciones;*
- e) *Nuevos impuestos indirectos: el 1% para la educación superior y el del envasamiento de bebidas alcohólicas.*³⁴

³⁴ *Margáin Manautou Emilio*; Nociones de Política Fiscal; obra citada, pág. 31.

En 1965 entra en vigor una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, que divide a los contribuyentes en dos grupos:

1. Al ingreso general de las empresas, físicas o morales; y
2. Al ingreso de las personas físicas dividido en tres:
 - a) Impuesto sobre productos o rendimientos de capital,
 - b) Impuesto sobre productos de trabajo, y
 - c) Impuesto sobre el ingreso global de personas físicas, como una tasa complementaria.

Se establece la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, en 1969, estableciéndose la tasa especial de 10% para aplicarse al gasto suntuario, y al mismo tiempo se da la coordinación de las entidades federativas, con respecto al impuesto sobre ingresos mercantiles.

A partir de 1971 se crearon nuevos impuestos indirectos y además se incrementaron las tasas de la mayoría de los existentes, lo que ocasiono un aumento porcentual de lo recaudado por los impuestos indirectos.

En estas fechas también se promueven incentivos fiscales para descentralizar a la industria, a la par se alienta las exportaciones a través de los CETES, además surge el Instituto para el Fomento Nacional de la Vivienda de los Trabajadores, buscando resolver el problema de la vivienda en México, motivo por el cual se crea una contribución especial del 5% mensual a cargo del patrón sobre el importe de la nomina.

Entre 1972 y 1973 se dan dos programas de facilidades de los contribuyentes, lo que simbolizaba la preocupación del fisco federal por no lograr incrementar la recaudación adecuada. Además se frena al gasto productivo al crearse la tasa del 15% sobre el consumo de servicio de cantina en los

restaurantes, creación de tasas especiales para la enajenación de vehículos nuevos; gravación del gasto en publicidad masiva, rechazo como deducibles de los gastos de representación de empresas; se inicia la obligación de las personas físicas para acumular, ciertos ingresos, con respecto al impuesto sobre la renta; etcétera.

De 1977 a 1982 se dan las siguientes situaciones:

- a) *Se establecen nuevas y mayores tasa al gasto reputado como suntuario;*
- b) *Disminución de las tasa del Impuesto sobre la Renta aplicables a asalariados de bajos ingresos;*
- c) *Se introduce en la Ley del Impuesto sobre la Renta el credit income tax (gastos que se acreditan al impuesto a pagar en tratándose del global de las empresas);*
- d) *Nuevos incrementos a las tasas de los impuestos indirectos;*
- e) *Se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta para gravar la ganancia especulativa;*
- f) *Se expide nueva Ley de coordinación impositiva entre la Federación y los Estados, que tienden a centralizar la tributación, así como la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado en sustitución de la de ingresos mercantiles, que debe entrara en vigor el 1º de enero de 1980;*
- g) *Se reestructura todo el Titulo III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a partir del 1º de enero de 1979, buscándose la globalización de los ingresos de la persona física;*
- h) *Se suprime el impuesto a la ganancia especulativa;*
- i) *Se elevan a la categoría de ley los programas de facilidad a los contribuyentes;*
- j) *Nuevos decretos de descentralización industrial, con tendencia a fomentar polos de desarrollo;*

- k) Crecimiento de inflación y auge en las ventas de petróleo crudo;*
- l) Fuerte endeudamiento externo y desplome de los precios crudo en 1981;*
- m) Control de divisas en agosto de 1981 y estatización de la banca privada en septiembre de 1982;*
- n) Impera el caos económico en los últimos cuatro meses de 1982 y el país posee una gran deuda externa.³⁵*

De 1983 a 1988 surge una enorme inflación que llega a ascender al 160% anual y por ello se atan la inflación a las contribuciones omitidas; de igual forma se deroga el control de divisas, lo cual no sirvió de mucho debido a nuestra cercanía con Estados Unidos, provocándose el freno a la inversión extranjera.

De 1989 a 1994 lo que se busca es combatir rigurosamente a la inflación, lo cual se logra reduciéndola hasta llegar a menos de un dígito. En materia tributaria se dan las consignaciones de evasores que incurrían en el delito de defraudación fiscal, sin derecho a fianza o a ser personados por el fisco, no obstante a ello no se logra el impacto psicológico que se buscaba; se reducen las tasas del impuesto sobre la renta, beneficiando con ello a personas físicas de altos ingresos; se eliminan bases especiales de tributación fiscal; la Suprema Corte de Justicia declara Constitucional el Impuesto al Activo, así como al Impuesto sobre nóminas del Departamento del Distrito Federal; Se otorga al personal de Hacienda el importe de las multas que se den por infracciones a normas tributarias, buscando incentivar a los trabajadores para contrarrestar la desviación de dicho personal;³⁶

Sin embargo la recaudación tributaria sigue siendo deficiente, aunque en algunos ejercicios se recauda más.

³⁵ *Margáin Manautou Emilio*, Nociones de Política Fiscal; obra citada, 21-22 pp.

³⁶ Lo cual lo único que ocasiona es que a los trabajadores de hacienda solo les importe imponer infracciones para percibir una cierta cantidad, es decir, no se alcanza el fin deseado sino que en lugar de acabar con la corrupción se da un hostigamiento y arbitrariedad.

En el periodo de 1995 a 1999, se inicia en una muy mala situación debido a que la caída del peso de 1994, ocasiona alteraciones en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1995, ya que se buscaba ahora otros objetivos. El fenómeno ocasionado provocó que las utilidades de grandes empresas se redujeran provocando la desaparición de algunas y la afectación económica seria en otras, y de igual forma se disminuye la recaudación tributaria, sobre todo en el impuesto sobre la renta, salvo las que proviene del extranjero.

Al respecto Emilio Margáin Manautou señala:

- a) *Se aumenta la tasa general del IVA, de 10% a 15%, buscando aumentar la recaudación tributaria, visto que la devaluación del peso mexicano ha afectado a las utilidades de los contribuyentes del ISR.*
- b) *La inflación crece hasta el 50%.*
- c) *Se frena la inflación a partir de 1996, buscándose la recuperación económica del país...*³⁷

Del periodo de 2000 a 2008, las reformas estructurales siguen en iguales circunstancias toda vez que al dejar de existir el Presidencialismo, las fuerzas políticas no se ponen de acuerdo y por ello se sigue una estatización del país, como aspectos relevantes en este periodo podemos destacar los siguientes:

- a) Durante el período de 2000, se logra el aumento del PIB, alcanzando el crecimiento del 7%.
- b) Se da el Decreto sobre bienes y servicios suntuarios.³⁸
- c) Los problemas económicos que sufre Estados Unidos de Norteamérica afectan a la economía de México.
- d) Las Cámaras de Diputados y Senadores rechazan la reforma Tributaria Integrada, que tenía como fin principal la eliminación del artículo 2-A de la

³⁷ Nociones de Política Fiscal; obra citada p. 24

³⁸ El cual posteriormente se quita toda vez que, se considera inconstitucional.

Ley de IVA, la cual aplica la tasa 0% a la enajenación de alimentos y medicinas adquiridos por el Público en general.

- e) En el 2002 se crea una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, y en octubre del mismo año se crea un nuevo Reglamento de ésta Ley.
- f) La falta de trabajos originan el comercio informal, el cual no se encuentra controlado por el Fisco, también se dan con mayor fuerza el deseo de trabajar en Estados Unidos de Norteamérica y se desata aun más la delincuencia.
- g) Sigue como principal ingreso del país a la industria petrolera, ya que los impuestos no son los suficientes para sostener a la nación.
- h) Se hacen más notorias las remesas que envían los mexicanos ilegales que radican en Estados Unidos, quedando éstas como la segunda fuente principal en México, desbancando incluso a las provenientes del Turismo.³⁹
- i) Se otorga el acreditamiento del IVA y bonos exentos de ISR
- j) Se dan incentivos fiscales para zonas afectadas por desastres naturales como el Huracán Wilma.
- k) Se crea la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, supliendo en todo lo procesal al Código Fiscal de la Federación.
- l) Se crea la Contribución Empresarial a Tasa Única, para atacar a la elusión fiscal.
- m) Se crea el Impuesto a los Depósitos en Efectivo, para tratar de atacar a la informalidad, y con esto lograr que pague sus contribuciones este sector de la sociedad.

³⁹ Es importante observar que los dos principales ingresos de nuestro país versan, uno sobre el petróleo, que es un recurso finito, y el otro sobre las remesas de los mexicanos que radican en Estados Unidos de manera ilegal, en lo cual en éste último caso nuestro vecino del norte a decidido tomar medidas al respecto para que ya no se de el fenómeno de la emigración de México a Estados Unidos; ambas situaciones deben de poner a pensar a los encargados de la política fiscal en México debido a que, qué va a pasar cuando ya no se tenga petróleo o bien cuando las situaciones que ocurren con respecto a nuestro vecino país produzcan una menor entrada de nuestros nacionales al norte; hay que prever esto antes para que no suceda lo de siempre, tratar de cubrir con todo lo que se tiene sin importar las consecuencias, ojala se prevea esto antes de que el futuro nos alcance.

No obstante, a pesar de todas estas modificaciones la recaudación tributaria en México sigue siendo muy baja y cada vez menor, prueba de ello es que en el año 2005 se recaudo más que en el 2006; motivo por el cual se debe de dar una política fiscal mejor pensada y con un seguimiento correcto ya que como pudimos analizar a lo largo de lo investigado las soluciones solo han sido paliativos o bien reformas en beneficio de algunos, debemos de buscar una reforma que cumpla con lo establecido en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución la obligación de todos lo mexicanos de contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa, es decir, sin arbitrariedades sino con apego a la Ley y buscar lo que debe de perseguir el Estado, el bien común o público.

CAPITULO II

EFFECTOS ECONOMICOS DE LOS IMPUESTOS

2.1 IMPUESTOS.

En un principio, el impuesto aparecía como un dar espontáneo de los contribuyentes (donum, donativo), después como el resultado de ruego del soberano (petición, precarium), más tarde una petición de ayuda (ayuda, contribución, stever). Después de ser considerado como un sacrificio (gabela, abgabe), se convirtió en un deber (duty), posteriormente en una obligación impuesta (impuesto, derecho, auflaje) y por último, en una imposición de oficio (taxe, rate, schatzung). Así mismo, el constituyente repudió el término impuesto para crear el de Contribución.

SELIGMAN¹

Entre los recursos económicos del Estado actual, indudablemente el Impuesto ocupa el sitio más importante en lo singular. Los empréstitos, las tasas y contribuciones especiales, los productos del dominio fiscal y otros ingresos públicos, se escalonan en segundo término. Es tal la importancia de aquel, que en la moderna técnica hacendaría ha llegado a considerarse insolvente al Estado que no puede cubrir sus gastos normales con el rendimiento de sus tributos. Al respecto Margáin Manautou señala:

¹ Pérez Becerril Alonso; México Fiscal: Reflexiones en torno al sistema fiscal mexicano; México; Editorial Porrúa; 2004; pág. 24

En la presente, se hace hincapié al concretar la idea, a la contribución, esto debido a que la palabra impuesto se deriva de la imposición de los monarcas sobre el pueblo, no obstante para el objeto de la presente investigación y de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, nos referimos al impuesto como un elemento de la contribución.

*Por lo tanto, puede sostenerse que el impuesto se establece para satisfacer al gasto público en la medida en que las restantes fuentes de ingresos no rinden lo suficiente para cubrirlo, o cuando no es recomendable que se satisfaga mediante la contribución especial o los derechos, sea por que el precio constituye un obstáculo de importancia a la finalidad buscada por el Estado con la prestación del servicio, o porque por razones políticas o económicas no es recomendable precio alguno.*²

Por ello economistas y financistas dedican amplios capítulos al estudio de la teoría general del impuesto, analizan profundamente sus fundamentos, sus elementos y sus efectos, de los principios que deben regirlo, de su clasificación y justificación; y convergen todos en un concepto o en una definición del impuesto para justificar su pago.

Es por lo anterior, que como primer punto se citaran conceptos de impuesto de algunos autores:

Para Antonio Beliri impuestos es: *La obligación de dar o de hacer, coactivamente impuesta por mandato de una ley o de un acto expresamente autorizado por ésta a favor de un ente público, teniendo por objeto una suma de dinero o valor sellado y no constituyendo la sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a un tercero de una obligación tributaria.*³

Para Héctor Villegas es: *El tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponible, siendo estos hechos imponible ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado.*⁴

² *Margáin Manautou Emilio*; Introducción al Estudio del Derecho Tributario; México Distrito Federal; Editorial Porrúa; 2000; página 56.

³ *Belir Antonio*; Principios de Derecho Tributario; Volumen I; traducción española; Madrid; 1964; pág.46.

⁴ *Villegas Héctor*; Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario; Editorial Depalma; Buenos Aires; 2ª edición; Capítulo IV, n. 2

Finalmente para Raúl Rodríguez Lobato el impuesto es: *Es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato.*⁵

Ahora bien, para poder entender mejor, qué es un impuesto se desmenuzaran elementos y objetivos del mismo, para así concebirlo de manera más amplia.

Existen diversas formas de entender al impuesto de acuerdo a su fin u objetivo, dentro de las cuales se encuentran las siguientes:

1. **Tesis de la compensación de servicios:** En esta idea el impuesto es el pago de los servicios públicos o la contraprestación de los particulares por los beneficios que reciben del Estado.
2. **Tesis del contrato de seguro:** Esta es prácticamente lo mismo que lo anterior, aunque adoptando matices o modalidades tan sutiles como formalistas, reputan el tributo como una especie de seguro que garantiza las vidas, las propiedades y los derechos de los miembros de la colectividad.
3. **Tesis de la servidumbre:** En ella el impuesto es puramente la compensación al reconocimiento de la propiedad privada, como consecuencia del dominio eminente que imputan al Estado sobre el territorio, y con aplicación del principio de accesión, de todos los bienes que se encuentran sobre él. Motivo por el cual el impuesto viene a ser una especie de servidumbre sobre el dominio útil de las cosas equivalentes al reconocimiento de la propiedad privada sobre la que se hace soportar un gravamen real en forma de impuesto.⁶

⁵ *Rodríguez Lobato Raúl*; Derecho Fiscal; Editorial HARLA; México; 1986.pág. 61.

⁶ Hasta aquí se identifica al impuesto de una manera errónea, como una prestación económica o patrimonial de derecho privado con la cual no existe otra similitud que alguna apariencia de forma. El Estado no es como una empresa particular que vende sus servicios o funciones. Las

4. **Tesis de la causa política:** Esta definición de acuerdo al nexo político, se da como una consecuencia de la condición de dependencia del contribuyente (gobernado) hacia la autoridad del Estado (gobernante), es decir, es la subordinación de los particulares a la jurisdicción estatal; dicho vínculo político de sujeción considerado independientemente de otras causas del impuesto, lo hace nacer como una facultad del Estado para mandar, correlativo de una obligación de obediencia a cargo de los ciudadanos.
5. **Tesis del fin fiscal:** Esta teoría arguye el concepto en razón del propósito que se persigue con los impuestos y concretamente de los que les consideran como instrumentos para cubrir los gastos públicos, es decir, a satisfacer las necesidades colectivas. Probablemente este es el caso de la mayoría de los autores.
6. **Tesis de las finalidades extrafiscales:** Dicha idea ha destacado en la actualidad notablemente a pesar de su iniciación desde el siglo pasado, conceptúa el impuesto tomado como base los propósitos extrafiscales que con el impuesto como un puro instrumento para ello, deben realizarse en diversos planos tales como el económico, demográfico, ético, político, etc. Es decir, los tributos como un medio para cumplir objetivos que trascienden el de cubrir los gastos del Estado,⁷ buscan en el impuesto un factor para perseguir, orientar o controlar la actividad económica o para defender a fines éticos como combatir los vicios sociales y estimular las virtudes o cualidades colectivas.

Por otra parte, por lo que respecta a la posición guardada por nuestra legislación debemos de analizar en primer término la Constitución Federal, de acuerdo a las características que debe de poseer el impuesto.

contribuciones deben de realizar la justicia distributiva y la social, en tanto las prestaciones privadas cumplen con la justicia conmutativa, es decir, que se da algo a cambio por otra cosa, como lo puede ser un servicio; además de que podemos notar que las anteriores tesis no señalan la obligatoriedad y la coercibilidad de los impuestos, aunado a que confunden al impuesto con otros ingresos públicos.

⁷ Cfr. *Guzman Lozano Emilio*; Notas para un concepto de Impuesto; www.impuestum.com

En primer término el impuesto debe de estar establecido en una Ley, ya que el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna, establece la obligación de todos los mexicanos de contribuir al gasto público, de forma proporcional y equitativa, de acuerdo a lo dispuesto en las leyes; de igual forma los artículos 72 y 73, fracción VII del mismo ordenamiento, señala que el Congreso de la Unión debe de discutir y aprobar las contribuciones que sirvan para cubrir el presupuesto, observando con ello la obligación de que un impuesto debe de ser derivado de una Ley expedida por el Poder Legislativo, excepto en los casos de Decreto-ley y decreto-delegado.

En un segundo término, se tiene como característica la obligatoriedad de los impuestos, de conformidad con el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna, dicha cualidad resulta necesaria, ya que, el Estado necesita los medios económicos suficientes para poder cubrir las necesidades públicas o sociales a su cargo. Lo anterior es así, toda vez que, el sujeto pasivo del tributo tiene la obligación por ley, de pagar los impuestos, lo cual se produce cuando derivado de los actos particulares ejecutados por el mismo, encaja en la situación que prevé la ley y produce con ello el hecho generador del crédito fiscal.

Margáin Manautou señala al respecto:

Se considera que la obligación de pagar un impuesto no deriva del hecho que el Estado al gravar los actos o actividades relacionados con los individuos niegue a éstos el derecho de elegir entre pagar o no, por cuanto que los particulares fueron representados en la discusión y aprobación del sistema impositivo que les afecta; ese deber deviene, más bien, del hecho de que una vez que se ha coincidido en la situación señalada como la que da nacimiento al crédito fiscal "...que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma...", su pago es obligatorio y no potestativo.⁸

⁸ Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano; obra Citada, p. 59

En tercer término el impuesto debe de ser equitativo y proporcional, esto con la misma base del artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna, por proporcional debemos entender el que comprenda por igual a todos aquellos individuos que estén ubicados en la misma situación o circunstancia jurídica; es decir, que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos económicos. Ahora bien, en lo relativo a la equidad esta consiste en el impacto del tributo, el cual debe de ser el mismo para todos los individuos comprendidos en la misma situación, es decir, el principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de una misma contribución, 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, etcétera, 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. . Sirven de apoyo los siguientes criterios jurisprudenciales:

No. Registro: 192,290

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XI, Marzo de 2000

Tesis: P./J. 24/2000

Página: 35

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.

De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Amparo directo en revisión 682/91. Matsushita Industrial de Baja California, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1995. Unanimidad de diez votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ausente: Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Amparo directo en revisión 1994/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ernesto Martínez Andreu.

Amparo directo en revisión 3029/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Alejandro Villagómez Gordillo.

Amparo directo en revisión 324/99. Universal Lumber, S.A. de C.V. 1o. de junio de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

Amparo directo en revisión 1766/98. WMC y Asociados, S.A. de C.V. 4 de noviembre de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: Presidente Genaro David Góngora

Pimentel, Humberto Román Palacios y Juan N. Silva Meza. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Miguel Moreno Camacho.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintinueve de febrero en curso, aprobó, con el número 24/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintinueve de febrero de dos mil.

No. Registro: 198,403

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa, Constitucional

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

V, Junio de 1997

Tesis: P./J. 41/97

Página: 43

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.

El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la

medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

Amparo en revisión 321/92. Pyosa, S. A. de C. V. 4 de junio de 1996. Mayoría de ocho votos; unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Constancio Carrasco Daza.

Amparo en revisión 1243/93. Multibanco Comermex, S. A. 9 de enero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca.

Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Arballo Flores.

Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 41/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete.

No. Registro: 184,291

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XVII, Mayo de 2003

Tesis: P./J. 10/2003

Página: 144

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

Amparo en revisión 243/2002. Gastronómica Taiho, S. de R.L. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 262/2002. Qalyconf, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 213/2002. Ramsa León, S.A. de C.V. y coagraviada. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 614/2002. Grupo Textil Providencia, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 235/2002. Hongos del Bosque, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy trece de mayo en curso, aprobó, con el número 10/2003, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a trece de mayo de dos mil tres.

No. Registro: 198,402

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa, Constitucional

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

V, Junio de 1997

Tesis: P./J. 42/97

Página: 36

EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES.

El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean

iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

Amparo en revisión 321/92. Pyosa, S. A. de C. V. 4 de junio de 1996. Mayoría de ocho votos; unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Constancio Carrasco Daza.

Amparo en revisión 1243/93. Multibanco Comermex, S. A. 9 de enero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca.

Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Arballo Flores.

Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 42/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete.

El cuarto elemento consiste en que el impuesto se establezca a favor de la Administración Pública Centralizada, éste reside en que si al Congreso de la Unión se le faculta para discutir y aprobar, durante su período ordinario de sesiones, las contribuciones encargadas de cubrir el presupuesto, y el mismo sólo comprende los gastos que la Federación realizará a través de su administración pública, debe de señalarse el que toda prestación pagada por concepto de impuesto, debe ser dirigida a solventar el presupuesto de la citada administración, motivo por el cual, será inconstitucional todo aquél gravamen cuyo rendimiento se afecte en beneficio de un organismo descentralizado o de un ente que forme parte de la administración delegada de la Federación.

Finalmente, como quinto dispositivo, el impuesto debe de destinarse a cubrir los gastos señalados en el Presupuesto de Egresos de la Federación, ya que de lo contrario se tildaría de inconstitucional, debido a que no cumpliría el fin establecido en la Constitución de contribuir para satisfacer el gasto público, basado en un presupuesto aprobado por la Cámara de Diputados.

Después de haber analizado los elementos contemplados en nuestra Carta Magna, se puede observar que la misma no define, al impuesto; tan sólo se circunscribe a consignar la obligación de los mexicanos a contribuir a los gastos públicos, la cual debe de ser forma equitativa y proporcional, dando una idea política y cívica, con base en el espíritu de la Constitución Federal. Por lo que respecta al Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2, fracción I, define que *el impuesto son las contribuciones establecidas en la ley que deben de pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho previstas por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV.*⁹ Nuestra Carta Magna, al señalar el acto de tributar como una obligación de los mexicanos, nos lleva a suponer que dicha carga tiene el carácter meramente político o cívico, sin precisar por lo demás su esencia; y por lo que

⁹ Agenda Fiscal; *Código Fiscal de la Federación*; Ediciones Fiscales ISEF S.A.; México Distrito Federal; Enero de 2008.

respecta al Código Fiscal, describe perfectamente el aspecto externo del fenómeno tributario, más omitiendo señalar un deber ético y como atribuyéndole un fundamento puramente jurídico, prescindiendo además de explicar la naturaleza de las situaciones que en la ley generan las cargas fiscales y por tanto de limitar al legislador que las determina específicamente.

Como se puede observar en los ordenamientos jurídicos contemplados con antelación, no se da una definición, ya que la Constitución Federal tan sólo se limita a establecer elementos del impuesto y el Código Fiscal de la Federación, a excluir al impuestos de las demás contribuciones, motivo por el que es necesario recurrir a la doctrina, la cual se forma con base en razonamientos lógicos jurídicos por parte de los autores, tomando como base el estudio armónico de los componentes que se hayan en los impuestos, obteniendo con ello una definición del mismo, es por ello que se utilizara a la doctrina en los siguientes puntos.

Resulta relevante entender el estudio de la figura del impuesto en el presente trabajo, toda vez, que a través de este se podrá elegir una mejor política fiscal para México, de acuerdo al fin, origen, fundamento y justificación del mismo.

El fenómeno tributario, dentro del cual por obvias razones entra el impuesto, es un aspecto social, no se basa solamente en lo ético, político, jurídico ni económico; es un fenómeno en el que se conjugan cada uno de estos elementos que afectan a un país, no se debe de pretender una suma de puntos, sino una armonía entre ellos, para buscar con ello el bien común o público. No obstante, debemos de reconocer que lograr este objetivo es complicado ya que siempre existirán molestias, debido a que el pago del impuesto generalmente será incomodo, es por ello que el fin de la presente investigación, no es el de buscar la aceptación de cada uno de los sectores de la sociedad, sino el beneficio colectivo, del cual se derivara el individual por medio de una adecuada política fiscal.

2.2 IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS

Para poder llegar a una adecuada conclusión con respecto a que tipo de impuestos deben de aplicarse en México, los directos o indirectos, se estudiarán a ambos, toda vez que dicha clasificación es una de las más apropiadas en vista de los criterios vertidos por los estudiosos de la materia.

Sergio Francisco de la Garza los define de la siguiente forma:

Clasificación basada en la incidencia del impuesto.

Según este criterio, son impuestos directos aquellos en que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, sino que incide finalmente en su propio patrimonio, de acuerdo con éste criterio sería impuesto directo el impuesto sobre la renta al producto del trabajo, porque el trabajador a quien se le retiene el impuesto no puede trasladarlo a ninguna otra persona, recuperándolo en esa forma, sino que gravita directamente sobre su patrimonio. En cambio, son impuestos indirectos aquellos que, por el contrario el sujeto pasivo puede trasladar a otras personas, de manera tal que no sufre impacto económico del impuesto en forma definitiva; ejemplo sería, en nuestro sistema fiscal, el impuesto al valor agregado, pues el comerciante directamente lo traslada al consumidor y recupera el dinero que tuvo que pagar al Fiscal Federal.

Criterio Administrativo y del padrón.

Otro criterio más aceptado por los tratadistas es el que se considera como impuestos directos los que gravan periódicamente-mensual, anual, etcétera, situaciones que presentan una cierta permanencia y estabilidad, de tal manera que por ello pueden hacer listas de contribuyentes o padrones fiscales, tales

situaciones pueden ser la posición de ciertos bienes creadores de renta o estimados como signo de la misma, tales como el impuesto predial, el impuesto sobre el uso o tenencia de automóviles, o bien el ejercicio de una actividad lucrativa, como el impuesto sobre la renta o el impuesto sobre el valor agregado.

En cambio de acuerdo con éste criterio, son impuestos indirectos aquellos que tienen como hecho generador hechos aislados, accidentales, que se refieren a situaciones transitorias o instantáneas, de tal manera que no resulta posible hacer o mantener un padrón de contribuyente. Tal es el caso del impuesto sobre adquisición de inmuebles o el impuesto sucesorio.¹⁰

Criterios basados en la forma de manifestar la capacidad contributiva.

Este criterio, expuesto por Jarach, es explicado de la siguiente forma:

La teoría que prevalece hoy es que son impuestos directos los que recaen sobre manifestaciones llamadas directas de la capacidad contributiva, y ésta no es una mera tautología, sino que se entiende por manifestaciones directas, aquellas donde la riqueza se evidencia por elementos ciertos, que son la renta o el patrimonio, que son la riqueza respectivamente en su aspecto dinámico y estático.

En cambio, son manifestaciones indirectas todas aquellas que no se toma como base de la imposición en sí, ya sea en el aspecto estático o dinámico, sino otras manifestaciones como las de consumo, las transferencias que hacen presumir la existencia de riqueza, pero no se toma como base a la riqueza misma.¹¹

¹⁰ De la Garza Sergio Francisco; Derecho Financiero Mexicano; Editorial Porrúa; México Distrito Federal; 2003; páginas 387 y 388.

¹¹ Jarach, Dino; Curso Superior de Derecho Tributario, volumen I, pág. 2; citado por De la Garza Sergio Francisco; Derecho Financiero Mexicano; Editorial Porrúa; México Distrito Federal; 2003; pág.388.

Actualmente existen dos corrientes con respecto al entendimiento tanto del impuesto directo como el indirecto, se considera que el impuesto directo no repercute y el indirecto sí. En la idea moderna se establece que no existen impuestos en los cuales no se de una repercusión hacia el contribuyente, lo adecuado es considerar a los impuestos directos como aquellos que gravan los rendimientos y como indirectos a los que gravan los consumos, distinguiendo a cada uno en el sentido de que los directos no gravan un hecho real, sino una situación hipotética, que es la utilidad fiscal, por el contrario los indirectos recaen sobre hechos ciertos como son la explotación, enajenación, consumo, etcétera. No obstante, a que de acuerdo a la teoría moderna un impuesto se puede encontrar diversas clasificaciones, también lo es que los criterios señalados con antelación nos sirven como un factor de análisis con respecto al comportamiento que realiza el contribuyente para que con ello se pueda adoptar una correcta política fiscal para la obtención de mayores recursos, siendo este uno de los puntos que pretende abordar la presente tesis.

2.2.1 EFECTOS ECONOMICOS DE LOS IMPUESTOS DIRECTOS.

Uno de las problemáticas que más preocupan a los encargados de dirigir la política tributaria, es el de decidir en materia de impuestos, qué sistema debe predominar, los impuestos directos o los indirectos.

En el capítulo anterior se observaron diferentes definiciones de la comentada clasificación, y después de haber analizado a cada uno de ellas, es el momento de abordar el estudio de los dos distintos impuestos dentro de la política fiscal.

Por lo que respecta a los impuestos directos, podemos clasificarlos como generales y especiales, al igual que los indirectos, pero a diferencia de los indirectos en los que todos son reales, los directos se clasifican en reales y personales.

Los impuestos directos generales se pueden dividir en tres grandes grupos:

1. **Los reales:** Se encarga de atender al origen del ingreso impositivo para gravar al contribuyente.
2. **Los personales:** Atiende a las calidades y atributos del sujeto.
3. **Los de carácter mixto:** Atiende tanto al real como al personal.

Los directos especiales en:

1. **Reales:** Como los pueden ser los que se derivan de loterías o juegos permitidos por la Ley.
2. **Personales:** Como los son los derivados por motivos de herencias, donaciones o legados.¹²

Para Rodríguez Lobato Raúl, los impuestos directos reales y personales se comprende de la siguiente manera:

*Los impuestos reales son los que se establecen atendiendo, exclusivamente, a los bienes o cosas que gravan, es decir, se desatienden de las personas, o mejor dicho prescinden de consideraciones sobre las condiciones personales del sujeto pasivo y sólo toman en cuenta una manifestación objetiva y aislada de riqueza; en cambio los impuestos personales son los que se establecen en atención a las personas, esto es en atención a los contribuyentes o a quienes se prevé que serán los pagadores del gravamen, sin importar los bienes o las cosas en que cuenta la situación y cargas de familia del sujeto pasivo.*¹³

Al respecto Emilio Márgain Manautou señala las características de los impuestos directos reales y personales de la siguiente forma:

¹² Cfr. *Margáin Manautou Emilio*; Nociones de Política Fiscal; Editorial Porrúa; páginas 162 y 163.

¹³ Obra citada; páginas 68 y 69.

- a) *El real puede separar en tres categorías el ingreso del contribuyente y gravarlos por separado; el personal exige la acumulación de todos los ingresos provengan de donde provengan;*
- b) *El real, al señalar deducciones, lo hace con vista a la fuente de ingresos; el personal las acepta atendiendo a la fuente del contribuyente;*
- c) *El real, al desatenderse del contribuyente, sigue a los bienes que producen lo que grava; el personal, se desatiende de los bienes y sólo sigue al contribuyente;*
- d) *El real, señala como domicilio del contribuyente el lugar en donde se produce lo que grava; el personal el domicilio del contribuyente;*
- e) *El real, establece exenciones atendiendo al ingreso; el personal las establece atendiendo al contribuyente;*
- f) *El real se desatiende de la capacidad contributiva del contribuyente; el personal no;*
- g) *El real, por consiguiente, no atiende al tren de vida del contribuyente; para el personal, ello es importante;*
- h) *El real no atiende a exclusiones de familia; el personal, sí;*
- i) *El real grava por igual a la persona física y a la persona moral; el personal sólo grava a la persona física;*
- j) *El real acepta la retención en la fuente, el personal no;*
- k) *El personal es de tasa uniforme; el personal de tarifa progresiva.*

El mixto, para ciertos ingresos exige acumulación y para otros no; sólo deducciones de gastos realizados para la obtención del ingreso y personales para ciertos contribuyentes, hay responsabilidad objetiva; el domicilio lo es el lugar en donde se percibe lo que se grava y también en donde se reside; hay exenciones reales y personales, para ciertos contribuyentes atiende a su capacidad contributiva; hay retención en la fuente, y adopta la tarifa progresiva.¹⁴

¹⁴ Nociones de Política Fiscal; obra citada, 163 y 164 pp.

De lo señalado ut supra podemos deducir que el impuesto directo real es más benigno que el personal, debido a que el real al separar las diferentes actividades que realiza el sujeto pasivo, y con ello establecerlas en diferentes tarifas o tasas, no afectan de manera tan radical a la economía del mismo, situación contraria al personal. Sin embargo, al aplicar el real se da una injusticia, ya que no se grava verdaderamente la capacidad contributiva del sujeto pasivo, situación que perjudica en mucho a países como México en donde la capacidad de recaudación es muy baja.

Por lo que respecta al impuesto personal directo, cabe señalarse, que el mismo acepta como deducciones todas las inversiones o adquisiciones de bienes que obtenga el contribuyente, afectando con ello a la economía del país, sin embargo esto sólo será por algún tiempo, ya que al enajenarse dichos bienes o adquisiciones por sucesión el fisco verá reaparecer y con aumento en su valor las cantidades que le quitaron en el pasado.

Hasta antes de 1965 el impuesto sobre la renta era eminentemente real, no obstante se volvió mixto, al adoptar tanto características de real como de personal, toda vez, que en México la falta de conciencia tributaria resulta muy pobre y con ello muy inferior la capacidad de recaudación.

Ahora bien, el impuesto directo, llamase real, personal o mixto busca que se contribuya a una justa distribución de la riqueza en manos de los particulares,¹⁵ quien más percibe es quien más paga impuestos.

No obstante en el mundo del ser, y atendiendo al impuesto sobre la renta que es el más importante de los impuestos directos¹⁶, puede resultar que éste otorgue mayores ventajas para quien tiene riqueza que para quien no la posee.

¹⁵ Recordemos que se da un fenómeno de una mayor aplicación de impuestos directos después de las ideas revolucionarias, las cuales buscaban una justicia social, debido al repudio de los impuestos indirectos que antaño aplicaban las clases privilegiadas.

Al respecto de lo anterior Margáin Manautou expone:

El impuesto directo real, personal o mixto, más importante es el impuesto sobre la renta y su principal carta de presentación es que contribuya a una justa distribución de la riqueza en manos de los particulares. Que quien más percibe más impuesto pagará; que afecta más al rico que al pobre.

Sin embargo, el impuesto sobre la renta personal puede resultar que otorgue mayores ventajas para el que tiene riqueza que para el que no la tiene.¹⁷

Lo anterior es así, ya que aún en sus dos modalidades real o personal, el impuesto directo suele afectar menos a sujetos como lo pueden ser los empresarios, inversionistas o profesionales, debido a que poseen la capacidad económica para contratar a un asesor en la materia tributaria o tienen los conocimientos por medio de los cuales, se ven menos mermados en su bolsillo en relación al pago de los impuestos directos. No así en el caso de los asalariados, a los cuales generalmente simplemente se les retiene el pago del impuesto directo, y en muchas ocasiones no se le permite deducir; ejemplo de lo anterior es que un empresario o profesionista puede deducir sus alimentos, y en cambio el asalariado, que además generalmente obtiene menores recursos, no puede deducir sus alimentos. Luego entonces, ¿realmente los impuestos directos contribuyen a una justa distribución de la riqueza o efectivamente quien más percibe es quien más paga impuestos?

Quizás por lo anterior, durante las pasadas elecciones para elegir al Presidente de México, dos de los candidatos durante su campaña propusieron el bajar el impuesto sobre la renta a las personas que ganaban cantidades menores

¹⁶ En la legislación mexicana sólo existía como impuesto directo el de la renta, ya que hace un buen número de años se derogaron los de herencia y donaciones, incorporándose el de rifas, loterías y juegos permitidos, los cuales no tiene la obligación de acumulación, no obstante a lo anterior, con la creación del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se crea un nuevo impuesto directo, ya que con este último se tratara de sustituir al Impuesto sobre la Renta.

¹⁷ Nociones de Política Fiscal ; obra citada; pág. 166

a \$10,000, tal vez, debido a que observaron que la carga fiscal más alta la lleva la clase media, (los cuales general son los asalariados), no obstante, lo anterior podría resultar dañino al fisco, ya que se dejarían de captar recursos que ya se poseían, razón por la que se deben de pensar soluciones adecuadas por medio de las cuales se cubran las contribuciones mencionadas que se dejaban de captar, sino de lo contrario se daría más un perjuicio que un beneficio.

2.2.2 EFECTOS ECONOMICOS DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS.

Actualmente la idea de la aplicación de los impuestos indirectos, en los países en vías de desarrollo, han tomado un apoyo extraordinario por parte de los estudiosos de países desarrollados. Toda vez que señalan que mientras el pueblo sea pobre no se debe de gravar su capital, situación por la cual se debe de orientar el sistema a uno de imposición indirecta. Consideran que se deben de dar incentivos, por medio de la imposición directa, a sus capitales para su desenvolvimiento, buscando que a medida que el país vaya avanzando en el desarrollo económico se volverá a la imposición preponderantemente directa.¹⁸

Los impuestos indirectos gravan los contextos o hechos reales como los son la adquisición, la enajenación, producción, y demás; y habitualmente, si la demanda del producto lo consiente, el monto del gravamen va incluido en el precio o por separado.

Los objetivos de los impuestos indirectos según Margáin Manautou son:

- a) *Orientar los consumos de los particulares hacia bienes o servicios que más influyen en el desarrollo económico del país;*
- b) *Orientar al turista nacional a conocer primero a su país que a países extranjeros;*

¹⁸ Cfr. *Margaín Manautou Emilio*; Nociones de Política Fiscal.

- c) *Proteger los recursos naturales no renovables; y*
- d) *Evitar el abuso en que la industria nacional puede incurrir, por excesivo proteccionismo estatal.*¹⁹

La doctrina señala que el impacto inmediato de los impuestos indirectos se produce directamente sobre los costos o ingresos percibidos por las ventas. Este tipo de impuesto debe de ser estudiado ya que al realizar hechos o situaciones reales el sujeto pasivo casi nunca resulta un sujeto económico, salvo excepciones como lo son el impuesto al consumo de electricidad o gasolina, motivo por el cual se deben de considerar sus efectos. Razón por la que en estos impuestos es en donde más se experimenta la traslación.

Cabe señalar que pierden su efectividad, en periodos inflacionarios, cuando la cuota del mismo esta representada por una cantidad fija, obligando a legislador a realizar reformas para adecuarlos de acuerdo a la perdida del valor de la moneda.²⁰ Sin embargo, cuando la carga contiene como tasa un porcentaje determinado, ésta se da de acuerdo al movimiento monetario.

Las ventajas y desventajas de los impuestos indirectos son las siguientes:

Para Duce las ventajas de los impuestos indirectos son:

- a) *Proporcionar grandes caudales de ingresos públicos;*
- b) *Pueden restringir el consumo de artículos suntuarios más efectivamente que los impuestos directos-recuérdese el efecto que la tasa especial del 30% del impuesto sobre ingresos mercantiles produjo en la industria de la joyería fina;*

¹⁹ Nociones de Política Fiscal; obra Citada 143 y 144 pp.

²⁰ Es de destacarse que en la actualidad el valor de nuestra moneda se ha mantenido de manera estable, situación que se debe de tomar en cuenta para saber si es correcto o no la aplicación de estos impuestos.

- c) Pueden utilizarse para restringir la importancia de bienes no necesarios para el desarrollo de la economía del país, contribuyendo ello a cuidar la reserva de las divisas;
- d) Es más sencilla la administración y control de estos impuestos, que en tratándose de los directos;
- e) Proporcionan un efecto distributivo más equitativo de la tributación, al obligar a pagar más a los artículos suntuarios;
- f) Pueden ser menos dañinos para los incentivos que los impuestos directos.

Como principales desventajas de los impuestos indirectos se señalan:

- a) Su mayor debilidad es su incapacidad para incidir sobre las grandes concentraciones de ingresos y riqueza, lo hacen con mayor efectividad los impuestos directos;
- b) Pueden desempeñar un papel más adecuado en los países caracterizados por una distribución de la riqueza y renta relativamente igualitaria, que aquellos que tengan disparidades evidentes;
- c) Pueden distorsionar la organización de los factores de la producción, con la siguiente pérdida de eficiencia en ésta.
- d) Pueden originar excesos de gravamen sobre el consumidor y discriminar las familias en base a sus preferencias;
- e) Ofrecen menos posibilidades para influir sobre la dirección de la inversión de capital y el empleo del ahorro, en lo cual sí puede influir el impuesto sobre la renta.
- f) Existe el peligro, por ejemplo en los impuestos aduanales, que originen una pérdida de eficiencia.²¹

²¹ Due Jhon F., Impuestos Indirectos; pág. 59, obra citada por Margáin Manautou Emilio; Nociones de Política Fiscal; pp. 147 y 148.

Después de contemplar las características, ventajas y desventajas, de los impuestos indirectos, y de los directos, podemos observar que ninguno de los sistemas es viable al cien por ciento, es por ello que se debe de buscar una mezcla de ellos. En la presente tesis el objetivo es precisamente el anterior, conjuntar a ambos tipos de impuestos, teniendo preponderancia los indirectos, debido a que la evasión en México es muy alta, y como vimos anteriormente los impuestos indirectos tiene la ventaja de aplicárseles a un buen número de personas, además de ser un sistema más sencillo, motivo por el cual resulta más práctico la aplicación de los impuestos indirectos en la situación actual de la Nación.

2.3 LOS IMPUESTOS EN LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN.

Es importante analizar los impuestos contemplados en la Ley de Ingresos de la Federación, esto debido al que a través del estudio de cada uno de estos se puede observar la pertenencia de ellos con respecto a la clasificación de impuestos directos o indirectos, además de que se podrá denotar cuáles poseen una mayor captación de recursos para el país, con base en lo que se pretende obtener.

La clasificación que adoptó la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2008 es la siguiente:

1. *Impuesto sobre la renta*: 580,983.8
2. *Impuesto Empresarial a Tasa Única*: 69,687.5²²
3. *Impuesto al valor agregado*: 448,359.9
4. *Impuesto especial sobre producción y servicios*: 56,822.7
- A. *Gasolina, diesel para combustión automotriz*: 12,348.3
- a) *Artículo 2º-A, fracción I*: 3,959.4

²² Al establecerse este gravamen se deroga al Impuesto al Activo, el cual por cierto es un Impuesto de Directo.

- b) *Artículo 2º-A, fracción II:* 8,388.9
- B. *Bebidas con contenido alcohólico y cerveza:* 22,047.0
 - a. *Bebidas alcohólicas:* 6,042.1
 - b. *Cervezas y bebidas refrescantes:* 16,004.9
- C. *Tabacos labrados:* 20,821.4
- D. *Juegos y Sorteos:* 1,606.0
- 5. *Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos:* 20,234.6
- 6. *Impuesto sobre automóviles nuevos:* 5,132.7
- 7. *Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación:* 0.0
- 8. *Impuesto a los rendimientos petroleros:* 5,000.0
- 9. *Impuesto al Comercio Exterior:* 24,346.4
 - A. *A la importación:* 24,346.4
 - B. *A la exportación:* 0.0.
- 10 *Impuesto a los Depósitos en Efectivo:* 2,906.3
- 11. *Accesorios:* 11,487.0²³

En los apartados, 2.2 y 2.3, de la presente tesis, se señalaron diversos aspectos doctrinarios, con el objetivo de analizar y entender las características, tanto de los impuestos directos, como de los indirectos; ahora bien, basado en dichas características es posible clasificar a cada uno de los impuestos contemplados en la Ley de ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2008, con el fin de saber cuáles predominan más, y la capacidad de captación de recursos de los mismos, ya que con esto se puede conocer cuáles son más benéficos para el país en cuanto a los ingresos que arrojan; quedando, de la siguiente manera:

²³ Agenda Fiscal; *Ley de Ingresos de la Federación*; Ediciones Fiscales ISEF S.A.; México Distrito Federal, Enero de 2008.

1. Impuesto sobre la renta: La palabra renta proviene de la raíz latina *Reddita*, cuyo significado es el beneficio o utilidad que rinde anualmente una cosa o lo que de ella se cobra. Para Narciso Sánchez Gómez el impuesto sobre la renta es: *Es un tributo federal de conformidad con la legislación respectiva, que grava los ingresos en efectivo, en especie, en créditos o en servicios provenientes del capital y del trabajo.*²⁴ Este impuesto grava los ingresos de las personas físicas o morales, dividiendo para este efecto en tres clasificaciones de acuerdo a los ingresos de los mismos, motivo por el cual lo podemos identificar como un impuesto directo toda vez que, grava rendimientos del patrimonio del contribuyente, además de que no se puede trasladar²⁵ el impuesto; de igual forma el legislador intenta alcanzar inmediatamente al verdadero sujeto pasivo, suprimiendo a todo intermediario entre el sujeto pasivo y el activo, identificándosele plenamente desde el momento en que queda registrado.
2. *Impuesto Empresarial a Tasa Única*: Este impuesto tiene como finalidad gravar los ingresos de las personas físicas o morales con actividad empresarial y por sus servicios profesionales, al gravar los ingresos de éstos contribuyentes, se le da la pauta para considerarlo impuesto directo, ya que no grava los consumos.
3. Impuesto al valor agregado: Para Narciso Sánchez Gómez el impuesto al valor agregado es: *...un gravamen de naturaleza federal, que recae sobre las transacciones comerciales relativas a enajenación de bienes, prestación de servicios en forma independiente, por conceder el uso o goce temporal de bienes o por la importación de bienes y servicios, las*

²⁴ Sánchez Gómez Narciso; Los Impuestos y la Deuda Pública; Editorial Porrúa; México Distrito Federal 2000; página 76.

²⁵ En el Comité Colwyn en Inglaterra se llegó a la conclusión de que el impuesto sobre la renta sí se puede trasladar, ya que de acuerdo a la declaración de la Asociación Británica de Cámaras de Comercio, se sostuvo que el comerciante, frecuentemente toma en cuenta, aunque sea de manera indirecta, la cantidad del impuesto sobre la renta que deberá pagar, y si las condiciones del mercado lo permiten, establecen un precio a nivel tal que cubra el impuesto y además produzca el ingreso neto que busca el comerciante. En México llega a suceder lo mismo, no obstante a ello, no deja de desvirtuarse las demás características del impuesto sobre la renta para ser considerado como impuesto directo.

que en conjunto representan el hecho generador de la obligación tributaria.²⁶ Este gravamen consiste en un monto extra sobre lo enajenado, el cual debe estar establecido por la ley, además de que posee la característica de trasladarse hasta el consumidor final. Dicho impuesto es un claro ejemplo de la imposición indirecta, debido a que, y aunado a lo señalado con antelación, grava consumos y se da sobre un hecho real; de igual forma el monto del tributo se traslada a una tercera persona, hasta llegar al consumidor de los bienes y servicios, conociéndosele a éste último como el verdadero contribuyente del impuesto, debido a que sobre su patrimonio recae la contribución.

4. Impuesto especial sobre producción y servicio: Para Narciso Sánchez Gómez el impuesto especial sobre producción y servicio es: *...es una prestación de índole Federal, que debe pagarse con carácter general y obligatorio cuando la situación jurídica o de hecho de las personas físicas o morales coincidan con la hipótesis normativa, y su nacimiento se configura al efectuarse los hechos, actos u operaciones relacionados con la enajenación de bienes y servicios de la Ley respectiva.*²⁷ Este impuesto obliga a cubrir el gravamen a las personas físicas y morales con respecto a las actividades relacionadas con la enajenación o importación de gasolina, diesel para combustión automotriz, bebidas con contenido alcohólico y cerveza (que son bebidas alcohólicas, cervezas y bebidas refrescantes) y tabacos labrados; basado en una tasa para cada una de ellos. Como se puede observar, dicha carga es de carácter indirecto, toda vez que se refiere a actos de consumo, que posee la facultad de poder ser trasladado a terceras personas las cuales cargan con la erogación económica, siendo estos sujetos los consumidores de los bienes o servicios establecidos en la Ley, es decir, el gravamen se establece dentro del precio de los bienes y servicios señalados en dicho precepto, y que se consideran como artículos que no son

²⁶ Ibid; pág. 145.

²⁷ Ibid; pág. 171

indispensables, siendo esta última una de las ventajas y particulares de los impuestos indirectos.

5. Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos: Este obliga a las personas físicas y morales tenedoras o usuarias de vehículos, al pago del impuesto señalado en la Ley del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos. Este gravamen se considera como directo ya que, es una manifestación directa de la capacidad contributiva en el patrimonio del contribuyente, la cual consiste en suponer, que al poseer un automóvil se presume una cierta capacidad económica, es decir, grava una situación hipotética, no un hecho real como lo es en el caso de los impuestos indirectos;
6. Impuesto sobre automóviles nuevos: Dicho impuesto grava a las personas físicas y morales que adquieren un automóvil nuevo. Este impuesto se encuentra dentro de la clasificación de los impuestos indirectos, ya que grava un hecho, que consiste en la compra de un auto nuevo, lo cual resulta un consumo.
7. Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación: Este impuesto no tiene caso analizarlo, ya que no genera ingresos al Estado.
8. Impuesto sobre rendimientos petroleros. En éste gravamen el gobierno federal, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público requiere, controla y administra el cobro a Petróleos Mexicanos y a sus organismos subsidiarios, dicha recaudación es a través de el impuesto sobre los ingresos o rendimientos provenientes de la producción y explotación del petróleo, utilidades o ganancias percibidas por las actividades empresariales o mercantiles de Petróleos Mexicanos. Dicho gravamen reúne más las cualidades de Derecho que de Impuesto, motivo por el cual, no será objeto del análisis de la presente investigación.

9. Impuesto al Comercio Exterior: Para Narciso Sánchez Gómez son: *...impuestos...que tiene por objeto gravar el tránsito de cosas, bienes, mercancías, insumos, medios de transporte y servicios que entran o salen del territorio nacional, y que se conocen como de importación y exportación, llevando finalidades fiscales y extrafiscales, pues por un lado buscan reunir fondos para cubrir el gasto público, y por el otro, regular y proteger la economía de los mexicanos, la salubridad y seguridad pública, impulsar el comercio exterior de México, regular los movimientos migratorios y preservar la soberanía nacional.*²⁸ Dentro de esto la carga también se refiere a los impuestos aduanales, en los que se paga un impuesto por motivo de la importación o exportación de diversos artículos. Es un impuesto de carácter indirecto toda vez que se refiere a actos de consumo y enajenación, creando un costo extra sobre los artículos importados o exportados.
10. Impuesto a los Depósitos en Efectivo: Este “impuesto” grava a las personas físicas o morales que realicen depósitos en efectivo mayores a los veinticinco mil pesos, dentro de cada mes del ejercicio fiscal, no obstante, dicho gravamen realmente se puede contemplar como un pago anticipado de algunos impuestos, como lo son el IVA, ISR y IETU, ya que de conformidad con la Ley que lo regula, el mismo puede acreditarse contra las anteriores contribuciones, es por ello que no se puede clasificar como directo, ni como indirecto, y siendo extremos ni siquiera como un impuesto, ya que éste más bien es un mecanismo que sirve para anticipar el pago de los gravámenes ya mencionados. Por lo anterior, en el presente apartado no se calculara con los demás.
11. Accesorios: Ellos se refieren a las sanciones o multas derivadas del incumplimiento de los contribuyentes en sus obligaciones con respecto al pago de impuestos.

²⁸ Ibid; pág. 182

Después de haber determinado el concepto de cada uno de los impuestos contemplados en la Ley de Ingresos de la Federación y con ello señalar cuál es directo y cual indirecto, se pueden realizar las suma de ambos tipos de gravámenes por separado para observar las cantidades a las que ascienden cada uno de ellos, las cuales son las siguientes:

- Impuesto Directos: \$ 650,671.3
- Impuesto Indirectos: \$ 554,896.3

Es importante hacer hincapié en que hasta antes del año dos mil ocho, los impuestos indirectos arrojaban una mayor cantidad de dinero derivado de los recursos tributarios, tal y como se puede ver en la siguiente tabla:

IMPUESTOS	AÑO 2007	AÑO 2006	AÑO 2005
ISR (DIREC)	440,405.6	374,923.5	375,833.0
IA (DIREC)	11,734.8	13,412.5	12,242.3
IVA (INDIREC)	428,710.7	335,746.8	313,739.9
IEPS (INDIREC)	59,995.5	56,158.9	110,805.9
ITUV (INDIREC)	17,286.6	15,378.2	14,207.1
ISAN (INDIREC)	5,042.5	5,298.7	5,295.2
ICE (INDIREC)	27,585.7	21,701.7	25,996.9
Suma de Impuesto Indirectos	538,621	434,284.3	470,045
Suma de Impuesto Directos	452,140.4	388,336	388,075.3

Anteriormente a la propuesta de reforma de dos mil ocho, dentro de la cual se crearon dos nuevos gravámenes, el Impuesto Empresarial a Tasa Única y el Impuesto a los Depósitos en Efectivo, los impuesto indirectos arrojaban mayores egresos, debido a que eran y son más; dicha circunstancia puede provocar la apariencia de que los gravámenes de carácter directo, por lo menos para el año dos mil ocho, son más eficaces, debido a que a pesar de ser menos, captan

mayores recursos, no obstante, es importante observar que el Impuesto Empresarial a Tasa Única, el cual es la piedra angular de estas innovaciones, se crea con el fin de controlar en mayor medida a la elusión fiscal que se presenta en demasía en el Impuesto sobre la Renta; es decir, se está combatiendo tan sólo uno de los problemas para captar mayores ingresos, que es la elusión fiscal, pero se deja de lado el de la evasión fiscal²⁹, el que sólo puede ser contrarrestado por los impuestos indirectos como lo es el Impuesto al Valor Agregado; así las cosas si dentro de esta reforma se hubieran realizado las modificaciones del Impuesto al Valor Agregado para gravar a los alimentos y medicinas, los cálculos de ingresos seguramente serían mayores por parte de los impuestos indirectos ya que son más sencillos y poseen un mayor alcance hacia el grueso de los contribuyentes; motivo por el cual la reforma se puede calificar como incompleta.

Es de destacarse, que en los impuestos indirectos se da un efecto de adormecimiento, como lo puede ser el caso del Impuesto al Valor Agregado, el cual provoca un costo extra a determinado artículo, no obstante, generalmente los consumidores llegan a entender al Impuesto al Valor Agregado como parte del precio del artículo, y lo aceptan como tal, llegándose a acostumbrar a dicha circunstancia, en cambio en el caso, del Impuesto sobre la Renta, el que ha sido considerado el impuesto directo por excelencia, las personas suelen buscar la forma de evadirlo, o bien en el caso de quien se les retiene, les provoca un mayor desagrado, ya que al desglosarles su salario, ven con molestia la retención de la contribución.

De igual forma es importante recordar que derivado de las ideas del movimiento revolucionario en México, se dio una mayor relevancia al impuesto sobre la renta, intentando resolver la problemática de injusticia social, debido a que hasta el Porfiriato pagaban más la clase baja que la clase rica, toda vez que, se aplicaban mayormente los impuestos indirectos los cuales suelen gravaban

²⁹ La creación del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, es con el fin de combatir a la evasión fiscal, sin embargo, el mismo es muy fácil de evitar, motivo por el cual es muy probable que no cumpla con la expectativa de atacar a la evasión fiscal.

menos al rico que al pobre; sin embargo, la problemática en la actualidad ha variado, no se quiere decir con ello que la clase privilegiada haya desaparecido ni la pobre, sino que la recaudación en nuestro país es baja y no podemos seguir sosteniéndola en estas circunstancias, ya que nuestra fuente principal de ingresos es por medio del petróleo, el cual es un recurso natural finito, motivo por el que debemos de aplicar una política fiscal más eficiente aun y cuando resulte impopular, que descansa mayoritariamente en los impuestos indirectos, claro que tratando de prevenir las consecuencias posibles en los distintos factores y sectores económicos.

Margáin Manautou señala:

Al haber transcurrido los últimos cinco años sin que se promueva la creación de nuevos impuestos o aumento de los existentes hay, por lo que al fisco toca, un mundo económico en situación de equilibrio; el agua en el estanque esta tranquila, sin ondas. Al crearse un nuevo, el de valor agregado se rompe la situación de equilibrio existente; la duración y el alcance de las ondas que vengán a romper la tranquilidad dependerá del lugar del estanque en que se lance la piedra; de su tamaño, con qué fuerza o impulso, de la limpieza del agua, etc.

No es lo mismo que se arroje una piedra sobre el centro del estanque - efecto del impuesto general-, que si se arroja a la orilla –efectos del impuesto especial -; ni se producirán las mismas ondas si se tira una piedra chica –efecto de la tasa más baja-; que si se tira una grande –efecto de la tasa elevada- creación o aumento o las dos cosas a la vez, de los impuestos que gravan tanto a la economía doméstica, como a la empresarial-; que se arroja con suavidad – creación o aumento de impuestos afectando sólo a la economía doméstica a sólo la empresarial-, ni si el estanque es de agua fangosa –bajo concepto de la obligación de tributar-; que si es de agua limpia –elevado concepto de la obligación de tributar.³⁰

³⁰ Nociones de Política Fiscal; obra citada; 122 y 123 pp.

Es importante señalar que los efectos económicos que puedan surgir ocasionados por el cambio de una tasa o bien por la creación de un nuevo impuesto, son muy difíciles de determinar debido a que intervienen en ello muchas variables, no obstante, la modificación en materia fiscal debe de ir más allá que la simple creación o aumento de estos, ya que de lo contrario se volverían a repetir los errores del pasado.

Por las razones antes expuestas la presente tesis se basa en la idea de la aplicación preponderantemente de los impuestos indirectos, apoyada en los directos, pero con modificaciones en nuestro actual sistema, lo que será abordado con posterioridad.

2.4 IMPUESTOS Y LA DEUDA PÚBLICA

La forma en como el Estado obtiene recursos se da en tres rubros, que son *las contribuciones*, de los que derivan los impuestos; *los empréstitos, tanto internos como externos*, dentro de los cuales se deriva la deuda pública; y *la emisión de la moneda*. Para los propósitos de esta investigación se analizarán a los dos primeros, con el fin de poder saber cuáles son las consecuencias y beneficios de los mismos.

Por lo que respecta a los impuestos, en puntos anteriores ya se han analizado, motivo por el cual en el presente apartado se estudiará a los empréstitos y, específicamente, a la Deuda Pública, debido a que es una forma de obtención de ingresos por parte del Estado.

El empréstito se da cuando los recursos normales para financiar los gastos públicos resultan insuficientes, razón por la que los Estados recurren a los empréstitos; generalmente se dan en tres ocasiones que son en caso de guerra, cuando ocurren grandes catástrofes, y para financiar obras públicas. Derivado precisamente de estos préstamos surge la Deuda Pública de los países.

Narciso Sánchez Gómez señala con respecto a la Deuda Pública, lo siguiente:

Se trata de un problema hacendario federal, estatal y municipal consecuente de lo que la doctrina del Derecho Fiscal se le llama ingresos extraordinarios o derivados de financiamientos, en sus modalidades de empréstitos, bonos de deuda pública, créditos para financiar la adquisición de bienes, obras y servicios públicos, y que se decretan en forma adicional a las prestaciones tributarias, para completar el gasto público, ante la insuficiencia de recursos ordinarios provenientes de impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aportaciones de seguridad social, productos, aprovechamientos y los conocidos como participaciones.³¹

Como base constitucional para poder regular el financiamiento en comento, tenemos principalmente los siguientes artículos:

1. Artículo 72, inciso h). Este precisa que la formación de leyes o decretos puede comenzar de manera indistinta en cualquiera de las Cámaras, salvo en los proyectos que versen sobre empréstitos, en los cuales se discutirá primero en la Cámara de Diputados.
2. Artículo 73, fracción VIII. Contiene la facultad del congreso de la Unión para proporcionar las bases por medio de las cuales el Ejecutivo podrá celebrar empréstitos sobre créditos de la nación, para reconocerlos, aprobarlos y pagar la deuda nacional. Dichos empréstitos deberán celebrarse exclusivamente con el objeto de realizar obras que directamente produzcan un incremento en los ingresos públicos, excepto los realizados con el fin de regular la moneda, las operaciones de conversión y los contratados en los casos que señala el artículo 29 de la Constitución. De igual forma el

³¹ Obra Citada; pagina. X

Congreso de la Unión debe aprobar anualmente los montos de endeudamiento que deberán incluirse en la Ley de Ingresos.

3. Artículo 117, fracción VIII. En este se prohíbe a los Estados contraer directa o indirectamente obligaciones o empréstitos con gobiernos extranjeros, con sociedades o particulares extranjeros, o cuando deban pagarse en moneda extranjera o fuera de México. Así mismo, se restringe a los Estados y Municipios para poder contraer empréstitos, ya que sólo podrán hacerlo cuando se destinen a inversiones públicas productivas, aun y cuando las contraigan sus organismos descentralizados y empresas públicas, de acuerdo a las bases legales que establezca sus legislaturas locales, de acuerdo a los montos que fijen anualmente en sus respectivos presupuestos.

Por otra parte, por lo que respecta a los fundamentos legales, se destacan los siguientes:

1. La Ley General de Deuda Pública de la Federación, en sus artículos 2, 3, 4, 9, y 10 señalan:

ARTÍCULO 2.- Para los efectos de esta ley se entiende por financiamiento la contratación dentro o fuera del país, de créditos, empréstitos o préstamos derivados de:

I.- La suscripción o emisión de títulos de crédito o cualquier otro documento pagadero a plazo;

II.- La adquisición de bienes, así como la contratación de obras o servicios cuyo pago se pacte a plazos;

III.- Los pasivos contingentes relacionados con los actos mencionados, y

IV.- La celebración de actos jurídicos análogos a los anteriores.

ARTICULO 3.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de conformidad con lo dispuesto por el Artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración

Pública Federal, es la Dependencia del Ejecutivo Federal encargada de la aplicación de la presente ley, así como de interpretarla administrativamente y expedir las disposiciones necesarias para su debido cumplimiento.

Los titulares de las entidades públicas serán responsables del estricto cumplimiento de las disposiciones de esta Ley, de su reglamento y de las directrices de contratación señaladas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Las infracciones a la presente Ley y a los ordenamientos citados se sancionarán en los términos que legalmente correspondan y de conformidad al régimen de responsabilidades de los servidores públicos federales.

ARTÍCULO 4.- Corresponde al Ejecutivo Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

I.- Emitir valores y contratar empréstitos para fines de inversión pública productiva, para canje o refinanciamiento de obligaciones del Erario Federal o con propósitos de regulación monetaria.

Las monedas, el plazo de las amortizaciones, la tasa de los intereses de la emisión de valores o de la concertación de empréstitos, así como las demás condiciones, serán determinadas por la propia Secretaría de acuerdo con la situación que prevalezca en los mercados de dinero y capital.

II.- Elaborar el programa financiero del sector público con base en el cual se manejará la deuda pública, incluyendo la previsión de divisas requeridas para el manejo de la deuda externa;

III.- Autorizar a las entidades paraestatales para gestionar y contratar financiamientos externos, fijando los requisitos que deberán observar en cada eventualidad;

IV.- Cuidar que los recursos procedentes de financiamientos constitutivos de la deuda pública se destinen a la realización de proyectos, actividades y empresas que apoyen los planes de desarrollo económico y social; que generen ingresos para su pago o que se utilicen para el mejoramiento de la estructura del endeudamiento público;

V.- *Contratar y manejar la deuda pública del Gobierno General y otorgar la garantía del mismo para la realización de operaciones crediticias que se celebren con organismos internacionales de los cuales México sea miembro o con las entidades públicas o privadas de o de países extranjeros, siempre que los créditos estén destinados a la realización de proyectos de inversión o actividades productivas que estén acordes con las políticas de desarrollo económico y social aprobadas por el Ejecutivo, y que generen los recursos suficientes para el pago del crédito y tengan las garantías adecuadas;*

VI.- *Vigilar que la capacidad de pago de las entidades que contraten financiamientos sea suficiente para cubrir puntualmente los compromisos que contraigan. Para tal efecto deberá supervisar en forma permanente el desarrollo de los programas de financiamiento aprobados, así como la adecuada estructura financiera de las entidades acreditadas, y*

VII.- *Vigilar que se hagan oportunamente los pagos de capital e intereses de los créditos contratados por las entidades.*

ARTÍCULO 9.- El Congreso de la Unión autorizará los montos del endeudamiento directo neto interno y externo que sea necesario para el financiamiento del Gobierno Federal y de las entidades del sector público federal incluida en la Ley de Ingresos y en el Presupuesto de Egresos de la Federación así como del Departamento del Distrito Federal. El Ejecutivo Federal informará al Congreso de la Unión del estado de la deuda, al rendir la cuenta pública anual y al remitir el proyecto de ingresos, asimismo informará trimestralmente de los movimientos de la misma, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al vencimiento del trimestre respectivo. No se computarán dentro de dichos montos los movimientos referentes a propósitos de regulación monetaria.

ARTÍCULO 10.- El Ejecutivo Federal, al someter al Congreso de la Unión las iniciativas correspondientes a la Ley de Ingresos y al Presupuesto de Egresos de la Federación, deberá proponer los montos del endeudamiento neto necesario, tanto interno como externo, para el financiamiento del Presupuesto Federal del ejercicio fiscal correspondiente, proporcionando los elementos de juicio suficiente para fundamentar su propuesta. El Congreso de la Unión al aprobar la Ley de Ingresos, podrá autorizar al Ejecutivo Federal a ejercer o autorizar montos adicionales de financiamiento cuando,

a juicio del propio Ejecutivo, se presenten circunstancias económicas extraordinarias que así lo exijan. Cuando el Ejecutivo Federal haga uso de esta autorización informará de inmediato al Congreso.

El Ejecutivo Federal hará las proposiciones que correspondan en las iniciativas de Ley de Ingresos y del Presupuesto de Egresos del Departamento del Distrito Federal quedando sujetos los financiamientos relativos a las disposiciones de esta ley, en lo conducente.³²

2. En la Ley de Ingresos de la Federación en su artículo 2. Señala lo siguiente:

Artículo 2o. Se autoriza al Ejecutivo Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para contratar y ejercer créditos, empréstitos y otras formas del ejercicio del crédito público, incluso mediante la emisión de valores, en los términos de la Ley General de Deuda Pública y para el financiamiento del Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2007, por un monto de endeudamiento neto interno hasta por 240 mil millones de pesos. Asimismo, se podrá contratar endeudamiento interno adicional al autorizado, siempre que se obtenga una disminución de la deuda pública externa por un monto equivalente al del endeudamiento interno neto adicional asumido. El Ejecutivo Federal queda autorizado para contratar créditos o emitir valores en el exterior con el objeto de canjear o refinanciar obligaciones del Sector Público Federal a efecto de obtener un monto de desendeudamiento neto externo de al menos 500 millones de dólares de los Estados Unidos de América. El cómputo de lo anterior se realizará, en una sola ocasión, el último día hábil bancario del ejercicio fiscal de 2007 considerando el tipo de cambio para solventar obligaciones denominadas en moneda extranjera pagaderas en la República Mexicana que publique el Banco de México en el Diario Oficial de la Federación, así como la equivalencia del peso mexicano con otras monedas que dé a conocer el propio Banco de México, en todos los casos en la fecha en que se hubieren realizado las operaciones correspondientes.³³

³² Agenda de la Administración Pública Federal; *Ley General de Deuda Pública*; Ediciones Fiscales ISEF S.A.; México Distrito Federal; Enero de 2008.

³³ Agenda de la Administración Pública Federal; obra citada.

Los créditos externos e internos que obtienen los gobiernos, son un financiamiento a través de prestamos dados por otros países o por instituciones internacionales o nacionales, con el objeto de que el país solicitante pueda cubrir gastos derivados de su vida nacional, y los cuales no pueden ser cubiertos por los recursos propios que posee, no obstante esto se vuelve un paliativo, ya que establece una carga extra y se produce la Deuda Pública, debido a que representa un costo financiero, y ocasiona que a los intereses que se tienen que pagar con motivo del préstamo otorgado, provoquen una mengua en el patrimonio del Estado que solicita dicho crédito, limitando el desarrollo del mismo. Cabe señalar que en el caso de México gran parte de los recursos obtenidos por las contribuciones son para pagar una buena parte de los intereses ocasionados por la Deuda Pública. De igual forma en muchas ocasiones se contraen nuevos créditos para poder pagar los que están a punto de vencerse provocando con ello un círculo vicioso.

Aunado a lo anterior, es importante recordar el concepto de impuesto, para con ello confrontarlo con la concepción de empréstito, del cual surge la Deuda Pública.

Para Raúl Rodríguez Lobato, el impuesto *Es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato.*³⁴

La diferencia que existe entre los empréstitos y los impuestos, es que en los primeros el Estado debe de devolver los fondos que obtuvo derivado del préstamo con intereses, mientras que en los impuestos el Estado salvo excepciones, no tiene que devolver los ingresos obtenidos por este medio a los contribuyentes, y con esto no se ve afectada la economía del Gobierno, situación contraria al recurrir a los empréstitos.

³⁴ Derecho Fiscal; obra Citada; pág. 61

2.4.1 ASPECTOS HISTORICOS DE LA DEUDA PÚBLICA

México es un país que se formó a base de la cultura del empréstito, ya que, desde sus inicios con el movimiento de Independencia, sus primeros gobernantes, tuvieron que recurrir a créditos nacionales e internacionales, debido a que las arcas del país carecían de dinero suficiente para poder sufragar los diferentes gastos emanados de la población, organización política y administrativa; indemnizaciones por gastos de guerra, por la prestación servicios públicos, y demás erogaciones; por tales motivos, fue así como comenzó el rezago de la deuda pública.

A partir de 1827, derivado de los préstamos solicitados por México y la imposibilidad de pagarlos, se provocaron como consecuencias, el incremento de intereses, moratorias, la negativa de no pagar, la renegociación, la amenaza de guerra de los países acreedores y finalmente la invasión a México.

Los primeros acreedores de México fueron Francia, España³⁵ e Inglaterra, resultando estos en gran parte culpables de la morosidad de México, ya que eran muy altas las tasas de interés y a demás las condiciones resultaban injustas y unilaterales, a favor de los acreedores. Sumado a lo anterior, en nuestra nación, existían problemas políticos y militares, los cuales daba ventajas a países extranjeros para intentar invadir el territorio mexicano y dominaran con ello al país.³⁶

Más adelante con la guerra de las Leyes de Reforma, la Intervención Francesa y el Imperio de Maximiliano, se provocó de nueva cuenta una inestabilidad política, económica, social y por ende la fiscal, lo cual motivo la

³⁵ Es irónico que España como país conquistador de México y por ende explotador de los recursos de éste último, le prestara dinero, ya que se podría decir que otorgó el crédito a través de los recursos arrebatados de nuestro país, cobraron del mismo dinero que obtuvieron de los recursos que le quitaron a México.

³⁶ Cfr. *Sánchez Gómez Narciso*; Los Impuestos y la Deuda Pública

necesidad de solicitar nuevamente recursos del exterior para poder enfrentar los movimientos que se daba en aquel entonces. Derivado de las nuevas problemáticas nacionales, se produjo la suspensión de pagos de algunos créditos, ante la imposibilidad financiera de poder cumplir con todos ellos.

Por lo que respecta al Porfiriato, se dio una etapa de paz, no obstante se tuvieron que volver a solicitar créditos, ya que era necesario impulsar el desarrollo de la industria y la tecnología, lo cual ocasiono el ingreso de capital extranjero, pudiéndose decir con ello que el préstamo proveniente del extranjero fue un factor determinante del progreso nacional, sin embargo, de nueva cuenta, se ocasiono el aumento de la deuda pública.

Durante el periodo revolucionario nuevamente se produce la inestabilidad, provocando que la nación no pueda reanudar el pago de la deuda externa, motivo por el cual, el gobierno de Carranza tuvo que renegociar el pago de la deuda, no obstante la deuda siguió creciendo durante los gobiernos de Madero y Huerta.

Lo más trascendente durante los gobiernos de 1920 a 1945 fue la suspensión de los pagos, solicitar nuevos empréstitos, renegociar la deuda, el temor de ser invadidos por Estados Unidos debido a la falta del pago de los créditos, el cubrir la deuda antigua, solicitar recursos nuevos para afrontar los problemas de la nación, impulsar el desarrollo industrial, afrontar los gastos derivados de la expropiación petrolera, y finalmente el conllevar los desajustes en la economía internacional.

Durante los años de 1946 a 1970, siendo los períodos comprendidos de los sexenios de Miguel Alemán, Ruiz Cortines, Adolfo López Mateos y Gustavo Díaz Ordaz; la Deuda Pública fue soportable y se podía cubrir su monto, creció pero con moderación debido a devaluaciones menores, al impulso de las actividades industriales, de servicios comerciales, de educación, de salud pública y de algunos conflictos.

En los periodos de 1970 a 1995, durante los sexenios de Luís Echeverría, López Portillo, Miguel de la Madrid, Salinas de Gortari y Ernesto Zedillo, se puede decir que México vivió sus peores momentos por lo que respecta a lo crediticio, causado por la fuerte agudización de la deuda pública y la devaluación de la moneda, originados por el despilfarro de recursos, la inepta e irresponsable administración, la creación de organismos descentralizados y paraestatales, creciendo con estos los gastos y los aparatos burocráticos, el desvió para fines políticos y enriquecimiento ilícito por parte de los gobernantes y la corrupción, ocasionaron más crisis económica.

En el período de Vicente Fox, la deuda pública fue controlada en el pago de sus intereses y no se solicitaron nuevos prestamos, por su parte, Felipe Calderón, ha seguido, durante el lapso que lleva, la misma tendencia que Vicente Fox, con respecto a éste tema, del pago de interese y evitar una nueva deuda externa.

Hasta aquí, se puede contemplar, que durante casi toda la historia del país, se a abusado en demasía, del préstamo; en un principio resulto lógica tal situación, puesto que la nación, al ser nueva tenía que allegarse de todos lo medios posibles para poder salir adelante, y más aun derivado de los conflictos de que salía y entraba; no obstante en los años posteriores los gobernantes vieron esta forma de obtener recursos la más correcta, sin detenerse a meditar las consecuencias que se producían en un futuro, ya que si bien es cierto que los empréstitos (de los cuales se deriva la deuda pública) son una de las maneras para poder cubrir los gastos públicos, también lo es que esto debe de ser de manera excepcional y de manera pensada, previendo las consecuencias surgidas por los prestamos, como lo son lo intereses, ya que el costo al llevar una mala dirección de los recursos pueden ser muy alto, volviéndose una especie de bola de nieve que va creciendo poco a poco.

Ergo los encargados de manejar la política fiscal del país, en este caso, deben de llevar a cabo un adecuado desempeño de sus funciones, representando a los gobernados, no sólo en ocupar los puestos, sino mediante decisiones pensadas a profundidad y contemplando el mayor número de variantes que provocan sus disposiciones, toda vez que, si bien es cierto que por lo general toda medida política suele resultar correcta para uno e incorrecta para otros, lo que debe de destacarse es que sea la que produzca mayores beneficios para el país, y en el caso que nos ocupa, que es la deuda pública ha producido mayores perjuicios que beneficios, de lo cual se concluye que no resulto ser la medida más eficaz, motivo por el que en futuras ocasiones se debe de considerar tal situación, para con ello obtener un mejor resultado, como lo es que el gasto público realmente sea cubierto por medio de los impuestos, ya que como se menciona en el principio del capítulo II de esta investigación, un Estado que no puede cubrir sus gastos normales con el rendimiento de sus tributos se considera un Estado insolvente.

2.4.2 ASPECTOS DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DEUDA PÚBLICA

De acuerdo a lo señalado en el punto anterior, desde el surgimiento de la nación, es decir, la Independencia de México, siempre ha existido la necesidad imperiosa de solicitar créditos, principalmente a instituciones o países extranjeros, con el fin de poder absorber los gastos derivados de las situaciones acaecidas en el país, generando con ello una Deuda Pública exorbitante.

Dicha circunstancia se fue convirtiendo en un actuar normal del Estado, por ello en el texto original de la Constitución de 1917, la cual se encuentra vigente, se comienza una tendencia a ampliar las funciones del Poder Ejecutivo Federal en materia económica, provocando que poco a poco se le encomendase la función directa de las actividades empresariales, con lo cual se empezó a quebrantar el equilibrio constitucional entre los tres poderes. Después se le encargo en forma adicional la planeación y desarrollo nacional, así como la ejecución de éste,

incluyendo la ejecución de planes y progresos de los gobiernos locales, rompiéndose el equilibrio de distribución de competencias.

Cabe recordar que el sistema de gobierno de México es una copia del norteamericano, es decir, es un régimen presidencial, sin embargo es necesario recordar que durante setenta años nuestro país se encontró gobernado por un solo partido, lo cual lo volvió un régimen presidencialista, como dirían algunos autores; y aunado al tipo de cambios realizados en la Constitución, otorgándole al Ejecutivo Federal facultades adicionales, se dieron un buen número de factores relevantes para que se provocará un aumento bastante considerable en la Deuda Pública.

Por otro lado el Presidente de la República, al ser el titular del Ejecutivo y al mismo tiempo ser director de un grupo empresarial formado por organismos descentralizados y paraestatales, ocasiona un quebranto constitucional, ya que no existiendo disposiciones claras, por lo que respecta a nuestra Carta Magna, con respecto a sí el sector paraestatal debe estar incluido en el presupuesto de egresos de la Federación, o si el Congreso posee alguna facultad en lo relativo a los precios de bienes y servicios producidos por el sector, o en cuanto a la designación de sus principales funcionarios, o a vetar las decisiones del Presidente y establecer sus políticas³⁷; ocasiona la deducción obvia de que se ha ido más haya de las disposiciones que el constituyente de Querétaro pretendía. Aunado a ello los sueldos de los altos funcionarios causan una merma considerable en la economía del país, por simple lógica y existiendo los problemas económicos que se dan en México, no es posible absorber dichos salarios, sin hablar de los demás sectores del gobiernos en los cuales de igual forma existen pagas exorbitantes; cabe señalar que la anterior idea va más haya de un sentimiento populista, ya que cualquier persona entiende que toda área con

³⁷ Es por esto que de acuerdo a la interpretación sistemática de la Constitución Federal, podemos concluir, que todo el sector paraestatal, por ser parte de la Administración Pública Federal, debe controlarse por el Congreso de la Unión en materia Hacendaría, que implica el presupuesto de egresos.

problemáticas económicas no puede realizar erogaciones mayores a lo que perciben o bien que dichos gastos ocasionen un mayor perjuicio por la pérdida derivada de ello.

El régimen presidencialista tuvo la oportunidad de utilizar dicha situación para lograr un mayor avance para el país, no obstante a ello lo único que consiguió fue en éste caso, un gran endeudamiento que obedeció principalmente a intereses personales y un mal manejo de los recursos obtenidos, es decir, a servido de muy poco la Deuda Pública contraída por la nación.

En poco más de 80 años la Constitución ha sufrido más de seiscientas modificaciones, lo que la vuelve una sustancia arenosa y movediza a la cual es muy difícil seguirle el paso y con ello se da la problemática de poder interpretarla a profundidad.

El poder reformador de la Carta Magna no ha producido las mejoras que se podrían esperar después de tantos años, al contrario, la población la ha dejado de tomar en serio al identificarla con los intereses coyunturales de un determinado gobierno, o de un determinado partido; provocando con ello una falta de identidad constitucional, derivando con esto que se ha ido desgastando la idea de *rigidez* de la Constitución mexicana.

De igual forma se han celebrado en México empréstitos inconstitucionales como por ejemplo lo es el FOBAPROA, el cual es nulo, debido a que no se ajusta a lo establecido en la fracción VIII del artículo 73 de nuestra Carta Magna que cita:

ARTÍCULO 73.- El Congreso tiene facultad:

VIII. Para dar bases sobre las cuales el Ejecutivo pueda celebrar empréstitos sobre el crédito de la Nación, para aprobar esos mismos empréstitos y para reconocer y mandar pagar la deuda nacional. Ningún empréstito podrá celebrarse sino para la ejecución de obras que directamente produzcan un incremento en los ingresos públicos, salvo los que se realicen

con propósitos de regulación monetaria, las operaciones de conversión y los que se contraten durante alguna emergencia declarada por el Presidente de República en los términos del artículo 29. Asimismo, aprobar anualmente los montos de endeudamiento que deberán incluirse en la ley de ingresos, que en su caso requiera el Gobierno del Distrito Federal y las entidades de su sector público, conforme a las bases de la ley correspondiente. El Ejecutivo Federal informará anualmente al Congreso de la Unión sobre el ejercicio de dicha deuda a cuyo efecto el Jefe del Distrito Federal le hará llegar el informe que sobre el ejercicio de los recursos correspondientes hubiere realizado. El Jefe del Distrito Federal informará igualmente a la Asamblea de Representantes del Distrito Federal, al rendir la cuenta pública.³⁸

El FOBAPROA violenta dicho precepto constitucional toda vez que, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al ver que los bancos no podían pagar a sus clientes y que podría ocasionar la fuga de capitales, opto por gestionar el crédito necesario para poder cubrir dicha situación a el gobierno de Estados Unido de Norteamérica, al Banco Mundial y al Banco Interamericano de desarrollo, todo sin previ6 aviso y autorización del Congreso de la Unión, poseyendo 6ste 6ltimo la facultad exclusiva constitucional para poder aprobar dichos empr6stitos de acuerdo al precepto arriba se6alado, es decir, era necesario una Ley del Congreso de la Uni6n de manera previa le diera fundamento. El FOBAPROA como es de todos conocidos es la deuda m6s grande adquirida por M6xico, denotando con esto un claro ejemplo de la forma de actuar de nuestras autoridades. Cabe se6alar que con la Deuda P6blica derivada, se aceptaron, por el gobierno el pago de intereses elevados y ruinosos, ocasionando con ello un incremento de nuestra ya bastante gruesa Deuda P6blica.

Al respecto Narciso S6nchez G6mez, se6ala lo siguiente:

El Congreso de la Uni6n, de igual forma debe de retomar su papel para dar bases m6s explicitas sobre las cuales el Ejecutivo Federal pueda celebrar empr6stitos sobre el cr6dito de la naci6n, en ese particular es inaplazable la

³⁸ Constituci6n Pol6tica de los Estados Unidos Mexicanos; G6mez G6mez Hermanos, Editores, S. de R.L, M6xico Distrito Federa; 2008.

formulación de una nueva Ley General de Deuda Pública pues la vigente tiene treinta u un años de vida institucional, lo que no deja de ser inconstitucional porque siempre se ha contrapunteado con la disposición Constitucional precitada, debiendo restringir las facultades de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público en la contratación y manejo de los empréstitos y de la deuda pública, dentro del sector centralizado como del Paraestatal; tener más cuidado en la aprobación de los montos de endeudamiento y suprimir algunos rubros de la misma contemplados en dicha Ley, para que a su vez haya más moderación en la Ley de Ingresos; hacer valedero su papel para pagar mandar la deuda pública, y todo crédito que requiera el Ejecutivo de índole interno como externo, debe ser puesto previamente a consideración del Legislativo, para que se vuelvan a dar casos como el FOBAPROA, que no fue autorizado en origen por el Congreso. Sobre este reclamo, es fundamental, que se cuente con legisladores más preparados, conocedores de sus funciones legislativas y de las materias sobre las que verse esa labor; cuidando los intereses nacionales, y no enfocar su actuación y reclamos solamente a propósitos partidistas destructores y mezquinos.

De lo arriba citado, se desprende que es que el poder legislativo quien debe de ser el único legitima y legalmente facultado para determinar la celebración de empréstitos, y no así la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, la cual por su naturaleza es una autoridad administrativa y por tanto no debe poseer facultades para realizar la celebración de los empréstitos, ya que en la actualidad en el artículo segundo de la Ley General de Deuda Pública se le faculta para poder contratar y ejercer créditos, empréstitos y otras formas del ejercicio del crédito Público, es decir, y como ya se comentó se ha ido en contra de las ideas del constituyente de Querétaro, motivo por el cual se deben de realizar ciertas reformas para limitar las facultades del Ejecutivo y por ende de la Secretaria de Hacienda.

2.4.3 BENEFICIOS ENTRE IMPUESTOS Y DEUDA PÚBLICA

Como ya se mencionó tanto los impuestos como los empréstitos, son medios para que el Estado pueda hacer frente a sus compromisos nacionales, ¿pero cuál es el menos dañino o más benéfico? Dicha respuesta se puede obtener después de haberse realizado el estudio a las dos figuras en el presente capítulo, provocando la siguiente conclusión:

Los empréstitos, tiene como fin allegar al Estado de recursos en las situaciones en las cuales, éste no pueda absorber los gastos derivados del funcionamiento del país, pero en México ha utilizado esto de una manera incorrecta, toda vez que desde su independencia ha hecho uso de estos de manera irracional, provocando con esto una deuda pública mayúscula, y pesar de ello no se ha crecido en la manera en la cual se debió de desarrollar el país, aunado a que en ocasiones se han utilizados para fines poco éticos, llegando a la conclusión que en la mayoría de los casos el uso de los empréstitos no ha producido los fines deseados, provocando un endeudamiento innecesario.

Los ingresos provenientes de los impuestos resultan ser más convenientes que los que se obtiene por medio de los empréstitos, al ser recursos frescos, es decir, son cantidades que no se les devuelven a los contribuyentes, ni provocan intereses,³⁹ aunado a que es dinero que se queda en México, no como los empréstitos, que general mente suelen ser por medio de prestamos externos y los cuales se llevan mayoritariamente a acabo por convenios desventajosos para México, por lo anterior es de concluirse, que los impuestos, a pesar de su impopularidad, resultan ser el mejor medio para cubrir el gasto público; no obstante dichas contribuciones deben de ser llevadas a acabo por medio de una adecuada política fiscal, ya que no basta con crear nuevos impuestos o aumentar la tasa de los mismos, sino analizarlos y poder fijar cuales son los más idóneos.

³⁹ Salvo excepciones como lo pueden ser el pago de lo indebido, las compensaciones, etc.

En los Estados Unidos de Norteamérica, los empréstitos de igual manera resultan ser una forma para cubrir los gastos de dicho país, sólo que es una deuda interna, es decir, los empresarios o bancos de Norteamérica, prestan dinero al gobierno, y este a su vez les otorga bonos de gobierno, lo cual le produce dinero al acreedor y asegura su capital, además de que el pago y los intereses del préstamo se cubre por medio de las recaudaciones fiscales derivadas de los impuestos, es decir, el público paga los intereses y el capital de los tenedores de la deuda, quedando todo en el país.

Al respecto Harold M. Somers escribe:

En una forma muy restringida puede parecer que no hay límite a un adeuda interna. El gobierno, actuando, como intermediario, obtiene dinero de Pedro y lo da a Pablo, quien lo gasta. Gran parte del dinero gastado finalmente regresa a Pedro. Tendrá que pagar a Pedro una cantidad iguala la suma originalmente obtenida más el interés. Cuando todo está terminado, y aun durante el proceso, puede parecer que ellos no están peor que cuando empezó el proceso ya que todo el dinero quedo “en familia” y los gastos estimularon, a ocupación y la producción. La carga puede ser negativa, o sea que puede resultar un beneficio neto para todos los interesados y así para la comunidad en su conjunto.

No obstante, mientras mayor sea la cantidad supuesta, mayores serán las transferencias que deben efectuarse en cada etapa. En esta transferencia es en donde reside la carga del programa de la deuda. El límite de la deuda se fija por las “tensiones y fricciones” que pueden llegar a ser cada vez más evidentes, en la medida en que se trate de una gran cantidad de deuda, de gasto, de impuesto o de servicio de deuda. Excepto el problema administrativo estricto de tener personal entrenado y máquinas de contabilidad, el límite para este tipo de cosas puede surgir que no haya los recursos líquidos en magnitud suficiente para hacer posible la transferencia. Por ejemplo Pedro (de quien el gobierno obtuvo dinero en préstamo) puede no tener suficiente efectivo para pagar los impuestos que se le aplican para pagarle a él mismo. Este más bien es un problema de contabilidad

*que económico. El límite en este caso lo mismo puede ser de \$2.50 que de \$250 000 millones.*⁴⁰

Lo señalado con anterioridad, no quiere decir, que la presente investigación se contradiga con respecto a qué es más benéfico, si los impuestos o los empréstitos, sino que lo que se busca es poder verificar que resulta una situación más saludable el depender de recursos internos de un país, como los son los impuestos, equiparándolo a la deuda interna de Estados Unidos de Norteamérica, aunado a ello, los impuestos en el caso de México no acarrearían los problemas que señala Somers en el segundo párrafo de los transcrito. Es decir, en el sistema norteamericano, al ser una economía distinta y más fuerte que la de México, las personas poseen una capacidad económica diferente y por ello existe una mayor posibilidad de darse una deuda interna, en cambio en México y como se ha podido denotar durante el transcurso del presente apartado, ha dependido de créditos externos los cuales sólo han sangrado a la patria, motivo por el cual nuestra nación debe de llegar a depender de sus propios recursos, y la forma más sana es por medio de los impuestos, los cuales como ya se analizó otorgan mayores beneficios que los empréstitos.

Derivado de lo anterior, en esta tesis se llega a la conclusión de que los empréstitos al provocar la deuda pública, sólo han ocasionado un incremento de créditos y muy pocos beneficios, es por ello que aquí se establece que la mejor idea para poder, no sólo sostener al país, sino para hacer que avance, es por medio de los impuestos, los cuales dependen de manera más directa de los mexicanos, es decir, se debe de buscar un mayor crecimiento de dentro hacia fuera, y no al revés, ya que durante toda la vida independiente de México, éste a sostenido en gran parte a la nación por medio de los créditos, sin que estos hayan ayudado en mucho al crecimiento del país, debido a que en la mayoría de los casos no se han sabido invertir de la manera correcta, y por el contrario provocan

⁴⁰ *Somers Harold M*; Traductor Horacio Flores de la Peña; Finanzas Públicas e Ingreso Nacional; Editorial Fondo de Cultura Económica; México Distrito Federal 1981; páginas 443 y 444

un estancamiento de la patria, toda vez que gran parte de los impuestos van destinados al pago de los intereses de los préstamos solicitados, es importante destacar lo último, ya que con el pago de intereses no se disminuye lo que se debe, sino que tan sólo se detiene, siendo éste un punto más en el que se cierran los ojos y se aparenta no contemplar el problema. Si México sigue con este tipo de política se va a producir no sólo un estancamiento, sino una disminución en lo avanzado, razón por la que se debe de contemplar una vía más conveniente en la cual se apliquen impuestos que produzcan más beneficios en un menor costo y problema, aunque sean por un momento impopulares o vayan contra los principios electoreros de los partidos, ya que éstos son finalmente y de manera principal quienes dictan la política fiscal que debe de seguir México.

2.5 EFECTOS DE NOTICIA.

Resulta interesante el comportamiento del contribuyente al momento de saber sobre la creación o aumento de un impuesto, ya que por lo general es mal vista tal situación por parte de los contribuyentes, sin embargo la forma de actuar de los distintos factores de la sociedad resulta diferente, ya que algunos sectores son factores de poder y otros no, o bien algunos poseen los medios para poder eludir al nuevo gravamen. No obstante existen casos en los cuales el rechazo es colectivo, ocasionando el que no se lleven a cabo dichas reformas, verbigracia de esto fue el proponer el IVA a las medicinas y alimentos, ya que ningún sector de la sociedad lo aceptó, incluyendo los partidos políticos, alegando los que no lo propusieron, que dicha medida afectaría a los más pobres, dicho ejemplo es de llamar la atención ya que incluso algunas partes a las cuales no se les puede considerar siempre como un factor de poder, y por ende no podrían impedir este aumento o creación, participaron evitando con ello que dicha propuesta se llevara acabo.

El anuncio anterior a dicha reforma es por lo general con el fin de determinar la reacción del contribuyente afectado, ya que dicha reacción

ocasionara observaciones del contribuyente lo que le dará un margen al Fisco para que analice si lleva a cabo o no dicha reforma, o bien cómo la va a llevar a cabo. Esta crítica es hecha, por lo general por organismos encargados de representar los intereses de los afectados, buscando con ello un arreglo en el cual resulten beneficiados tanto las organizaciones como el gobierno, dicha situación de negociación se da cuando apenas se esta por establecer la reforma y por ello puede ser sopesada con respecto a si se aplicara o no; no obstante existen ocasiones en las cuales aun y cuando no exista el agrado de los distintos sectores, se llevan a cabo dichas disposiciones, situación en la cual el contribuyente debe de actuar de manera distinta.

La economía domestica, al carecer de los medios para poder mitigar las consecuencias del nuevo impuesto, buscara adaptarse a la situación hasta donde su poder adquisitivo lo permita, o bien buscara obtener mayores recursos para cubrir sus necesidades.

Por lo que respecta a la economía empresarial buscará asesoría, para poder tomar un plan que le cause menos prejuicios en su economía, como lo puede ser la traslación del impuesto, lo cual también le puede afectar en sus ventas, o bien decidirá absorber el impuesto posiblemente reduciendo gastos en sus mercancías, realizar un mayor número deducciones, etcétera.

En el caso de que la reforma ya haya sido aprobada el efecto de noticia se da cuando el contribuyente se percata de dicha situación, momento en el cual el contribuyente buscará la forma en que se ve menos afectada su economía.

*Quando el contribuyente tiene la noticia de vigencia de un nuevo impuesto, debe de elegir entre dos conductos o caminos a seguir: 1. Evasión ilegal al pago o, 2. Cumplir con la ley, con derecho a recurrir a todas las formas de remoción que encuentra.*⁴¹

⁴¹ Margáin Manautou; Nociones de Política Fiscal, obra citada; 127 p.

Con base en lo anterior, se puede deducir que el contribuyente busca, como es lógico, la menor repercusión del impuesto o aumento del mismo, situación que resulta problemática ya que no se alcanza el objetivo de los impuestos.

En la actualidad la mayoría de los contribuyentes optan por la evasión fiscal por factores tales como pueden ser el desconocimiento de la materia hacendaría, el costo que le ocasiona la adecuada forma de tributar, la falta de recursos para poder ir con un asesor que lleve su contabilidad, la complejidad de dicha área, o bien por el simple hecho de no querer contribuir de manera adecuada al gasto público; son los menos quienes llevan una contabilidad apegada a las normas jurídicas (ya que generalmente aún llevando una contabilidad por lo general resulta inexacta con respecto a sus verdaderos ingresos).

2.6 EVASIÓN FISCAL.

El Estado para poder cubrir el gasto público necesita hacerse de recursos, ya sea por medio de su ejercicio tributario, por medio del usufructo de los bienes propios que la Nación posee o por medio del endeudamiento derivado del crédito público. Es por ello que la falta de estos ingresos hace que se produzca un estado de insuficiencia en las arcas del mismo, ocasionando la imposibilidad para poder cumplir con sus funciones, dicha situación es conocida como evasión fiscal.

El concepto de evasión, viene de evadir que significa *evitar, eludir con arte o astucia una dificultad prevista*⁴².

El punto dos se refiere a una planeación fiscal que busca atenuar al máximo, dentro de la ley el costo fiscal derivado de cualquier actividad, sin embargo, si bien es cierto, que dicha planeación ocasiona una disminución en la captación de recursos hacendaríos, también lo es que proporciona información de los contribuyentes evitando con ello la evasión fiscal, y ocasionando nuevas medidas para una adecuada planeación fiscal.

⁴² Diccionario Enciclopédico Quillet; Editorial Cumbre S.A.; Tomo V; México Distrito Federal; 1979.

*En materia Fiscal, eludir se entiende el hecho comisivo u omisivo que implica el incumplimiento de las disposiciones fiscales, cuando se tenga la obligación de cumplirlas, ya sea en forma total o parcial, con dolo o sin él; un ejemplo es la omisión en el pago de una contribución cuando se tiene esta obligación, misma que se fundamenta en la fracción IV del artículo 31 Constitucional...*⁴³

Por lo anteriormente expuesto, podemos contemplar a la Evasión fiscal como toda eliminación o disminución de una cantidad tributaria por parte de los sujetos jurídicamente obligados a contribuir al gasto público, los cuales abandonan dicha obligación a través de conductas fraudulentas u omisivas violadoras de disposiciones legales⁴⁴. No obstante, se da la posibilidad de que la abstención del pago del gravamen sea por descuido o desconocimiento, sin embargo esto no exime de la obligación a los sujetos pasivos del tributo.

De igual forma cabe señalar que el Código Fiscal de la Federación no tipifica como delito literalmente a la evasión fiscal, motivo por el cual se puede aseverar que legalmente como delito no existe, no obstante, doctrinarios y autoridades fiscales equipara a esta actuar como los delitos de contrabando o fraude fiscal. El delito de defraudación fiscal se dará siempre que dicho hecho o actuar reúna las características contempladas en el artículo 108 del mismo ordenamiento.

Alejandro Sánchez Vega señala al respecto:

⁴³ *Sánchez Vega Javier Alejandro*; La Defraudación Fiscal y sus equiparables como delitos graves; Editorial SISTA. S.A. de C.V.; México Distrito Federal; 2005, p. 63.

⁴⁴ Es importante destacar que la obligación fiscal no se reduce al sentido de entregar el tributo, sino, que debe de entenderse en forma general, es decir, cumplir a favor del fisco de acuerdo a lo establecido en las normas jurídicas respectivas. De esta manera el sujeto pasivo del tributo no solo esta obligado al pago de sus contribuciones, sino a realizar todos los actos que tengan por objeto determinarlas, formular declaraciones, llevar control de sus actos o conductas gravadas, colaborar con el fisco para que puede el mismo cumplir su función recaudadora.

Para que la conducta comisiva u omisiva del contribuyente sea considerada como delito, es necesario que ésta se encuentre tipificada previamente por una ley penal, que en el caso de delitos fiscales es el CCF.

En nuestra legislación no se encuentra descrita la figura de evasión fiscal como tal, es por ello que debemos tomar en cuenta las siguientes consideraciones para poder o no equipararla al delito de defraudación fiscal.

- 4. Los conceptos “defraudación” y “evasión” difieren, de acuerdo a la opinión de diversos autores, y en el derecho positivo mexicano no constituyen términos equivalentes.*
- 5. En materia fiscal, al utilizar la palabra evasión, se hace referencia a una conducta ilícita; la entendemos como toda acción u omisión contraria a las disposiciones legales, cuyo resultado se traduce en disminuir total o parcialmente la carga fiscal.*
- 6. La evasión sólo puede producirse con la conducta ilícita de aquellos que están jurídicamente obligados a pagar el tributo al fisco.*
- 7. La evasión es una conducta contraria a derecho (antijurídica) que tiene como resultado la eliminación o disminución de la carga tributaria, ya sea realizada con dolo o solamente omisiva.*
- 8. La evasión fiscal es, en opinión de diversos autores ilícita, aún cuando el derecho positivo mexicano no le atribuya consecuencias jurídicas.⁴⁵*

Ahora bien, por lo que respecta al contrabando, éste se dará cuando se den las siguientes situaciones ilícitas:

Según el artículo 127 de la Ley Aduanera, comete la infracción de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías, en cualquiera de los siguientes casos: 1) Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que

⁴⁵ Obra citada, p. 64

*deban cubrirse. 2) Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito. 3) Cuando su importación o exportación esté prohibida. 4) Si no se justifican los faltantes en los términos del artículo 39 de la citada ley. 5) Cuando se ejecuten actos idóneos inequívocamente dirigidos a realizar las operaciones a que se refieren los incisos anteriores, si éstos no se consuman por causas ajenas a la voluntad del agente. También comete la infracción de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de zonas libres al resto del territorio nacional en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por autoridad o por persona autorizada para ello.*⁴⁶

Por otra parte, también existen las figuras de evasión legal y elusión fiscal. La primera de ellas consiste en no pagar una contribución de acuerdo a lo establecido en las leyes fiscales, es decir, con apego a la ley, esto se puede dar en los casos en que un hecho acto realizado, se encuentre exento, no adquirir un producto o servicio para no tener que pagar una determinada contribución, no pagar un tributo toda vez que, es ilegal o inconstitucional, etcétera. Por lo que respecta a la elusión fiscal, se entiende como una conducta dolosa que busca evadir una carga tributaria aun con la obligación de pagarla, haciendo uso de vacíos o lagunas en la ley, o por la inapropiada interpretación de las disposiciones fiscales, motivo por el cual no se encuentra tipificado como tal en la ley, *no hay crimen sin ley*.

Con motivo de los diferentes aspectos de evasión fiscal señalados *ut supra* el bien jurídico afectado resulta ser el patrimonio del Estado, ocasionando la imposibilidad para incrementar los ingresos de la Nación; o bien, provoca la disminución del erario público, por lo cual la ley busca dos aspectos, por una parte que lo ingresos del Estado aumenten por medio de las contribuciones, y que no disminuyan los recursos de la hacienda pública, por vía de beneficios indebidos. Salvo en los casos de evasión ilegal (planeación fiscal) o elusión fiscal, en los

⁴⁶ Rafael de Pina Vara; Diccionario de Derecho, obra citada; pág. 186.

cuales al no contemplarse en la ley, establecerse pero con beneficios, o que vayan contra la misma ley, no se pueden sancionar.

Como se puede denotar de la evasión fiscal se desprenden varios elementos, resaltando entre ellos el de la eliminación o disminución del tributo, transgrediéndose o no la ley. Es por ello que si avanzamos en el estudio de dicho fenómeno se llega a la conclusión de realizar una investigación amplia de los efectos y causas, por la intervención de varios factores que incentivan, dilatan o promueve el acto de la evasión.

Los doctrinarios establecen tres argumentos que tratan de explicar el porque de la evasión fiscal, que son:

3. La evasión es el resultado económico calculado del comportamiento de los contribuyentes que pretenden incrementar sus riquezas y responden a los castigos e incentivos que se contempla el sistema tributario.
4. Dicha evasión es una problemática de la elusión o evasión legal, ya que el sujeto pasivo del tributo busca los resquicios legales para dejar de cumplir con sus obligaciones, evitando sanciones.
5. La evasión es solo una consecuencia y no el motivo fundamental.

De los puntos mencionados y relacionándolo con el comportamiento de los sujetos con base en el efecto de noticia se puede deducir que la mayoría de los sectores de la sociedad actúa de diferente forma, pero buscando lo mismo, el no pagar sus contribuciones, debido a distintas situaciones, las cuales serán abordadas en el siguiente punto.

2.7 CAUSAS DE EVASIÓN FISCAL.

Si es importante estudiar a la evasión fiscal para poder determinar una política fiscal a seguir, de igual manera lo es analizar las causas que provocan a la misma, en el presente apartado se analizaran los motivos desde un panorama más general, ya que en futuros apartados se estudiaran de acuerdo a la perspectiva que tiene cada sector de la sociedad.

Las causas de la evasión fiscal no son únicas, varían de acuerdo a diversos fenómenos de carácter dinámico, pero quizás la más común sea la falta de una conciencia tributaria por parte del contribuyente, ocasionada por la visión que posee la sociedad con respecto al Estado y la ineficacia de éste con relación a sus gastos e inversiones, que en gran parte se debe a la falta de información de programas y políticas fiscales, aunque no esta tan alejada de la realidad la percepción de los contribuyentes; lo anterior motiva que la sociedad no desee contribuir al erario público, ya sea porque sus contribuciones no generen obras o porque se considere que el Estado despilfarra el dinero, derivado de las mismas.

Diferentes doctrinarios han establecido de manera general a las siguientes causas:

Falta de Conciencia Tributaria

Se ocasiona cuando en la sociedad en la que se vive aun no se contempla el sentido de cooperación de los individuos para contribuir al gasto público, el cual sirve para que subsista el país en el que se vive y se pueda tener acceso a los servicios públicos proporcionados por el Estado.

En una concepción general se piensa que una persona es inteligente por ser un evasor fiscal, no que comete un delito o infracción, sino que es astuto al evadirlo, ocasionando de igual forma que el contribuyente cumplido se sienta

defraudado, debido a que en muchas ocasiones el mismo sistema ocasiona que se le disfrace al evasor o bien no se le sancione, es decir, dicho sistema hace que quien paga se vea perjudicado por estar en desigualdad de circunstancias. Dichas circunstancias se dan por las siguientes situaciones:

1. Falta de Educación: Educación que se puede encontrar en la ética y moral, es decir enseñar desde los inicios educativos a los niños para que entiendan la importancia de pagar las contribuciones, sin embargo no basta con esto ya que en muchas ocasiones las personas tampoco pagan por el miedo de realizar mal el pago de sus contribuciones, ya que la materia hacendaría resulta muy compleja, no basta con crear un fuerte espíritu ético y moral, hay que dar una visión aunque sea general de la forma de pagar las contribuciones.
2. Falta de Solidaridad: Como ya se comentó las contribuciones sirven para sufragar el gasto público y con ello sostener al país y beneficiarnos todos, pero dicha situación debe de ser vista desde un aspecto en el que las personas puedan ver aterrizados mejor los beneficios para así despertar la solidaridad del contribuyente, los beneficios derivados del pago del tributo deben de ser para todos no para un solo sector.
3. Por la historia económica: Cabe recordar que en México durante muchos años no existió una política fiscal, lo único que importaba era obtener recursos de donde fuera. Por los noventa se dio un cambio en la economía en la que se dieron situaciones inflacionarias, posteriormente con el fenómeno de la globalización, el país tuvo que competir en el mercado contra países más desarrollados, dándose una desventaja competitiva, aunado a la evasión que nos aqueja provoca una situación delicada de la cual debemos de salir buscando medidas más idóneas aunque sean poco populares.
4. Idiosincrasia en México: Desgraciadamente en nuestro país, y no me refiero solamente a los contribuyentes, no se busca un alto nivel, a

través de la conciencia colectiva, sino que se buscan beneficios individuales, ocasionando con ello que de manera general el país no avance, a pesar de todas las ventajas que posee México, durante muchos años se ha dado este fenómeno el cual debe de ser cambiado si se desea volver a México una potencia.

5. Eficacia en los destinos de los recursos: La mayoría de los mexicanos consideran que sus contribuciones no están gastadas de la manera correcta, contemplan a los servicios que proporciona el Estado ineficientes, carentes de prestar un buen servicio, ocasionando con esto que el sujeto pasivo del tributo se aliente a no pagar los impuestos.

Sistema Tributario poco Transparente

Un inadecuado sistema tributario ocasiona evasión fiscal, toda vez que, entre más complejo sea, ocasiona temor y desconocimiento del mismo provocando la evasión, sin embargo muchas veces se ha intentado simplificarlo y flexibilizarlo, ya que al estar relacionado con los aspectos económicos tan cambiantes se intenta adecuar al sistema tributario a tales cambios, sin embargo esto puede ocasionar violaciones en los preceptos constitucionales o legales, ocasionando un desgaste entre las partes por los medios de impugnación que se hacen valer.

Aunado a lo anterior se deben de contemplar las realidades de México, no sólo en el sentido proteccionista, sino en el práctico también, ya que si el objetivo no es cumplido, simplemente se deben de buscar otras soluciones.

Poca posibilidad para ser detectado como evasor.

Esta situación es una realidad, ya que México ocupa el septuagésimo lugar entre los países con mayor evasión fiscal⁴⁷, y gran parte de ello se debe a que el

⁴⁷ Dato sacado de la página de Internet www.impuestum.com

sistema del país no ha podido detectar o contrarrestar tal situación, ocasionando que gran parte de la sociedad al ver factible la dificultad de ser detectado prefiere no pagar, ocasionando como ya vimos el que tan solo unos pocos paguen, y dentro de los cuales por nuestro sistema paguen menos de lo que realmente deberían.

Ejemplo de lo anterior, y ocasionado también por la falta de empleo, es el aumento de negocios informales, los cuales como ya se sabe en gran medida no pagan sus contribuciones, ante esta situación se llegó a pensar en realizar un barrido, pasando negocio por negocio para determinar de manera tentativa los ingresos de los establecimientos, sin embargo tal situación sería muy complicada e inexacta y se podría dar una especie de terrorismo fiscal.

El problema de la evasión fiscal ha existido durante muchos años, y ha sido tema de análisis de varios tratados, sin embargo parece ser que las autoridades hacen caso omiso a estos estudios o se dan cuenta de ellos a muy largo plazo, por ejemplo desde 1966 en el libro de Introducción al Estudio del Derecho Tributario, el Licenciado Emilio Margáin Manautou redactó un número de preguntas con respecto a las causas de evasión fiscal, las cuales son las siguientes:

- a) *¿Será que el comerciante o industrial quiere ganar un tanto por ciento en cada peso, libre de todo gravamen?*
- b) *¿Será que el comerciante o industrial quiere hacerse rico rápidamente, haciendo suyo lo que le corresponde al fisco?*
- c) *¿Será que el comerciante o industrial carece de escrúpulos, por lo que toca al pago de impuestos?*
- d) *¿Será que el comerciante o industrial piensa en los cien años de perdón?*
- e) *¿Será que la tasa del impuesto, a tendiendo al valor que tiene ciertos bienes y servicios de primera necesidad, no es baja, sino elevada?*

- f) *¿Será que las tarifas del impuesto sobre la renta desalientan a declarar la utilidad real y, por ende, a pagar correctamente el impuesto?*
- g) *¿Será que la falta de capitales, a bajo interés, encarece la moneda y, por lo tanto, aumenta de valor la cantidad a pagar por concepto del impuesto al valor agregado o del impuesto sobre la renta?*
- h) *¿Será que en muchos casos el comerciante o el industrial utiliza el impuesto para completar el gasto de la familia?*
- i) *¿Será que la complejidad del sistema tributario en vigor o el cúmulo de obligaciones fiscales, cuyo conocimiento origina fuertes gastos induce a la evasión?*
- j) *¿Será que la inmoralidad administrativa constituye un grave freno para un mejor comportamiento del contribuyente?*⁴⁸

Algunas de estas preguntas fueron publicadas treinta nueve años después en el periódico Reforma en la semana santa de 2005, dichas interrogantes fueron hechas por el SAT, en una encuesta realizada a seiscientas personas, es decir, desde 1966 hasta la fecha no ha cambiado la realidad de nuestro país con respecto a éste tema, no es posible que aun teniendo datos como los anteriores las autoridades hayan avanzado tan poco en dicha problemática, lo cual nos da un panorama con respecto a la ignorancia de la autoridad con respecto a lo que es la política fiscal, situación peligrosa, toda vez que se realizan reformas de manera temeraria y con el objetivo añejo de conseguir ingresos a través de las contribuciones a como de lugar, sin importar la forma.

2.8 MODELOS ECONOMICOS Y LOS PROBLEMAS DE DISEÑO FISCAL.

La política fiscal es un área de estudio preponderantemente de las ciencias económicas, motivo por el cual para poder establecer dicha política, es necesario según los economistas el uso de modelos económicos. El Modelo económico es

⁴⁸ Obra citada, p. 81

una reproducción ideal que contiene especificación de los supuestos acerca de las bases y la estructura de la economía de un país, con datos naturales, técnicos, legales y del comportamiento de los sujetos, los cuales son analizados con el fin de poder prever las situaciones que producirá la aplicación de ciertas políticas económicas.

J. Tinberger, señala como aspectos para poder realizar un modelo económico, los siguientes:

*Datos y fenómenos económicos; responsables de la política; recursos disponibles y otros datos; bases y estructura de una economía; instrumentos de la política económica. Las bases relativas a los aspectos intelectuales y a las relaciones cualitativas entre los hombres. Ejemplo de bases: existencia o ausencia de ciertas libertades y derechos, de ciertas oportunidades para la educación, el grado de especialización y la división del trabajo. La estructura en cuanto a los detalles de la organización y los aspectos cuantitativos de una economía. Ejemplos de elementos de la estructura: número de grupos sociales e instituciones y su comportamiento: número de bienes, sistema de intercambio (libre o controlado); grado de monopolio; número de responsables de la política. Por regla general, las bases y la estructura cambian gradualmente, algunos otros datos están sujetos a cambios frecuentes: las cosechas, los factores tecnológicos, “los datos del mercado mundial”. Definición y ejemplos de medios de la política económica: tasa de impuestos, renglones del gasto público: tasa de descuento; proporciones de las reservas, tasas de salarios, tipos de cambio. Variables y constantes; diferentes grados de constancia; relaciones o ecuaciones económicas y modelos.*⁴⁹

De lo señalado con anterioridad se puede desprender que los modelos económicos sirven para establecer una política o planeación de la cual se obtiene

⁴⁹ J. Tinberger; Traductor Agustín López Murguía; Política Económica; Principios y Formulación; Editorial Fondo de Cultura Económica; México Distrito Federal; 1961; p. 9

una proyección y con ésta las consecuencias de los cambios concebibles en los medios, evaluar las posibles consecuencias y adoptar la más factible. Primero se realiza una formulación para posteriormente llevar a cabo la ejecución de la política elegida.

Los encargados de llevar a cabo una política económica basan sus actos en busca de un bienestar o utilidad común, con frecuencia dicha situación es trazada por los partidos políticos, los cuales sólo ponen de relieve ciertos principios de acuerdo a sus ideas partidistas; los liberales destacan la libertad,⁵⁰ los comunistas se ajustan a aspectos de igualdad; los nacionalistas actúan de acuerdo al interés nacional, etcétera.

Cabe señalar que las contradicciones de las anteriores ideas se dan en la medida de las contradicciones en los fines perseguidos por cada sujeto; dicha situación se da por la mente de cada individuo, dentro de los cuales están los partidos políticos, de acuerdo a las causas y efectos que buscan cada uno. De lo anterior, se desprende como consecuencia la falta de interés respecto al bienestar de otras personas.

Los factores o datos señalados con anterioridad simplifican el trabajo del economista para poder dar respuestas precisas a cuestiones precisas, que son por medio de los modelos económicos. Las aplicaciones a situaciones reales obligan a introducir divergencias. Se da la aplicación de Micromodelos y Macromodelos, para las economías cerradas o abiertas, estáticas o dinámicas.

La descripción completa de dichos diseños necesita varios detalles, por lo cual el estudio sistemático de todos los modelos concebibles es difícil. Con relación con los actores deben de considerarse:

1. Número;

⁵⁰ Se atienden a la fuerza ajustadora de la economía.

2. Naturaleza y comportamiento de sus ingresos;
3. Hábitos de gasto;
4. Naturaleza y origen de la riqueza; y
5. Hábitos de inversión.

Por lo que respecta a la relación de los mercados:

1. Número; y
2. Carácter de la provisión o corriente del artículo.

En cuanto a las relaciones técnicas, en el más amplio sentido incluyendo las legales:

1. Número;
2. Naturaleza del fenómeno considerado; y
3. Forma matemática

La forma del modelo presenta el orden de acuerdo a los problemas analíticos y políticos. Sin embargo las deducciones estadísticas sólo rendirán resultado de acuerdo a lo condicionado o contemplado, es decir la factibilidad de que sean erróneas es muy alta ya que no pueden contemplar todas las variables.

CAPITULO III

POLITICA FISCAL Y LAS LEYES TRIBUTARIAS

3.1 INTRODUCCION

Como ya se estableció la relación tributaria posee tres elementos, el objeto, que es el tributo; el sujeto activo, que es el Fisco encargado de captar recursos provenientes de los impuestos para poder sufragar los gastos públicos; y el sujeto pasivo, que es el contribuyente o gobernado que tiene como obligación el pago de sus tributos para que el Estado pueda cubrir los gastos derivados del funcionamiento del mismo; en este apartado se analizara de manera más profunda el actuar, tanto del sujeto pasivo, como del sujeto activo, debido a que para muchos tratadistas uno de los problemas fundamentales de la falta de captación de los impuestos, es la concepción de cada uno de estos, es decir, se da la situación de que el contribuyente hace como que paga o no paga y el gobierno hace como que realizan una buena política fiscal y un buen uso de los recursos provenientes de los impuestos.

Recordemos que el contribuyente reacciona de manera adversa al pago de los impuestos, y por otra parte el fisco lo único que busca, o bien es lo que se deduce, es la obtención de más contribuciones aun violando preceptos constitucionales y/o legales, ya que en la mayoría de las ocasiones los contribuyentes no se oponen al mal actuar del sujeto activo, porque quizás les saldría más complicado y oneroso el hacer valer sus derechos o bien por el miedo que infunde una materia tan enredosa como lo es la fiscal. Dicha situación ocasionan un circulo vicioso en donde cada uno de los sujetos buscan el mayor beneficio para cada uno de estos, sin observar que tal comportamiento lo único que hace es complicar aún más las cosas y ocasionar conflictos futuros; los

contribuyentes contemplan de manera general, que el uso de sus pagos al fisco no es el adecuado, y a su vez el gobierno no ayuda mucho con su incorrecta forma de actuar, la cual tan sólo busca parches para cubrir el problema de manera temporal, en el mejor de los casos, ya que en varias ocasiones sirven más bien para la búsqueda de otros fines.

Por lo anterior expuesto, es importante analizar el comportamiento o actuar de los sujetos del tributo para así tratar de predecir los problemas y encontrarles soluciones previas, y con ello establecer una mejor política fiscal.

3.2 EFECTOS DE LOS IMPUESTOS EN EL BIENESTAR DE LA POBLACIÓN.

Durante el desarrollo del presente trabajo de investigación se han ido analizando diversos puntos con el objeto de poder establecer una adecuada forma para que el Estado pueda allegarse de recursos provenientes de los impuestos de una manera más sencilla y con mejores resultados, no obstante estos medios económicos siempre afectaran al contribuyente, ya que éste se vera mermado en su patrimonio, razón por la cual debe de tener una consecuencia benéfica; debemos recordar que el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución Federal habla de contribuir al gasto público, el cual se deriva de los servicios que presta el gobierno, en beneficio de todos los radicados en México, por lo menos en el deber ser; es decir, el incremento y desarrollo del país no es sólo con una arca mayor en dinero, lograda de los tributos obtenidos, sino la adecuada administración y aplicación de ellos, y que deben de repercutir en beneficios a los contribuyentes, concluyendo con esto en que si le va bien al país le irá bien a los miembros del mismo.

Se ha hablado mucho de las necesidades que posee el pueblo de México, en diversas ramas como vivienda, salubridad, educación, agua potable, caminos, asistencia social, inversiones, etcétera, y de que éstas no han sido cubiertas de

manera integral por el Estado, cabe recordar que la adquisición de empréstitos, es una de las soluciones para poder hacer frente a estas necesidades cuando el gobierno por sus medios no puede cubrirlos, y ya se ha mencionado los perjuicios que surgen como consecuencia de la adquisición de estos créditos; de igual forma en la actualidad se puede llegar a vislumbrar la privatización de sectores fundamentales para México como lo son PEMEX y el sector eléctrico, ambos piezas fundamentales para el sostenimiento de éste país, dicha idea despierta en la mayoría de los mexicanos un desagrado, ya que no se desea abrir al sector privado y menos al extranjero; de igual forma la posible situación de que nuestro país se vuelva un país maquilador de empresas trasnacionales; todo lo anterior en visiones de largo plazo van a traer aparejados perjuicios de manera directa a los miembros de la población de nuestro nación, que se irán volviendo más difíciles de resolver. Es importante cubrir las necesidades sociales, ya que esto provoca una mejor calidad de vida en los miembros del país, volver a México una nación más desarrollada y poder obtener los beneficios a favor de los mexicanos.

La población es uno de los elementos del Estado, el cual tiene derechos y obligaciones, en éste caso al cumplir el deber de cubrir sus impuestos tiene el derecho de recibir los satisfactores que proporcionan estos, como lo son la prestación de los diversos servicios que proporciona el Estado. Por su parte el Gobierno, que es otro de los elementos del Estado, y estando conformado por el conjunto de órganos mediante los cuales el Estado actúa en cumplimiento de sus fines, dentro de los que se destaca el adecuado manejo de los recursos públicos, como lo son los impuestos, proporcionara las formas en como se atenderán las necesidades públicas. Una de las mejores forma de poder adquirir lo anterior, es por medio de una adecuada política fiscal, preponderantemente por medio de los impuestos, y el adecuado manejo de los mismos, para no sólo poder cubrir las necesidades sociales, sino para que la forma en como cubrirlas sea la más optima y eficiente.

Si México no cuenta con los recursos suficientes, la preocupación no versará en reducir las necesidades existentes, sino en que definitivamente ya no poder cubrirlas porque las cargas se puedan volver insoportables.

3.3 COMPORTAMIENTO DEL CONTRIBUYENTE FRENTE AL TRIBUTO.

El presente punto es de vital importancia, ya que a nadie le agrada verse privado de su patrimonio aunque sea en parte, algunos pocos lo contemplan como un mal necesario, debido a que de manera general, los gobernados consideran que las remesas obtenidas por la captación de recursos tributarios son mal empleadas, muy pocos consideran lo contrario.

Dentro de la gama de los contribuyentes se encuentran ramificaciones de estos de acuerdo a su pensar y actuar.

Para Margáin Manautou, los contribuyentes se clasifican en honestos y deshonestos.

Los honestos son:

En efecto, hay contribuyentes que se percatan de la necesidad, en bien de su patria o en agradecimiento del país que los acogió, o por conveniencia de su negocio, o por temor al fisco, de tributar con honradez; no escatiman un centavo de lo que legalmente le corresponde al erario. Estos contribuyentes tributan, pues correctamente, pensando unos en su país otros en la gratitud, otros en su negocio y otros por temor.¹

¹ Nociones de Política Fiscal, Obra Citada, pág. 78

Como segundo caso se tiene a los deshonestos, siendo el grueso de la población, y que son, según Margáin Manautou, los siguientes:

Este núcleo lo constituyen, esencialmente, contribuyentes pequeños y medianos, así como también, aun cuando son minoría, a verdaderos gigantes dentro de su ramo o giro.

En tercer término tenemos a los que no tributan; a los que de plano ni en mínima forma cumplen con las leyes tributarias, salvo por verdaderas excepción. Este grupo se constituye esencialmente por pequeños y, por medianos contribuyentes.²

Existe otra clase de contribuyentes que son cumplidos aún y cuando no posean, tal vez, eses carácter cívico mencionado con antelación, que son a los que les retiene el impuesto, verbigracia el Impuesto sobre la Renta, siendo éste el más importante de los impuestos directos, es decir, son gobernados cautivos, los cuales no deducen y pagan íntegramente la contribución.

Ahora bien, dentro del contribuyente incumplido se encuentra el preparado y el imprevisto;...*El primero ha tenido acceso a la cultura; se da cuenta de las consecuencias de sus actos, no tiene excusa, ni mucho menos puede alegar ignorancia. Sabe cómo defenderse contra el que atenta contra su patrimonio: se percata perfectamente de los beneficios que experimenta al no producirse con veracidad...En cambio, el contribuyente imprevisto, constituido esencialmente por pequeños aun cuando también por medianos y grandes, no tuvo acceso a la cultura, a la educación y no se siente en deuda con el Estado.³*

De lo anterior, se puede desprender que son muy pocos los que contribuyen, ya que de acuerdo a diversas encuestas, nacionales e

² Ibid pág.79

³ Ibid. pág. 83

internacionales, podemos observar que los contribuyentes o no pagan, o no pagan de acuerdo a las leyes, o bien pagan de acuerdo a las leyes, pero a través de una planeación fiscal o elusión fiscal, y los que pagan conforme a la ley por su conciencia cívica o bien los que pagan porque se les retiene el tributo, llegando a la conclusión que son los menos quienes contribuyen.

Por lo que respecta a los incumplidos como tácticas y estrategias para no cumplir con el tributo, se pueden señalar las siguientes, de acuerdo a Daniel Diep Diep:

1. **Incumplimiento:** *...representa la evasión simple. Es, desde luego, una conducta punible, pero sólo puede configurarse como delito cuando se descubre...Es decir, que el incumplimiento se mece en la cuna de la improbabilidad pero no por ello deja de estar pendiente para saltar de ella cuando el peligro lo requiera.*
2. **Informalidad:** *Una variante ancestral de la actividad empresarial es la llamada "economía subterránea". Opera sin inscripciones, registros o formalidades. Condiciona sus operaciones a la inexistencia de comprobantes de cualquier clase. Sólo se obliga a la entrega de la mercancía o servicios y a su respectivo cobro sin huella de alguna naturaleza. Normalmente no sirve de fletes, almacenajes, empaques, entregas, etc., precisamente para encubrirlas a plenitud y, por supuesto, suele condicionar su realización al pago en efectivo.*
3. **Ocultación:** *Un fenómeno similar o hermanable con el de la informalidad es el de la ocultación. Sólo que, en éste, lo que se hace es operar en paralelo dos negocios en uno. Todo aquello que se adquiere de los proveedores sin factura y consecuentemente puede pagarse mediante chequera distinta o en efectivo, constituye el negocio oculto. Todo aquello, en cambio, que haya sido facturado por los proveedores y se cubra con la chequera formal del negocio, constituye el negocio real.*

4. **Fuga:** La táctica,-sí aún se le quiere llamar así-, más desesperada de los contribuyentes omisos, es la de huir cuando han sido detectados. Algunos, moderadamente, optan por cambiarse de domicilio operativo dentro de la propia ciudad; otros más se cambian de municipio o estado; pero no son pocos los que terminan cambiando de país.
5. **Economías:** Obviamente, son economías del tributo las que se obtienen mediante el cabal conocimiento y aplicación de la legislación,-sin violarla o vulnerarla en forma alguna-...
6. **Alternancia:**...cuando se hace referencia a la alternancia se pretende descubrir toda una serie de medidas prácticas a las que suelen acudir los contribuyentes hoy en día, al margen de cualquier clase de asesores, y más como un fenómeno de hecho que de derecho, -pues cuando se reprime el derecho los hechos afloran y nadie puede discernir si son lícitos o ilícitos-, consistentes para cada caso, en la búsqueda de la llamada *vacatio legis*, expresión con la que definían los latinos todos aquellos actos mediante los cuales cabía sustraerse al imperio de la ley y por determinado períodos.
7. **Pulverización:** En el pasado, ante la progresividad de las tarifas a las empresas, era frecuente que cualquier contribuyente fragmentará sus actividades mediante la creación de varias sociedades. Hoy en día, ante el reemplazo de la tarifa por la tasa y el riesgo de estimativas por razón de los llamados precios de transferencia entre partes relacionadas, la fragmentación se ha visto seriamente afectada en su perspectiva o conceptualización global como estrategia empresarial.⁴

3.3.1 ASPECTOS SOCIOLOGICOS CON RELACIÓN A LA CONTRIBUCIÓN.

En el punto anterior se mencionó del comportamiento del contribuyente, pero cuál es el actuar de la sociedad, frente a la contribución, ¿acaso las diferentes clases

⁴ *Diep Diep Daniel*; Tendencias, Teorías y Políticas Tributarias; Editorial PAC, S.A. de C.V.; México; 1999; pág. 445-455.

sociales contemplan de manera diferente al tributo?, dicho cuestionamiento se alude en la presente tesis, toda vez que, cada que se va a realizar alguna modificación en las leyes, se menciona primordialmente a dos tipos de clases sociales, la clase alta y la baja, quedando casi siempre de lado la llamada clase media; es decir, las dos primeras resultan ser un factor de poder que suele evitar modificaciones en las reformas que durante años se han pretendido realizar.

Ahora bien, la ciencia encargada del estudio de la sociedad y con ello de las clases sociales es la sociología, la cual se define de la siguiente forma:

Junto a la Lógica de la psicología o Psicología, está la lógica de la vida o sea la biología y la lógica de las sociedades o sea la Sociología. Es una logia, es decir, es una ciencia porque tiene como finalidad estudiar la realidad de las entidades sociales tal cual son, pero como debiera ser. Así pues, el estudio de las sociedades debe considerarse análogo al de los objetos del mundo inanimado o al de los seres del mundo animado. Es la historia de las sociedades humanas...Max Weber definió a la sociología como una ciencia que se propone entender el obrar social, interpretando su sentido.⁵

Por lo que respecta a las clases sociales, podemos observarla como un área de vital importancia en la sociología, toda vez que,...*los sociólogos han especulado mucho sobre las características de las clases sociales, sobre todo a partir del triunfo de la sociedad industrial. Y quizá precisamente por la especulación hay confusión y contradicción sobre la teoría social de las clases sociales a pesar de ser un capítulo fundamental dentro del pensamiento sociológico. A tal grado importante que es ya un lugar común decir que, sin teoría sobre las clases sociales, no se puede hacer una explicación científica de la sociedad.*

⁵ López Rosado Felipe; Introducción a la Sociología; Editorial Porrúa; México Distrito Federal; 1990; pág. 33 y 34.

*Los teóricos han discutido hasta el cansancio si las clases sociales se pueden explicar en términos objetivos, si son determinadas por las relaciones sociales de producción; o por un hecho subjetivo, sobre todo por la idea que tiene el individuo de sí mismo.*⁶

Para Marx las clases predominantes eran la explotadora y la explotada, la primera poseía los medios de producción y la segunda la mano de obra, y llamaba a la clase media como la pequeña burguesía, la que dispone de los medios de producción, y que en la lucha de clases podía ocurrirle dos situaciones, volverse en proletariado o en burguesía. Pero en la actualidad la realidad ha cambiado, toda vez que hoy en día existe una clase media que no posee medios de producción, como lo es la burocracia, de igual forma ha surgido el comercio informal, el cual ¿cómo se podría clasificar?, como clase baja tal vez, toda vez que varios de ellos no tiene trabajadores y se da una aparente pobreza en estos, pero que en muchas ocasiones pueden llegar a tener mayores ingresos que personal burocrático o asalariados; es decir, se puede llegar a dar un fenómeno llamado de *status* o *stratus*, el primero relacionada de acuerdo a la cantidad de dinero que se gana o se posee, y el segundo de acuerdo al nivel de trabajo o profesión que se posee,⁷ pero dicha situación puede llegar a ocasionar confusiones, con respecto a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, que es finalmente lo que se pretende saber por parte de las autoridades hacendarías, para poder captar más contribuciones. Con esto se puede establecer que en muchas ocasiones se da el fenómeno de apariencias y el cual ocasiona un bloque para poder realizar reformas tributarias, la mayoría de los contribuyentes mienten con respecto a sus ingresos, o utilizan determinados medios para evitar el pago del tributo, o bien no pagan, la situación se agrava con el fenómeno de las apariencias, debido a que no se puede determinar a ciencia cierta la realidad con relación a la capacidad económica de los gobernados.

⁶ Careaga Gabriel; Mitos y Fantasías de la clase media en México; Aguilar, León y Cal Editores, S.A. de C.V; México, Distrito Federal; 1999; pág. 7

⁷ Por ejemplo un profesionista puede llegar a ganar menos que un vendedor de discos compactos del metro.

Pero cómo contemplan el pago los tributos las diferentes clases sociales, alta, media, y baja, para ello se puede clasificar a las mismas de la siguiente forma:

1. **Clase alta:** Esta clase es la que ostenta el poder económico.
 - a) Inferior: Como clase alta se entiende a aquella con poder económico, pero a nivel nacional.
 - b) Superior: Esta clase de igual forma posee poder económico, pero en un grado muy alto, a nivel internacional.
2. **Media.** Esta clase no posee casi problemas para poder cubrir sus necesidades, de acuerdo a su medida.
 - a) Inferior: Es la que exactamente cubre sus necesidades, no poseen índices de ahorros.
 - b) Promedio: Esta posee un pequeño índice de ahorros, puede adquirir ciertos bienes, como adquirir un auto.
 - c) Superior: Es aquella que ya no sólo cubre sus necesidades, sino que también puede realizar ciertos gastos suntuarios.
3. **Baja:** Esta clase es aquel grupo de personas que con sus ingresos no alcanzan a cubrir de manera plena sus necesidades básicas.
 - a) Inferior: No poseen ingresos fijos, ya que no trabajan ni en el sector privado, ni público, motivo por el cual no esta incorporados a servicios como el IMSS o ISSSTE.
 - b) Superior. Estos ya poseen un salario aunque sea mínimo, y cuentan con algunas prestaciones.

La clase alta, constituida como ya lo vimos a nivel nacional e internacional, poseen recursos económicos para poder tener acceso a asesores que pueden guiarlos al pago de las contribuciones, de manera en la cual no paguen lo que deberían de acuerdo a su capacidad contributiva, ya que se hace uso de diversos medios legales o contables, por medio de los que se da la planeación fiscal o

elusión fiscal; o de igual forma pueden tener los conocimientos para poder realizar dicha tarea, claro que dentro de esta clase también existen los contribuyentes que mienten y no pagan lo que deberían o bien no contribuyen en nada, es decir, evaden impuestos. No obstante, en la mayoría de los casos, en éste sector se da la planeación fiscal, la cual para puede ser considerada un detrimento en la captación de recursos por parte del fisco, no se quiere decir con esto que este mal, sin embargo en estrictos sentido, no se capta lo que se debería de acuerdo a la capacidad económica del sujeto pasivo.

Por lo que respecta a la clase media, se suele clasificar en tres sectores, media superior, media promedio y media inferior. La primera posee ciertos conocimientos y capacidades económicas que lo acercan a la clase alta, esta se constituye generalmente por medianos empresarios, por profesionistas, por asalariados o burócratas de buen nivel, etcétera. En el caso de los que tienen un patrón retenedor pagan generalmente lo adecuado, por lo menos en los impuestos directos como lo es el ISR, el cual es el impuesto que mayor ingreso produce a la federación; por lo que respecta a quienes declaran mayoritariamente mienten con respecto a sus ingresos. En este sector se puede llegar a tener acceso a asesores contables o bien o poseen los conocimientos suficientes para poder tributar de la manera correcta no obstante como ya se menciono quienes declaran suelen mentir, claro que hay sus excepciones.

La clase media promedio, esta constituida por pequeños empresarios⁸, profesionistas, asalariados o burócratas de nivel medio, etcétera; es decir, muy similar a la de la clase media superior, pero con menores ingresos de dinero, al igual que los anteriores algunos como los pequeños empresarios o profesionistas, no declaran lo que deberían, o bien no declaran, pero la mayoría de estos como lo son los asalariados y los burócratas, tienen un patrón retenedor, o bien al no tener los medios económicos para contratar un asesor contable, suelen contribuir de manera lisa y llana, como por ejemplo no hacen uso de deducibles, quizá por ello

⁸ Dentro se ubican algunos agricultores.

se podría decir que son los que sostienen al país porque son quienes realmente pagan sus impuestos con apego a la ley.

La clase media inferior, se constituye primordialmente por asalariados o burócratas, profesionistas, campesinos, etcétera, estos generalmente gana el salario mínimo o un poco más, en la mayoría de estos casos, no declaran como en la caso de profesionista, o bien de igual forma que las anteriores tiene un patrón retenedor.

La clase baja, quizá la más controversial, la cual casi no paga impuestos, toda vez que apenas si tiene los ingresos para sobrevivir, y en algunas ocasiones ni esto, mucho menos las tendrán para pagar ciertos impuestos⁹. Dentro de esta clase social suele esconderse la economía informal, ya que suele dar una apariencia de pobreza, no obstante, en muchas ocasiones de acuerdo a sus ganancias podría estar establecida en otra clase social; es cierto que dicho sector ha proliferado por la falta de empleos en México, sin embargo, también es cierto que estos no declaran y con ello son una fuente no captada de recursos tributarios, aunado a ello dicho sector es muy difícil de controlar. Si por la falta de empleos o por la facilidad que se da por medio del sector informal, ésta crece, aumentará la evasión fiscal que se da en México, siendo este sector que ya es bastante importante en número.

Muchas de las reformas tributarias suelen ser frenadas debido a los factores de poder que suelen ejercer algunas clases sociales, primordialmente las clases altas y la bajas.

La clase alta es un factor de poder, ya que poseen los medios económicos y cámaras para ser escuchados, no pueden permitir un detrimento en su

⁹ Claro que como dice el dicho hay dos cosas seguras en esta vida, la muerte y el pago de los impuestos; es decir todos llegan a pagar impuestos, sobre todo los indirectos como el I.V.A., pero el punto es que al menos en los directos un gran sector no los paga o por lo menos no de la manera correcta.

economía, en ocasiones tiene razón, no obstante en la mayoría de las veces simplemente al no ser convenientes ciertas reformas a sus intereses, mueven influencias o presionan para que no se den cambios, que aunque sean necesarios para México, no son convenientes para sus intereses particulares.

Por lo que respecta a las clases bajas, se vuelven factores de poder¹⁰, ya que suelen ser banderas de organizaciones para oponerse a determinadas reformas, por las mismas razones que en la anterior clase, afectan intereses, y buscan un beneficio inmediato sin importar las consecuencias futuras, en las que finalmente resultaran más perjudicados por ser la clase con menores recursos, cabe señalar que en la mayoría de las ocasiones se da una situación de aparente pobreza, es decir, en estos movimientos generalmente intervienen los sectores informales; ya que la verdadera clase baja, casi no participa, debido a que han visto desde su nacimiento la pobreza y por ello no creen en la promesa de un cambio, no se quiere decir con esto que esta bien que se encuentren en esta situación, sino que simplemente siempre han visto esta realidad, y por ello salvo que los inciten, casi no participan.

La clase media, no resulta factor de poder, toda vez que, suele estar conforme con las situaciones del país, y por ello casi no interviene en movimientos sociales, como lo pueden ser los derivados de propuestas de reformas tributarias, no obstante, cabe recordar que este sector es de los que contribuyen de manera más proporcional y equitativa al gasto público.

Las reformas tributarias han pasado, y lo único que se hace es realizar parches para cubrir ciertos gastos, porque al efectuar algún movimiento, el poder económico o la fuerza del débil, a ocasionado un freno, no obstante, se deben de analizar que consecuencias trae dicho actuar al país, al aplicar paliativos lo único que se produce es un retraso del perjuicio que afecta a la nación y una problemática mayor; en caso de haber algún problema varios de la clase alta

¹⁰ La terrible fuerza del débil.

podrán liberarse debido a que cuentan con las armas para poder defenderse, en el caso de la clase baja se ira hundiendo poco a poco aún más, ya que no siempre se les podrá dar un pescado; y en el caso de la clase media, estos bajaran en su status y con ello se captaran menores recursos; es decir, se dará un circulo vicioso, el cual irá en aumento.

De igual forma los partidos políticos, de acuerdo a sus perfiles, izquierdistas, derechistas y podríamos decir intermedios; se cobijan bajo los lineamientos de las clases sociales para no realizar las reformas que sean benéficas para todos los mexicanos, no sólo para una parte de la población, claro que en ocasiones no operan porque podrían provocar un malestar mayor, pero en la mayoría de las situaciones lo único que se pretende es la captación de votos, a través de las promesas hechas a un determinado grupo social.

Si relacionamos el comportamiento de los sujetos pasivos con la obligación consagrada en la Constitución Federal, de acuerdo al artículo 31, fracción IV, de que es obligación de todos los mexicanos de contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa, podemos observar que tan sólo algunos de estos lo hacen, como por ejemplo los que tiene un patrón retenedor, y si quienes contribuyen de la manera correcta son los menos, se deben de buscar los medios¹¹ para que los que no lo hacen contribuyan de acuerdo a lo expresado en nuestra Carta Magna, aun cuando las medidas resulten impopulares, toda vez que, se debe de buscar el fin del Estado, el bien común o público, no tan sólo de unos cuantos; y lograr que se le afecte lo menos a los gobernados cumplidos en el pago de sus contribuciones.

¹¹ Como son los impuestos indirectos, el IVA, el cual es pagado por todos, pero de una manera racionalizada para que no provoque perjuicios en lugar de beneficios.

3.4 VALIDEZ CONSTITUCIONAL Y LEGALIDAD DE LOS IMPUESTOS.

En el anterior apartado se analizó al sujeto pasivo del tributo, su forma de actuar frente a éste, pero ¿qué pasa con el sujeto activo?, como contempla y maneja lo relacionado con las contribuciones, y en especial con los impuestos. La respuesta consiste en que la autoridad debe actuar conforme a lo dispuesto en la Constitución y las normas secundarias relacionadas con la materia.

Por lo que respecta a la validez Constitucional de los impuestos:

Nuestra Constitución expresa en su artículo 31, fracción IV, que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, así como a la federación, como al Distrito Federal, como a los Estados y Municipios en que reside, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. En el artículo 73, fracción VII, la misma constitución establece que durante el período ordinario de sesiones, el Congreso de la Unión deberá discutir y aprobar las contribuciones que basten cubrir el presupuesto.

Por lo tanto, concluye que constitucionalmente hablando no puede haber tributo sin ley formalmente legislativa que lo exija salvo en los casos de decreto ley.

INICIATIVA DE LEY.- *De acuerdo con nuestra Constitución- artículo 71-, el derecho de iniciarse leyes o decretos en materia federal, compete:*

- I. Al presidente de la República.*
- II. A los diputados y senadores del Congreso de la Unión.*
- III. A las legislaturas de los estados.*

Conforme al artículo 72 inciso h) constitucional todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de algunas de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, pudiéndose presentar inicialmente ante cualesquiera de ellas; con excepción de los proyectos que versen sobre empréstitos, reclutamiento

militar o materia tributaria, que deberían presentarse inicialmente ante la Cámara de diputados.¹²

Lo anterior establece la forma o procedimiento por medio del cual se aprueban las contribuciones, no obstante en la práctica suelen violentarse tales preceptos, provocando en varias ocasiones la promoción de juicios de amparo que causan un detrimento en el erario nacional, aunado a ello la autoridad con su comportamiento frecuentemente violenta, en éste caso a la Constitución, ya que suele crear leyes y actuar en contra de las normas que rigen el país, surgiendo así conflictos, que producen desgaste entre las partes y en ocasiones provocan una menor recaudación.¹³

El análisis de las disposiciones establecidas en la Carta Magna, en forma conjunta o aislada guarda relación con la materia tributaria, por ello debe de ser objeto de constante estudio, ya sea desde al sistema impositivo de México, así como en las fallas o excesos que suele cometer la autoridad en su forma de conducirse frente al contribuyente. En pocas palabras la autoridad debe de operar conforme a lo dispuestos en la Ley, aunque en muchas ocasiones no se respeta esta situación, razón por la cual algunas veces el gobernado solicita, ante los órganos competentes, el amparo de la justicia de la unión; provocando con esto resoluciones de los tribunales, y con ello jurisprudencias, las cuales generalmente auxilian, principalmente la Suprema Corte de Justicia, a la Hacienda Pública.¹⁴

¹² *Margáin Manautou Emilio*; Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano; obra Citada; pág. 29

¹³ Ya que en caso de otorgarse un amparo, derivado del comportamiento inconstitucional de la autoridad, no sólo se pierde lo captado, sino que suelen pagarse intereses en beneficio del contribuyente. No se quiere decir con estos que se vulneren los beneficios a los sujetos pasivos, no otorgándoseles el amparo y protección de la justicia de la unión, sino que la autoridad debe de actuar con apego a la Constitución Federal y a sus leyes secundarias.

¹⁴ En múltiples ocasiones, se han emitido Jurisprudencias que no encuentran respaldo en la Constitución, pero que se realizan así, toda vez que si se otorgarán los amparos, ocasionaría problemas en la recaudación; Verbigracia en el caso del Impuesto sobre Tenencia o Uso de vehículos, en lo relativo al artículo 2, A, fracción II, de la ley respectiva.

Las razones principales por las que un gobernado presenta una demanda de Amparo en materia hacendaría son las siguientes:

A.- Por lo que hace al tributo mismo:

- *Falta de proporcionalidad y equidad.*
- *Desviación de su destino propio legalmente previsto.*

B.- Por lo que atañe a los actos de autoridad.

- *Ilegitimidad del órgano de gobierno que actuó.*
- *incompetencia.*
- *ausencia de fundamentación y motivación.*
- *Falta de legalidad de sus actos con respecto a la Constitución misma.*
- *Omisión del mandamiento escrito para cualquier acto de molestia al gobernado.*
- *Exigencias que excedan a la de exclusivamente pedir libros y papeles en visitas domiciliarias para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales.*
- *Desatender al derecho de audiencia del gobernado.*

C.- Por lo que concierne a otras garantías fundamentales, no relacionadas con la tributación en forma exclusiva, pero que pueden vincularse con ella en la práctica:

- *Tratamiento desigual ante la ley.*
- *Atentar contra la libertad del trabajo.*
- *Omitir el juicio previo.*
- *Proceder confiscatoriamente.*
- *Coartar la libertad de asociación.*
- *Juzgar mediante leyes privativas o tribunales espaciales.*
- *Aplicar retroactivamente las leyes en perjuicio del gobernado.*
- *imponer penas por analogía o mayoría de razón.*
- *Otras.*¹⁵

¹⁵ *Diep Diep Daniel*; Defensa Fiscal; Editorial PAC; San Luis Potosí, México; 1999; pág. 27-29.

En lo relativo al sentido legal de los actos de autoridad, consiste en que el sujeto activo no puede efectuar ningún acto sin apego en la ley, debe de comportarse con apego, sustento y fundamento en la ley misma. Es por ello que por medio de estas situaciones se da un control de la constitucionalidad, de manera indirecta, por vía de las leyes secundarias que surjan de la Constitución. Siendo los órganos facultados para encargarse de esto, el Tribunal Fiscal de la Federación y el Poder Judicial de la Federación, principalmente.

El proceder ilegal de la autoridad se impugna por la vía administrativa, ya sea por medio de un recurso ante la autoridad con el objetivo de que corrija sus errores de apreciación sobre los hechos o actos que pretende atacar el gobernado, o por vía del juicio administrativo, juicio de nulidad, buscando con ello que sea una autoridad jurisdiccional, quien establezca la improcedencia del actuar de las autoridades administrativas de la misma área.

No obstante, en la mayoría de los casos las resoluciones de los órganos competentes no atienden a la ley, o bien al espíritu de las mismas, toda vez que, se pierden en el afán recaudatorio, dicha situación es relevante para establecer una política fiscal en México, debido a que en muchas ocasiones no se utiliza una adecuada técnica fiscal, ya que recordemos que esta debe de darse de acuerdo a los principios jurídicos de un país debido a que, por muy loable que sea un fin no debe de ir en contra de lo dispuesto en la normatividad de la nación o bien no ocasionar perjuicios económicos; de igual forma y como ya se mencionó se debe de buscar aplicar el espíritu de las leyes, es decir, las causas que originaron su creación, no un simple acomodo disfrazado de legal. Varias veces las sentencias de los tribunales, llegan a considerar razones antijurídicas para justificar su comportamiento, y con ello las normas tributarias suelen ser confusas o se contraponen entre sí, ocasionando la ilegalidad.

Las modificaciones improvisadas de las leyes, la falta de preparación del personal oficial, ocasionan un efecto de crecimiento de la ilegalidad, incrementa su

desarrollo, causa un caos y desprestigia al gobierno, produciendo que gran parte de los contribuyentes actúen por medios de simulación, evasión y planeación fiscal.

Lo anterior, produce dificultad en el cumplimiento del objetivo de la materia tributaria, captar y administrar los recursos públicos con criterios prácticos y sencillos, en vez de caserías y persecuciones, por el actuar arbitrario de la autoridad; es importante la captación de recursos, pero deben ser conforme a lo establecido en las leyes, quizás dicha situación se debe a que pocos tienen acceso a una adecuada defensa que los cubra de estas arbitrariedades y por ello reincida la autoridad en este tipo de comportamiento, no obstante y como ya se señaló, esta circunstancia también es causa de evasión y simulación produciendo que se desvíe el objetivo del Estado y violándose el Estado de Derecho.

En un Estado democrático, un funcionario que no cumple con su deber debe de ser destituido, ya que es un pacto entre el gobernado y el gobernante, toda vez que, a éste último se le elige para que gobierne de la mejor manera y conforme a lo dispuesto en la Ley. La autoridad no debe ejercerse por medio de un capricho, dominio o autoritarismo, ya que a final de cuentas un gobernante es un servidor público, y ésta característica de servir debe de ser un atributo, el cual entraña el otorgamiento de un poder, pero desde el punto de vista de un mandato que se debe de cumplir, y conforme a lo dispuesto en la ley, no como un simple privilegio que otorga un proceder arbitrario.

Innegablemente, el objetivo de toda ley es el de establecer y observar un orden, de tal suerte, que las jerarquías de autoridad que se constituyen con el fin de asumirlas mediante delegación¹⁶ también quedan sujetas a dichas normatividades, buscando cumplir la finalidad de toda autoridad en el sentido de

¹⁶ Por ejemplo el Secretario de Hacienda y Crédito Público, no fue elegido por los gobernados, pero sí el Presidente de la República, el cual lo designa, éste secretario a su vez designa a otros, que de igual forma deben de cumplir y hacer cumplir la ley. Situación similar se da con los Diputados y Senadores que deben de legislar buscando el bien común y observando la Ley, no actuando de manera caprichosa y arbitraria.

hacerla observar por la masa ciudadana y, desde luego por los propios mandatarios.

¿Pero cuáles suelen ser las estrategias y tácticas del gobierno?, Daniel Diep, señala las siguientes:

ESTRATEGÍAS:

1.- Terrorismo.-...cuando se habla de preocupación, de temor o de miedo ante el fisco, lo que se refiere es una condición generalizada de la ciudadanía ante el riesgo de lo que debe de entender como un acto de molestia, de posible exigibilidad de contribuciones incumplidas etc., pero, cuando se habla de terror o de pánico ante él, lo que se refiere es a una situación concreta derivada del impacto mismo de la actuación específica de la autoridad fiscal, es decir, da una condición dinámica en la que el contribuyente queda instantáneamente paralizado ante estos actos y, posteriormente, pretende a como dé lugar, o pueda pretender, la huida para liberarse del problema.

...¿En qué forma se manifiestan tales acciones tipificables como de “terrorismo fiscal”?

A.- Cuando la acción fiscalizadora se oriente exclusivamente o preferentemente a ciertos universos de contribuyentes, es decir, cuando se trate, en el fondo de actitudes represivas, simulatorias o revanchistas.

B.- Cuando se le notifican al contribuyente supuestos créditos que tiene la seguridad de no deber, pero que derivan de:

- de los criterios amedrentes de sus superiores;
- de la acción embargante sin contemplaciones; o
- de la resolución con criterios interpretativos de ley profundamente equivocados, los cuales dejan en franco estado de indefensión al contribuyente, aun cuando los medios de impugnación existan pero resulten ociosos por ser desoídos o desatendidos al aparentarse que “se entienden”.

Esta actuación se grava en gran medida se agrava, en buena medida, cuando el régimen instituye alguna clase de participación en las multas a favor del personal hacendarío, amén del beneficio indudable, para ese mismo personal, de los llamados “gastos de notificación”, situaciones, ambas, que convierten a la autoridad actuante en una especie de verdugo exacerbado.

C.- Cuando se suprimen instancias o recursos defensivos a favor del contribuyente o se exclusivizan otros a favor de la autoridad, como ocurre con el recurso de revisión según el Código Fiscal de la Federación.

D.- Cuando se requisitan en exceso los medios de defensa a ejercer por los contribuyentes y hasta se les desecha por motivos baladíes, claro está que mediante la complejidad por ligereza, beligerancia o ignorancia de las legislaturas.

E.- Cuando se procede al embargo de bienes o de negociaciones sin otras razones que las puramente intimidatorias o de presión.

Para el gobierno, pues, la estrategia terrorista condiciona políticas tributarias, incluso de consiga a ciertas autoridades administradoras o juzgadoras, que trastornan en definitiva el efecto final hasta de leyes a observar.

2.- Rigorismo.- El llamado rigorismo fiscal se expresa más como una acentuación de las conductas asumidas por la autoridad tributaria, sin considerar el efecto de ello en la psicología del contribuyente, -a diferencia de cómo ocurre con el terrorismo-, y que está esencialmente orientado a provocarle esa reacción específica de verla o sentirla “en su papel”, lo cual despierta miedos pero no necesariamente terrores, ya que participa menos el elemento arbitrariedad.

...De hecho, esa es la única clase de papel que le corresponde asumir cuando se manifiesta plenamente respetuosamente del régimen de Derecho. Pero esta posición suele resultar puramente ideal ante la evidencia cotidiana de la práctica, tanto por la imperfección misma de las leyes como por el enmascaramiento al que suele conducir la actitud misma a estudio

...Y ello se tipifica con la propia exigencia legislativa en materia tributaria en el sentido de que el criterio interpretativo de esta clase de normas, al menos en el caso de la mayor parte de ellas, deba ser precisamente el estricto, pese a que haya tratadistas que refieren hasta diecisiete criterios distintos de interpretación y

la estricta venga a ser de las más pobres y limitadas –incluso al extremo de que muchos diccionarios jurídicos ni siquiera la mencionan- al momento de discernir, con base en la pura expresión terminológica empleada, el sentido de lo que quiso decir el legislador.

...Ante tal sujeción a la literalidad de los textos legales en materia tributaria, sobrevienen en seguida las incertidumbres y los conflictos porque, si los tribunales constituidos tiene la facultad de aplicar, por lo menos en razón de su existencia y ejercicio, el criterio de interpretación judicial, que es el considerado como propio e imprescindible de su función, -según lo confirma también cualquier diccionario jurídico-, viene a resaltar que el criterio de interpretación estricta parezca haber sido dispuesto para el uso exclusivo o preliminar de los contribuyentes y las autoridades administrativas mientras el otro, el judicial, se reserva para las tribunales; o bien, por el contrario, que resulte impropio de dichas autoridades tribunales el empleo del criterio de interpretación judicial, ya que la legislación tributaria les limita al sólo uso de la interpretación estricta y acuden a la judicial, toda vez que les resulta tácitamente prohibido por esa preceptiva legal.

3.- Tolerancia.-...Se puede tolerar, -o sea consentir-, lo que no es plenamente lícito, incluso sin denunciarlo o sancionarlo pero ello por múltiples motivos o razones, siendo de citar, para nuestro tema, -entre otros y por lo menos-, los siguientes:

A.- Cuando la autoridad quiere evitarse protestas porque se propia actuación corre riesgo al no ser suficientemente idónea y estar consciente de ello.

B.- Cuando la situación económica es tan crítica que el rigorismo podría despertar reacciones violentas contrarias a la estabilidad político-social.

C.- Cuando la tolerancia misma se constituye en medio de propiciar o impedir la corrupción, según que prevalezca, respectivamente, en exceso de facultades discrecionales previstas por las leyes a favor de las autoridades administrativas o, por el contrario, únicamente facultades regladas y consecuentemente impedimento para servirse de discrecionalidad.

D.- Cuando se opta por un régimen de confianza en el contribuyente en razón de la conciencia que tenga la autoridad sobre sus propias limitaciones para revisar o fiscalizar el universo total de ellos con algún grado de eficiencia.

La tolerancia suele emparentarse, pues:

- con la corrupción;*
- con la ingobernabilidad;*
- con la venalidad; y*
- con la impotencia.*

...Las políticas tributarias propias de un régimen tolerante son más dañinas que las rigoristas, -tal y como se ha expuesto-, pero, además, revierten hacia la psicología colectiva en forma de depreciación o demérito del orden mismo de las demás estructuras, tanto sociales, políticas, económicas y religiosas, como educativas, cívicas, morales y costumbristas. Por eso es importante abstenerse de cualquier clase de tolerancia, incluso con respecto a lo tributario, mientras dicha aberración subsista.

4.- Legalidad.- Huelga decir que el respeto irrestricto a la ley es la posición óptima de cualquier régimen, al menos por principio en tanto que premisa del imperio de ella y no de los hombres que la apliquen. Pero la imperfección natural de las leyes no permite garantizar, en todos los casos, que la legalidad pueda resultar incontrovertiblemente mejor a cualquier otra clase de alternativa convencional.¹⁷

TACTICAS:

1.- Fiscalización Reincidente.-...Es usual que las autoridades tributarias manifiesten que los sujetos fiscalizables son determinados por algún medio específico:

- sorteos;*
- elecciones sectoriales;*
- datos indicativos de sospecha;*

¹⁷ *Diep Diep Daniel; Defensa Fiscal; obra Citada; pp. 381, 382, 385-391.*

- omisión informativa;
- ganancias o pérdidas desproporcionales;
- etc.

Lo cierto es que suele ocurrir que existen contribuyentes con cincuenta o cien años de operación que jamás han sido fiscalizados y otros que, en menos de cinco años, ya han sido afectados dos o tres veces.

En consecuencia, se fiscaliza:

- lo fácil;
- lo accesible;
- lo amable;
- lo rentable;
- lo ausente de riesgos;
- lo próximo;
- etc.

Y de allí el que sobrevenga la reincidencia –aunque éste sólo esa uno de sus motivos- para mantenerse ocupados con los que “se puede” y abstenerse de acceder con los que no.

Pero en el fondo, quien demerita su imagen con tales actos de reincidencia es el gobierno mismo, ya que independientemente de su grado de culpa en la selección de su propio personal, es en nombre de él que actúan sus funcionarios menores a los ojos del contribuyente, por lo que esa clase de actos no puede dejar de verse como oficial, aun cuando se sospeche o confirmen las sospechas de que se trate de actos personales o arbitrarios.

2.-Presuncionismo.- A lo largo de la historia tributaria e ha procedido de varios modos para fijar el tributo. Pero en los tiempos recientes se han manifestado en forma sucesiva, sobre todo tres de ellos:

- el de mera “calificación” del contribuyente, que consistía en ponderar sus fuentes de ingresos conjuntamente con su nivel de vida y fijarle una cantidad determinada a cubrir;

- el de “estimar” sus ingresos, es decir, restringir la ponderación a una simple apreciación de la cuantía de ingresos derivados de su fuente de riqueza, sin entrar en mayores consideraciones sobre su nivel de vida, para estimar la utilidad probable sobre la que debería contribuir; y

- el de la “presunción” que consiste en partir de sus omisiones más notorias con respecto a tales o cuales índices de actividad para “determinarle” la cuantía de la omisión misma y hacerle contribuir por ello sin demérito de actualizar lo adecuado, fincarle recargos y sancionarle.

...Pero la presuntiva a la que acuden las autoridades fiscales actuantes en procesos de revisión de operaciones de contribuyentes, tampoco goza de una idoneidad plena en su ejercicio. Con frecuencia se encubren, a través de ella y por ejemplo, la propia inactividad durante mucho tiempo, por contrapartida, la precipitación final para concluir su diligencia; la impreparación para investigar o evaluar lo necesario a partir de la información disponible; su desconocimiento sobre la naturaleza especial del giro; su arbitrariedad inexplicable como consecuencia de su negligencia, etc., o, lo que es lo mismo, se toma el camino del menor esfuerzo, ya que siempre resultará mucho más cómodo para ella aventurar la hipótesis de un incumplimiento que investigarlo y cuantificarlo, máxime que una de sus políticas contemporáneas más usuales sea precisamente la de limitarse a “visitar”, no a “auditar”, pues, por razones de número de contribuyentes y personal disponible se ha optado por la superficialidad, la obtención de datos proporcionados, por el personal de la propia entidad visitada, la multiplicidad de visitas, la información de terceros, etc., en vez de revisar a los dignos de sospecha, a profundidad, con el esfuerzo de su propio personal e inclinando más la balanza hacia la calidad que hacia la cantidad.

3.-Investigacionismo.-Ya en el apartado previo se mencionó la alterativa opuesta a la investigación.

Pero también dentro de esta expectativa de acción concentrada por parte de la autoridad con respecto a los contribuyentes que verdaderamente la ameriten, suelen aparecer múltiples recovecos:

- ¿Quién puede asegurarnos que el contribuyente electo para ser investigado es precisamente digno de sospecha en mayor grado que otros?.

- ¿Quién puede impedir que la selección por sospecha no derive, en el fondo, de una represalia?

- ¿Quién fija los parámetros para configurar la sospecha misma o para decidir la elección específica?

La investigación con algún grado de profundidad obliga, por otra parte, a una capacitación mucho mayor del personal actuante, ya que su actuación es indelegable y debe estar lo suficientemente profesionalizada como para respaldar las imputaciones resultantes con algún nivel de efectividad. Ello obliga:

- una asignación presupuestaria mayor;

- una reducción radical del número de contribuyentes revisables;

- un empleo superior del tiempo y los recursos a utilizar;

- una movilidad menor del personal actuante en el domicilio de un mismo contribuyente;

- etc.

Obviamente, a medida que resulten más onerosas, inmodificables, permanentes y serias tales revisiones –aspectos que ya ninguna autoridad tributaria contemporánea está en condiciones de observar sin suponer de su parte un demérito serio de sus alcances, resultados e imagen- los alcances recaudatorios por esta vía podrían incrementarse. Pero se ha preferido optar por “abarcarse mucho y apretarse poco”.

...Pero en ello mismo se manifiesta su debilidad; en la medida en que superficializa sus intervenciones y generaliza sus actos con pretensiones de universalizarlos, en esa misma medida pierde en efectividad, contundencia y significación.

4.-Ejecucionismo.- Todo procedimiento ejecutivo o ejecutorio descansa en la premisa del incumplimiento del deudor, pero dicha premisa no siempre aparece

debidamente configurada, al menos en materia tributaria, desde la certeza o no sobre la existencia del crédito exigible hasta la certeza o no, también, de que la autoridad que lo exige haya sido suficientemente honesta en su fijación.

La secuencia procedimental que va del embargo a la subasta y, de ésta, al remate, representa afecciones patrimoniales muy frecuentemente irreversibles o irreparables y en las que el acreedor es a la vez ejecutor, por lo que la arbitrariedad campea ilimitada e impunemente en todos sus momentos.¹⁸

Del análisis de las tácticas y estrategias del gobierno, se pueden desprender las facultades arbitrarias o ilegales de la autoridad hacendaría, y con ello la ilegalidad de este actuar, es decir, se pone un ímpetu extremo en las características coercitivas del Estado, dejan de lado situaciones que resultarían mejores por un menor esfuerzo y mayor rendimiento, es por ello que la presente investigación, apoya la idea de los impuestos indirectos, no se quiere decir con ello que se dejen de utilizar las facultades revisoras del fisco, sino que se utilicen de manera accesorias, ya que llegan a producir un mayor gasto, corrupción y arbitrariedades, por las razones ya mencionadas. Los impuestos indirectos bien manejados pueden producir mayores cantidades de dinero derivadas de la recaudación, ya que como se ha mencionado es una forma más simple, y quizás menos agresiva hacia el contribuyente, es decir, el contribuyente llega a acostumbrarse, pero no como en el caso de la corrupción y arbitrariedad constante en la que de igual forma se acostumbra, sino de una manera más controlada, y buscando un equilibrio en las tasas establecidas para tratar de evitar que los contribuyentes cautivos, que realmente pagan sus impuestos de manera proporcional y equitativa¹⁹, se vean diezmados en su capacidad contributiva.

¹⁸ *Diep Diep Daniel*; Defensa Fiscal; Obra Citada; pp. 395, 397-401

¹⁹ Esto de acuerdo a lo estudiado en el apartado del comportamiento del contribuyente frente al tributo.

CAPITULO IV

POLITICA FISCAL PARA MÉXICO

4.1 COMPORTAMIENTO DE LOS ACTORES POLITICOS FRENTE A UNA REFORMA FISCAL.

El comportamiento de los principales actores políticos en México, como en varias ocasiones, no va enfocado a una mejor política tributaria, ya que lo que generalmente se busca es el no perder votos, con el fin de poder seguir conservando un puesto en el gobierno, no obstante y si bien es cierto, que la forma en como se pueden realizar las tan comentadas reformas hacendarías, es precisamente ostentando un lugar en el gobierno para poder llevarlas acabo, no es menos cierto que en la mayoría de las ocasiones se pierde el objetivo principal, consistente en el bien común, y se busca más el electoral, ya que determinadas políticas pueden resultar impopulares provocando con ello, al aceptarlas la posible pérdida de los tan deseados votos. Sin importar a que corriente de pensamiento político pertenezcan, los actores políticos suelen confundirse en la búsqueda de los votos, a través de un comportamiento, si no benéfico, si aparentemente correcto, en el cual se pretende no molestar, sin observar las consecuencias que de ello se derivan. Al respecto Jesús Silva Herzog Márquez expone, en el diario Reforma lo siguiente:

“México es un país que no sabe lo que quiere. Sé que la frase que acabo de perpetrar es absurda, engañosa y un poco tonta. Los países no quieren las cosas, no son sujetos provistos de voluntad y de ánimo. Son los hombres, los individuos los que tienen deseos e impulsos de cumplirlos. Pero hay colectividades con rumbo y colectividades a la deriva. Países con ambición y países sin apetito. México parece un país desorientado y pasivo. Un país sin ideas y sin pasiones.

Nadie podría decir que la tribu nacional tiene dirección. Nuestro gran orgullo es que no nos hundimos, celebramos flotar con el cuello por encima del agua y con esto nos contentamos. Estamos perdiendo nuestra guerra vital. No me refiero a la batalla contra los delincuentes, hablo de la resistencia frente a la inercia. Si los países viven es precisamente porque se rebelan contra lo dado y aspiran a transformar su herencia. La política mexicana no aporta ese principio de dirección. Nuestra política ha dimitido frente a la física.

Nuestra política es salival, no motriz. No conduce a ningún lado, pero nos salpica de palabras, de pequeños pleitos, de causas triviales. Lejos de ser un brote de ordenación, nuestra política es un gallinero de gallinas estériles.

Desde muchos lados se analiza la razón de nuestro atasco. Rastros de un pasado que sobrevive, trampa de los abusivos de siempre, defectos de la forja institucional. Hay otra carga que nos detiene y de la que se habla poco. Siguiendo a Tocqueville, podríamos hablar de la mediocridad de nuestras ambiciones. El viajero francés sorprendía a sus lectores cuando advertía un problema insospechado en la democracia. Mientras sus contemporáneos imaginaban al régimen democrático como una salvaje explosión de potencialidades, una fuerza capaz de arrastrar todo lo antiguo bajo el sueño de una utopía, Alexis de Tocqueville sospechaba la enfermedad contraria. La democracia no anunciaba la coronación de la ambición política sin límites, sino su eclipse. Bajo el régimen de los contrapoderes y las elecciones frecuentes, los grandes proyectos quedarían enterrados en los pequeños cálculos y en las mezquinas ambiciones. Todo tendría que ser filtrado por el colador de lo vendible. No nos envenenaría la soberbia de un poder expansivo, nos asfixiaría el conformismo.

De ahí que Tocqueville se preguntara por qué en Estados Unidos había tantos ambiciosos y tan pocas grandes ambiciones. Todos querían salir de su condición original, cada uno de los ciudadanos norteamericanos buscaban mejorar, tener un mejor trabajo, comprar una casa más grande, aumentar sus

ingresos. Pero pocos anhelaban grandes cosas, pocos se trazaban una vida realmente hazañosa. Nadie osaba el desafío. Por eso temían la mediocridad de los sueños democráticos. No podemos desconfiar de la audacia de las sociedades democráticas. El verdadero problema es su reverso: la desgana, el aplacamiento de la pasión, la pereza. Muchos ambiciosos pero pocas grandes ambiciones ¿no es ése el pie de foto de nuestro paisaje? El pluralismo ha hecho florecer un sinnúmero de trepadores que buscan ascenso. Antes estaban ocultos pero ahora muestran públicamente su ambición. Están en el Congreso, en los ayuntamientos, en los partidos, en las cortes de los gobernadores o en el tercer círculo presidencial. Los padecemos en campaña permanente. Tiene la mirada fija en el siguiente peldaño, en el puesto superior, en la oficina alfombrada pero ¿qué quieren? Aunque usan con frecuencia un lenguaje épico, en realidad nos convocan a respaldar su decorado. Y al conformismo del poder lo acompaña, convenientemente, el conformismo de la queja.

La política mexicana de estos días no quiere nada, no busca nada, no consigue nada. No es una fábrica, es una bitácora. Decía al principio de esta diatriba que México no conocía sus aspiraciones. Quiero decir que su clase gobernante no tiene la menor idea de lo que quiere hacer con su poder, que la clase empresarial no tiene más ambición que su renta, que no se ha construido un consenso social para el nuevo siglo. Y no se ve a nadie que este empujando una agenda de largo aliento. Ahí viene mi pregunta central: ¿cómo puede gobernar una clase política que no sabe lo que quiere? ¿Cómo manda un gobierno que no sabe a dónde dirige? Es cierto que es difícil poner las piezas en sincronía para mover el complejo artefacto de la gobernación democrática. Es verdad que el ensamblaje de las coaliciones es una operación difícil. Pero más grave es la ausencia de un proyecto claro. Para gobernar hay que saber mandar, decía Ortega Gasset. No basta con obligar, es indispensable proyectar un boceto de vida futura.

No tenemos ese dibujo. Apenas tenemos un mapa de los acomodados, un plan de sobrevivencia, una rutina para la flotación. El negocio de obstruir resulta rentable. No solamente entrega puntualmente buenos dividendos, sino que permite a la clase gobernante barrer debajo de la alfombra de su vacuidad intelectual y su pequeñez política. El resorte psicológico de la obstrucción es simple: traslada la responsabilidad de su displicencia a los vicios de otro. Está convencido de que lo necesario es imposible y no tiene la menor idea de lo que puede hacerse. Por eso se consuela con sus excusas y obsesiones: los reaccionarios no pueden tener razón; los populistas son una amenaza. Decía el mismo Ortega que el capital de un pueblo no era numismático. No era siquiera económico. El capital de una sociedad consistía, a su juicio, en la energía productora de ideas civiles. Difícil escribir esa línea pensando en México: “energía productora de ideas civiles”. Ideas civiles ¿qué será eso?”¹

La cita anteriormente expuesta, bien puede encajar en la posición que se guarda rumbo a una reforma fiscal para la nación, esto es así ya que, y como ya se analizó en puntos anteriores, sólo se busca sobrevivir o “flotar”, para que desde los gobernantes hasta los gobernados, se de un paliativo que mantenga las situaciones sin grandes cambios, toda vez que, los mismos podrían alterar las cosas y afectar el conformismo, con el cual el país parece estar cómodo.

Es de destacarse que lo mismo que vio Tocqueville en el pueblo norteamericano, ocurre en el mexicano, en este caso en los actores políticos, son ambiciosos, pero pocos o ninguno tiene grandes ambiciones; es decir, se busca como fin llegar al puesto pero por un beneficio propio, no en favor de la colectividad o bien común, más allá de no saber hacia donde se dirigen, se da el fenómeno de que no les importa hacia donde va México; Lo ya aludido, nos denota la enorme cantidad de ambiciones y la falta de grandes ambiciones, como lo son las reformas fiscales, tan necesarias para México, no parches fiscales, sino

¹ *Silva Herzog Márquez Jesús; De la mediocridad de las ambiciones; Periódico Reforma; Lunes 16 de Julio de 2007; pág. 18*

la búsqueda de soluciones y proyectos que vayan encaminados a un desarrollo económico.

El actual Secretario de Hacienda a dicho que la mejor reforma fiscal es la posible, y se piensa que la reforma hacendaría se ira llevando paulatinamente, no obstante, en la propuesta del Ejecutivo Federal menos escabrosa, brotaron las inconformidades por parte de algunos actores políticos, ¿cómo se llegará a dar el supuesto siguiente paso?; de igual forma es importante destacarse que la mejor reforma fiscal no es la posible, ya que esta idea resulta conformista y como dice Jesús Silva Herzog Márquez *es un mapa de los acomodados, un plan de sobrevivencia, una rutina para la flotación*; es decir, la mejor reforma fiscal es la que le va a servir al país para salir adelante, por lo menos en lo relativo al tema tributario, no sólo la que es posible, esta idea es la que ha llevado al país a sus vigentes problemas.

4.2 ANALISIS DE LA PROPUESTA DE REFORMA FISCAL PARA EL AÑO DOS MIL OCHO.

En este momento se ha comenzado a realizar una reforma fiscal por parte del Presidente Calderón, la cual si bien es cierto, puede llegar a producir consecuencias perjudiciales, también lo es que se ha intentado hacer que paguen uno de los sectores o factores de poder en la nación, que es la clase empresarial, falta otro de ellos que resulta más fuerte por su debilidad y dentro del cual se esconden varios sujetos, los cuales se vuelven un importante fuente de evasión fiscal.

La propuesta de reforma presentada por el Presidente Felipe Calderón, ha derivado, como es lógico, comentarios de apoyo y ataques a dicha idea, aportando criticas constructivas como destructivas, ya que se afecta a un sector particular, o

por lo menos es lo que se aparenta, que es la clase empresarial, y de igual forma se da la desaprobación de los adversarios políticos.

Las reformas más importantes se pueden resumir² de la siguiente forma:

Decreto y leyes que comprende	Modificaciones más importantes
<p>Por el que se modifica el artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos</p>	<p>Se faculta a los Estados adheridos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal para imponer contribuciones a la venta final de gasolinas y diesel, tabacos labrados y cervezas, que se realice dentro de su territorio, siempre y cuando se ajusten a las tasas o cuotas, requisitos y demás características que establezca la ley federal. Los Municipios participarán de la recaudación</p>
<p>De reformas y adiciones a diversas leyes, con el propósito de reglamentar las disposiciones constitucionales señaladas</p>	<p>Las entidades podrán establecer un impuesto local a la venta final de todos aquellos bienes que en la actualidad o en el futuro sean objeto del IESPS</p> <p>Se modifican las fórmulas y esquemas de distribución de las participaciones y aportaciones federales</p> <p>Se plantea abrogar la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos para que las entidades federativas lo establezcan como consideren conveniente, y conservarán el registro estatal vehicular (arts. 2º, 2-A, 4o., 3o. 5o., 6o., 7o., 9o., 10-C, 10-D, 10-E, 11, 11-A, 15, 27, 37, 44, 46, 49 y 51 de la Ley de Coordinación Fiscal)</p>
<p>Por el que se Reforman, Adicionan y Derogan Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y se Establece el Subsidio para el Empleo</p>	<p>CFF</p> <p>La autoridad podrá iniciar facultades cuando se solicite una devolución con el objeto de comprobar la procedencia de la misma. (art. 22)</p> <p>Los saldos a favor superiores de \$10,000.00 deberán presentarse con Firma Electrónica Avanzada (art. 22)</p> <p>Serán responsables solidarios a los asesores en materia fiscal por las multas a que se haga acreedor el contribuyente, cuando derivado de la prestación del servicio o asesoría otorgada al contribuyente, éste omita el pago total o parcial de las</p>

² Dichas propuestas eran estas hasta antes de que entrara a estudio a la Comisión Dictaminadora.

contribuciones. (art. 26, fracción XVI)

Se presumirán como ingresos los depósitos que se efectúen en un ejercicio fiscal cuya suma sea superior a \$1'000,000.00 en las cuentas bancarias de una persona que no este inscrita en el RFC, o que no está obligada a llevar contabilidad. (art. 59, fracción III)

IESPS

Se aplica una tasa del 20% a la organización de juegos y apuestas, así como sorteos que se efectúen en territorio nacional y requieran permiso de conformidad con la ley. También quedan comprendidas los concursos en los que se ofrezca premios y en alguna etapa de su desarrollo intervenga directa o indirectamente el azar. Por el ejercicio de 2008 la tasa sería del 10% y en 2009 del 15%. No aplica lo anterior a contribuyentes sin fines de lucro autorizadas para recibir donativos deducibles y se dediquen a la enseñanza con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios. (arts. 2o fracción I inciso b), 8o fracción III inciso a) sexto transitorio)

ISR

Se dará el tratamiento de ingreso a las cantidades recibidas en efectivo, en moneda nacional o extranjera, por concepto de préstamos, aportaciones para futuros aumentos de capital o aumentos de capital mayores a \$600,000.00, cuando éstos no se informen al SAT (art. 20 y 86-A)

Se simplifica el calculo de la retención del ISR por el pago de salarios, al eliminarse la tabla del subsidio acreditable y la ampliación gradual de la tarifa, así como se elimina el crédito al salario por el nuevo subsidio para el empleo

Subsidio para el empleo

Se da a conocer la tabla relativa, y se describen los requisitos para su aplicación, así como los supuestos en que las cantidades que se entreguen a los trabajadores por el subsidio se podrán acreditar contra el ISR a cargo o el retenido a terceros (art. séptimo transitorio)

Crédito al empleo

	<p>Se señala la tarifa correspondiente que se aplicará al pago de salarios, y el resultado que se obtenga será el crédito que se podrá disminuir del ITU (art. octavo transitorio)</p>
<p>Ley del Impuesto contra la Informalidad</p>	<p>Se incluye un nuevo impuesto denominado “Contra la Informalidad” el cual establece que las personas físicas o morales están obligadas al pago del impuesto por los depósitos en efectivo superiores a \$20,000.00 en cada mes del ejercicio.</p> <p>El impuesto se calcula aplicando la tasa del 2% al importe total de los depósitos gravados, el cual será retenido por la institución financiera. (arts. 1º, 2º, 3o y segundo transitorio)</p>
<p>Ley de la Contribución Empresarial a Tasa Única</p>	<p>Serán sujetos del impuesto las personas físicas y morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento en México, que realicen las actividades consideradas por la LIVA -no incluye los ingresos por salarios y conceptos asimilados- (arts. 1o y 3o, fracción I);</p> <p>La base se calcula:</p> <p>Ingresos efectivamente cobrados (art. 3o, fracción IV)</p> <p>Menos: Deducciones autorizadas -erogaciones correspondientes a las actividades señaladas sin incluir las correspondientes a sueldos y salarios- (arts. 5o y 6o)</p> <p>Igual: Contribución empresarial</p> <p>Por: Tasa 19% sobre la contribución y por 2008 el 16% (arts. 1o de Ley y 4o transitorio)</p> <p>El impuesto del ejercicio se determina de la siguiente manera:</p> <p>Ingresos percibidos</p> <p>Menos: Deducciones autorizadas</p> <p>Igual: Contribución empresarial</p> <p>Por: Tasa 16%</p> <p>Igual: Impuesto de tasa única (ITU)</p> <p>Menos: Crédito por exceso de deducciones (exceso por TU - 16%-)</p> <p>Menos: ISR del ejercicio (acreditamiento)</p> <p>Menos: Pagos provisionales del ITU</p> <p>Igual: ITU a Cargo (arts. 7o al 11)</p> <p>Menos: Crédito al empleo (art. Octavo transitorio del Decreto -</p>

	1-) Igual: ITU a pagar Se abroga la Ley del Impuesto al Activo a partir del 1o de enero de 2008 ³
--	---

Como se puede observar, en la reforma integral, los puntos que pretendían realizar son los siguientes:

1. Otorgar mayores facultades a los estados modificando el artículo 73 de la Constitución Federal, con el fin de delegar ciertas funciones y con ello ingresos, lo anterior es así, ya que los Estados podrían cobrar impuestos que antes estaban conferidos al gobierno federal, produciéndose con ello un mayor número de ingresos para poder llevar las obras que necesite la entidad.
2. Se busca atacar a la evasión fiscal, creando un impuesto que versa sobre el depósito de determinadas cantidades bancarias.
3. También se busca evitar la elusión fiscal, la cual aun y cuando sea legal, la misma produce que dejen de entrar ingresos a la nación, derivados de las contribuciones.
4. Se propone la creación un impuesto llamado, Contribución Empresarial a Tasa Única (CETU)⁴, el cual busca disminuir algunas deducciones a favor del sector empresarial. Derivado de este nuevo gravamen se abroga la Ley del Impuesto al Activo a partir del 1o de enero de 2008.

Como primer punto se puede advertir, un tema que durante muchos años, ha sido solicitado por parte de los gobiernos de los estados, que es poder tener mayores ingresos, y con esto buscar realizar más obras o prestar mayores servicios a sus Estados, ya que siempre ha existido la queja con respecto a que

³ La presente información fue sacada de la página de Internet www.saludempresarial.com

⁴ Al cual posteriormente se le cambiaría el nombre de Contribución Empresarial de Tasa Única, por el de Impuesto Empresarial de Tasa Única, como se verá más adelante.

determinada Entidad produce más y recibe menos dinero por parte de la federación y viceversa, es por ello que así el gobierno federal pretende delegar funciones y facultar a las entidades federativas para poder cobrar determinados impuestos, los cuales antes estaban controlados por el gobierno federal. No obstante a lo anterior, este punto debe de ser tratado con cuidado, ya en muchas ocasiones el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, no suele cumplir su objetivo y con ello se da el fenómeno de doble o múltiple tributación. Respecto de este tema Margáin Manautou señala:

“Ante la queja de los Estados y Municipios de que cada vez las participaciones que perciben conforme a la Ley de Coordinación Fiscal cada vez son menores frente a las necesidades sociales que ellos tiene que afrontar, se les ha autorizado a crear el llamado impuesto al hospedaje; los derechos por la expedición de los permisos de anuncios; a percibir, el impuesto sobre automóviles nuevos que se recaude de cada entidad; el beneficiarse con los impuestos de tenencia y adquisición de inmuebles, y permitir que el fisco estatal efectúe visitas domiciliarias o de gabinete en los impuestos sobre la renta, valor agregado y, en tratándose de contribuyentes sujetos al régimen de simplificación tributaria, el especial sobre producción y servicios, beneficiándose con las diferencias que determinen y lleguen a recaudar, así como con parte de las multas que impongan y paguen los contribuyentes. A partir de 2003 se les autorizó a establecer dos impuestos: el aplicable a contribuyentes empresariales con ingresos anuales de hasta cuatro millones de pesos y a los contribuyentes pequeños, con ingreso bruto anual hasta millón y medio; impuestos éstos que se han abstenido de crear por considerar que serían fácilmente atacados a través del juicio de amparo.

Sin embargo, los Estados y Municipios reclaman que su participación en la recaudación tributaria federal sea de un 23% y aún otorgándoles no será suficiente, pues no olvidemos que esta ha disminuido y su valor adquisitivo también a disminuido.”⁵

⁵ Obra Citada; Margáin Manautou Emilio; Nociones de Política Fiscal; pág. 257 y 258.

De igual forma, se pretende abrogar la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos para que las entidades federativas lo establezcan como consideren conveniente, conservando el registro estatal vehicular, ya que el mismo deja grandes dividendos, verbigracia en la actualidad el gobierno del Distrito Federal, obliga a los habitantes de dicha entidad al pago de la tenencia, ya que si no se paga este gravamen, no se renueva la tarjeta de circulación y con ello no se puede usar el automóvil. Lo anterior resulta interesante para su análisis, ya que se utiliza una “técnica fiscal”⁶, pero mal entendida, porque se busca volver legal o constitucional, algo que a todas luces resulta inconstitucional e ilegal, dicha situación guarda relación con lo ya estudiado en el punto 3.4 de esta tesis, en lo relativo a la validez constitucional y legalidad de los impuestos, en el cual se establece que la autoridad debe de actuar conforme a lo dispuesto en la Constitución y las normas secundarias relacionadas con la materia, y la autoridad por lo menos del Distrito Federal violenta la libertad de tránsito⁷ y de propiedad⁸, contempladas en la Carta Magna, basándose su comportamiento en una idea tan absurda como lo fue el gravamen a las ventanas, impuesto por Carlos López de Santa Ana; cabe recordar que el impuesto sobre Tenencia y Uso de Vehículos, se contemplaba como temporal para poder sufragar a los juegos olímpicos de 1968, pero al ver los dividendos que generaba se decidió dejarlo, y en la actualidad se le han puesto un buen número de parches para tratar de volverlo constitucional y legal. Lo señalado es digno de comentario, ya que la reforma fiscal presentada por lo menos en este punto, tiene como único fin un mero carácter recaudatorio, sin importar las formas y derechos violados, lo anterior es así, toda vez que, descansa

⁶ Infra apartado 1.1.2, de la presente Tesis.

⁷ Debido a que limita la libertad de tránsito basándose en un impuesto inconstitucional.

⁸ Con la intención de disfrazar la evidente inconstitucionalidad de los artículos 1^ª; segundo párrafo; y 3^ª; fracción I, de la actual Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, se dice que no se grava la propiedad toda vez, que ya fue gravada cuando se compró, sino que como reza el texto legal, el impuesto grava la tenencia o uso; lo cual produce como interrogante por qué se procede así en el caso de los vehículos; si salvo excepciones, como en el caso de la comisión de delitos e infortunios, el propietario goza, con base en una garantía constitucional, de pleno derecho sobre la tenencia y el uso sobre su propiedad; ya sea por sí mismo, o por algún tercero que asuma tal derecho; gracias a la concesión del verdadero propietario. Por lo anterior dicho gravamen, resulta absurdo, y peligroso ya que bajo esta lógica o argumento, el Estado podría gravar cuanto tiene y usa el gobernado.

sobre un impuesto inconstitucional, y con ello no se lleva a cabo una adecuada política fiscal de acuerdo a los lineamientos ya vistos.

Como segundo punto, se pretende atacar a la evasión fiscal, por medio de los depósitos bancarios, creando la Ley del impuesto contra la informalidad, en la que se le aplicara una tasa del 2% al importe total de los depósitos gravados siendo retenido éste por la institución financiera respectiva, esto en el caso de los depósitos en efectivo por parte de personas morales o físicas superiores a los veinte mil pesos mensuales. Dicha medida era y es sólo un paliativo, ya que abarca muy poco de los sectores informales, los cuales cada vez son más por la falta de empleo y demás circunstancias, resultado con lo anterior, que cada vez menos personas contribuyan al gasto público, es decir, dicha Ley ni siquiera debería de llevar ese nombre⁹ ya que, sólo contempla un sector muy limitado, aunado a que los evasores por obvia lógica realizaran medidas no muy complicadas para dejar de pagar este impuesto, como lo pueden ser que abran varias cuentas, que guarden ellos mismos su dinero, etcétera, además de que en varios campos, como lo son por ejemplo el comercio, generalmente todo se maneja en efectivo y no en depósitos bancarios, de igual forma es de destacarse que esta medida también promueve la disminución de ahorradores, los cuales ya no depositaran sus dinero en los bancos, provocando de igual forma problemas económicos, en fin la medida no sólo es poco efectiva, sino que incluso puede llegar a afectar al sector de los ahorradores bancarios.

Por otra parte, se contemplaba a los grandes defraudadores ya que se presumen como ingresos a los depósitos que se efectúen en un ejercicio fiscal, cuya suma sea superior a un millón de pesos en las cuentas bancarias, de una persona que no este inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes, o que no este obligada a llevar contabilidad; no obstante dicha situación es fácil de evadir,

⁹ Tan es así que posteriormente de haber sido analizada por la Comisión Dictaminadora, se le cambio a Impuesto a los Depósitos en Efectivo.

toda vez que, al igual que en el párrafo anterior las cuentas se puede dividir, como una especie de prestanombres.

Así mismo, se pretende poner una tasa del 20% a la organización de juegos, apuestas y sorteos, dentro del territorio nacional que requieran permiso de acuerdo a la ley. Lo anterior, se da ya que en la actualidad se ha dado un auge a este tipo de concursos generándose ganancias muy jugosas. Es de destacarse que esto no se aplica cuando los mismos no persiguen fines de lucro, estén autorizados a recibir donativos deducibles y se dedique a la enseñanza con autorización oficial.

También se vuelve a contemplar una responsabilidad solidaria por parte de los asesores fiscales por las multas a que se haga acreedor el contribuyente, cuando por culpa del profesional el sujeto pasivo omita el pago total o parcial de las contribuciones; esta mediad puede resultar adecuada, no obstante la actual reforma, sobre todo en los relativo al CETU¹⁰, resultado muy confusa, tan es así que analistas en la materia contemplan un ajuste paulatino hacia este tipo de impuesto, es por ello que aun y cuando los asesores deben de ser peritos en la materia no deja de resultar escabrosa la situación.

La última reforma es quizás la más controversial de todas las mencionadas, ya que se afecta de manera más directa al sector empresarial, el cual como ya se comento en otras ocasiones durante el desarrollo de la presente tesis resulta un factor de poder, aplicándole a estos contribuyentes, con respecto a sus ingresos una tasa mínima¹¹, para ir dejando de lado al ISR, y con ello combatir la elusión fiscal.

Lo que busca el Ejecutivo Federal, con base en lo comentado en periódicos es lo siguiente:

¹⁰ Posteriormente llamado IETU

¹¹ Se pretende que la tasa sea mínima para que no afecte de manera tan radical a la economía de los empresarios, y con ello a la del país.

REFORMA fiscal 2008, por 1.5% del PIB adicional

Veintiuno de Junio de dos mil siete

La iniciativa de reforma fiscal propuesta por el gobierno del presidente Calderón en el sexenio pretende lograr una recaudación adicional del 3 por ciento del Producto Interno Bruto y tan sólo para el 2008 a través de la Contribución Empresarial de Tasa Única (CETU) recaudará 1.3 del 1.5 por ciento que pretende en total para el año entrante, el restante 0.2 proviene de la eficiencia recaudatoria.

El paquete se compone de 4 rubros: administración tributaria eficaz; gasto público eficiente; federalismo fiscal y renacimiento del sistema tributario. En las cuestiones de renacimiento del sistema tributario se proponen varias medidas.

El gravamen de Contribución Empresarial de Tasa Única para el 2008 será de 16 por ciento y para 2009 de 19 por ciento. La mecánica para este gravamen se basa en que se pagará el CETU o el ISR, lo que resulte mayor a la hora de calcularlo por las empresas y las personas físicas con actividad empresarial.

Este nuevo gravamen sustituirá al Impuesto al Activo y se complementará con un crédito al empleo que será mayor para los empleados de menores ingresos y el actual crédito al salario se transformara en subsidio.

Se propone integrar el impuesto y el subsidio fiscal para personas físicas en una tasa única, con esta medida se pretende eliminar la complejidad y no elevar la recaudación, indico el titular de Hacienda.

Otro gravamen nuevo va contra la informalidad: pretende gravar con un 2 por ciento los depósitos realizados en efectivo que excedan la cantidad acumulada de veinte mil pesos a lo largo del mes. Éste será retenido por los bancos y el contribuyente podrá acreditarlo en su declaración mensual o anual del ISR.

En este mismo sentido se habla de fiscalizar a los no inscritos en el RFC con ingresos considerados como acumulables al tener depósitos en todas las cuantas bancarias superiores al millón de pesos anuales en el ejercicio fiscal.

Las devoluciones de 10 mil pesos tendrán que ser solicitadas con firma electrónica. Se reduce el monto, ya que actualmente es de 25 mil pesos la obligatoriedad.

Además, se impulsa la creación de un portal especializado en las personas físicas y mipymes para que estas puedan llevar su contabilidad.

Se propone gravar con un 20 por ciento la participación en juegos y sorteos. Este IEPS se acreditará contra el impuesto local hasta un máximo del 4 por ciento. Otro IEPS es para las pinturas en aerosol que se propone sea del 50 por ciento.

Para fortalecer las finanzas estatales se prevé un impuesto a las ventas finales de los productos con IEPS federales (gasolina y diesel, entre otros) previa autorización de los Congresos locales. Punto que todavía esta por definirse, de acuerdo al titular de las finanzas públicas.

Se introduce la posibilidad de que el impuesto de la tenencia sea eliminado en el mediano plazo para dejar lugar a un nuevo impuesto estatal.

Se destaca que las medidas fiscales generarán una recaudación adicional del 2 por ciento del PIB en los siguientes dos años y tan sólo el CETU, los IEPS en juegos y sorteos, así como en pintura aportarán el 1.8 por ciento en el periodo antes mencionado.

La prospectiva recaudatoria de la SHCP en materia tributaria no petrolera para 2008 es crecer 1.5 por ciento, el año siguiente 2.2, para el 2010 a 2.4 por ciento, en 2011 lograr una recaudación adicional de 2.6 por ciento para cerrar el sexenio con la cifra de 2.8 por ciento.

*Carstens indicó que en un horizonte de 20 años se necesita sustituir con ingresos tributarios aportaciones petroleras a las finanzas públicas que equivalen a 10 puntos del PIB, lo que significa recaudar en cada sexenio a partir de este por lo menos 3 puntos del Producto Interno Bruto la recaudación.*¹²

Es de destacarse que hasta aquí dicha reforma es la propuesta por parte del Ejecutivo Federal, no obstante derivado de la gran impopularidad, temor y desaprobación que se produjo, la misma fue analizada por los partidos políticos a través de una Comisión Dictaminadora, la cual realizó los ajustes que considero necesarios, para que el día trece de septiembre del año do mil siete el Senado de la Republica aprobará los dictámenes de expedición de diversas leyes fiscales y de modificaciones de otras, que le habían sido remitidos por la Cámara de Diputados, con lo que concluyo en el Congreso de la Unión el proceso de la reforma fiscal para el dos mil ocho, que se había iniciado el veinte de junio de la propuesta que el Ejecutivo Federal le envió para su estudio.

Los cambios realizados fueron mínimos, si embargo, en aras de entender mejor esta reforma, es importante analizar a los mismos, motivo por el cual se irán contemplando con detenimiento cada uno de ellos.

IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA UNICA¹³

La reforma más significativa tiene que ver con la creación tiene que ver con la creación del impuesto empresarial de tasa única (IETU). Es claro que el propósito primordial de éste impuesto es aumentar la recaudación fiscal. La dependencia del gobierno federal de los ingresos petroleros y los elevados índices de evasión fiscal, sirvieron como argumento para justificar este nuevo gravamen.

¹² La presente información fue sacada de la página de Internet www.impuestum.com

¹³ Cfr. Con la página de Internet www.ey.com/mx

La tasa del IETU se calculará aplicando una tasa relativamente baja sobre una base gravable más amplia que la de impuesto sobre la renta. La tasa será del 16.5% en 2008, 17% en 2009 y de 17.5%¹⁴ para los demás años.

Es de destacarse que el porcentaje que se maneja en el párrafo anterior no se le aplica a los REPECOS, ya que estos pagarán el 19%, por concepto de IETU y derivado de que es un sector de baja capacidad administrativa, se llevará a acabo a través de una contabilidad simplificada, y será por medio de la cuota que estimen las entidades federativas, dentro de dicha cuota se comprenderán tanto el impuesto al valor agregado, el impuesto sobre la renta, el impuesto de tasa única, así como en su caso las contribuciones y derechos locales que dichas entidades determinen.

La base tributaria consiste en la diferencia que resulte de disminuir de los ingresos que efectivamente se cobren por las actividades gravadas, las deducciones autorizadas por la Ley efectivamente pagadas.

Las personas que tengan trabajos independientes y que también reciban un salario, tan sólo tendrán que pagar el IETU, en lo relativo a los ingresos que reciban derivados de sus trabajos independientes.

Los ingresos comprendidos, son las entradas totales por las siguientes actividades que forman parte de la base del IETU:

- La enajenación de bienes
- La prestación de servicios independientes
- El uso o goce temporal de los bienes

¹⁴ Este punto de cómo va ir aumentado el porcentaje con el pasar de los años, resulta controversial por las razones que se esgrimirán en el apartado a las observaciones a la reforma fiscal para el año dos mil ocho

Se establece que se considerará como ingreso el precio o la contraprestación por las actividades antes mencionadas. Sin embargo, señala que también se consideran ingresos las cantidades que se carguen o se cobren por concepto de impuestos (excepto los trasladados en términos de la ley), derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto, incluyendo los anticipos o depósitos, así como las cantidades percibidas de las aseguradoras, cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas de seguros o reaseguros relacionados con bienes deducibles.

Por lo que respecta a los ingresos no comprendidos, se puede señalar que el IETU puede ser caracterizado como un impuesto calculado con base en el método resta o sustracción, esto es, disminuyendo los gastos, inventarios e inversiones autorizadas de los ingresos por las ventas, la prestación de servicio o el otorgamiento de uso o goce de bienes.

La forma del cálculo del IETU es equivalente a la suma de los componentes del valor agregado de las unidades económicas: salarios, regalías, intereses y utilidad neta.

Esta equivalencia hace que estructuralmente el IETU deba permitir gravar la disponibilidad de recursos del contribuyente, para efectuar los pagos a los factores de la producción de los salarios, regalías, intereses y dividendos.

Como consecuencia, los ingresos provenientes de regalías, dividendos, intereses o por servicios subordinados no se encuentran dentro del objeto del IETU.

Por lo anterior no son objeto del IETU los siguientes ingresos:

- Dividendos
- Servicios personales subordinados

- Intereses, que no se consideran parte del precio pactado
- Regalías entre partes relacionadas
- Operaciones derivadas, cuando la enajenación subyacente no sea objeto del IETU
- Cualquier otro ingreso que no represente enajenación u otorgamiento de uso o goce de bienes

Para efectos del IETU los contribuyentes podrán deducir los siguientes conceptos:

- Las erogaciones por la adquisición de bienes, servicios independientes o el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen para realizar actividades gravadas por el IETU, o para la administración de dichas actividades, o en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios gravados. Cabe mencionar, que una de las características sobresalientes del IETU es el tratamiento a los activos fijos, que podrán deducirse en forma inmediata.
- Las contribuciones (federales o locales) pagadas en México así como los aprovechamientos (por la explotación de bienes de dominio público o un servicio público concesionado), además del impuesto al valor agregado y el impuesto sobre producción y servicios que hubiere sido trasladado al contribuyente o que hubiere pagado en importaciones cuando este no tenga derecho a efectuar su acreditamiento, pero se vinculen con pagos por la adquisición de bienes, prestación de servicios independientes independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes deducibles para efectos del IETU. Por el contrario, no son deducibles del IETU, el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado, así como el impuesto sobre producciones y servicios, el impuesto a los depósitos bancarios en efectivo, y las aportaciones de seguridad social (cuotas obrero-patronales del IMSS y del INFONAVIT).
- Devoluciones de bienes que se reciban, de los descuentos o bonificaciones que se hagan, en adición a los anticipos o depósitos que se restituyan,

siempre que los ingresos de las operaciones que les dieron origen hayan estado a efectos al IETU.

- Los donativos no onerosos ni remuneratorios, hasta el límite que se establece para efectos del impuesto sobre la renta.
- Pérdidas de créditos incobrables con las mismas reglas aplicables para el impuesto sobre la renta.
- La indemnización por los daños y perjuicios y las penas convencionales.
- La creación o incremento de reservas matemáticas vinculadas con los seguros de vida, o de los seguros de pensiones derivadas de las leyes del seguro social.
- Las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados o a sus beneficiarios, así como las cantidades que paguen las instituciones de fianzas para cubrir el pago de las reclamaciones.
- Los premios que se paguen en efectivo quienes organicen loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase, autorizados por las leyes.

No son deducibles los salarios. Además toda vez que los ingresos provenientes de regalías entre partes relacionadas, dividendos, intereses no se encuentran dentro del objeto del IETU, por simetría y como consecuencia lógica, estos conceptos no son considerados dentro de las deducciones autorizadas.

El cálculo del IETU será anual, ya que al ser considerado un gravamen mínimo respecto del impuesto sobre la renta, esto es, únicamente se pagará el excedente sobre dicho impuesto.

Se calculara por ejercicios y se pagará mediante declaración que se presentará en el mismo plazo establecido para la presentación de la declaración anual del impuesto sobre la renta. No obstante, los contribuyentes estarán obligados a efectuar pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, en las mismas fechas que en el impuesto sobre la renta.

Contra el IETU se podrán aplicar los siguientes acreditamientos:

- Si las deducciones autorizadas son mayores a los ingresos acumulables del mismo ejercicio para efectos del IETU, el contribuyente determinará un crédito que podrá aplicar contra futuros pagos de dicho impuesto. Este crédito se determinará aplicando la tasa del IETU al diferencial obtenido de restar a las deducciones autorizadas, los ingresos gravables del mismo ejercicio.
- Para neutralizar el efecto de la no deducción de nómina, se permite al contribuyente aplicar un crédito que se determinará multiplicando la tasa del IETU por la suma de los pagos por los salarios que sirvieron de base para determinar el impuesto sobre la renta a cargo de las personas físicas en términos del Capítulo I del Título IV de la Ley de ese impuesto (sueldos y salarios, así como asimilables a éstos) y las aportaciones de seguridad social a cargo de los patrones, estableciendo como requisito que se cumpla con la obligación de enterar las retenciones efectuadas a dichas personas físicas y entregar a los trabajadores las cantidades que por concepto de subsidio al empleo les corresponda.
- Una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta propio efectivamente pagado en el ejercicio, incluyendo como tal el acreditamiento del impuesto por depósitos en efectivo, el pagado mediante compensación y el impuesto sobre la renta por dividendos contables siempre que el pago se hubiera efectuado en el ejercicio por el que se calcula el IETU.

Por las inversiones deducibles adquiridas durante el periodo de 1988 a 2007 se podrá determinar un crédito fiscal aplicable contra el IETU. Este se determinará aplicando la tasa del IETU al saldo por deducir actualizado de las inversiones al primero de enero de 2008. El resultado obtenido se acreditará en un 5% anual a partir del ejercicio fiscal de 2008.

Las inversiones nuevas adquiridas entre el primero de septiembre y el 31 de diciembre de 2007 se podrán deducir en los tres ejercicios siguientes en partes iguales. Se entiende por inversiones las consideradas como tales para efectos del impuesto sobre la renta.

Se establece un mecanismo para que cuando las autoridades fiscales en forma presuntiva determinen los ingresos de los contribuyentes, se disminuyan de los mismos las deducciones que se comprueben y al resultado se le aplique la tasa del IETU. Así mismo, se incorpora la opción para que el contribuyente en lugar de disminuir la base gravable en los términos expuestos, se aplique el coeficiente del 54% a los ingresos determinados presuntivamente.

Ahora bien, aún y cuando la Ley del Impuesto al Activo fue derogada, mediante disposición transitoria se establece que los contribuyentes podrán solicitar la devolución (o acreditar) del impuesto al activo pagando en los diez ejercicios anteriores, sujetando dicha posibilidad a varias restricciones.

IMPUESTO A LOS DEPOSITOS EN EFECTIVO

La Ley del Impuesto a los Depósitos en efectivo se establece como un mecanismo que pretende auxiliar en el control de la evasión fiscal.

Este nuevo impuesto gravará a partir del primero de julio de 2008, con una tasa del 2% a los depósitos en efectivo, en moneda nacional o extranjera que reciba una persona física o moral, cuyo monto acumulado en el mes exceda de \$ 25,000.00, en una o varias de sus cuentas contratadas con una misma institución financiera de las que sea titular.

No estarán gravados los depósitos que se efectúen a través de medios distintos al efectivo, como pueden ser las transferencias electrónicas, traspasos

entre cuentas, títulos de crédito (como cheques), o cualquier otro instrumento pactado con las instituciones financieras.

Serán las instituciones del sistema financiero las responsables de recaudar y enterar el impuesto al fisco federal, en los términos que mediante reglas de carácter general que establezcan las autoridades hacendarías.

El impuesto a los depósitos en efectivo (IDE) será acreditable contra el impuesto sobre la renta propio y el retenido a terceros, si existe remanente, dicho remanente se podrá compensar contra el IETU e IVA (excepto el IVA retenido a terceros). Si posterior a estos acreditamientos y compensaciones existiera saldo a favor, este podrá solicitarse en devolución.

No estarán obligados al pago de este impuesto:

- Las personas morales con fines no lucrativos, consideradas como tales para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- La Federación, Estados, Municipios y entidades de la administración pública paraestatal.
- Las personas físicas y morales por los depósitos en efectivo que perciban por créditos otorgados por instituciones del sistema financiero.
- Las remuneraciones a que se refiere el artículo 109, fracción XII de la Ley del Impuesto sobre la Renta entre las que se encuentran: remuneraciones de agentes diplomáticos, consulares, empleados de la embajada, delegaciones oficiales, miembros de delegaciones humanitarias, entre otros.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Para el caso de empresas controladoras que consoliden fiscalmente, en resumen, la reforma consiste en observar la fuente de donde proviene la pérdida por enajenación de acciones: 1) si la pérdida proviene de la enajenación de acciones emitidas por sociedades controladas que realice la controladora, no será aplicable el régimen cedular, 2) si la pérdida proviene de la enajenación de acciones emitidas por la sociedad controladora respecto de acciones emitidas que no sean controladas aplicaría el régimen cedular.

Para el caso de pérdidas en la enajenación de acciones llevadas a cabo por sociedades controladas, opera el sistema cedular.

Se establece un límite para la deducibilidad de los donativos. Únicamente será deducible, en el caso de personas morales, una cantidad equivalente al 7% de la utilidad fiscal obtenida en el ejercicio inmediato anterior y en el caso de personas físicas una cantidad que no exceda del 7% de los ingresos acumulables que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta en el ejercicio inmediato anterior, antes de aplicar las deducciones personales a que se refiere el artículo 176 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Las personas morales deberán informar al SAT, sobre los préstamos, aportaciones para futuros aumentos de capital o aumentos de capital en efectivo mayores a \$600, 000.00 que obtengan, dentro de los 15 días siguientes a su obtención. Tratándose de personas físicas, la obligación de referencia será respecto de préstamos, donativos y premios en efectivo mayores a \$600, 000.00.

En caso de incumplimiento de esta obligación, el importe de referencia será considerado, sin admitir prueba en contrario, como acumulable para efectos sobre la renta.

Se limita la exención que tiene la Ley del Impuesto sobre Renta respecto a la enajenación de acciones a través de la bolsa de valores. Al respecto, de

acuerdo a la fracción XXVI del artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sólo estarán exentas las personas físicas que obtengan ingresos por la enajenación de acciones en la bolsa de valores, siempre que dicha enajenación no implique que se venda el 10% más de las acciones de la emisora.

Se simplifica el procedimiento para determinar el impuesto sobre la renta para los ingresos por asalariados y asimilados.

La reforma consistente en integrar en una sola tarifa de ocho tramos, tanto la tarifa del impuesto sobre la renta como la tabla del subsidio, incluyendo el efecto del subsidio con una proporción de 86% de ingresos gravados y manteniendo la tasa máxima de 28%.

Además, se sustituye el crédito al salario por el subsidio para el empleo, que aplicaría únicamente a los contribuyentes que perciban ingresos por salarios.

En términos generales la tabla, mecánica y procedimientos establecidos para el cálculo, entrega y acreditamiento de las cantidades por concepto de subsidio al empleo, son prácticamente iguales a las aplicables al crédito al salario.

Por otro lado, mediante disposición de vigencia anual se establece que los intereses pagados a bancos extranjeros, residentes en países con los que México tiene celebrado un tratado para evitar la doble tributación, podrán estar gravados a la tasa del 4.9% como ha venido sucediendo desde hace varios años.

El Título VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta que contempla la regulación de los Regímenes Fiscales Preferentes, es modificado sustancialmente.

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS

Se grava a la tasa del 20% a la realización de juegos con apuestas o sorteos, que requieran permiso de conformidad con lo dispuesto en la Ley Federal de Juegos y Sorteos y su Reglamento.

No estarán obligadas al pago de este impuesto las personas morales con fines no lucrativos autorizadas para recibir donativos. Asimismo, estarán exentos del gravamen los sorteos que se llevan a cabo con fines promocionales, tales como los que se realizan en las tiendas departamentales o las instituciones bancarias, siempre que no obtengan más de 10 permisos en un año y el monto total de los permisos ofrecidos no exceda del 3% de los ingresos obtenidos en el año anterior.

VENTA DE GASOLINA Y DIESEL AL PÚBLICO EN GENERAL

Se aprobó un incremento a los precios de venta de gasolina y diesel realizada con el público en general. Las nuevas cuotas entrarán en vigor a los 15 días naturales siguientes a la fecha de la publicación del Decreto correspondiente en el Diario Oficial de la Federación y se aplicará un incremento mensual gradual acumulativo durante 18 meses.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Se establece que cuando con motivo de una solicitud de devolución la autoridad fiscal inicie sus facultades de comprobación, con el objeto de verificar la procedencia de la misma, se suspenderán los plazos de 25 y 40 días que actualmente se establecen para que la devolución se efectúe, hasta que se emita la resolución en que se resuelva la procedencia o no de la solicitud de devolución.

Los contribuyentes que soliciten devoluciones cuyo monto sea igual o mayor a \$10,000.00, deberán solicitarla mediante formato electrónico y con firma electrónica avanzada.

Se adicionan nuevos supuestos en los cuales no procederá la revisión secuencial.

Por otro lado, se presumirán como ingresos gravables, los depósitos que se efectúen en un ejercicio fiscal, cuya suma sea superior a \$ 1000,000.00, en las cuentas bancarias de una persona que no esté inscrita en el Registro Cereal de Contribuyentes o que no estén obligadas a llevar contabilidad.

Por lo que respecta a las sanciones, se adiciona como infracción cuya responsabilidad recae sobre terceros, además de asesorar y aconsejar, el prestar servicios para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución en contravención a las disposiciones fiscales, lo que ahora será sancionado con multa que va desde \$35,000.00 \$50,000.00

Además se señala como agravante el que dicha prestación de servicio, asesoría o consejo sea adversa a los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras dados a conocer por las autoridades fiscales.

Se aprobó que el interventor separe, con cargo a la caja, además de las cantidades que correspondan por salarios y además créditos preferentes, los costos y gastos indispensables para la operación de la negociación.

Además, se precisa que el interventor deberá retirar, de la negociación intervenida, hasta el 10% de los ingresos percibidos en efectivo, mediante transferencia electrónica o depósitos a través de instituciones del sistema financiero.

Se establece que en caso de que un contribuyente sea declarado en concurso mercantil por los tribunales competentes, el cobro del IETU que se genere durante dicho procedimiento se suspenderá desde que haya sido emitida

la declaración y hasta que se firme el convenio respectivo con los acreedores o en su caso sea decretada la quiebra.

Así mismo, los contribuyentes que causen el IETU durante el procedimiento de concurso mercantil, podrán solicitar su condonación en términos del artículo 146-B del Código Fiscal de la Federación.

4.2.1 OBSERVACIONES A LA REFORMA FISCAL PARA EL DOS MIL OCHO.

Es interesante poder observar como la presente reforma guarda estrecha relación, con lo ya contemplado en el capítulo tercero, especialmente en el punto 3.3, ya que en el se desmenuza el comportamiento del contribuyente frente al tributo, lo anterior es así, toda vez que, algunos de los promocionales que maneja el gobierno en la actualidad, es el de que paguen los que tienen más, que son de acuerdo al IETU la clase empresarial, por que el mismo es la piedra angular de la presente reforma, y dentro de la cual se maneja mucho la elusión fiscal, siendo pertinente destacar que la misma trata de ser combatida, tratando de disminuir las deducciones. No obstante a lo anterior, es importante analizar de manera más profunda, si todas las deducciones que se excluyeron, son o no indispensables para el funcionamiento de una empresa, ya que esto podría provocar una desproporcionalidad, al quitar algunas que pueden ser indispensables en determinados casos y en ciertos sectores como lo son las regalías, intereses y las de previsión social.

La reforma fiscal aprobada, que en su mayoría entrará en vigor en dos mil ocho, puede ser calificada como justa, novedosa e importante. Novedosa porque se aprueban dos nuevas leyes fiscales que no tenían precedentes en México; las cuales son: la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU) y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo (LIDE). Importante porque a través de estos

nuevos ordenamientos se tiene la expectativa de paliar el déficit recaudatorio que afecta al país desde hace muchas décadas.

A pesar de lo anterior, los cambios aprobados dejan un sabor agridulce y de duda, pues sin cuestionar el esfuerzo hecho por buscar caminos serios para incrementar la recaudación, mismos que no se habían explorado desde hace muchos lustros, queda la incertidumbre si esta reforma es completa y con ello si es la que realmente se necesitaba y si logrará elevar la recaudación, sin desalentar la inversión y el crecimiento económico. De inicio esta reforma implica una mayor complejidad del sistema fiscal mexicano.

De igual manera es importante observar, ¿si realmente el IETU, pretende gravar más a los que poseen mayores recursos económicos?, ya que de los años 2008 al 2009, quizás si se cumpla con éste propósito, debido a que estarán en vigor el IETU y el ISR, y se pagará el que resulte más alto, no obstante es importante recordar que se pretende desaparecer el ISR en el año 2010, para que finalmente lo sustituya el IETU, lo cual nos da como resultado que pague más el que menos tiene y menos el que más tiene. Lo anterior es así, toda vez que, el porcentaje de pago del IETU será del 16.5% para el 2008, 17% en 2009 y de 17.5% para los años posteriores a estos últimos; mientras que en la actualidad el ISR va del 1% al 28%, y yéndonos al panorama para el 2010, en el que desaparece el ISR, los contribuyentes que pagaban 1% de ISR pagarán 17.5% por concepto de IETU y los que pagaban 28% de ISR pagarán 17.5% de IETU, es decir, a los que menos tienen se les aumentará un porcentaje mientras que a los que poseen mayores recursos económicos se les disminuirá el porcentaje.

México requiere una reforma fiscal esto es indudable, los números así lo demuestran, el rezago recaudatorio que existe respecto a lo que consiguen otros países con economías similares a la nuestra, es mucho, y ya no se diga con relación a los países miembros de la Organización para la Cooperación y el

Desarrollo Económico (OCDE), de la cual nuestro país es miembro, y en donde la brecha de recaudación medida respecto al PIB, es abismal.

Es la opción elegida y aprobada suficiente, es lo que deja la duda ¿Será el IETU el impuesto que logré remediar las distorsiones que se han presentado en los últimos años respecto a la baja recaudación en el país?

Estudios hechos con respecto a cómo va a afectar el IETU al entrar en vigor presagian que la competitividad de nuestro país se podría ver dañada, pues los tratados para evitar la doble tributación, que México tiene celebrados con treinta y cuatro naciones, no reconocen el IETU como impuesto sobre la renta y en consecuencia no aceptan su acreditamiento¹⁵, provocando un efecto de doble imposición en los contribuyentes del capital extranjero, lo que indudablemente hará más difícil que las nuevas inversiones internacionales se canalicen a territorio nacional o que se amplíen las ya existentes.

El IETU por su propia mecánica, afecta de manera importante a dos sectores vitales en la vida económica de la nación, la industria maquiladora y el inmobiliario, pues contiene muchas distorsiones que provocará un impacto importante e indebido en la carga tributaria de estos sectores, que entre otros beneficios que aportan es el de ser los primeros generadores de empleo formal inscrito ante el Instituto Mexicano del Seguro Social.

El IETU va dirigido a endurecer la carga tributaria a contribuyentes registrados y establecidos, no obstante es de destacarse que no es suficiente, ya que otro gran problema tributario del país es la economía informal, que no paga impuestos y que según las estadísticas de la OCDE ya representa un 60% del

¹⁵ Los Estados Unidos de Norteamérica ya contemplaron este problema y han aceptado su acreditamiento, para que no les afecte, no obstante parece ser que dicho acreditamiento en éste país sólo será temporal, es decir, como una prueba para observar que consecuencias produce. Aunado a lo anterior, sigue habiendo muchos países en los cuales no se ha solucionado dicha problemática.

total. Esto, aún con un nuevo tipo de gravamen, representa seguir sin resolver el problema de manera completa.

Si bien el IDE esta destinado precisamente a aquellos que operan en la clandestinidad económica, la verdad es que este esfuerzo aún es insuficiente y habrá que esperar a ver que también funciona y si en realidad genera recursos, en los niveles esperados, provenientes de los agentes informales, sobre todo, cuando estos pueden evitar el pago de tal impuesto al simplemente decidir no hacer uso del sistema financiero mexicano.

Aunado a lo anterior, empresarios que se encuentran inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes, que manejan grandes sumas de dinero en efectivo, se verán afectados ya que de acuerdo a la estructura de acreditamiento que se maneja, jamás van a terminar de acreditar el IDE, porque acreditan uno y ya se les vino el otro, volviéndose un círculo vicioso.

No es posible dejar de mencionar que la tendencia mundial de la tributación, ya probada y que a demostrado ser eficiente, es que sean los impuestos indirectos, como el impuesto al valor agregado o el impuesto especial sobre producciones y servicios, los que se tornan la columna vertebral de la recaudación, pues ninguna persona física o moral puede sustraerse de consumir y mientras más consume más se paga.

De igual forma al aplicar el IETU se produce una mayor complejidad, que además hay que decir, eleva la carga administrativa de los contribuyentes, pues su manejo requiere de más recursos humanos y materiales para cumplir adecuadamente con los mismos, es decir queda todavía pendiente una de las reivindicaciones más sentidas de los particulares, la disminución de la carga administrativa y la simplificación en el cálculo y entero de los impuestos.

Es sabido que han sido por barreras políticas que el Ejecutivo no ha insistido en la reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, buscando unificar tasas, eliminando exenciones y gravando el consumo de alimentos y medicinas, alternativa que podría aportar los recursos que se requieren para incrementar la recaudación, aunado al IETU.

No obstante es importante destacar que el IETU, ha despertado inconformidades por parte del sector empresarial, los cuales pugnan más por la reforma a los impuesto indirectos como los son el IVA, los que como ya se vio se pueden transferir al último consumidor, produciendo con ello que la clase empresarial no paguen lo que debería, es por ello que si bien se cierto, que la presente investigación apoya un mayor uso de impuesto indirectos, lo es por la capacidad que tienen de abarcar un mayor número de personas, además de ser más proporcional y equitativo, en relación en este caso con el IETU, el cual puede ser discutido en cuanto a su proporcionalidad y equidad¹⁶, sin embargo también es cierto que la presente tesis contempla que todas las personas paguen sus impuestos, para contribuir al gasto público, lo cual se dejaría de hacer si tan sólo pagará un sector y otro lo evadiera, por lo cual tanto el IETU, como el IVA deben de aplicarse.

De igual forma es interesante observar como se contempla el régimen del pequeño contribuyente, en el cual como ya se vio se dará por medio de una cuota que establecerán las Entidades de la Federación, esto si bien es cierto simplifica la forma de tributar, además de que obliga a pagar una cantidad que por mínima que sea esta calculada para que pueda cubrir lo que se busca, también lo es que no es suficiente, por que en muchas ocasiones no se paga lo que realmente se gana, lo cual como ya se a reiterado en múltiples ocasiones es por medio de los impuestos

¹⁶ No obstante, de de acuerdo a las jurisprudencias que se utilizaron para justificar la proporcionalidad y equidad, del IETU, establecidas en la exposición de motivos de la Ley del Impuesto Empresarial de Tasa Única, se podría presumir que la Suprema Corte de Justicia de la Nación utilizaran dichos argumentos para justificar el carácter constitucional de éste impuesto, ya que tal vez lo que se persiga más sea el fin tributario, usando como medio a la técnica fiscal, para que este gravamen no sea inconstitucional y con ello no se pierdan grandes dividendos de dinero provenientes este gravamen.

indirectos, esto no quiere decir que se deje de lado esta cuota, sino que la misma resulta insuficiente. Es decir, lo que se debe de buscar es abarcar un mayor número de personas, por medio de contribuciones con tasas pequeñas, pero con una cantidad muy considerable de sujetos pasivos. Lo anterior, es trascendente ya que la generalidad de los contribuyentes en el país, de conformidad con su capacidad contributiva, se encuentra dentro de los REPECOS.

4.2.2 ASPECTOS INCONSTITUCIONALES DEL IETU

Este apartado tiene como finalidad el análisis jurídico de determinados artículos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, los cuales pueden ser tildados de inconstitucionales, lo que podría provocar el que no se llegara a la finalidad de este nuevo impuesto, que pretende sustituir al impuesto sobre la renta, debido a una incorrecta técnica fiscal, la cual como ya se vislumbro es un elemento indispensable para una debida política fiscal.

La Ley del IETU en su artículo 3, fracción I, párrafos primero y segundo establece lo siguiente:

Artículo 3. Para los efectos de esta Ley se entiende:

I. Por enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, las actividades consideradas como tales en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

...

Tampoco se consideran dentro de las actividades a que se refiere esta fracción a las operaciones de financiamiento o de mutuo que den lugar al pago de intereses que no se consideren parte del precio en los términos del artículo 2 de esta Ley ni a las operaciones financieras derivadas a que se refiere el artículo 16-A del Código Fiscal de la Federación, cuando la enajenación del subyacente al que se encuentren referidas no esté afecta al pago del impuesto empresarial a tasa única.

Así, mismo el artículo 5, párrafo primero y fracción I, señala:

Artículo 5. Los contribuyentes sólo podrán efectuar las deducciones siguientes:

I. Las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que utilicen para realizar las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley o para la administración de las actividades mencionadas o en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios, que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única.

De lo anterior se puede apreciar, que la Ley del IETU, solamente permite efectuar las deducciones que señala el artículo 5 de dicha ley, excluyendo los intereses que por préstamos esté obligado a pagar el contribuyente.

Lo anterior, resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, la cual consiste en contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, esto es, que el hecho imponible establecido por el Estado, refleje una autentica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos; lo anterior es así, ya que los contribuyentes que soliciten un préstamo, ya sea a un tercero independiente, a una parte relacionada, o específicamente a una Institución de Crédito, lo solicitan para poder continuar con sus actividades de negocio y poder cumplir con su objeto social, en el entendido de que de no poder deducir los intereses del préstamo le traería consecuencias en cuanto a los ingresos de dicho negocio, pues los intereses se pagarían de la ganancia o utilidad del contribuyente siendo éste un gasto necesario del contribuyente. Por lo que dichas disposiciones resultan desproporcionales al no permitir llevar a cabo la deducción de los intereses de los capitales que se tomen en préstamo y que precisamente dichos préstamos se utilicen para cumplir con el objeto social de la sociedad correspondiente, ya que tal pago de intereses son producto de un préstamo orientado este último para producir ingresos o ganancias, por lo que existe una íntima vinculación entre la deducción de los intereses de financiamiento o mutuos y la consecuente producción de ingresos o ganancias producto de los primeros.

De igual manera, dichas disposiciones resultan violatorias del principio de equidad, ya que el artículo 3, fracción I, párrafo segundo de la Ley del IETU, establece que no se consideran dentro de esas actividades, las operaciones de financiamiento o de mutuo que den lugar al pago de intereses que no se consideren parte del precio en los términos del artículo 2. Interpretando a contrario sensu, las operaciones de financiamiento o de mutuo que den lugar al pago de intereses y que se estimen parte del precio, estarán dentro de las actividades a que se refiere el artículo 3, fracción I, párrafo segundo de la ley en comento, por lo que dichos intereses sí serán deducibles para el que los erogue, mientras que los que no sean parte del precio no serán deducibles. Tal situación es violatoria del principio de equidad tributaria, pues los intereses sean o no parte del precio, gozan de la misma naturaleza, es decir, son intereses, independientemente de la manera en como los pague el que los haga deducibles.

Sirven de apoyo los siguientes criterios jurisprudenciales:

Registro No. 192849

Localización:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

X, Noviembre de 1999

Página: 22

Tesis: P./J. 109/99

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se

requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

Amparo en revisión 1113/95. Servitam de México, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez.

Amparo en revisión 2945/97. Inmobiliaria Hotelera El Presidente Chapultepec, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Humberto Román Palacios; en su ausencia hizo suyo el proyecto Juan N. Silva Meza. Secretario: Tereso Ramos Hernández.

Amparo en revisión 2269/98. Arrendamientos Comerciales de la Frontera, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 69/98. Hotelera Inmobiliaria de Monclova, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Mayoría de ocho votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Andrés Pérez Lozano.

Amparo en revisión 2482/96. Inmobiliaria Bulevares, S.C. y coags. 9 de febrero de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 109/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

Registro No. 192290

Localización:

Novena Época

Instancia: Pleno

**Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XI, Marzo de 2000**

Página: 35

Tesis: P./J. 24/2000

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

**IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL
ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.**

De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Amparo directo en revisión 682/91. Matsushita Industrial de Baja California, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1995. Unanimidad de diez votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ausente: Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Amparo directo en revisión 1994/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ernesto Martínez Andreu.

Amparo directo en revisión 3029/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Alejandro Villagómez Gordillo.

Amparo directo en revisión 324/99. Universal Lumber, S.A. de C.V. 1o. de junio de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

Amparo directo en revisión 1766/98. WMC y Asociados, S.A. de C.V. 4 de noviembre de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: Presidente Genaro David Góngora Pimentel, Humberto Román Palacios y Juan N. Silva Meza. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Miguel Moreno Camacho.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintinueve de febrero en curso, aprobó, con el número 24/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintinueve de febrero de dos mil.

Por lo que respecta a la deducción de regalías, el artículo 5, fracción I, en relación con el 3, fracción I, párrafos primero y segundo de la Ley del IETU, señalan lo siguiente:

Artículo 5. Los contribuyentes sólo podrán efectuar las deducciones siguientes:

I. Las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que utilicen para realizar las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley o para la administración de las actividades mencionadas o en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios, que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única.

Artículo 3. Para los efectos de esta Ley se entiende:

I. Por enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, las actividades consideradas como tales en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

No se consideran dentro de las actividades a que se refiere esta fracción el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes entre partes relacionadas residentes en México o en el extranjero que den lugar al pago de regalías. No obstante lo dispuesto anteriormente, los

pagos de cualquier clase por el otorgamiento del uso o goce temporal de equipos industriales, comerciales o científicos, se consideran como ingresos afectos al pago del impuesto empresarial a tasa única que esta Ley establece, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe.

De lo señalado en los comentados artículos, se puede apreciar que no serán deducibles el pago de regalías que se realicen entre partes relacionadas residentes en México o en el extranjero, mientras que el pago de regalías que se efectuó a un tercero, será una erogación deducible, violentándose la equidad y proporcionalidad tributaria, consagrada en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

En la exposición de motivos de la Ley del IETU, se señala que no se permitirá la deducción de los pagos por concepto de regalías entre partes relacionadas, por el hecho de que este tipo de conceptos permite el adelgazamiento en la base del impuesto, por lo que los legisladores consideran conveniente su exclusión, toda vez que, en su opinión, las mismas se han utilizado como medio para erosionar el impuesto sobre la renta. No obstante, este hecho resulta desproporcional, ya que las regalías constituyen un concepto que debe considerarse como una deducción para el IETU, ya que en propio Dictamen de la Cámara de Diputados, expresamente, se reconoce dicha situación tratándose de partes independientes.

Las autoridades fiscales cuentan con facultades de comprobación para evitar prácticas elusivas por parte del contribuyente, como es el caso de los estudios de precios de transferencia, mediante los cuales se puede verificar si el valor asignado a las operaciones celebradas entre partes relacionadas corresponden a los del mercado, por lo que resulta desproporcional el hecho de que no puedan deducirse el pago de regalías entre partes relacionadas y falta de equidad en virtud de que si pueden deducirse el pago de regalías entre partes independientes.

Ahora bien, por lo que respecta a la deducción de los salarios, asimilables a salarios y aportaciones de seguridad social, el artículo 5, párrafo primero y fracciones I, II párrafo primero de la Ley del IETU, citan:

Artículo 5. Los contribuyentes sólo podrán efectuar las deducciones siguientes:

I. Las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que utilicen para realizar las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley o para la administración de las actividades mencionadas o en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios, que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única.

No serán deducibles en los términos de esta fracción las erogaciones que efectúen los contribuyentes y que a su vez para la persona que las reciba sean ingresos en los términos del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

II. Las contribuciones a cargo del contribuyente pagadas en México, con excepción de los impuestos empresarial a tasa única, sobre la renta, y a los depósitos en efectivo, de las aportaciones de seguridad social y de aquéllas que conforme a las disposiciones legales deban trasladarse.

Asimismo, el artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en su párrafo primero señala:

Artículo 110-A. Para los efectos de la fracción VII del artículo 110 de esta Ley, el ingreso acumulable será la diferencia que exista entre el valor de mercado que tengan las acciones o títulos valor sujetos a la opción, al momento en el que el contribuyente ejerza la misma y el precio establecido al otorgarse la opción.

De las disposiciones señaladas anteriormente se puede apreciar que la Ley del IETU establece expresamente que no serán deducibles las erogaciones que se efectúen a las personas que haya prestado un servicio personal subordinado al contribuyente (pago de salarios), demás prestaciones que deriven de una relación laboral incluyendo la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, así como los pagos que se realicen a aquellas personas que se asimilen a sus ingresos a salarios en los términos del artículo 110 señalado y por

último, tampoco serán deducibles los pagos por las aportaciones e seguridad social, siendo que todos esos pagos son gastos necesarios que inciden en la capacidad contributiva del sujeto pasivo para la obtención de ganancias por lo que su exclusión hace desproporcional el pago del tributo.

Los salarios, aportaciones de seguridad social y demás erogaciones señaladas anteriormente son excluidos como parte de la base del gravamen indicado y lejos de ello se les ubica en forma posterior como ajeno a éste, tal y como acontece, verbigracia, el acreditamiento del salario, toda vez que, si forma parte del impuesto, disminuiría la base, de lo que se advierte una proscripción al principio de proporcionalidad tributaria, pues si bien los salarios no son afectos a dicho gravamen, no dejan de ser deberes constitucionales a cargo del patrón u obligados a su pago y por tanto, no sólo son indispensables sino constitucionalmente ineludibles, ya que el salario constituye un deber por disposición expresa del primer párrafo del artículo 5 de la Constitución Federal; por lo que el pago de salarios, asimilados a salarios, y demás pagos relacionados con una relación laboral, así como las aportaciones de seguridad social, al ser estrictamente indispensables al contribuyente, que se encuadra en este supuesto, ocasiona que con la exclusión de los conceptos de deducción se produzca una desproporcionalidad.

En apoyo a lo señalado en ut supra, se transcribe la siguiente tesis jurisprudencial, que se puede aplicar por analogía:

Registro No. 178401

Localización:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXI, Mayo de 2005

Página: 5

Tesis: P./J. 19/2005

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXV, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, QUE PROHÍBE SU DEDUCCIÓN, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.

La erogación que realiza el patrón por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas constituye un deber constitucional y legal vinculado con la prestación de un servicio personal subordinado, en términos del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; en tal virtud, dada la naturaleza del gasto que implica repartir a los trabajadores dichas utilidades, se concluye que el artículo 32, fracción XXV, de la ley citada, al prohibir su deducción transgrede el principio tributario de proporcionalidad contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que desconoce el impacto negativo producido en el haber patrimonial de la empresa e impide que determine la base gravable del impuesto tomando en cuenta su verdadera capacidad contributiva. Lo anterior da lugar a la protección de la Justicia Federal contra el referido artículo 32, fracción XXV, para el único efecto de permitir al contribuyente la deducción de las cantidades entregadas por participación a los trabajadores en las utilidades de la empresa.

Amparo en revisión 1536/2004. Delphi Automotive Systems, S.A. de C.V. 11 de enero de 2005. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Mariano Azuela Güitrón. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Andrea Nava Fernández del Campo.

Amparo en revisión 1741/2004. Conexiones Hidráulicas, S.A. de C.V. y otra. 11 de enero de 2005. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Mariano Azuela Güitrón. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 1784/2004. Ford Motor Company, S.A. de C.V. 11 de enero de 2005. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: J. Fernando Mendoza Rodríguez.

Amparo en revisión 1895/2004. Logtec, S.A. de C.V. y otras. 11 de enero de 2005. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Blanca Lobo Domínguez.

Amparo en revisión 21/2005. Vero Autotransportes, S.A. de C.V. 3 de marzo de 2005. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: María Antonieta del Carmen Torpey Cervantes.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy dieciocho de abril en curso, aprobó, con el número 19/2005, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dieciocho de abril de dos mil cinco.

El legislador al observar dicha situación contemplo un crédito al salario, sin embargo quizás esto no resulte lo suficientemente satisfactorio por las siguientes razones:

El artículo 10, párrafo tercero y penúltimo de la Ley del IETU, establece:

Artículo 10. Los contribuyentes podrán acreditar contra el pago provisional calculado en los términos del artículo 9 de esta Ley el crédito fiscal a que se refiere el artículo 11 de la misma.

...

Contra la diferencia que se obtenga en los términos del primer párrafo de este artículo, se podrá acreditar la cantidad que se determine en los términos del penúltimo párrafo de este artículo y una cantidad equivalente al monto del pago provisional del impuesto sobre la renta propio, correspondientes al mismo periodo del pago provisional del impuesto empresarial a tasa única, hasta por el monto de dicha diferencia. El resultado obtenido será el pago provisional del impuesto empresarial a tasa única a cargo del contribuyente.

...

Por las erogaciones efectivamente pagadas por los contribuyentes por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como por las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en México, los contribuyentes acreditarán la cantidad que resulte de multiplicar el monto de las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en el periodo al que corresponda el pago provisional y los ingresos gravados que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta de cada persona a la que se paguen ingresos por los conceptos a que se refiere el citado Capítulo I

en el mismo periodo, por el factor de 0.175. El acreditamiento a que se refiere este párrafo deberá efectuarse en los términos del tercer párrafo de este artículo.

Del artículo en comento se desprende lo siguiente:

1.- El pago provisional se calculará en los términos del artículo 9 de dicha Ley, que en términos generales serán los ingresos y las deducciones que permita la ley.

2.- Contra la diferencia o resultado que se obtenga en el punto anterior, se tendrá derecho a un crédito fiscal que se determina en los términos del penúltimo párrafo de ese artículo 10, consistente en que las erogaciones pagadas por los conceptos que señala el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta:

a) Erogaciones por salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral.

b) Pago de Participación de Trabajadores en las Utilidades de las Empresas.

c) Erogaciones por la terminación de una relación laboral.

d) Erogaciones por pagos asimilables a salarios.

e) Así como las aportaciones de seguridad social a cargo del contribuyente pagadas en México.

A dichas erogaciones se les aplicará un crédito fiscal.

3.- El crédito fiscal consiste en multiplicar:

a) El monto de las aportaciones de seguridad social a cargo del contribuyente pagadas en el periodo al que corresponda el pago provisional y,

b) Los ingresos gravados que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta de cada persona a la que se paguen ingresos por los conceptos a que se refiere el citado Capítulo I anterior en el mismo periodo, es decir, se excluyen a los ingresos exentos o que no se toman en cuenta en la base para calcular el impuesto sobre la renta.

Por el factor 0.175.

De la mecánica anterior al supuesto crédito fiscal se desprende:

1.- En primer término al aplicar el factor de 0.175 a dichas erogaciones, el contribuyente estaría recuperando de dichas erogaciones el 17.5% de las mismas por el crédito fiscal y no el 100% de ellas, si dichas erogaciones fueran deducibles de la base gravable del IETU, por lo que aún con éste crédito fiscal, resulta ser desproporcional que dichos gastos o erogaciones no puedan ser deducibles de la base para el cálculo del IETU, ya que resultan ser indispensables y gastos necesarios para que el contribuyente pueda obtener ingresos o ganancias por el pago de estos gastos.

2.- En dado caso de que el crédito fiscal sea procedente, aún así se seguiría dando la desproporcionalidad en su aplicación, ya que la tasa del 17.5% o el factor de 0.175 se aplica solamente sobre ingresos gravados que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta de cada persona a la que se paguen ingresos gravados y que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta de cada persona la que se paguen ingresos por los conceptos a que se refiere el Capítulo I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dejando o excluyendo del cálculo, las erogaciones o prestaciones de servicios exentas o que no formen parte de la base para calcular el impuesto sobre la renta de cada persona a la que se le paguen ingresos por los conceptos que señala el Capítulo I mencionado, verbigracia, las prestaciones de previsión social, por lo que sería un gasto que tendría que asumir el patrón, siendo que los mismos son indispensables para la consecución del objeto social del contribuyente.

Por otro lado hay que contemplar el carácter de retroactividad de la Ley del IETU, la cual como ya se ha mencionado pretende sustituir a la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin embargo al limitar ciertos derechos adquiridos por parte de los contribuyentes puede dársele el carácter de violatoria al artículo 14 constitucionalidad que contempla la irretroactividad de la ley en perjuicio de una persona, lo anterior es así por las siguientes consideraciones:

El Artículo Sexto Transitorio de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto Empresarial de Tasa única, establece lo siguiente:

Artículo Sexto. Por las inversiones que se hayan adquirido desde el 1 de enero de 1998 y hasta el 31 de diciembre de 2007, que en los términos de esta Ley sean deducibles, los contribuyentes podrán aplicar un crédito fiscal contra el impuesto empresarial a tasa única de los ejercicios fiscales a que se refiere este artículo y de los pagos provisionales de los mismos ejercicios, conforme a lo siguiente:

I. Determinarán el saldo pendiente de deducir de cada una de las inversiones a que se refiere este artículo, que en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta tengan al 1 de enero de 2008.

El saldo pendiente de deducir a que se refiere esta fracción se actualizará por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se adquirió el bien y hasta el mes de diciembre de 2007.

II. El monto que se obtenga conforme a la fracción anterior se multiplicará por el factor de 0.175 y el resultado obtenido se acreditará en un 5% en cada ejercicio fiscal durante diez ejercicios fiscales a partir del ejercicio fiscal de 2008, en contra del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio de que se trate. Tratándose del ejercicio fiscal de 2008 el factor aplicable será de 0.165 y para el ejercicio fiscal de 2009 el factor aplicable será de 0.17.

Para los efectos de los pagos provisionales del ejercicio de que se trate, los contribuyentes podrán acreditar la doceava parte del monto que se obtenga conforme al párrafo anterior multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio de que se trate y hasta el mes al que corresponda el pago.

El crédito fiscal que se determine en los términos de esta fracción se actualizará por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre

de 2007 y hasta el sexto mes del ejercicio fiscal en el que se aplique la parte del crédito que corresponda conforme al primer párrafo de esta fracción. Tratándose de los pagos provisionales, dicho crédito fiscal se actualizará con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre de 2007 y hasta el último mes del ejercicio fiscal inmediato anterior a aquél en el que se aplique.

El acreditamiento a que se refiere esta fracción deberá efectuarse antes de aplicar el impuesto sobre la renta propio a que se refiere el segundo párrafo del artículo 8 de esta Ley o el monto del pago provisional del impuesto sobre la renta propio a que se refiere el tercer párrafo del artículo 10 de la misma, según corresponda, y hasta por el monto del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio o del pago provisional respectivo, según se trate.

Lo dispuesto en este artículo no será aplicable a las inversiones nuevas, por las que se hubiera aplicado lo dispuesto en el artículo quinto transitorio de esta Ley.

Cuando antes del ejercicio fiscal de 2018 el contribuyente enajene las inversiones a que se refiere este artículo o cuando éstas dejen de ser útiles para obtener los ingresos, a partir del ejercicio fiscal en que ello ocurra el contribuyente no podrá aplicar el crédito fiscal pendiente de acreditar correspondiente al bien de que se trate.

No serán deducibles en los términos de esta Ley las erogaciones por las inversiones a que se refiere este artículo, pagadas con posterioridad al 31 de diciembre de 2007.

Cuando el contribuyente no acredite el crédito fiscal a que se refiere este artículo, en el ejercicio que corresponda no podrá hacerlo en ejercicios posteriores.

De la disposición transitoria anterior se desprende lo siguiente:

1.- Que el contribuyente tenga inversiones adquiridas desde el 1 de enero de 1998 y hasta el 31 de diciembre de 2007.

2.- Que por virtud de dicha adquisición de inversiones se tenga aún un saldo pendiente por deducir, se tendrá un crédito fiscal.

3.- Se deberá determinar el saldo pendiente por deducir en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, debiendo actualizar el mismo.

4.- El resultado, se multiplica por 0.175 y el resultado obtenido se acreditará en un 5% en cada ejercicio fiscal durante diez ejercicios fiscales a partir de 2008 en contra del IETU. En pagos provisionales se puede acreditar la doceava parte del monto que se obtenga, pudiendo actualizarse.

5.- Si antes del 2018 el contribuyente enajena las inversiones o le dejen de ser útiles para obtener ingresos, a partir de que ello ocurra no se podrá aplicar el crédito fiscal pendiente de acreditar.

6.- Las erogaciones por inversiones pagadas después del 31 de diciembre de 2007, no serán deducibles.

En el anterior artículo, se desprende en primer lugar que aquellas inversiones que se tengan antes del 1 de enero de 1998 y que aún exista algún porcentaje pendiente de deducir, para efectos del IETU se pierde dicha deducción, por la que hace que el pago del impuesto no refleje la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo, además de que desconoce derechos adquiridos, violándose el principio contenido en el artículo 14 de la Carta Magna, que indica que a ninguna ley se le dará un efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Así mismo, las inversiones que se tengan adquiridas entre 1998 al 31 de diciembre de 2007, se determina el saldo pendiente de deducir, se multiplica por el 17.5% y se acredita en un 5% en cada ejercicio durante 10 de estos últimos, por lo que da como resultado que el contribuyente únicamente pueda recuperar el saldo pendiente por deducir en un 50% y el otro 50% del saldo pendiente por deducir se perdería, por lo cual se produciría la desproporcionalidad de esta disposición ya que desconoce la total deducción que debe realizar un contribuyente de sus erogaciones en inversiones por lo que no contribuiría en forma proporcional al pago de este Impuesto.

Aunado a lo anterior, dicha disposición transitoria expresa también que en el supuesto de que si antes del 2018 el contribuyente enajenara las inversiones o dejaren de ser útiles para obtener ingresos, a partir de dicho momento, no se

podrá aplicar el crédito fiscal pendiente de deducir, independientemente de que el bien se enajene o deje de ser útil, siendo igualmente desproporcional.

Igualmente y como ya se había mencionado; el artículo Sexto Transitorio de la Ley del IETU, puede considerarse como violatorio del artículo 14 constitucional que prohíbe la irretroactividad de la ley en perjuicio de persona alguna. Una ley es considerada retroactiva cuando se aplica tanto a hechos sucedidos con anterioridad a la entrada en vigencia de la misma, como a las consecuencias o efectos jurídicos surgidos de tal hecho, que todavía suceden al momento y después de nacer la nueva ley, esto es, la nueva ley pretende desconocer las consecuencias jurídicas de una situación jurídica o de hecho nacida al amparo de una ley anterior y al caso en concreto, se desconoce el 50% del saldo pendiente de deducir a que se tenía un derecho adquirido o más en el caso de que el bien se enajena antes del 2018.

La Doctrina del más alto tribunal de México ha considerado la aplicación de los derechos adquiridos como un límite a la aplicación retroactiva de la Ley en perjuicio de los individuos tanto para los hechos acaecidos en el pasado como a las consecuencias de ellos que se suscitan a la luz de la vigencia de una nueva ley.

Sirve de apoyo a lo esgrimido con antelación el siguiente criterio jurisprudencial:

Registro No. 232511

Localización:

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

145-150 Primera Parte

Página: 53

Tesis Aislada

Materia(s): Común

DERECHOS ADQUIRIDOS Y EXPECTATIVAS DE DERECHO, CONCEPTO DE LOS, EN MATERIA DE RETROACTIVIDAD DE LEYES.

El derecho adquirido se puede definir como el acto realizado que introduce un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona, y ese hecho no puede afectarse, ni por la voluntad de quienes intervinieron en el acto, ni por disposición legal en contrario; la expectativa del derecho es una pretensión de que se realice una situación jurídica concreta, conforme a la legislación vigente en un momento determinado.

Amparo en revisión 4226/76. María Luisa Flores Ortega y coagraviados. 17 de febrero de 1981. Unanimidad de veintidós votos. Ponente: María Cristina Salmorán de Tamayo.

Séptima Epoca, Primera Parte:

Volumen 78, página 43. Amparo en revisión 3812/70. Inmobiliaria Cali, S.C. y coagraviados (acumulados). 24 de junio de 1975. Unanimidad de dieciséis votos. Ponente: J. Ramón Palacios Vargas. Secretario: Guillermo Baltazar Alvear.

De igual manera dicha disposición transitoria se puede tildar de violatoria del principio de equidad, ya que de conformidad con el artículo 5, fracción I, serán deducibles las erogaciones por adquisición de bienes, y las realizadas con anterioridad al 31 de diciembre de 2007, no son deducibles en un solo ejercicio y tampoco son deducibles al 100% de acuerdo con lo comentado anteriormente y si es una adquisición de inversión a partir del 1 de enero de 2008, esta es deducible en el mismo ejercicio y al 100% violándose por lo tanto el principio de equidad tributaria.

El artículo 8 de la Ley del IETU resulta violatorio de la proporcionalidad del principio de irretroactividad, ya que cita:

Artículo 8. Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio calculado en los términos del último párrafo del artículo 1 de esta Ley, el crédito fiscal a que se refiere el artículo 11 de la misma, hasta por el monto del impuesto empresarial a tasa única calculado en el ejercicio de que se trate.

Contra la diferencia que se obtenga conforme al párrafo anterior, se podrá acreditar la cantidad que se determine en los términos del penúltimo párrafo de este artículo y una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta propio del ejercicio, del mismo ejercicio, hasta por el monto de dicha diferencia. El resultado obtenido será el monto del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio a cargo del contribuyente conforme a esta Ley.

Contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio a cargo, se podrán acreditar los pagos provisionales a que se refiere el artículo 10 de esta Ley efectivamente pagados correspondientes al mismo ejercicio.

...

Por las erogaciones efectivamente pagadas por los contribuyentes por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como por las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en México, los contribuyentes acreditarán la cantidad que resulte de multiplicar el monto de las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en el ejercicio fiscal de que se trate y los ingresos gravados que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta de cada persona a la que paguen ingresos por los conceptos a que se refiere el citado Capítulo I en el mismo ejercicio, por el factor de 0.175. El acreditamiento a que se refiere este párrafo deberá efectuarse en los términos del segundo párrafo de este artículo.

Ahora bien, por otro lado el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala:

Artículo 10. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.

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. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

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

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.

Las personas morales que realicen exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán aplicar lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley.

Como se puede observar, la Ley del Impuesto sobre la Renta, reconoce y otorga la posibilidad a los contribuyentes, de disminuir a la utilidad fiscal, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, reconociendo que al igual que una sociedad tiene ejercicios productivos y paga impuesto sobre la renta en forma proporcional y equitativa, en otras ocasiones tiene ejercicios negativos, obteniendo pérdidas fiscales y dando oportunidad a los contribuyentes de aplicar las mismas a ejercicios posteriores, dando por lo tanto oportunidad de que la empresa se vaya recuperando poco a poco de aquellos ejercicios por los cuales obtuvo pérdidas. Mientras que el artículo 8 de la Ley del IETU se refiere al cálculo del impuesto del ejercicio, después de obtener una base gravable, permitiéndose llevar varios acreditamientos en contra de la base gravable, pero en ningún momento se contempla y por lo tanto, no se permite, acreditar las pérdidas fiscales con las que puede llegar a contra el contribuyente en ejercicios anteriores, provocando con ello que dicha disposición del IETU sea desproporcional y transgresora del principio de irretroactividad de la ley.

Al ser tanto el impuesto sobre la renta como el impuesto empresarial a tasa única, impuestos complementarios, de conformidad con el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se debe de tener el derecho de aplicar las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores contra la utilidad fiscal que resulte de dicho impuesto, pero contra la base gravable del Impuesto Empresarial de Tasa única (siendo que este y el impuesto sobre la renta van de la mano en el cálculo y se encuentran relacionados ambos en cuanto a la tributación del contribuyente) no se pueden aplicar las pérdidas fiscales provenientes del impuesto sobre la renta de ejercicios anteriores. Y como se puede contemplar, se pone en evidencia que el

IETU es un impuesto de gravamen mínimo que pretende recuperar la recaudación que suele perderse en el ISR, por tratamientos preferenciales, elusiones o planeaciones fiscales que disminuyen la base de este último impuesto, por lo cual dichos impuestos están relacionados.

Lo contemplado, da como resultado una violación a la garantía de irretroactividad de las leyes, ya que se poseía un derecho ganado, consistente en las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de acreditar y por lo tanto, deviene la inconstitucionalidad del artículo 8 transitorio.

Sirve de apoyo el siguiente criterio jurisprudencial:

Registro No. 188508

Localización:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XIV, Octubre de 2001

Página: 16

Tesis: P./J. 123/2001

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional

RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA.

Conforme a la citada teoría, para determinar si una ley cumple con la garantía de irretroactividad prevista en el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe precisarse que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose, así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y cumplir con éstas; sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo. Esto acontece, por lo general, cuando el supuesto y la consecuencia son actos complejos, compuestos por diversos actos parciales. De esta forma, para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica, es fundamental

determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. Al respecto cabe señalar que, generalmente y en principio, pueden darse las siguientes hipótesis: 1. Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella. En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, atento que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida. 2. El caso en que la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si dentro de la vigencia de esta norma se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser retroactiva. 3. También puede suceder que la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, que no se produjeron durante su vigencia, no dependa de la realización de los supuestos previstos en esa ley, ocurridos después de que la nueva disposición entró en vigor, sino que tal realización estaba solamente diferida en el tiempo, ya sea por el establecimiento de un plazo o término específico, o simplemente porque la realización de esas consecuencias era sucesiva o continuada; en este caso la nueva disposición tampoco deberá suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, por la razón sencilla de que éstas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley. 4. Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia. En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse retroactiva. En esta circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse bajo el imperio de la norma posterior y, consecuentemente, son las disposiciones de ésta las que deben regir su relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan.

Amparo en revisión 2030/99. Grupo Calidra, S.A. de C.V. y coags. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia.

Amparo en revisión 375/2000. Ceras Johnson, S.A. de C.V. y coags. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 1551/99. Domos Corporación, S.A. de C.V. y coags. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Quintero Montes.

Amparo en revisión 2002/99. Grupo Maz, S.A. de C.V. y coags. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Manuel González Díaz.

Amparo en revisión 1037/99. Fibervisions de México, S.A. de C.V. y coags. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Rosalía Argumosa López.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veinte de septiembre en curso, aprobó, con el número 123/2001, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veinte de septiembre de dos mil uno.

Como conclusión a este apartado de inconstitucionalidad de la Ley IETU, se puede observar, que la misma posee características que provocan violaciones a los principios de equidad, proporcionalidad y de irretroactividad de las leyes, contemplados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, situación relevante, ya que al tener tales transgresiones, se estaría manejando una técnica fiscal incorrecta, y con ello una mala política fiscal. Ahora bien, es importante destacar que la correcta aplicación de una técnica fiscal, no consiste en volver constitucional, lo inconstitucional, por medio de jurisprudencias carentes de lógica jurídica, como sucedió en el caso de la Ley del Impuesto sobre Tenencia y Uso de Vehículos, sino que se debe de cumplir con que las autoridades o los sujetos activo del tributo, deben de ajustar su actuar a las leyes y a la constitución, no al revés, ya que de lo contrario se provocaría una incertidumbre jurídica.

De igual manera es importante destacar que, si bien la Ley del IETU, en su exposición de motivos señala fines extrafiscales, los mismos no pueden convertirse en hechos aislados que justifiquen la violación a principios constitucionales, como los ya señalados, es por ello que la autoridad, debe de ajustar su comportamiento a la Carta Magna, sino dichas reformas serían fácilmente atacadas por medio de juicios de amparo, y con ello se dejarían de

cumplir su carácter recaudatorio, es decir, fiscal y por ende también con el extrafiscal. Lo anterior tiene sustento en la siguiente tesis jurisprudencial:

Registro No. 192744

Localización:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

X, Diciembre de 1999

Página: 15

Tesis: P. CIV/99

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

La existencia de un fin extrafiscal, entendido éste como un objetivo distinto al recaudatorio que se pretende alcanzar con el establecimiento de una determinada contribución no puede convertirse en un elemento aislado que justifique la violación a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público consagrados por el artículo 31, fracción IV de la Ley Fundamental. Los fines extrafiscales son exclusivamente otros elementos que debe analizar el órgano de control para determinar la constitucionalidad o no de un determinado precepto.

Amparo en revisión 95/98. Laura Paulina Bátiz Morfín. 15 de noviembre de 1999. Mayoría de diez votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ariel Alberto Rojas Caballero.

Amparo directo en revisión 1092/99. Guillermo Garza Morales. 15 de noviembre de 1999. Mayoría de diez votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Guadalupe M. Ortiz Blanco.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dieciséis de noviembre en curso, aprobó, con el número CIV/1999, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a dieciséis de noviembre de mil novecientos noventa y nueve.

4.3 PLANES DE POLÍTICA FISCAL: PROPUESTA DE REFORMA FISCAL INTEGRAL PARA MEXICO

Como ya se menciona, la actual reforma va encaminada a gravar al sector empresarial, el cual se presume que posee una capacidad contributiva mayor a la que manifiesta, y que se oculta a través de la figura de la elusión fiscal; lo anterior es así, toda vez que, se busca evitar varias deducciones, que sí se contemplan en la Ley del Impuesto sobre la Renta; buscando por medio de esta captación de recursos, el poder dejar de depender tanto de los recursos provenientes del petróleo, no obstante, cabe señalar que la presente reforma resulta perfectible por las razones ya expuestas en el apartado anterior, e incompleta, ya que si bien es cierto, es probable que se grave a los grandes capitales, también lo es que el sector informal y otros evasores, vuelvan a quedar fuera de este cambio tributario. Al respecto Margáin Manautou expone:

Si difícil es la selección de un nuevo impuesto cuando el concepto de tributar es elevado en los contribuyentes, más lo es cuando ese concepto es pobre o cuando la calidad moral del contribuyente es baja.

Por ello es criticable que el Estado persista en su manía de crear nuevos impuestos, en ocasiones disfrazadas dentro de las existentes como “tasa especiales”, o en aumentar las tasa existentes, cuando la evasión de los que se hallan en vigor es alarmante, pues con ello no hace más que volver al deshonesto más deshonesto y reducir el número de los contribuyentes honestos.¹⁷

Esto es, la reforma que se pretende realizar para que entre en vigor en julio de el año 2008, resulta incompleta, toda vez que, al dejar de lado al sector informal, se dejan de captar un buen cúmulo de ingresos, lo anterior es así, ya que el impuesto que va a gravar las cuentas bancarias resulta insuficiente, debido a que es muy fácil de evitar, razón por la cual la manera más óptima para poder

¹⁷ Obra Citada; Nociones de Política Fiscal; pág. 201

hacer que el sector informal pague es por medio de impuestos indirectos, como lo es en un IVA sobre artículos de primera necesidad, debido a que los impuestos indirectos alcanzan un mayor número de sujetos económicos y son más sencillos en cuanto a su captación hacia el Fisco Federal.

No obstante lo anterior, al resultar muy poco atractivo hacia la obtención de votos en el electorado, se maneja el tema como un tabú, ya que afectaría a sectores de pobreza, dentro de los cuales se esconden muchos evasores; sin embargo en lugar de contemplar cuál es la forma más idónea para poder implementar esta idea, como lo es por medio de un bajo porcentaje en dicho impuesto, el mismo resulta negado tajantemente, al grado de no querer discutirse, a pesar de los ingresos que produciría al Estado.

Es importante destacar, y como es de conocimiento general, que la evasión que presenta el sector informal o el sector que no está inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes resulta muy alta, junto con los que no contribuyen de acuerdo a su verdadera capacidad económica, y los medios por los cuales se pretende atacar en las reformas propuestas sólo son paliativos que en muy poco van a ayudar a la captación de recursos, en lo que respecta a estos sujetos pasivos.

Al respecto el ex-Secretario de Hacienda José Ángel Gurría mencionó, en una conferencia dada en el Septuagésimo Aniversario del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en lo relativo al avance de los países miembros de la OCDE, señala lo siguiente:

Otro cambio estructural ha sido la mayor dependencia en los impuestos generales al consumo (en especial el IVA). Mientras que en 1980 el IVA generaba

*menos del 5% del PIB en los países de la OCDE, en 2004 generaba ya poco más de 7%*¹⁸

Ahora bien, dentro de las ventajas que proporcionan los impuestos indirectos, como lo es el IVA, se presentan las siguientes:

- a) Proporcionar grandes caudales de ingresos públicos;*
- b) Pueden restringir el consumo a artículos suntuarios más efectivamente que los impuestos directos- recuérdese el efecto de la tasa especial del 30% del impuesto sobre ingresos mercantiles produjo en la industria y la joyería fina;*
- c) Pueden utilizarse para restringir la importación de bienes no necesarios para el desarrollo de la economía del país, contribuyendo ello a cuidar las divisas;*
- d) Es más sencillo la administración y control de estos impuestos, que en tratándose de los directos;*
- e) Proporcionan un efecto distributivo más equitativo de la tributación, al obligar a pagar más por los artículos suntuarios;*
- f) Pueden ser menos dañinos para los incentivos que los directos.*¹⁹

Dentro de las ventajas citadas, las que más beneficios traerían para la nación en su estado actual son los incisos a), d) y e); no obstante lo que se busca principalmente es la sencillez y la mayor captación de recursos, así como la equidad y proporcionalidad que pueden generara estos impuestos, ya que se debe de tratar de seguir el principio de un mayor beneficio con un mínimo esfuerzo, lo cual a pesar de su impopularidad suelen cumplir los impuestos indirectos, bien manejados.

¹⁸ *Gurría Treviño José Ángel*, Secretario General de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico; *La Reforma Fiscal en México, Perspectiva Internacional*; Septuagésimo Aniversario del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; México, 28 de agosto de 2006; página 4

¹⁹ *Obra Citada; Margáin Manautou Emilio*; *Nociones de Política Fiscal*; pág. 201

Al utilizar el IVA generalizado, se ampliara la base tributaria, ya que siempre repercutirán al consumidor, no obstante el porcentaje que se debe de aplicar debe de ser mínimo, debido a que de esta forma resulta más sencillo, más justo y con menos distorsiones.

El ex-Secretario de Hacienda Ángel Gurría, de igual forma señala en la conferencia ya citada, lo siguiente:

El cuarto reto es el IVA, que tiene una base muy limitada y esta subutilizado. México tiene la base más limitada de la OCDE, debiéndose pagar nominalmente sólo sobre 50% del consumo, lo que se traduce en un IVA efectivamente pagado, equivalente a que sólo se grava 30% del consumo. Esto es debido tanto al actual diseño impuesto como a la pérdida de ingreso por incumplimiento y se compara con casos como el de Nueva Zelanda que cobra sobre el 96% del consumo. Muchos países, con tasas nominales más bajas, muestran una recaudación mucho mayor, pues tiene menos exenciones y menos productos y renglones con tasa cero o diferenciadas.²⁰

Así mismo, es importante destacar que los impuesto indirectos, como el IVA, cumplen de manera más certera con las características constitucionales de proporcionalidad y equidad, ya que al comprar algo se paga de acuerdo a la capacidad contributiva y trata por igual a todos los consumidores, aunado a que suelen ser impuestos, dentro de los cuales al encontrarse dentro de un precio, suelen entenderse como parte del mismo.

Lo anterior es así, debido a que dicho gravamen recae sobre el gasto o el egreso sobre las transacciones comerciales relativas a enajenación de bienes, prestación de servicios en forma independiente, por conceder el uso o goce

²⁰ Gurría Treviño José Ángel, Secretario General de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico; La Reforma Fiscal en México, Perspectiva Internacional; Septuagésimo Aniversario del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; México, 28 de agosto de 2006; página 6

temporal de bienes o por la importación de bienes y servicios, las que en conjunto representan el hecho generador de la obligación tributaria; por lo que si bien todo tributo debe atender a la capacidad contributiva, sin importar que sea concebido como directo o indirecto, lo cual se cumple tratándose del IVA, ya que por ser un impuesto indirecto atiende en forma mediata a la riqueza del contribuyente pues no se fija en función de los ingresos económicos, del capital o del patrimonio de las personas que hacen la erogación, sino solamente en la capacidad que tiene el sujeto para realizar esa erogación o gasto, porque conforme a la técnica tributaria que rige este tipo de impuestos debe suponerse la riqueza de las personas, mayor, igual o menor, según efectúen más, iguales o menores gastos. De igual manera y por lo que respecta a la equidad tributaria, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido que la equidad en los impuestos exige que se respete el principio de igualdad, esto es, que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente, o sea, tratar a los iguales de manera igual; por tanto, si la equidad tributaria radica en la igualdad ante la misma ley de todos los sujetos pasivos de un mismo impuesto, los que en esas circunstancias deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a la hipótesis de causación, el IVA lo cumple ya que deben de pagar el mismo tributo todos aquellos sujetos pasivos que realizan un gasto o egreso sobre las transacciones comerciales relativas a enajenación de bienes, prestación de servicios en forma independiente, por conceder el uso o goce temporal de bienes o por la adquisición de bienes y servicios.

De igual manera es importante destacar que el sujeto pasivo que realice más erogaciones, tendrá que pagar más, en relación con otro causante que efectúe menos erogaciones, asimismo, pagarán igual cantidad quienes realicen similares gastos; toda vez que, la capacidad económica gravable o capacidad tributaria no es total, genérica o absoluta, sino relativa, referida al objeto del gravamen específico. Esto es, la capacidad contributiva se encuentra en el IVA conectada con las cantidades erogadas por concepto de la adquisición de bienes

o servicios, los cuales precisamente por ser el objeto de causación, revelan la capacidad económica de los propios contribuyentes.

Sirve de apoyo a lo esgrimido con antelación los siguientes criterios jurisprudenciales:

No. Registro: 198,403

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa, Constitucional

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

V, Junio de 1997

Tesis: P./J. 41/97

Página: 43

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.

El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la

medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

Amparo en revisión 321/92. Pyosa, S. A. de C. V. 4 de junio de 1996. Mayoría de ocho votos; unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Constancio Carrasco Daza.

Amparo en revisión 1243/93. Multibanco Comermex, S. A. 9 de enero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca.

Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Arballo Flores.

Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 41/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete.

No. Registro: 184,291

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XVII, Mayo de 2003

Tesis: P./J. 10/2003

Página: 144

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

Amparo en revisión 243/2002. Gastronómica Taiho, S. de R.L. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 262/2002. Qalyconf, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 213/2002. Ramsa León, S.A. de C.V. y coagraviada. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 614/2002. Grupo Textil Providencia, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 235/2002. Hongos del Bosque, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy trece de mayo en curso, aprobó, con el número 10/2003, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a trece de mayo de dos mil tres.

Por otro lado y como ya se comento, la doctrina señala que el impacto inmediato de los impuestos indirectos se produce directamente sobre los costos o ingresos percibidos por la adquisición de bienes o servicios, sin embargo, y de acuerdo a algunas opiniones en contra del IETU, en éste último sucede lo mismo, ejemplo de esto es lo dicho por Ibarra Muñoz, secretario de Hacienda y Crédito Público entre 1982 y 1997, que encuentra que la propuesta gubernamental de crear un impuesto mínimo de control llamado Contribución Empresarial de Tasa Única (CETU), ahora Impuesto Empresarial de Tasa Única (IETU), a un “IVA disfrazado”. *La estructura de la CETU, si es aprobada como la propuso Hacienda en junio pasado, permitirá a las empresas trasladar este costo a los consumidores finales “sin importar el nivel de ingreso de esos consumidores”, agrega. Augura: México va al desastre fiscal.*²¹ Lo anterior, se menciona, ya que el IETU, es considerado como un impuesto directo, sin embargo y suponiendo sin conceder que el IETU sea indirecto, esto lleva a realizar la siguiente pregunta, ¿si el IVA en productos de primera necesidad, no se quiere aplicar para no repercutir, en los que menos tienen, por qué el IETU sí? Por otro lado es importante observar que el IVA, si bien repercute en el aumento de los precios, el mismo al ser trasladado y

²¹ *González Amador Roberto; Los grupos de poder no quieren pagar Impuestos; Periódico La Jornada; Jueves 9 de Agosto de 2007; pág. 23*

regulado puede ser captado por parte del Fisco, en cambio el IETU no, toda vez que, si llegará a provocar un aumento al costo de las mercancías, el excedente derivado de ese precio no se entregaría al Fisco, ni estaría regulado bajo este principio, lo que provoca que se lo quedará el contribuyente, en este caso el empresario.

Aunado a lo anterior, es importante resaltar que aún en el mismo ISR, el cual es considerado a todas luces de carácter directo, sucede el mismo fenómeno que en el IETU y el IVA, ya que de conformidad con lo ya contemplado en la presente tesis, para algunos tratadistas como *Harold Somers*, ciertos comerciantes o empresarios, suelen disfrazar y con ello poder cubrir el ISR dentro del precio, trasladando al fin y al cabo el impuesto.

Es por lo antepuesto, que la presente investigación sugiere aplicar el IVA, en general, en un pequeño porcentaje a los alimentos y medicinas, ya que esto ampliará la base tributaria, con lo que se lograría una mejor redistribución de la riqueza y del ingreso, lo cual se obtiene con una recaudación equilibrada y lo más justa posible, ya que derivado de los actual sistema fiscal mexicano, aun con la reformas que se aplican para el año dos mil ocho, la carga tributaria a recaído solamente sobre una parte de la población, lo que provoca que la misma resulte injusta e insostenible.

La reforma fiscal queda incompleta si no se utilizan más los impuestos indirectos, ya que sólo se estaría obligando a una parte de los contribuyentes y se deja de lado un sector muy importante de sujetos pasivos del tributo, los cuales podrían ser gravados a través de los impuestos indirectos por su sencillez y capacidad de captar un mayor número de contribuyentes.

4.3.1 MANEJO DE LOS RECURSOS PROVENIENTES DE LA RECAUDACIÓN.

Por otra parte, y como ya se vislumbro, las contribuciones, son instrumentos necesarios dentro de cualquier Estado para sufragar las necesidades de la población, como lo son salud, infraestructura, seguridad, y demás; de ahí que el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna, establezca que las contribuciones deben de tener como finalidad cubrir el gasto público.

Aunado a lo anterior, es importante destacar que las contribuciones no sólo sirven para cubrir el gasto público, sino también para cumplir con el Plan de Desarrollo Nacional, lo anterior de acuerdo al artículo 25 de la Carta Magna, que cita:

Art. 25.- Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución.

El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará al cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución.

Al desarrollo económico nacional concurrirán, con responsabilidad social, el sector público, el sector social y el sector privado, sin menoscabo de otras formas de actividad económica que contribuyan al desarrollo de la Nación.

El sector público tendrá a su cargo, de manera exclusiva, las áreas estratégicas que se señalan en el Artículo 28, párrafo cuarto de la Constitución,

manteniendo siempre el Gobierno Federal la propiedad y el control sobre los organismos que en su caso se establezcan.

Asimismo podrá participar por sí o con los sectores social y privado, de acuerdo con la ley, para impulsar y organizar las áreas prioritarias del desarrollo.

Bajo criterios de equidad social y productividad se apoyará e impulsará a las empresas de los sectores social y privado de la economía, sujetándolos a las modalidades que dicte el interés público y al uso, en beneficio general, de los recursos productivos, cuidando su conservación y el medio ambiente.

La ley establecerá los mecanismos que faciliten la organización y la expansión de la actividad económica del sector social: de los ejidos, organizaciones de trabajadores, cooperativas, comunidades, empresas que pertenezcan mayoritaria o exclusivamente a los trabajadores y, en general, de todas las formas de organización social para la producción, distribución y consumo de bienes y servicios socialmente necesarios.

La ley alentará y protegerá la actividad económica que realicen los particulares y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico nacional, en los términos que establece esta Constitución.²²

De acuerdo con el mandato constitucional, el Estado tiene la obligación de procurar una más justa distribución del ingreso y la riqueza, por lo tanto, se pueden establecer contribuciones con fines extrafiscales tendientes a lograr la redistribución del ingreso y la riqueza. Motivo por el cual, las reformas que se pretenden, buscan dejar la dependencia a los ingresos petroleros, mediante el fortalecimiento del sistema tributario, ya que en la actualidad se ha llegado a

²² Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; Ediciones Fiscales ISEF; México Distrito Federal; 2007

considerarse insolvente al Estado que no puede cubrir sus gastos normales con el rendimiento de sus tributos.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que la rectoría del Estado prevista en el artículo 25 de Constitucional, consiste en garantizar el desarrollo integral y sustentable, el crecimiento de la economía y del empleo, y una justa distribución del ingreso riqueza; lo cual es una finalidad extrafiscal de las contribuciones, situación que se encuentra en la política fiscal y presupuestaria, ya analizadas en el primer capítulo de la presente tesis. Sirve de apoyo a lo esgrimido el siguiente criterio jurisprudencial:

Registro No. 178454

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXI, Mayo de 2005

Página: 157

Tesis:1ª/J. 46/2005

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.

Una nueva reflexión sobre el tema de los fines extrafiscales conduce a la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a considerar que si bien es cierto que el propósito fundamental de las contribuciones es el recaudatorio para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios, también lo es que puede agregarse otro de similar naturaleza, relativo a que aquéllas pueden servir como instrumentos eficaces de política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar (fines extrafiscales), por lo que ineludiblemente será el órgano legislativo el que justifique expresamente, en la exposición de motivos o en los dictámenes o en la misma ley, los mencionados fines extrafiscales que persiguen las contribuciones con su imposición. En efecto, el Estado al establecer las contribuciones respectivas, a fin

de lograr una mejor captación de los recursos para la satisfacción de sus fines fiscales, puede prever una serie de mecanismos que respondan a fines extrafiscales, pero tendrá que ser el legislador quien en este supuesto refleje su voluntad en el proceso de creación de la contribución, en virtud de que en un problema de constitucionalidad de leyes debe atenderse sustancialmente a las justificaciones expresadas por los órganos encargados de crear la ley y no a las posibles ideas que haya tenido o a las posibles finalidades u objetivos que se haya propuesto alcanzar. Lo anterior adquiere relevancia si se toma en cuenta que al corresponder al legislador señalar expresamente los fines extrafiscales de la contribución, el órgano de control contará con otros elementos cuyo análisis le permitirá llegar a la convicción y determinar la constitucionalidad o inconstitucionalidad del precepto o preceptos reclamados. Independientemente de lo anterior, podrán existir casos excepcionales en que el órgano de control advierta que la contribución está encaminada a proteger o ayudar a clases marginales, en cuyo caso el fin extrafiscal es evidente, es decir, se trata de un fin especial de auxilio y, por tanto, no será necesario que en la iniciativa, en los dictámenes o en la propia ley el legislador exponga o revele los fines extrafiscales, al resultar un hecho notorio la finalidad que persigue la contribución respectiva.

Amparo en revisión 564/98. Rodolfo Castro Ruiz. 18 de octubre de 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Humberto Román Palacios: Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario Jaime Flores Cruz.

Amparo directo en revisión 1114/2003. Mercados Regionales, S.A. de C.V. 14 de abril de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente Humberto Román Palacios. Ponente: José Ramón Cossio Díaz. Secretario: Emmanuel Rosales Guerrero.

Amparo en revisión 613/2004. Comunicaciones Celulares de Occidente; S.A. de C.V. y otras 13 de octubre de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: José Ramón Cossio Díaz. Secretario: Dolores Rueda Aguilar.

Amparo en revisión 1821/2004. Industria Envasadora de Querétaro, S.A. de C.V. 19 de enero de 2005. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Alberto Montoya Rodríguez.

Amparo en revisión 611/2004. Sergio Treviño Cañamar. 16 de febrero de 2005. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Luis Fernando Angulo Jacobo.

Tesis de jurisprudencia 46/2005. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veintisiete de abril de dos mil cinco.

El criterio adoptado por el Máximo Tribunal de la Nación, con respecto a los fines extrafiscales, ha sostenido que además del propósito recaudatorio para cubrir el gasto público de la Federación, Estados o Municipios, las contribuciones pueden servir como instrumentos de política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, siempre que respete los principios constitucionales rectores de los tributos, esto es llevar a cabo una adecuada política fiscal, con los elementos que la constituyen. Es importante destacar que para justificar estos fines extrafiscales en una ley, tendrá que ser ineludible que el legislador establezca expresamente, ya sea en la exposición de motivos o dictámenes de ley, los mencionados fines extrafiscales que persiguen las contribuciones con su imposición. Dicha circunstancia adquiere relevancia ya que, así el juzgador contara con los elementos, cuyo análisis le permitirá llegar a determinar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las leyes o artículos de la misma.

Lo esgrimido en este apartado, resulta de vital importancia, toda vez que, no basta con realizar reformas fiscales que busquen una mayor recaudación, sino el también saber en qué se van a invertir o dirigir esos recursos, tal y como lo plasma la Constitución Federal, debido a que de lo contrario, si el Estado no maneja correctamente esos ingresos, puede llegar a darse el caso de que se vuelva un pozo sin fondo²³, y es que si bien es cierto que de acuerdo a algunos tratadistas un país debe de poseer los recursos necesarios a través de las contribuciones, para considerarse solvente, también lo es que en las naciones más desarrolladas sus mayores ingresos son derivados de su exportación y tecnología, es decir, las políticas económicas, no pueden basarse en la idea de un mayor gasto público, mayor tributo, ya que puede llegar el momento en el cual ya

²³Situación que ya aconteció, si se toma en comparación con los ingresos que el país obtuvo mediante la deuda pública, lo cual como ya se vio en el segundo capítulo de la presente investigación, lo que se buscó fue sobrevivir y sufragar de cualquier manera los gastos de la Nación, sin importar consecuencias más nunca invertir y con ello generar riqueza.

no se pueda contribuir, por falta de dinero por parte de los sujetos pasivos, situación que se volvería muy similar a la época de la monarquía en la que se aplicaban impuestos sobre impuestos.

Derivado de lo anterior, es importante destacar que el Estado no debe de buscar como fin la prodigalidad, sino más bien la inversión, circunstancia ya expuesta, por el teórico italiano Nicolás Maquiavelo, en su libro El Príncipe, que cita:

Empezando por las primeras de las cualidades nombradas²⁴, digo que estaría bien ser tenido por prodigo. Sin embargo, la prodigalidad practicada de manera que se sepa que uno es pródigo, perjudica; y por otra parte, si se le practica virtuosamente y tal y como se le debe de practicar, la prodigalidad no será conocida, y se cree que existe el vicio contrario. Pero como el que quiere conseguir fama de pródigo, entre los hombres no puede pasar por alto ninguna clase de lujos, sucederá que un príncipe así acostumbrado a proceder consumirá en tales obras todas sus riquezas y se vera obligado, a la postre si desea conservar su reputación a imponer excesivos tributos, a ser riguroso en el cobro y hacer todas la cosas que hay que hacer para procurarse dinero. Lo cual lo empezará a tronarlo odioso a los ojos de lo súbditos, y nadie lo estimará, ya que se habrá vuelto pobre. Y como con su prodigalidad ha perjudicado a muchos y beneficiado a pocos, se resentirá al primer inconveniente y peligrará al menor riesgo. Y si entonces advierte su falla y quiere cambiar de conducta, será tachado de tacaño.

Ya que un príncipe no puede practicar públicamente esta virtud sin que se perjudique, convendrá, si es sensato, que no se preocupe si es tildado de tacaño; porque, con el tiempo, al ver que con su avaricia le bastan las entradas para defenderse de quien le hace la guerra, y puede acometer nuevas empresas sin gravar al pueblo, será tenido siempre por más pródigo, pues practica la generosidad con todos aquellos a quienes no quita, que son innumerables, y la avaricia con todos aquellos a quines no da, que son pocos.

²⁴ Se refiere a la prodigalidad y la avaricia

*...No hay cosa que se consume tanto así misma como la prodigalidad, pues cuanto más se le practica más se pierde la facultad de practicarla; y se vuelve el príncipe pobre y despreciable, o, si quiere escapar de la pobreza, expoliador y odioso.*²⁵

Es por ello que la política fiscal, que se debe de llevar a cabo a partir de la obtención de más recursos tributarios, debe de ir más encaminada a una inversión, ya que la misma en un futuro y bien manejada generara ingresos, los cuales harán que México se posicione mejor como país dentro de las primeras potencias, y derivado de esto se cumpla con el objetivo del bien común y mejor calidad de vida a sus gobernados.

Al respecto el Secretario General de la OCDE expone, en el diario Reforma lo siguiente:

No sólo se necesita reforma fiscal: OCDE

El secretario general de la OCDE, José Ángel Gurría Treviño, señaló que México depende de una reforma fiscal para avanzar, pero no es la única que necesita, también requiere una en educación, combate a la pobreza, mayor competencia en los mercados, pensiones, entre otras.

Consideró que también debe aumentar los recursos destinados a la investigación de Ciencia y Tecnología, “Europa para el 2010 está planteando destinar alrededor del 3 por ciento del PIB. Mientras que México con los datos más recientes se ubica en el 0.5 por ciento del PIB. Se deben tener más recursos en este sentido.”

²⁵ *Maquiavelo Nicolas; El Príncipe; Capítulo XVI, De la Prodigalidad y de la Avaricia; Editores Mexicanos Unidos, S.A.; México, Distrito Federal; 2000; paginas 99 y 100*

El ex secretario de Hacienda de nuestro país, apuntó que “para poder lograr la reforma fiscal no se debe preguntar a la gente que si quiere que se le aumenten los impuestos, si no preguntarle si quiere una sociedad más justa en salud, educación, en servicios de agua, drenaje, pues necesita recursos y esos deben de venir de alguna parte.”

Asimismo, Gurría Treviño consideró que es el momento adecuado para realizar la reforma fiscal. “No hay crisis y es el tiempo para realizar las decisiones duras. Tradicionalmente, México las ha tomado en periodos de crisis.”

El titular de la OCDE estableció que mientras México siga recaudando sólo 12 por ciento del PIB, no podrá invertir lo necesario en materia social ni en infraestructura, que son dos de las turbinas del crecimiento competitivo.

Finalmente, Gurría Treviño recomendó gravar el consumo y bajar el impuesto en ahorro, trabajo e inversión, lo que estará pugnando la cúpula empresarial con el poder legislativo.²⁶

Y es que, si bien es cierto que el Estado no se puede manejar como una empresa, ya que en sí no persigue fines de lucro, aunado a que y en lo relativo a las contribuciones las mismas buscan cubrir los gastos públicos, también es cierto que el Estado, como ya se vio esta obligado constitucionalmente a dirigir la rectoría y desarrollo económico de México, y se puede hacer por medio de las contribuciones, es decir, debe de buscar las mejores fuentes de inversión a las que se les debe de inyectar dinero, en este caso por medio de lo recaudado, como por ejemplo ciencia y tecnología, que suele generar grandes dividendos. Esto es, el fin no es solamente cubrir ciertas necesidades sociales, sino también invertir en sectores y/o áreas de las que surgirán recursos frescos. Para Eddie Obeng, la manera de elegir un proyecto, en este caso una inversión son los siguientes:

²⁶ *Gurría Treviño José Ángel; No sólo se necesita reforma fiscal: OCDE; Periódico Reforma; Viernes 2 de Febrero de 2007; pág. 28*

“Para ser legítimo, un proyecto debe reunir al menos una de las siguientes características:

Mantener o incrementar la proporción de beneficios de la empresa ahora y en el futuro.

Mantener o reducir la proporción de la empresa ahora y en futuro.

Mantener o reducir la cantidad de dinero invertido en la empresa ahora y en futuro.

Apoyar o dar solución a las condiciones necesarias o impuestas desde el exterior.”²⁷

Lo anterior, puede servir para entender que en lo relativo a la inversión el país sí se debe de manejar en cierta medida como empresa, para lograr más ganancias y con ello recursos frescos, y por ende crecer.

Sirve de apoyo a lo esgrimido, el siguiente criterio jurisprudencial:

Registro No. 173020

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXV, Marzo de 2007

Página: 79

Tesis:1ª/J. 28/2007

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

²⁷ *Obeng Eddie*; Cambio Total en la Empresa, Revelaciones de un director de proyectos; Canon Editorial, S.L.; Barcelona, España; 1995; página 193.

FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS.

De conformidad con el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, el cual debe ser útil para fortalecer la soberanía nacional y su régimen democrático, en el que se utilice al fomento como un instrumento de crecimiento de la economía, del empleo y para lograr una justa distribución del ingreso y de la riqueza, y que permita el pleno ejercicio de la libertad y dignidad de los individuos, grupos y clases sociales protegidos por la Constitución Federal, por lo que el ente estatal planeará, coordinará y orientará la actividad económica, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades otorgado por la propia Ley Fundamental. Asimismo, el citado precepto constitucional establece que al desarrollo nacional concurrirán, con responsabilidad social, los sectores público, privado y social, así como cualquier forma de actividad económica que contribuya al desarrollo nacional; que el sector público tendrá, en exclusiva, el control y propiedad de las áreas estratégicas que señala la Constitución, y podrá participar con los sectores privado y social, en el impulso de las áreas prioritarias; que bajo criterios de equidad social y productividad se apoyará e impulsará a las empresas sociales y privadas, con sujeción a las modalidades que dicte el interés público, así como al uso de los recursos productivos, donde se atienda al beneficio general, cuidando su conservación y el medio ambiente, y que en la ley se alentará y protegerá la actividad económica de los particulares, y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico social. En congruencia con lo anterior, al ser los fines extrafiscales, razones que orientan a las leyes tributarias al control, regulación y fomento de ciertas actividades o sectores económicos, matizando sus objetivos con un equilibrio entre la rectoría estatal y las demandas del interés público, se concluye que el indicado artículo 25 constitucional constituye uno de los fundamentos de dichos fines, cuya aplicación debe reflejarse en la ley, sus exposiciones de motivos, o bien, en cualquiera de sus etapas de formación.

Amparo directo en revisión 1114/2003. 14 de abril de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente Humberto Román Palacios. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Emmanuel G. Rosales Guerrero.

Amparo directo en revisión 1442/2004. Rivera Mayan, S.A. de C.V. 9 de febrero de 2005. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: José Alberto Tamayo Valenzuela.

Amparo en revisión 399/2005. Hotel Nikko México, S.A. de C.V. 29 de junio de 2005. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo; en ausencia hizo suyo el asunto José Ramón Cossio Díaz. Secretario: Jesús Antonio Sepúlveda Castro.

Amparo en revisión 1914/2005. Operadora Hoteles de Occidente, S.A. de C.V. y otras. 18 de enero de 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossio Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 156/2006. Grupo Belinter, S.A. de C.V. 4 de octubre de 2006. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Rosalía Argumosa López.

Tesis jurisprudencial 28/2007. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veintiocho de febrero de dos mil siete.

A manera de nota, es relevante mencionar, que en la actualidad se habla mucho de la inversión extranjera, en sectores tales como PEMEX, y quizás los mismos lleguen a ayudar a modernizar la institución, pero seguiríamos dependiendo en demasía de dinero extranjero, y con ello volveríamos a la dependencia ya no sólo de un recurso finito, sino de inversionistas que no son nacionales, lo anterior se menciona ya que si lo que se busca es obtener una mayor recaudación viéndola desde el punto de vista extrafiscal, se debe de pretender como objetivo depender más del dinero nacional y saberlo manejar para crear riqueza, ya que de lo contrario podría ocurrir lo mismo que cuando México se endeudaba, y es que si al permitir la inversión extranjera se tiene a la misma como la solución a los problemas de la nación, es importante recordar que el fin de una empresa es el lucro y los dividendos que obtengan dejará de percibirlos la patria, además de que todo cambio producido en las potencias, cada vez afectaría más a

la nación por la obvia dependencia²⁸. Guarda cierta relación lo publicado en el periódico, el Financiero, con respecto a lo dicho por el Secretario de Economía, que cita:

SE CENTRARÁ EL GOBIERNO EN IMPULSAR EL MERCADO INTERNO.

Detonará el campo, turismo, vivienda e infraestructura

Ivette Saldaña.

Para contrarrestar la desaceleración económica de EU, el gobierno mexicano se centrara en fomentar el mercado doméstico, dándole impulso a sectores que no están ligados con el exterior, dijo el titular de la Secretaria de Economía, Eduardo Sojo.

“Hay fortalecer los motores internos del crecimiento para no estar sólo dependiendo de lo que pasa en Estados Unidos; esto significa detonar actividades que dependen menos de lo que ocurre en el extranjero, por ejemplo, el campo, el turismo, la vivienda, la infraestructura y la energía.”

En entrevista al término de la inauguración del Primer Foro Nacional de Cajas Solidarias, Sojo Garza-Aldape explicó que el país debe de estar preparado ante la desaceleración económica estadounidense, para lo cual se trabaja en dos sentidos: impulsando el mercado doméstico e integrando a las empresas mexicanas a las cadenas de proveeduría del gobierno y de las grandes firmas.

²⁸ De igual manera es importante observar la forma en como vislumbran a México otros países, como lo es Estados Unidos de Norteamérica, lo cual se puede contemplar por ejemplo en el libro titulado *México en el Congreso de Estados Unidos*, de Iturriaga José, de la Editorial Fondo de Cultura Económica; en el que en el capítulo IX, llamado México y la Standard Oil, se observa, con discursos expuestos en el Congreso de los Estados Unidos de Norteamérica, el pensar de los industriales de ese país, el que no resulta muy benéfico para México, dicha situación sirve de apoyo para valorar si es conveniente o no el aceptar la inversión extranjera en un sector tan importantes para nuestra nación.

La Secretaría de Economía buscará que haya un efecto multiplicador en el gasto público, de manera que las pequeñas y medianas empresas (Pymes), que son las mayores generadoras de empleo, participen en las compras de gobierno.

También debe de incrementarse la participación de las empresas nacionales como proveedoras de las firmas internacionales, como son las maquiladoras o la industria automotriz.

La dependencia trabaja en ese frente, para lo cual, tiene los Centros de Articulación Productiva, que busca integrar a las compañías mexicanas como proveedoras del sector automotor y de la maquila.

De hecho, la rama de autopartes tiene un gran desempeño que le dio que le dio un crecimiento de 4.0 en el primer semestre.

Así con los mecanismos de cooperación que hay entre el gobierno y esa industria, México puede aspirar a alcanzar una participación en el mercado automotriz mundial de tres millones de unidades y 78 mil millones de dólares, incluyendo 45 mil millones de autopartes, en los próximos ocho años.²⁹

Lo citado con anterioridad, no quiere decir, que México se aislé de las demás naciones, sino simplemente que de manera progresiva deje depender tanto de los demás países y crezca a través de sus medios, situación que tiene sustento con lo establecido en el artículo 25 de la Carta Magna, de lo cual el Doctor Ignacio Burgoa Orihuela señala: *...ya que el mismo si bien no trata de intervención estatal propiamente dicho en las actividades económicas, ni por mayoría de razón, de una mera vigilancia de dichas actividades, sino la asunción de estas por parte del Estado al través de las funciones legislativa y administrativa. En efecto, “regir” significa “dirigir, gobernar o mandar”, y estos actos implican fundamentalmente la notoria limitación de la libertad económica hasta llegar a la exclusión de la misma. La rectoría estatal, por ende, se*

²⁹ *Eduardo Sojo; Se centrará el gobierno en impulsar el mercado interno; Periódico El Financiero ; Viernes 5 de Octubre de 2007; pág. 11*

*manifiesta en la potestad para establecer normas directivas de las entidades económicas y para aplicarlas en la realidad donde se despliegan...*³⁰ Es decir, no se trata, en todos los sectores, de un control absoluto, sino de la rectoría del desarrollo nacional a través de una planeación, conducción, coordinación y orientación de la actividad económica nacional, que se lleva a cabo por medio de la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga la Constitución Federal.

Por lo anterior, es que la presente investigación propone la aplicación del IVA en alimentos y medicinas, junto con el IETU, con lo cual se podrán obtener recursos frescos, que bien manejados y llevando a cabo una correcta política fiscal en sus tres rubros, política fiscal, política presupuestaria y técnica fiscal, se podrán generar dividendos bastantes significativos, los que servirán de apoyo al sostenimiento y desarrollo del país, a través de una adecuada inversión que a la vez producirá otros recursos frescos, logrando con esto que de manera paulatina México se vaya volviendo un país más desarrollado en todos los sectores, y con ello lograr el Bien Común o Público, que tiene como fin todo Estado.

³⁰ *Burgoa Orihuela Ignacio*; Las Garantías Individuales; Editorial Porrúa; México Distrito Federal; 2002; pág. 726

CONCLUSIONES

1. La política fiscal es el conjunto de disposiciones o directrices relacionadas con el régimen tributario, con el cual el gobierno debe realizar las modificaciones necesarias, tomando en cuenta datos económicos y psicológicos, para poder satisfacer las necesidades del gasto público y las circunstancias en que se deben de dar para que cumpla adecuadamente con su propósito.
2. La política fiscal no se limita a crear nuevos impuestos para cubrir el presupuesto del Estado, sino que en la actualidad también se tiene que pretender la orientación económica más conveniente para el país, a través de adecuadas medidas fiscales, ya que seria un camino trunco el sólo tratar de obtener más recursos, debido a que también se debe de buscar los objetivos más idóneos en los cuales de gastar o invertir, además de cubrir las necesidades que se generan en una nación.
3. La política presupuestaria es el camino o traza con que se debe de conducir el Estado para prever los ingresos y egresos que se generaran durante un período determinado, contemplados en una Ley, con el fin de equilibrar tanto los gastos como las entradas y con ello mantener una sana economía.
4. Dentro de la política presupuestaria el gobierno deberá de decidir sobre la ejecución de los gastos públicos y de escoger si deben ser cubiertos por los impuestos, por empréstitos, por anticipos de tesorería o bien por otra forma de financiamiento.
5. La técnica fiscal reside en establecer modalidades de la base de la contribución, de su control y de su recaudación.
6. La técnica fiscal debe ser de acuerdo a los principios jurídicos establecidos en el país y a la Constitución, toda vez que por muy loable o necesaria no

puede llevarse a cabo hasta que no se adecuen las reformas necesarias en las normas jurídicas respectivas.

7. El principal objetivo de la política fiscal, es la captación de los recursos económicos necesarios para cubrir el gasto público, es decir, que se satisfaga en mayor medida con los recursos fiscales, tratando de evitar el recurrir al crédito interno o externo, ya que una sana política económica se da cuando el gasto público descansa en los recursos tributarios y en menor proporción en el recurso crediticio. Ya que los ingresos derivados de las contribuciones son recursos frescos que no se le devuelven al sujeto pasivo del tributo, salvo excepciones, mientras que los dineros provenientes del endeudamiento interno o externo, deben de ser restituidos y con intereses, causando con ello una merma en la economía del país.
8. Los ingresos provenientes de los impuestos resultan ser más convenientes que los que se obtiene por medio de los empréstitos, toda vez que son un recurso fresco, es decir, son cantidades que no se le devuelven a los contribuyentes, ni provocan por ello intereses, aunado a que es dinero que se queda en México, no como los empréstitos, que general mente suelen ser por medio de préstamos externos y los cuales se llevan mayoritariamente a acabo por convenios desventajosos para México.
9. La relación de la política, desde el punto de vista de la teoría política, con la política fiscal, es debido a la influencia que la actividad política ejerce sobre las contribuciones, la cual deriva ante todo y por todo del hecho de que cualquiera que sea el modelo de organización política de una sociedad, se ocasiona siempre un costo económico que debe ser cubierto por los miembros del Estado.
10. Entre los recursos económicos del Estado actual, el Impuesto ocupa el sitio más importante en lo singular. Los empréstitos, las tasas y contribuciones especiales, los productos y otros ingresos públicos, se escalonan en segundo término. Es tal la importancia de aquel, que en la moderna técnica hacendaría ha llegado a considerarse insolvente al Estado que no puede cubrir sus gastos normales con el rendimiento de sus tributos.

- 11.**El fenómeno tributario, dentro del cual por obvias razones entra el impuesto, es un aspecto social, no se basa solamente en lo ético, político, jurídico ni económico; es un fenómeno en el que se conjugan cada uno de estos elementos que afectan a un país, no se debe de buscar una suma de puntos, sino una armonía entre ellos, para buscar con ello el bien común o público, por medio de una adecuada política fiscal.
- 12.**En la idea moderna se establece que no existen impuestos en los cuales no se de una repercusión hacia el contribuyente, lo adecuado es considerar a los impuestos directos como aquellos que gravan los rendimientos y como indirectos a los que gravan los consumos, distinguiendo a cada uno en el sentido de que los directos no gravan un hecho real, sino una situación hipotética, que es la utilidad fiscal, por el contrario los indirectos recaen sobre hechos ciertos como son la explotación, enajenación y consumo.
- 13.**Ni los impuestos directos ni los indirectos son viables al cien por ciento, es por esto que se debe de buscar una conjugación de ellos, teniendo preponderancia los indirectos, ya que tienen la ventaja de abarcar a un mayor número de personas además de ser un sistema más sencillo, concluyendo con esto que al aplicar los impuestos indirectos se da una mayor recaudación con un menor esfuerzo, lo cual ayudaría a el país a atacar a la evasión fiscal.
- 14.**El anuncio anterior a una reforma hacendaría, es por lo general con el fin de determinar la reacción del contribuyente afectado, ya que dicha reacción ocasionara observaciones del contribuyente lo que le dará un margen al Fisco para que analice si lleva a cabo o no dicha reforma, o bien cómo la va a llevar a acabo.
- 15.**En el caso de que una reforma fiscal sea aprobada, el efecto de noticia se da cuando el contribuyente se percata de dicha situación, momento en el cual el sujeto pasivo buscará la forma en que se vea menos afectada su economía.
- 16.**La evasión fiscal se puede contemplar como toda eliminación o disminución de una cantidad tributaria por parte de los sujetos jurídicamente obligados a

contribuir al gasto público, los cuales abandonan dicha obligación a través de conductas fraudulentas u omisivas, violadoras de disposiciones legales.

- 17.** El Código Fiscal de la Federación no tipifica como delito la evasión fiscal, motivo por el cual se puede aseverar que legalmente como delito no existe, no obstante, doctrinarios y autoridades fiscales equipara a esta actuar como los delitos de contrabando o fraude fiscal.
- 18.** Para algunos autores existen las figuras de evasión legal y elusión fiscal. La primera de ellas consiste en no pagar una contribución de acuerdo a lo establecido en las leyes fiscales, esto se puede dar en los casos en que un hecho o acto realizado, se encuentre exento, no adquirir un producto o servicio para no tener que pagar una determinada contribución, no pagar un tributo toda vez que es ilegal o inconstitucional, y demás. Por lo que respecta a la elusión fiscal, se entiende como una conducta dolosa que busca evadir una carga tributaria aun con la obligación de pagarla, haciendo uso de vacíos o lagunas legales, o por la inapropiada interpretación de las disposiciones fiscales, motivo por el cual no se encuentra tipificado como tal en la ley, *no hay crimen sin ley*. Dichas figuras aun y estando dentro de la normatividad jurídica generan merma en el erario público, motivo por el cual se pretenden disminuir tales ventajas.
- 19.** El Modelo económico es una reproducción ideal que contiene especificación de los supuestos acerca de las bases y la estructura de la economía de un país, con datos naturales, técnicos, legales y del comportamiento de los sujetos, los cuales son analizados con el fin de poder prever las situaciones que producirá la aplicación de ciertas políticas económicas. Sin embargo, las deducciones estadísticas sólo rendirán resultado de acuerdo a lo condicionado o contemplado, es decir, la factibilidad de que sean erróneas es muy alta ya que no pueden contemplar todas las variables.
- 20.** Los contribuyentes se pueden clasificar en honestos y deshonestos; siendo los primeros los que se percatan de la necesidad, en bien de su patria o en agradecimiento del país que los acogió, o por conveniencia de su negocio,

o por temor al fisco, de tributar con honradez; no escatiman un centavo de lo que legalmente le corresponde al erario; mientras que los segundos que son los que o bien no contribuyen en la forma en como deberían hacerlo o los que definitivamente no pagan sus impuestos, salvo por excepciones, como en el caso de los impuestos indirectos.

- 21.** Desde el punto de vista sociológico, y en especial en lo relativo a las clases sociales, el comportamiento de los contribuyentes es distinto, toda vez que, mientras una de ellas, que es la media, generalmente permanece inerte frente a los cambios en materia fiscal, las otras dos, que son la clase alta y baja, llegan a ser factores de poder, los cuales suelen impedir las reformas en materia hacendaría.
- 22.** Al ser obligación de todos los mexicanos contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa, conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, las políticas fiscales deben de ir encaminadas a cumplir con este mandato constitucional, luego entonces se deben de utilizar los medios necesarios para que los que no contribuyan de acuerdo a lo expresado en nuestra Carta Magna lo hagan, aun y cuando las medidas resulten impopulares, toda vez que se debe de pretender el fin del Estado, el Bien Común o Bien Público, no tan sólo el de unos cuantos; buscando que se le afecte lo menos a los gobernados cumplidos en el pago de sus contribuciones.
- 23.** El sujeto activo del tributo, debe de actuar conforme a lo dispuesto en la Constitución y las normas secundarias relacionadas con la materia fiscal, lo anterior es así, ya en muchas ocasiones se suelen dejar de lado el respeto a las leyes, y lo único que se buscan es el aspecto recaudatorio, situación que suele afectar al sujeto activo, en el caso de que el contribuyente decida defenderse por la vía legal, toda vez que de perder el fisco en dicho juicio tiene que devolver lo recaudado y con intereses.
- 24.** Si el Estado actúa excesivamente rigorista o por medio de terrorismos fiscal, con el fin de captar más impuestos, puede provocar en gran medida el miedo o molestia del contribuyente, ocasionando que éste último puede

llegar a buscar la forma en como esconderse o evitar pagar sus contribuciones.

- 25.** El tema tributario es un tema complicado y escabroso, motivo por el cual los actores políticos, de manera general no lo abordan de forma frontal, ya que el pago de más impuestos, el aumento en la tasa de los mismos, el aumentar las facultades de las autoridades hacendarías para revisión, y demás, jamás son vistas con buenos ojos por parte de los contribuyentes, por lo cual al pensar en aplicar dichas medidas pueden ocasionar pérdidas electorales. Dicha situación ha ocasionado que las reformas tributarias lleguen a quedar inconclusas, es decir, son un parche, en vez de una solución. Aunado a lo antepuesto, el mal manejo de los recursos ocasiona que no rindan como debieran, y con ello el descontento de los contribuyentes, ocasionado entre otras causas el que éstos últimos busquen la forma de no pagar sus impuestos. Lo anterior, denota como dice *Tocqueville*, el que se contemple a los actores políticos, como ambiciosos, sin grandes ambiciones.
- 26.** La reforma fiscal para el año dos mil ocho, si bien puede observarse novedosa y justa al crear Ley del Impuesto Empresarial de Tasa Única y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, la misma resulta inconclusa. La Ley del Impuesto Empresarial de Tasa Única, busca obtener una cantidad segura, por medio de un porcentaje mínimo, obtenido a través de un calculo adicional al Impuesto sobre la Renta, para cubrir el monto más alto, esto es así ya que los proponentes observaron que la Ley del Impuesto sobre la Renta otorga bastantes espacios y medios, por los cuales el contribuyente puede dejar de pagar lo que debería, es decir, se busca disminuir la elusión fiscal, la cual si bien es cierto esta dentro de la ley, no deja de ser un obstáculo para que el fisco federal capte los recursos que busca. Por lo que respecta a la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, está busca gravar a la economía informal, reteniendo los bancos el 2% a los depósitos en efectivo mayores a \$25,000, en un mes, sin embargo dicha medida resulta poco afectiva y fácil de evitar, con el simple

hecho de dejar de usar el sistema bancario, aunado a que aumenta la carga administrativa de los bancos.

- 27.**La Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, viola principios constitucionales, como lo son la proporcionalidad y equidad que deben de poseer los impuestos, aunado a que transgrede de igual manera la irretroactividad de la ley y los derechos adquiridos de los contribuyentes. Dicha situación denota una mala técnica fiscal por parte de las autoridades, lo cual puede ocasionar, el que dicho impuesto deje de ser útil a los fines para lo que fue creado, que es, el sustituir al Impuesto sobre la Renta, por los vacíos legales que posee éste último. Motivo por el cual, si no se corrigen dichos aspectos jurídicos va a servir de muy poco el Impuesto Empresarial a Tasa Única.
- 28.**Los impuesto indirectos, como el IVA, cumplen de manera más certera con las características constitucionales de proporcionalidad y equidad, verbigracia al comprar algo se paga de acuerdo a la capacidad económica y trata por igual a todos los consumidores, aunado a que llegan a ser impuestos, en los cuales al encontrarse dentro de un precio, suelen entenderse como parte del mismo. Al aplicar el IVA en productos de primera necesidad en un pequeño porcentaje, se ampliará la base tributaria, con lo cual se lograra una mejor redistribución de la riqueza y del ingreso, lo que se obtiene con una recaudación equilibrada y lo más justa posible, ya que derivado del actual sistema fiscal mexicano, aun con la reformas que se aplicaran para el año dos mil ocho, la carga tributaria recae solamente sobre una parte de la población y se deja de lado una parte muy significativa de sujetos pasivos del tributo.
- 29.**Las contribuciones, son instrumentos necesarios dentro de cualquier Estado para el sufragio de las necesidades de la población, como lo son salud, infraestructura, seguridad, y demás; de ahí que el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna, establezca que las contribuciones deben de tener como finalidad cubrir el gasto público. Sumando a lo antepuesto, las contribuciones pueden buscar fines extrafiscales, ya que de conformidad

con el artículo 25 de la Carta Magna, el Estado tiene la obligación de procurar una más justa distribución del ingreso y la riqueza, por lo tanto, se pueden establecer contribuciones con fines extrafiscales tendientes a lograr la redistribución del ingreso y la riqueza.

30. Las contribuciones pueden servir como instrumentos de política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, siempre que respete los principios constitucionales rectores de los tributos, esto es llevar a cabo una adecuada política fiscal, con los elementos que la constituyen. Dentro de estos fines extrafiscales se debe de buscar en gran medida la inversión, como lo son la ciencia y la tecnología, más que el gasto, ya que si bien es cierto el Estado no se puede manejar como una empresa, también lo es que derivado de los ingresos obtenidos de los tributos se puede invertir, para que se cree un desarrollo sustentable, beneficiando con ello al país y por ende a los miembros de los mismos, cumpliendo con esto el fin del Estado, que es el bien común o público.

BIBLIOGRAFÍA

1. Agenda de la Administración Pública Federal; *Ley General de Deuda Pública*; Ediciones Fiscales ISEF S.A.; México Distrito Federal; Enero de 2008.
2. Agenda Fiscal; *Ley de Ingresos de la Federación*; Ediciones Fiscales ISEF S.A.; México Distrito Federal; Enero de 2008.
3. *Aguilar Gutiérrez Genaro*; Nueva reforma fiscal en México; Editorial Instituto Politécnico Nacional; México Distrito Federal; 2003.
4. *Andrade Sánchez Eduardo*; Introducción a la Ciencia Política; Editorial Oxford; México Distrito Federal; 2001.
5. *Arregui Ibarra Fernando*; Estudio Integral de las Reformas Fiscales; Ediciones Fiscales; ISEF; México; 1989.
6. *Astudillo Moya Marcela*; El federalismo y la coordinación impositiva en México; UNAM, Instituto de Investigaciones Económicas; Editorial Miguel Ángel Porrúa; México; 1999.
7. *Battinger Barrios Hebert*; Aspectos de Política Fiscal; Editorial Tax; México; 2000.
8. *Beliri Antonio*; Principios de Derecho Tributario; Volumen I; Traducción española; Madrid; 1964.
9. *Bidart Campos Germán*; Teoría del Estado, los Temas de la Ciencia Política; Editorial EDIAR; Buenos Aires, Argentina; 1991.
10. *Burdeau George*; Traductor Romen Flacón Tello; Derecho Constitucional e Instituciones Políticas; Editorial Nacional; Madrid España; 1981.
11. *Burgoa Orihuela Ignacio*; Las Garantías Individuales; Editorial Porrúa; México Distrito Federal; 2002.
12. *Calderón Salazar Jorge Alfonso, García Suárez Miroslava; Tello Mondragón Alejandra, coordinadores Batres Guadarrama Marti*; México: Reforma Fiscal, Política Económica y Deuda Pública: Análisis y Alternativas; Instituto

- de Estudios de la Revolución Democrática; Grupo Parlamentario del PRD; 2002.
13. *Careaga Gabriel*; Mitos y Fantasías de la clase media en México; Aguilar, León y Cal Editores, S.A. de C.V; México Distrito Federal; 1999.
 14. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; Gómez Gómez, Hermanos, Editores, S. de R.L, México Distrito Federa; 2008.
 15. *Damm Arnal Arturo*; El engendro tributario: La reforma fiscal fallida; Editorial Planeta Mexicana; México Distrito Federal; 2002.
 16. *De la Garza Sergio Francisco*; Derecho Financiero Mexicano; Editorial Porrúa; México Distrito Federal; 2003.
 17. *De Pina Vara Rafael*; Diccionario de Derecho; Editorial Porrúa; México Distrito Federal, 2000.
 18. *Diccionario de la Lengua Española*; Ediciones Culturales Internacionales, S.A. de C.V.; México Distrito Federal; 1989
 19. *Diccionario Enciclopédico Quillet*; Editorial Cumbre S.A.; Tomo V; México Distrito Federal; 1979.
 20. *Diep Diep Daniel*; Defensa Fiscal; Editorial PAC; San Luis Potosí, México; 1999.
 21. *Diep Diep Daniel*; El tributo y la Constitución; Editorial PAC; México; 1999.
 22. *Diep Diep Daniel*; La planeación fiscal hoy; México; Editorial PAC; 2003.
 23. *Diep Diep Daniel*; Tendencias, Teorías y Políticas Tributarias; Editorial PAC, S.A. de C.V.; México; 1999.
 24. *Estrada Lara Juan Manuel*; Finanzas Públicas y política fiscal; Editorial PAC; México; 2002.
 25. *Faya Viesca Jacinto*; Finanzas Públicas; Editorial Porrúa; México; 2003.
 26. *García Juárez Miroslava, Calderón Salazar Jorge Alfonso, coordinadores Batres Guadarrama Marti*; Reforma Fiscal integral, justa, equitativa y federalista; México; Cámara de Diputados; LVIII Legislatura: Instituto de Estudios de la Revolución Democrática; 2001.
 27. *González Jiménez Arturo*; Apuntes de Teoría General del Estado; Ediciones Jurídicas ALMA, S.A. de C.V.; México Distrito Federal; 2003.

28. *Gordoa López Ana Laura*; Los fines extrafiscales en el sistema tributario mexicano; Universidad Anahuac; Facultad de Derecho; México; 2000.
29. *Iturriaga José E*; México en el Congreso de Estados Unidos; Editorial Fondo de Cultura Económica; México Distrito Federal; 1988.
30. *J. Tinberger*; Traductor Agustín López Murguía; Política Económica; Principios y Formulación; Editorial Fondo de Cultura Económica; México Distrito Federal; 1961.
31. *López Rosado Felipe*; Introducción a la Sociología; Editorial Porrúa; México Distrito Federal; 1990
32. *M. Fernández Arturo, A. Santaella Julio, con colaboración de Díaz Gil Francisco*; Una Agenda para las Finanzas Públicas de México; ITAM; México; 2000.
33. *Manrique Irma, López González Teresa*; Política Fiscal y Financiera en el contexto de la reforma del Estado y la desregularización económica en América Latina; Editorial Miguel Ángel Porrúa; México Distrito Federal; 2005.
34. *Maquiavelo Nicolas*; El Príncipe; Editores Mexicanos Unidos, S.A.; México Distrito Federal; 2000.
35. *Margáin Manautou Emilio*; Introducción al Estudio del Derecho Tributario; Editorial Porrúa; México Distrito Federal; 2000.
36. *Margáin Manautou Emilio*; Nociones de Política Fiscal; Editorial Porrúa; México Distrito Federal; 2003.
37. *Obeng Eddie*; Cambio Total en la Empresa, Revelaciones de un Director de Proyectos; Canon Editorial, S.L.; Barcelona España; 1995.
38. *Pérez Becerril Alonso*; México fiscal: Reflexiones en torno al sistema fiscal mexicano; Editorial Porrúa; México; 2004.
39. *Pérez Becerril Alonso*; Política e Impuestos: Pensamientos; Editorial Porrúa; México; 2003.
40. *R. Lascano Marcelo*; Política Fiscal y Dinero; Editorial Desalma; Buenos Aires; 1988.

41. *Reséndez Muñoz Eduardo*; Política e Impuestos, Visión Histórica; Editorial Miguel Ángel Porrúa; México Distrito Federal; 1989.
42. *Ríos Granados Gabriela*; Conceptos de reforma fiscal; Editorial UNAM; Instituto de Investigaciones Jurídicas; México Distrito Federal; 2002.
43. *Rodríguez Lobato Raúl*; Derecho Fiscal; Editorial HARLA; México; 1986.
44. *Sánchez Gómez Narciso*; Los Impuestos y la Deuda Pública; Editorial Porrúa; México Distrito Federal; 2000
45. *Sánchez Vega Javier Alejandro*; La Defraudación Fiscal y sus equiparables como delitos graves; Editorial SISTA, S.A. de C.V.; México Distrito Federal; 2005.
46. *Solís Manjarrez Leopoldo, Ángeles Sevilla Alejandro, Díaz León Arturo*; Reflexiones sobre el reciente intento de reforma fiscal en México; Instituto de Investigación Económica y Social Lucas Alemán; México; 2002.
47. *Somers Harold M*; Traductor Horacio Flores de la Peña; Finanzas Públicas e Ingreso Nacional; Editorial Fondo de Cultura Económica; México Distrito Federal; 1981.
48. *Talvi Ernesto y Vogh Carlos*; Como armar el rompecabezas fiscal: Nuevos indicadores de sostenibilidad; Washinton D.C.; Banco Interamericano de Desarrollo; 2000.
49. *Tamayo Tamayo Mario*; El Proceso de la Investigación Científica; Editorial LIMUSA; México Distrito Federal; 1991.
50. *Villegas Héctor*; Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario; Editorial Depalma; Buenos Aires; 1974.

HEMEROGRAFÍA

- *Gurría Treviño José Ángel*, Secretario General de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico; La Reforma Fiscal en México, Perspectiva Internacional; Septuagésimo Aniversario del

Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; México, 28 de agosto de 2006.

- *Silva Herzog Márquez Jesús; De la mediocridad de las ambiciones;* Periódico Reforma; Lunes 16 de Julio de 2007.
- *González Amador Roberto; Los grupos de poder no quieren pagar Impuestos;* Periódico *La Jornada*; Jueves 9 de Agosto de 2007.

PAGINAS DE INTERNET CONSULTADAS

www.saludempresarial.com

www.impuestum.com

www.ey.com/mx