



FACULTAD DE DERECHO

Con estudios incorporados a la
Universidad Nacional Autónoma de México
CLAVE: 879309

DISTRIBUCIÓN EQUITATIVA DE LAS CARGAS FISCALES

TESIS

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO**

**PRESENTA:
LUIS GERMÁN DELGADO MEDINA**

ASESOR: LIC. ENRIQUE SALAS MARTÍNEZ

CELAYA, GTO.

JUNIO 2009



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.

Es un honor para mí dedicar el presente trabajo, en primer lugar a Dios, principio y fin de todas las cosas; a mis padres, Luis Germán y Margarita, por darme esta maravillosa vida y acompañarme y apoyarme en todos los instantes de ella; a mi maestro Licenciado Enrique Salas Martínez, por asesorar mi trabajo, y a la vez a la Magistrada Ninfa Santa Anna Rolón y al Licenciado Enrique Oyanguren Segura, por ilustrarme en la realización del mismo y procurar día con día junto conmigo su culminación, y sobre todo por despertar en mí ese amor por la ciencia jurídica; a la vez quiero agradecer a mi familia, núcleo de amor, de valores y de educación que te acompaña; a mis maestros, precursores del talento de los que inician; a mis compañeros, con quienes comparto afinidad por el Derecho; y a mis amigos, en quienes encuentro apoyo, felicidad, fuerza y refugio para continuar mi vida.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I

EL DERECHO TRIBUTARIO Y LAS CONTRIBUCIONES.

1.1. ANTECEDENTES DE LOS IMPUESTOS EN MÉXICO	1
1.1.1. Época Precortesiana	1
1.1.2. Época Colonial	4
1.1.3. México Independiente	6
1.1.4. Reformas Fiscales desde 1824	8
1.2. ORDENAMIENTO JURÍDICO	12
1.2.1. El Derecho Tributario	16
1.2.2. Ramas del Derecho que se relacionan con el Derecho Tributario	17
1.3. CONCEPTO DOCTRINARIO Y NATURALEZA DE LAS CONTRIBUCIONES	19
1.3.1. Concepto de Contribuciones y su Naturaleza Jurídica	19
1.3.2. Elementos de la definición de Contribución	23
1.3.2.1. Sujetos	23
1.3.2.2. Hecho Generador	24
1.3.3. Clasificación doctrinaria de las Contribuciones	25
1.3.3.1. Contribuciones Directas e Indirectas	25
1.3.3.2. Contribuciones Reales y Personales	26
1.3.3.3. Contribuciones Específicas y <i>Ad-valorem</i>	26
1.3.3.4. Contribuciones Generales y Específicas	26
1.3.3.5. Contribuciones Fiscales y Extra fiscales	27
1.3.3.6. Contribuciones Alcabalatorias	27
1.4. CONCEPTO LEGAL DE LAS CONTRIBUCIONES	27
1.4.1. Clasificación Legal de las Contribuciones	28
1.4.1.1. Impuestos	29
1.4.1.2. Aportaciones de Seguridad Social	31
1.4.1.3. Contribuciones de Mejoras	33
1.4.1.4. Derechos	34
1.4.1.5. Accesorios a las Contribuciones	36
1.4.2. Concepto de Aprovechamientos	37
1.5. CONCEPTO DE OTROS INGRESOS TRIBUTARIOS	38
1.5.1. Productos	38
1.5.2. Créditos Fiscales	38

CAPÍTULO II

FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO.

2.1. CONCEPTO DE FUENTES DEL DERECHO	40
2.2. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO	41
2.2.1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	42
2.2.2. Ley	42

2.2.2.1. Elementos de carácter declarativo y ejecutivo de la Ley	44
2.2.2.2. Parte Orgánica y Transitoria de la Ley	45
2.2.2.3. Límite Espacial y Temporal de la Ley	46
2.2.2.4. Vigencia ordinaria de la Ley	48
2.2.2.5. Clasificación de las normas jurídicas.....	48
2.2.2.5.1. Desde el punto de vista de su Jerarquía de la Ley	48
2.2.2.5.2. Desde el punto de vista de Ámbito Espacial de Validez de la Ley.....	51
2.2.2.5.3. Desde el punto de vista del Ámbito Temporal de Validez de la Ley.....	52
2.2.2.5.4. Desde el punto de vista del Ámbito Material de Validez de la Ley.....	53
2.2.2.5.5. Desde el punto de vista del Ámbito Personal de Validez de la Ley.....	53
2.2.2.6. Etapas del Proceso Legislativo	54
2.2.2.6.1. Iniciativa de la Ley	54
2.2.2.6.2. Discusión de la Ley.....	55
2.2.2.6.3. Aprobación de la Ley.....	56
2.2.2.6.4. Promulgación de la Ley	57
2.2.2.6.5. Publicación de la Ley.....	57
2.2.2.6.6. Vacación de la Ley	58
2.2.2.6.7. Entrada en vigor de la Ley	58
2.2.2.7. Decreto Ley y Decreto Delegado.....	59
2.2.2.8. Los Reglamentos.....	61
2.2.2.9. Las Circulares	65
2.2.2.10. La Jurisprudencia y su Origen	68
2.2.2.10.1 Origen de la Jurisprudencia	69
2.2.2.11. La Doctrina	73
2.2.2.12. La Costumbre.....	73
2.2.2.13. Tratados Internacionales	75
2.2.2.13.1. Marco legal de los Tratados Internacionales	75
2.2.2.13.2. Tratados celebrados por México.....	78
2.2.2.14 Principios Generales del Derecho.....	79
2.3. INTERPRETACIÓN DE LA LEY TRIBUTARIA.....	82
2.3.1. Método de interpretación aplicado por nuestra Legislación Tributaria.....	84

CAPÍTULO III
PRINCIPIOS DOCTRINARIOS Y CONSTITUCIONALES DE LAS
CONTRIBUCIONES.

3.1. PRINCIPIOS DOCTRINARIOS DE LAS CONTRIBUCIONES	87
3.1.1. Principio de Capacidad de Pago	88
3.1.2. Principio de Beneficio	89
3.1.3. Principio de Crédito por Ingreso.....	89
3.1.4. Principio de Ocupación Plena.....	90
3.1.5. Principio de Conveniencia	90

3.1.6. Principio de Justicia	91
3.1.7. Principio de Certidumbre.....	92
3.1.8. Principio de Comodidad	93
3.1.9. Principio de Economía.....	93
3.1.10. Principio de Economía Pública.....	94
3.1.11. Principio de Administración Fiscal.....	95
3.2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES	96
3.2.1. Principio de Obligatoriedad.....	98
3.2.2. Principio de Legalidad.....	100
3.2.3. Principio de Proporcionalidad y Equidad	102
3.2.3.1. Principio de Proporcionalidad	107
3.2.3.2. Principio de Equidad.....	108
3.2.4. Principio de Generalidad	109
3.2.5. Principio de Vinculación al Gasto Público	110
3.3. REQUISITOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES.....	111

CAPÍTULO IV

PRINCIPALES RUBROS SOBRE LOS QUE MÉXICO OBTIENE SUS RECURSOS.

4.1. INGRESOS TRIBUTARIOS	115
4.1.1. Impuesto Sobre la Renta.....	116
4.1.1.1. Evolución histórica del Impuesto	116
4.1.1.2. Sujetos del Impuesto.....	123
4.1.1.3. Objeto del Impuesto.....	127
4.1.1.4. Base y Tasa	129
4.1.1.5. Época de Pago.....	130
4.1.1.6. Ingresos	131
4.1.1.7. Deducciones.....	133
4.1.1.8. Perdida Fiscal.....	134
4.1.1.9. Pagos Provisionales	135
4.1.1.10. Efectos de la recaudación del impuesto.....	135
4.1.2. Impuesto al Valor Agregado.....	137
4.1.2.1. Evolución Histórica del Impuesto.....	138
4.1.2.2. Sujetos del Impuesto.....	139
4.1.2.2.1. Enajenación de Bienes	140
4.1.2.2.1.1. Exenciones	140
4.1.2.2.2. Prestación de Servicios Independientes	142
4.1.2.2.2.1. Exenciones	142
4.1.2.2.3. Uso o Goce Temporal de Bienes	143
4.1.2.2.3.1. Exenciones	144
4.1.2.2.4. Importación de Bienes o Servicios	144
4.1.2.2.4.1. Exenciones	144
4.1.2.2.4.2. Exportación de Bienes o Servicios	145
4.1.2.3. Obligaciones de los Contribuyentes	146
4.1.2.4. Objeto del Impuesto.....	147
4.1.2.5. Base y Tasa	148

4.1.2.6. Época de Pago.....	148
4.1.2.7. Traslación y Acreditamiento del Impuesto, e Impuesto Acreditado ..	149
4.1.2.8. Efectos de la Recaudación del Impuesto	151
4.1.2.9. Impuestos Indirectos	153
4.1.3. Evasión y Elusión fiscal.....	155
4.2. INGRESOS NO TRIBUTARIOS	158
4.2.1. Organismos y Empresas	159
4.2.2. Panorama del Petróleo en México	160
4.2.3. Ley de Ingresos de la Federación para el 2009.....	164

CAPÍTULO V

ESTUDIO COMPARADO DE LOS IMPUESTOS EN OTROS PAÍSES DEL MUNDO.

5.1. ARGENTINA.....	177
5.1.1. Impuesto a las Ganancias	180
5.1.2. Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.....	182
5.1.3. Impuesto al Valor Agregado	184
5.2. BRASIL.....	185
5.2.1. Impuesto Sobre Productos Industrializados	188
5.2.2. Impuesto a la Circulación de Mercaderías y Servicios	191
5.3. CHILE	194
5.3.1. Impuesto a las Ventas y Servicios.....	196
5.3.2. Impuesto que componen la Ley de la Renta	197
5.3.2.1. Impuesto Sobre la Renta de Primera Categoría.....	198
5.3.2.2. Impuesto Único de Segunda Categoría	198
5.3.2.3. Impuesto Global Complementario	199
5.3.2.4. Impuesto Adicional	200
5.4. ITALIA.....	201
5.4.1. Impuestos Directos Italianos	203
5.4.1.1. Imposta sul reddito delle Persone Fisiche.....	203
5.4.1.2. Impuesto Sobre la Renta de Sociedades	204
5.4.1.3. Sulle Attività Produttive de Imposta Regionale	205
5.4.2. Impuestos Indirectos Italianos	206
5.4.2.1. Sul Valore Aggiunto de Imposta	207
5.4.2.2. El sugi immobili de Imposta Comunale.....	208
5.5. REINO UNIDO	208
5.5.1. Impuestos	210
5.5.1.1. Imposición Directa.....	210
5.5.1.2. Imposición Indirecta	212
5.5.1.3. Otros.....	212
5.6. GRECIA	213
5.6.1. Impuestos Directos.....	216
5.6.1.1. Impuesto Sobre la Renta de las Sociedades.....	216
5.6.2. Impuestos Indirectos	217
5.6.2.1. Impuesto Sobre el Valor Añadido	218

5.6.2.2. Impuesto Sobre Transferencia de la Propiedad	218
5.6.2.3. Impuesto Sobre las Actividades Financieras	218
5.7. POLONIA	219
5.7.1. Impuestos Directos.....	221
5.7.1.1. Impuesto Sobre la Renta	222
5.7.1.2. Impuesto Sobre Intereses, Cánones o <i>Royalities</i>	222
5.7.1.3. Impuesto Sobre Bienes Inmuebles.....	222
5.7.2. Impuestos Indirectos	222
5.7.2.1. Impuesto al Valor Añadido.....	223
5.7.2.2. <i>Accisas</i> o Impuestos Especiales.....	223
5.7.2.3. Otros Impuestos Locales.....	224

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

INTRODUCCIÓN

En la actualidad, la recaudación fiscal es uno de los temas de mayor importancia con respecto de la política y el gobierno de nuestro país. Por un lado, porque es esencial que el Estado Mexicano reúna los recursos necesarios que le permitan llevar a cabo sus funciones, y para lo cual, los mexicanos debemos contribuir de manera obligatoria, a la luz de los principios de igualdad, equidad y proporcionalidad. Por otro lado, los contribuyentes que con mayor frecuencia, se rehúsan a determinar y pagar impuestos, o dentro de los diversos mecanismos previstos por las leyes para su captación, les es fácil evadirlos.

Este es un pormenor de la situación con relación a los impuestos en México. Pero retomando el tema de la obligatoriedad de los mexicanos a contribuir al gasto público, la cual se encuentra consagrada en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en el Artículo 31 fracción IV, se establece también que dichas contribuciones serán proporcionales y equitativas, además de otras características que deberán revestir su constitucionalidad.

En la actualidad, nuestro país basa el sustento de su gobierno en tres principales ingresos: porcentaje que obtiene del ingreso de cada persona y empresa, conocido como Impuesto Sobre la Renta; otra forma es el cobro de un porcentaje por el consumo de bienes y servicios, conocido como Impuesto al Valor Agregado; y por último, de la venta de bienes finitos nacionales como lo es el petróleo.

Es claro que la obtención de recursos mediante el Impuesto Sobre la Renta es Constitucional, pero ¿podrá ser equitativo un impuesto que de los

casi 110 millones de mexicanos, solo lo pagan 22 millones? Ahora bien, en lo relativo al Impuesto al Valor Agregado, que es un impuesto al consumo, el cual el grueso de la población debemos de pagar, pues la mayoría de los mexicanos tenemos la necesidad en algún momento de nuestras vidas de consumir algo, por lo tanto, ¿se podrá lograr una recaudación más justa si se cobra el Impuesto al Valor Agregado de manera general?

Debido a que los fines que persigue el Estado mexicano son cada día mayores, y de manera proporcional los gastos que tiene que realizar, y que por otro lado la población de México, la cual demanda que el Estado cumpla dichos fines, ha crecido de manera considerada en los últimos años, es necesario buscar la forma de allegarse los recursos que se utilizarán para cumplir sus objetivos.

Como se dijo anteriormente, la población mexicana crece en gran medida, pero no así el número de contribuyentes que soportan la carga fiscal del país, pues de los casi 110 millones de personas en México, solamente cerca de 22 millones están registrados como contribuyentes regulares.

Es pues tarea de esta investigación establecer si el cobro de un impuesto al consumo como lo es el Impuesto al Valor Agregado, cobrado de manera general a todos los productos y servicios y con una tasa única, podrá distribuir de una manera más equitativa las cargas fiscales dentro de la población, y así lograr una mejor recaudación de recursos, pues a pesar de las reformas fiscales para el 2009, aún no se abarca al grueso de la población, para efecto de contribuir.

CAPÍTULO I

EL DERECHO TRIBUTARIO Y LAS CONTRIBUCIONES.

1.1 ANTECEDENTES DE LOS IMPUESTOS EN MÉXICO.

En el tema de los impuestos, así como muchos otros, sabemos de sobra que recorrer lo ya recorrido es innecesario, y en este caso no es la excepción, pues para el estudio que realizaremos en la presente Tesis está de sobra establecer antecedentes tan antiguos como lo serían los de la Época Romana, entre otros.

Sin embargo, considero importante que se realice un pequeño análisis de las contribuciones en México, tomando como referencia tres etapas que resultan importantes en la historia mexicana, las cuales claramente definidas por diversos aspectos que las caracterizan, se pueden definir de la siguiente manera: Época Precortesiana, Época Colonial y México Independiente.

1.1.1 Época Precortesiana.

Aun que claramente no hay una identidad como país, y mucho menos una institución concreta y establecida como lo es el Estado Mexicano, remontar a los orígenes de tan vasta cultura como la perteneciente a México resulta interesante, pues es innegable que dichos orígenes dejaran de ser tomados en cuenta en la conformación de tan importante cultura como lo es la mexicana.

En lo personal, dentro del estudio que se realiza en los mencionados orígenes, destacan por su similitud con el estado actual diversos tonos que

pueden ser tomados como antecedentes, los cuales mencionaré a manera de conclusión al terminar su descripción.

Es de todos conocido, como lo cuenta la historia mexicana, que en el territorio donde actualmente se sitúa la ciudad de México, fue durante la época precortesiana el lugar donde se surgió la ciudad de Tenochtitlán, lugar de reyes, guerreros, sacerdotes, trabajadores, pero sobre todo, lugar donde se acaudalaban grandes tributos, riquezas y se realizaban sacrificios. En lo particular, los tributos y las riquezas que ahí se entregaban surgían por una parte de los ciudadanos de Tenochtitlán, los cuales contribuían con su trabajo a la manutención de reyes, sacerdotes y guerreros; estos últimos, eran los encargados de hacer crecer los dominios de la cultura, y así, conquistar nuevos territorios en donde sus habitantes fueran convertidos en súbditos del imperio para obligarlos al pago de tributos, a cambio de protección y pertenencia al mismo.

Es así, que los tributos para los aztecas se dividían en dos grandes grupos: por un lado los impuestos, por así decirlo, que se cargaban a los pueblos sometidos, los cuales, podían ser presentados en especie o mercancía, o como servicios especiales al imperio, pues como era costumbre, los vencedores obtenían el derecho de recibir el servicio personal de los vencidos.

La cantidad de productos que eran tributados eran bastos y de diversos tipos, de entre los cuales destacan mantas, plumas, algodón, armas, animales, ropas, alimentos, cosechas, en fin, todo lo que fuera útil para la manutención del estado Azteca; mientras que en otros casos, los conquistadores de pueblos vecinos se señalaban tierras que consideraban

ahora propias, y obligaban a los vencidos a trabajarlas y rendir como tributo las cosechas que se generaran.

Así es que se organizaban y establecían épocas de pago para los diversos tributos, estableciéndolos según la necesidad y la naturaleza de los mismos. Por lo general se pagaban cada ochenta días; otras veces dos, o cuatro veces al año. Había otros que su aportación consistía en prestar servicios de tipo personal al imperio, como labrar las tierras, llevar cargas, bastimentos y armas a cuestras, etc. Para quienes se negaban al pago del tributo o a prestar algún servicio personal, los exactores perseguían con crueldad a los incumplidos, llegando incluso a venderlos como esclavos.¹

A manera de resumen y como había establecido en un inicio, destacan por sus similitud con la organización actual del Estado Mexicano elementos de los impuestos como lo son la contribución misma, la época de pago, el poder coercitivo del estado para cobrar los, y la obligación de los gobernados (ciudadanos o conquistados) de pagarlos en determinados momentos y diversas cantidades; asimismo, las sanciones a las que eran acreedores los infractores, las cuales podían llegar a ser excesivas, pero para ellos fueron consideradas como necesarias, dada la naturaleza de la obligación que tutelaban y la importancia de la acumulación de las riquezas.

Asimismo, queda evidenciada la necesidad del Imperio Azteca de recibir, ya fuera de manera voluntaria o por la fuerza, recursos, alimentos, ropas, armas y toda clase de riquezas, con la intención indirecta de mantener un gobierno a costa de la contribución individual de cada persona del pueblo y de los territorios conquistados, para así repartirlo dentro de los reyes,

¹ CARRASCO IRIARTE HUGO. DERECHO FISCAL CONSTITUCIONAL. Ed. Harla 2ª ed., México, 1993, pp. 128, 130.

funcionarios, guerreros, sacerdotes y personas que trabajaban para el Imperio; pues recordemos que la intención principal de los reyes, guerreros y sacerdotes siempre fue el crecimiento del territorio, la acumulación de riquezas y sobre todo, la obtención del poder.

1.1.2 Época Colonial.

Una vez consagrada la conquista de los territorios mexicanos, se comienza el cobro de tributos. Al respecto, el padre José Miranda indica en su obra acerca de la exacción tributaria en la Nueva España, una vez que los primeros soldados enviados de Cortés regresaron al territorio peninsular Español cargados de riquezas y dando relación de las riquezas de aquel la tierra, la Corona acordó decidir y demandar a Moctezuma que todos los caciques y pueblos de la tierra tributasen a Su Majestad y aquel mismo, como gran señor, también diese sus tesoros. Todo lo anterior en aplicación de un principio político casi tan antiguo como la humanidad misma, los súbditos tienen que pagar tributo al soberano o señor supremo, mismo que correspondía al Rey de España, en el caso de los territorios conquistados por este.²

Asimismo, para dar un panorama general acerca de la organización colonial posterior a la conquista, tal y como lo puntualiza Guillermo F. Margadant, la Nueva España no era una típica colonia, sino más bien un reino, que tuvo un rey, coincidente con el rey de Castilla, representado aquí por un virrey, asistido por órganos locales con cierto grado de autonomía vigilada, y viviendo entre súbditos de la Corona que, aunque a menudo de origen peninsular, habían desarrollado un auténtico amor a su patria

² MIRANDA JOSÉ. EL TRIBUTO EN LA NUEVA ESPAÑA DURANTE EL SIGLO XVI. Ed. El Colegio de México, 1980, pp. 46 a 49.

ultramarina, y generalmente no es tuvieron animados por el deseo “colonizador” de enriquecerse aquí para regresar luego a la Madre Patria (desde luego hubo sus excepciones al respecto). También la preocupación de la Corona por los Intereses espirituales y materiales de los indios se destaca favorablemente del espíritu “colonial” que observamos en otras empresas colonizadoras, efectuadas por países occidentales en aquellos mismos siglos.³

Lo anterior nos da tres premisas principales, la primera, la existencia del pago de una contribución, independiente de la forma y la finalidad por la cual se cobrara, es decir, que debido a la conquista de nuevos territorios y el posterior establecimiento de un gobierno hasta cierto punto independiente de la Corona Española, con la finalidad de enriquecerse del Continente Americano, se inició el cobro de tributos sobre los conquistados, y ya después de establecer un gobierno, el cobro de cantidades proporcionales al beneficio económico que los habitantes por determinadas actividades; la implementación, como segunda premisa, de un órgano de estado encargado del cobro de dichos impuestos cobrados a favor del virreinato o la Corona Española; y por último, la existencia de una población encargada de contribuir a favor de una organización gubernamental.

Los impuestos que principalmente se cobraban durante la época colonial eran el impuesto sobre el comercio exterior; impuestos y gravámenes en el comercio interior; impuestos sobre la agricultura y ganadería; impuestos sobre sueldos y utilidades; impuestos sobre actos,

³ FLORIS MARGADANT S GUILLERMO. INTRODUCCIÓN A LA HISTORIA DEL DERECHO MEXICANO. Ed. Esfinge, México, 1976, p. 37.

documentos y contratos; impuestos sobre juegos, diversiones y espectáculos; e impuestos de capacitación, principalmente.⁴

Los anteriores impuestos, eran recibidos no siempre en su totalidad por la Tesorería de Madrid en la península, para la Corona Española.

Obviamente tenemos ya un antecedente con mejores características, pues con el establecimiento de un gobierno formal la recaudación fiscal existente en tal periodo resulta más seria, considerando mayores matices similares a los actuales.

1.1.3 México Independiente.

En los primeros años de vida independiente de nuestro país, éste se encontró en gran desorientación desde todos los puntos de vista, y por consecuencia, la materia de recaudación fiscal no fue la excepción. Sin embargo, el comienzo de la organización del Estado Mexicano se reconocen determinados tintes que fueron las bases para la actual política contributiva de nuestro país, desde la Constitución de la Monarquía Española de 1812, en donde participaron un gran número de diputados mexicanos, y en la que se estableció que el pago de contribuciones serían pagadas por todos, en la manera proporcional a sus facultades y sin excepción alguna.

Asimismo, el Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana sancionada en Apatzingán el 22 de octubre de 1814, establece que las contribuciones no son extorsiones a la sociedad, si no que son

⁴ CARRASCO IRIARTE HUGO. *Op. cit. Supra* (1) pp. 133 a 135

donaciones para la seguridad y la defensa, además de establecer la obligación de los ciudadanos de contribuir a los gastos públicos.

El Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano suscrito en la Ciudad de México el 18 de diciembre de 1822, establecía por su parte que los habitantes del Imperio deben contribuir a las urgencias del estado. Posteriormente, ya como República, las Leyes Constitucionales de la República Mexicana, suscritas en la Ciudad de México el 29 de diciembre de 1836, establecía como obligación de los mexicanos cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que se establezcan a través de las leyes.

Fue hasta después de varios cambios y ajustes en la vida política del país, que en 1857, dentro de la Constitución Política promulgada dentro del año mencionado, se incluyeron los primeros antecedentes directos del actual artículo 31 Constitucional, pues a pesar de que el texto no es el mismo que el texto correspondiente al de la Constitución de 1917, contiene en su segunda fracción la obligación constitucional de cada mexicano de aportar para los gastos públicos, estableciendo dos cuestiones importantes; la primera es la división en niveles de gobierno con respecto de los gastos públicos, pues en su texto se establece que los mismos podrían ser tanto de la Federación, como de los Estados y el Municipio en el que resida, con lo que años más tarde obligaría a establecer la competencia tributaria de cada uno; y la segunda, con respecto de los principios constitucionales que rigen las contribuciones, en relación a la proporcionalidad y la manera equitativa en que deberán ser repartidas dentro de los mexicanos.

A partir de 1857, el texto del artículo 31 ha sido reformado en varias ocasiones, para quedar casi como ahora lo conocemos, ya que el mencionado artículo 31 es adicionado con las fracciones II y III, recorriendo

la anterior fracción II de 1857 relativa a la obligación de contribuir al gasto público fue trasladada hasta el final, por lo que pasó a ser la fracción IV en la Constitución de 1917, recibiendo solo cambios sutiles hasta nuestros días.

Es así como el Estado Mexicano ya siendo independiente fue formando las bases constitucionales para obtener las contribuciones necesarias para la consecución de sus fines, con base a los anteriores antecedentes del artículo 31 podemos comenzar el estudio de la presente tesis.

1.1.4 Reformas Fiscales desde 1824.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1824, dio vida a un sistema republicano federal con características contradictorias que estableció un modelo federalista, imitando al de Estados Unidos de América, sustituyendo al viejo sistema colonial caracterizado por su centralismo y por un extenso número de gravámenes, tanto directos como indirectos. Los estados conservaron la recaudación impositiva como las alcabalas, los derechos sobre la producción minera, el papel sellado, la venta de cigarrillos y puros y las “contribuciones directas” que gravaban los ingresos, beneficios o rentas. El gobierno general conservó los derechos aduanales, la producción y venta de tabaco en rama, la acuñación de monedas, el monopolio de la sal, los correos y la lotería, entre otros.

En 1830, algunos estados tenían una situación próspera pero había una federación empobrecida y endeudada. A cada cambio de gobierno; centralista o federalista, liberal o conservador se aplicaron nuevos impuestos, como aquel, de mala memoria, durante el gobierno de Antonio López de

Santa Anna, que fijó un impuesto por cada ventana, balcón o puerta de los edificios, excepto los eclesiásticos, de la ciudad de México.

En 1854, este impuesto se extendió a todas las poblaciones del país hasta las villas, haciendas o ranchos; el monto se estableció según el valor de cada finca.

Durante el siglo XIX, algunos gobiernos intentaron impulsar reformas fiscales, sin embargo, las condiciones políticas, las invasiones extranjeras, las deudas externas que con el tiempo fueron siendo impagables, conservaron un sistema hacendario ineficiente, una economía que no lograba desarrollarse, condicionada siempre por las pugnas políticas y los intereses particulares.

Los impuestos de emergencia fueron una constante durante el siglo XIX y los primeros decenios del siglo XX. Las deudas que los gobiernos recibían de los anteriores, eran declaradas nacionales, por lo que, algunas veces, el pago se repartió entre cada uno de los habitantes del país. Asimismo, los impuestos contingentes se aplicaron a los estados, para superar las premuras de pago al exterior, y por las guerras con los Estados Unidos.

Durante el “Imperio de Maximiliano” hubo un primer intento de reforma fiscal, pues se adoptó el sistema métrico decimal, sustituyendo el cobro en cuartillos, octavos de real peso plata, con los pesos y centavos, no obstante al término de éste, la Hacienda estaba en quiebra.

Otro aspecto fundamental fue el constante enfrentamiento de la federación con los grupos oligárquicos regionales, surgidos desde la época

colonial, que impidieron el establecimiento de un sistema fiscal de acuerdo a las necesidades y cultura del país.

Durante la prolongada presidencia de Porfirio Díaz los recursos federales provinieron de los ingresos del patrimonio nacional: tierras baldías, bienes expropiados a la iglesia y bienes muebles e inmuebles, así como de las rentas derivadas de los servicios públicos: correos, casas de monedas, etc. de los impuestos indirectos, derivados esencialmente del comercio exterior, y, de los impuestos de las áreas administradas por la Federación, el Distrito Federal y los territorios federales. Por su parte, los estados conservaron todos los bienes, rentas y contribuciones, no expresamente concedidas a la Federación,

También conservaron una recaudación establecida desde la Colonial, y que, más de una vez, durante el siglo XIX, detuvo el desarrollo económico de la federación; las alcabalas, así como los derechos sobre la plata y el oro y las contribuciones directas, principalmente.

El Porfiriato se enfrentó con el gran problema del contrabando que se fue gestando durante el siglo XIX, principalmente en la frontera con Estados Unidos.

Durante el Porfiriato se impulsó la formación de Catastro de la Propiedad Inmueble del Distrito Federal y de la Estadística Fiscal, para así calcular el monto de las contribuciones de una manera proporcional y equitativa en bien de los contribuyentes. En 17 de octubre de 1883, se publica en el Diario Oficial la creación de una comisión encargada de extinguir las alcabalas. Su aplicación continuaba siendo una rémora

insuperable para la libertad del comercio interior y la libre circulación del capital.

A pesar del auge económico que caracterizó una parte del periodo porfirista, la riqueza se concentró en pocas manos, y la población continuó sosteniendo los gastos de la federación, el aparato burocrático y el déficit fiscal.

La crisis económica de 1892-1895, provocada por la baja de la plata a la mitad de su valor obligó a incrementar las cargas fiscales en la contribución federal del 25% al 30%. En el Porfiriato se reorganizaron los impuestos sin que se propusieran reformas esenciales, a pesar de los intentos de los encargados de la Secretaría de Hacienda.

Durante el periodo de la lucha armada que inició en 1910, no hubo ningún sistema de finanzas nacional pues cada jefe militar, independientemente, tuvo que obtener recursos de donde podía obtenerlos. La emisión de papel moneda, préstamos particulares, y los derechos de las aduanas cuya posesión lograban, fueron sus fuentes de apoyo financiero. Durante el gobierno post-revolucionario en 1921, comenzó la implantación del Impuesto sobre la Renta por el general Álvaro Obregón. En el año de 1924 se promulgó la Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos Vigente, sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas. Este ordenamiento marcó la implantación del impuesto en México. Se estructuró para agravar los ingresos personales provenientes de sueldos y honorarios y a las utilidades de las empresas. En 1929 se facultó al ejecutivo para expedir el Código Fiscal de la Federación con el fin de organizar los servicios administrativos

fiscales y establecer un sistema uniforme para la aplicación de las leyes. En 1936 se creó el Tribunal Fiscal de la Federación.

De manera muy general, desde mediados del siglo XX, los gobiernos han sostenido que las reformas, que año con año se realizan a diversos ordenamientos jurídicos en materia fiscal, tienen el propósito de fortalecer el pacto hacendario entre la Federación, las entidades federativas y el Distrito Federal, para, además de atender la realidad política, económica y social vigente, contribuyan al crecimiento económico y social, y a la disminución de la pobreza y de las desigualdades regionales.

En este sentido, cuerpos normativos tales como el Código Fiscal de la Federación, la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, y a partir del año 2008, la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, sufren ajustes principalmente en cuanto a montos y porcentajes.

1.2 ORDENAMIENTO JURÍDICO.

Como es a través de leyes que el nuestro Estado establece la obligación de contribuir, así como también la manera en que se deberán pagar las mismas, la época de pago, y aún más los conceptos por los cuales el estado deberá recibir una cantidad proporcional de los ingresos o gastos que se realicen, resulta procedente realizar un análisis de lo que representa para el estado el ordenamiento jurídico, por lo que se procede a su definición.

En un modo concreto, podemos entender por tal al sistema de normas jurídicas que en una determinada comunidad social genera en su propio seno. Para hablar de ordenamiento jurídico es necesario que la norma esté colocada por una voluntad superior capaz de imponer las normas de conducta a todos los integrantes del grupo social subordinada a ella a través de un poder público.⁵

En una manera más clara, el ordenamiento jurídico es el conjunto de normas jurídicas que rigen en un lugar determinado en una época concreta. En el caso de los estados democráticos como lo es el nuestro, el ordenamiento jurídico está formado por la Constitución del Estado, que se erige como la norma suprema, por las leyes como normas emanadas del poder legislativo (en sus diversos tipos y clases), las manifestaciones de la potestad reglamentaria del poder ejecutivo, tales como los reglamentos, y otras regulaciones (que no en importancia), tales como los tratados, convenciones, contratos y disposiciones particulares.⁶

Es prudente establecer que no debe confundirse el ordenamiento jurídico con el Derecho, pues a pesar de que el primero no deja de ser Derecho, para el caso de nuestro estudio, se traduce a la palabra Derecho como el conjunto de normas que rigen una determinada área del ordenamiento. La relación entre estos dos conceptos será de género y especie.

Para el caso mexicano, es el pueblo mismo quien decide el establecimiento de un gobierno y la forma en que este deberá serlo, para lo

⁵ ARRIJOJA VIZCAÍNO ADOLFO. DERECHO FISCAL. Ed. Temis, 16ª ed., México, 2002, p. 30

⁶ ORDENAMIENTO JURÍDICO. WIKIPEDIA, ENCICLOPEDIA VIRTUAL. [www.es.wikipedia.org](http://es.wikipedia.org/wiki/Ordenamientos_juridicos).
http://es.wikipedia.org/wiki/Ordenamientos_juridicos

cual se establecieron normas, una de carácter supremo sobre la cual se soporta la creación de todo un Estado, y otras, con el carácter de secundarias, sobre las cuales se plasma de manera específica las cuestiones relativas al mismo; todo lo anterior es conocido como el ordenamiento jurídico del Estado Mexicano.

Es así, como el Estado establece su ordenamiento jurídico con un conjunto de normas ligadas o encadenadas una de otra de tal manera que una superior prevé, le otorga validez y por consecuencia vida en el mundo jurídico de una nación a otra de jerarquía menor, la cual no podrá contradecir a la primera; así mismo, es el Estado en ejercicio de las facultades otorgadas a través del ordenamiento jurídico es el encargado de vigilar la aplicación y el cumplimiento de dicha serie de normas, interviniendo solo cuando hay incertidumbre sobre la existencia o sobre el contenido de la norma, o bien cuando esta ha sido violada.

Las cuestiones sobre las que deberá versar dicho ordenamiento jurídico hecho y aplicado por el Estado son bastas, pues aparte de regular la estructura y funcionamiento del mismo y la creación y modificación de leyes, tiene como fin regular la vida jurídica de todas las personas que se encuentren en su ámbito de aplicación, los actos que se deriven de la convivencia de los mismos y los propios actos que el Estado tenga a bien llevar a cabo con el particular o gobernado, como es el caso del cobro de contribuciones. Para tal caso, el multicitado ordenamiento jurídico se divide en ramas (parte o sección), en las que se enfoca a dar atención y regular los casos anteriores.

Ahora bien, cuando una parte o rama del ordenamiento jurídico está encaminado a regular la conducta de los ciudadanos en relación a la

recaudación de impuestos, es decir, regular la relación directa entre el Estado, como órgano legítimo para el cobro de contribuciones, y los gobernados, los cuales, como ya vimos, tienen la obligación constitucional de contribuir a los gastos públicos del mismo, estamos en presencia de una legislación creada para un fin específico, rama que es conocida como Derecho Tributario.

Previo a entrar en materia de lo anterior, resultaría prudente primero hacer una referencia corta a lo que la doctrina define como Derecho. Sin embargo, conceptualizar el derecho plantea un problema de carácter filosófico muy complejo, del cual se han preocupado innumerables teóricos sin que hayan podido llegar a la unanimidad en lo referente a qué comprende el término.⁷

De manera preliminar podríamos establecer que el Derecho es un conjunto de normas jurídicas autónomas, generales, bilaterales, coercitivas y externas, dirigidas a una sociedad con la intención firme de regular su conducta, sin embargo, no quedarían definidos algunos otros elementos importantes para nuestro estudio.

Sin pretender profundizar acerca del tema, sino más bien puntualizar su complejidad, debemos para los efectos de esta tesis, adoptar un concepto que delimite una categoría esencial para el estudio, por lo que entendemos por derecho *el sistema de normas de conducta dirigidas, por igual, a los individuos de una sociedad, con el fin de establecer las bases de su convivencia, mediante la imposición de obligaciones y el otorgamiento de facultades tanto entre sí y como con respecto al estado, fijando sanciones*

⁷ MARTÍNEZ MORALES RAFAEL I. DERECHO ADMINISTRATIVO I Y II. Ed. Oxford 4ª ed., México, 2000, p. 6.

*para el incumplimiento de las obligaciones, las cuales pueden ser impuestas aún en contra de la voluntad de aquel a quien obliga.*⁸

Así es que definiremos el Derecho, marcando como puntos relevantes que es un conjunto de normas jurídicas, que las mismas regulan la conducta del individuo, y que dichas normas pueden ser de diversos tipos, de conformidad con el tipo de relación que pretendan regular, principalmente entre los individuos o en la relación de los mismos con el Estado, así como también la rama o sección del ordenamiento jurídico al que están orientadas.

1.2.1 El Derecho Tributario.

Ya analizamos la definición de Ordenamiento Jurídico así como el concepto del Derecho, entonces estamos en momento para definir lo que es el Derecho Tributario.

El Derecho tributario (también conocido como *derecho fiscal*) es una rama del Derecho Público que estudia las normas jurídicas a través de las cuales el Estado ejerce su poder tributario con el propósito de obtener de los particulares ingresos que sirvan para sufragar el gasto público en aras de la consecución del bien común.⁹

Así mismo, Leonel Péreznieto Castro en su obra establece que el Derecho Fiscal o Tributario se define como el conjunto de normas que regulan las contribuciones (impuestos, derechos, etc.) a cargo de los

⁸ *Idem* pp. 6 y 7

⁹ DERECHO TRIBUTARIO. WIKIPEDIA, ENCICLOPEDIA VIRTUAL. [www.es.wikipedia.org](http://es.wikipedia.org/wiki/Derecho_tributario).
http://es.wikipedia.org/wiki/Derecho_tributario

particulares, y su obtención, manejo y aplicación por parte del Estado en la realización de sus actividades.¹⁰

Es así, que el Derecho Tributario o Fiscal interactúa dentro del ordenamiento jurídico mexicano, pues como resultado de la idea básica entre las dos definiciones, como idéntica finalidad, ambas concuerdan en que el Derecho Tributario regula los actos entre el Estado y el particular por los cuales se deban pagar contribuciones.

1.2.2 Ramas del Derecho que se relacionan con el Derecho Tributario.

Podemos definir las ramas de Derecho que se relacionan con el Derecho Tributario de la siguiente manera:

a) Derecho Objetivo.- Es un sistema de normas que rige obligatoriamente la vida humana en sociedad.¹¹

b) Derecho Subjetivo.- Es el conjunto de facultades reconocidas a los individuos por la ley para realizar determinados actos en satisfacción de sus propios intereses. Así también puede definirse como una función del derecho objetivo, pues el derecho subjetivo es la norma permisiva o prohibitiva, y es subjetiva al permiso o la facultad que deriva de la norma.¹²

¹⁰ PEREZNIETO CASTRO LEONEL. INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO. Ed. Oxford 4ª ed., México, 2002, p. 214

¹¹ VILORO TORANZO MIGUEL. INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO. Ed. Porrúa, México, 1966, p.7

¹² PEREZNIETO CASTRO LEONEL, *Op. cit. Supra* (10) p. 168

c) Derecho Vigente.- el orden jurídico vigente es el conjunto de normas jurídicas, entendidas éstas como normas impero-atributivas que imponen obligaciones y atribuyen derechos.¹³

d) Derecho Positivo.- Es todo ordenamiento Jurídico que se cumple. La positividad es un hecho que estriba en la observancia de cualquier precepto vigente o no vigente.

e) Derecho Administrativo.- Es el estudio y conocimiento metodológico relativos al análisis de los cuerpos normativos que estructuran al poder ejecutivo, o administración pública, y que regulan sus actos.¹⁴

f) Derecho Constitucional.- Es el conjunto de normas jurídicas que tiene por objeto organizar al Estado y el funcionamiento de sus poderes, con el objeto de salvaguardar la libertad de los seres humanos en una convivencia pacífica.¹⁵

g) Derecho Financiero. Es una disciplina jurídica que como rama del derecho público está llamada a dar cuenta del cuerpo de principios jurídicos en que se sustenta la regulación a que se somete el Estado y los demás entes que intervienen con motivo de la obtención de los ingresos, de la administración de sus bienes

¹³ *Ídem* p. 165

¹⁴ MARTÍNEZ MORALES RAFAEL I. *Op. cit. Supra* (7) p. 4

¹⁵ QUIROZ ACOSTA ENRIQUE. LECCIONES DE DERECHO CONSTITUCIONAL. Ed. Porrúa, México, 2002 p. 20

patrimoniales y de la realización del gasto público, así como de las relaciones que con tal motivo se articulan.¹⁶

h) Derecho fiscal. Conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Fisco, entendamos como Fisco al órgano estatal encargado de la determinación, recaudación y administración de los tributos.

Una vez que hemos definido las ramas del derecho que tienen una relación activa con el derecho tributario, con la intención de analizar la participación de dichas ramas dentro del derecho tributario, lo procedente será estudiar lo relativo a las contribuciones, para así, una vez establecido el campo y las relaciones del derecho tributario dentro del ordenamiento jurídico, atacar el elemento más importante del mismo, la contribución.

1.3 CONCEPTO DOCTRINARIO Y NATURALEZA DE LAS CONTRIBUCIONES.

1.3.1 Concepto de contribución y su naturaleza jurídica.

Como primer punto, previo a establecer un concepto de contribución, hablaremos sobre la naturaleza de las contribuciones, únicamente con la intención de establecer un origen, aun que no remoto, que nos dé la idea de una explicación del porque de las mismas, para después establecer un concepto de contribución, con la intención de atacar, como ya dijimos, el elemento más importante del derecho tributario, pues la contribución se

¹⁶ JIMÉNEZ GONZÁLEZ ANTONIO. LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO. 5ª ed. Ed. Ecafsa, México, 1998, p.153

traduce directamente como el monto que el gobernado aporta de sus ingresos para contribuir al gasto del estado, entintado con diversos matices para establecer diversos tipos; siendo así como el gobernado cumple con su obligación constitucional.

Sin más, procederemos al estudio de la naturaleza de las contribuciones. Superada entonces la concepción de que la palabra tributo asume a la figura del impuesto asociada a la época de sojuzgamiento, castigo, venganza, etc., podemos entender al tributo como la contribución que cada gobernado está obligado a aportar para los gastos del Estado. De ahí la relación entre el derecho tributario y la contribución. Ahora bien, analicemos un poco su origen.

El Estado es una organización política establecida con el fin de satisfacer una amplia gama de necesidades presentes en una sociedad. Es por eso que el Estado se constituye como una institución que suministra los bienes y servicios que satisfacen tales necesidades, lo que lo vincula con el principal problema para tal situación, el financiamiento público. A través del financiamiento, el Estado establece mecanismos por medio de los cuales se allega de los recursos necesarios para encarar la satisfacción de las necesidades a través de bienes y servicios.

De esta manera, tales mecanismos deberán tener como característica principal el flujo de recursos fuera de la aleatoriedad de los precios, por lo que su naturaleza será actuar sobre los actos contractuales y no por voluntad del individuo, si no de manera obligatoria. Es así que el fenómeno tributario surge como respuesta de ese financiamiento público que el Estado necesita, dejando de ser un hecho infame, o una brusca manifestación del poder del Estado, que lastima a quien debe soportarlo si no una realidad sometida al

derecho e imprescindible para la consecución de unas sanas finanzas estatales.

Es así que el propio Estado establece como obligación de los mexicanos el contribuir al gasto público a través de medios coercitivos, pues es la única manera que le garantiza la certeza y en parte la suficiencia de recursos. Dicha aportación no puede operar sobre la riqueza global generada por la sociedad en su conjunto, sino que en forma por demás prudente debe actuar sobre cada individuo en lo particular, en base a una cuidadosa discriminación, a efecto de que ese sacrificio sea considerado por cada gobernado como social y éticamente tolerable, para ello la mejor fórmula ideada hasta la fecha es el tributo.

A través del tributo o contribución, se posibilita que sólo se llame a contribuir para el financiamiento del gasto público a quien detecta que tiene la capacidad contributiva y sólo dentro del límite de la misma, con lo cual se garantiza el justo reparto del coste financiero destinado a la producción de bienes y servicios públicos entre los integrantes de la sociedad, característica básica en cuestión de contribuciones, como lo veremos en los el tercer capítulo del presente estudio.

Una vez analizado el tema de la naturaleza de la contribución, solo nos resta establecer que tomando en cuenta que el tributo o contribución es la pieza central del Derecho Tributario, jurídicamente es explicado a través de la relación jurídica entre el Estado y los gobernados, los cuales se someten a la obligación de contribuir al gasto público una vez que actualizan los supuestos jurídicos o de hecho previstos por el legislador en las leyes fiscales vigentes durante el periodo que ocurran. Dicho proceso se da principalmente en dos fases: la primera, en donde un ente público legislativo

determina las situaciones de hecho a las que desea asociar el nacimiento de una obligación tributaria; y la segunda, en donde el ente público realiza las gestiones tributarias tendientes a la definición y el ejercicio de las pretensiones tributarias, es decir, las acciones relacionadas con el cobro, el pago y la revisión de los contribuyentes con relación al correcto cumplimiento de tal obligación.

Ahora sí, pasaremos a la conceptualización de la contribución. Como el objeto de estudio de la presente tesis no es discernir sobre la definición de contribución, solamente mencionaremos las más óptimas para el estudio principal.

a) Es el vínculo jurídico por el cual el Estado actúa como sujeto activo exigiendo a un particular denominado sujeto pasivo el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie. (Emilio Margain Manautou).

b) Es una prestación obligatoria, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a las relaciones jurídicas de Derecho. (Guliani Forouge)

c) Utilizaremos la que a juicio de Adolfo Arriaga Vizcaino es la más utilizada por muchos autores tales como Joaquín B. Ortega y Guillermo López entre otros. **Las contribuciones son las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales para cubrir con los gastos públicos.**

1.3.2 Elementos de la definición de las contribuciones.

Con relación a la última acepción formulada por Adolfo Arriaga Vizcaíno, podemos distinguir aun que no con claridad dos elementos sobre los cuales se desarrolla la contribución, los cuales serán delimitados en los siguientes párrafos:

1. Como primer punto, al referirse “son pagadas”, se desprende con la debida interpretación que se refiere a un sujeto o activo al cual esta atribuida la calidad de ser el receptor de la contribución, sujeto que tiene la facultad inherente de que le sean entregadas. Así mismo, ya con más claridad determina a cargo de quién serán cobradas tales contribuciones, pues establece literalmente “a cargo de las personas físicas y morales”.

De lo anterior podemos determinar que de la existencia de la contribución surgen principalmente dos sujetos, un activo y un pasivo, los cuales son la condición *sine qua non de existencia* de la misma e intervienen dentro del Derecho Tributario para darle vida. Para hacer más clara tal aseveración, procedemos a definirlos.

- **Sujeto activo** de la contribución: es quien tiene la facultad de recibir la contribución; en nuestro caso, es el Estado quien se constituye como ente generador de los bienes y servicios que satisfacen las necesidades de la sociedad, y como ya se dijo, es quien tiene la necesidad de establecer los métodos por los cuales financias sus actividades, y quien tiene la facultad inherente e imperativa de exigir el cumplimiento de la obligación constitucional ante los mexicanos en el ámbito tributario,

exigencia que se da principalmente en dos maneras, la primera en virtud de la cual el Estado expide normas jurídicas con rango de Ley tendientes a la creación de supuestos por los cuales se da vida a la contribución; y la segunda, en la cual se despliega una amplia gama de actuaciones por las cuales se hace efectiva la contribución.

- **Sujeto pasivo** de la contribución: es el obligado a pagarla, conocido también como contribuyente. En este sentido, únicamente se dirá que es el sujeto pasivo quien actualiza el supuesto establecido por el Estado, quedando obligado a aportar una parte de su patrimonio de manera proporcional a su beneficio. Este sujeto podrá surgir de dos maneras, como obligado principal, cuando es el directamente quien actualiza la hipótesis normativa, o de manera indirecta, cuando se constituye como obligado solidario o subsidiario de un contribuyente principal.

2. El hecho generador, el cual dentro de la definición que hemos adoptado se expresa en la parte “que fija la Ley con carácter general y obligatorio”. El hecho generador es entonces el hecho imponible definido dentro de la Ley en donde se delimitan los supuestos que hacen surgir la obligación de contribuir, y está constituido por un hecho definido de manera escrita de cuya realización vincula el surgimiento de una serie de consecuencias jurídicas, la más importante, la creación de una deuda a favor del Estado y a cargo del

contribuyente de una parte de su ingreso, lo que conocemos como contribución.

1.3.3 Clasificación doctrinaria de las contribuciones.

Ahora bien, como las contribuciones atienden a diferentes modalidades y gravámenes por los cuales se imponen, con la intención de abarcar la totalidad de los actos por los cuales se deberá pagar tributo, es que nos vemos en la necesidad de clasificarlas para su estudio en diferentes tipos, dentro de los cuales principalmente encontramos los siguientes:

1.3.3.1 Contribuciones directas e indirectas.

Contribuciones Directas.- Tienen por objeto gravar ganancias, utilidades o rendimientos y en los cuales el sujeto pasivo no puede trasladarlo a otra persona. Principalmente tienen como finalidad gravar la generación del ingreso o las manifestaciones o locuciones de riqueza del individuo de una manera directa, sin que pueda ser trasladado a otra persona. Asimismo, tal referencia fue utilizada para establecer las contribuciones establecidas dentro de una lista definitiva y fija.

Contribuciones Indirectas.- Tienen por objeto gravar el consumo y su característica principal es que el sujeto pasivo puede trasladarlo a otra persona, por lo que el impuesto es pagado únicamente por el consumidor final. También el término fue utilizado para referir a las contribuciones esporádicas, o temporales, las cuales no estaban establecidas de manera fija.

A pesar de que ambas acepciones atienden a diversos criterios, el más popular hasta nuestros días es el que establece que tal clasificación depende de la posibilidad de trasladar el impuesto a otra persona o no poderlo hacer, como se define principalmente.

1.3.3.2 Contribuciones reales y personales.

Contribuciones Reales.- Como su nombre lo establece, refiere a reales por que principalmente desahenden a las personas y se preocupan exclusivamente por los bienes o las cosas que se gravan, como el caso del impuesto que debe pagarse por una propiedad o por un automóvil.

Contribuciones Personales.- Son los que gravan los ingresos o ganancias obtenidos por las personas físicas o morales, como consecuencia del desarrollo de los diversos tipos de actividad productiva.

1.3.3.3 Contribuciones específicas y *ad-valorem*.

Contribuciones Específicas.- Son los que atienden para su correspondiente determinación en cantidad líquida en pesos, medida, volumen, cantidad y dimensión en general del objeto gravado.

Contribuciones *Ad-Valorem*.- Atienden al precio o valor del propio objeto gravado.

1.3.3.4 Contribuciones generales y específicas.

Contribuciones Generales.- Son los que gravan diversas actividades económicas, que tienen en común el ser de la misma naturaleza.

Contribuciones Especiales.- Son los que exclusivamente indican o gravan a una determinada actividad que el sujeto pasivo tendrá que realizar para actualizar la hipótesis prevista.

1.3.3.5 Contribuciones fiscales y extra fiscales.

Contribuciones Con fines Fiscales.- Son los que se establecen para proporcionar ingresos que el Estado requiere para la satisfacción de su presupuesto.

Contribuciones Extra fiscales.- Son los que se establecen no con el ánimo o el deseo de que se produzcan ingresos, sino con el objeto de obtener una finalidad distinta de carácter social, económico, etc.

1.3.3.6 Contribuciones Alcabalatorias.

Son gravámenes a la circulación de mercancías por el territorio nacional, los cuales tienen por objeto proteger el desarrollo de las industrias y el consumo local, se recaudan a través de las garantías establecidas en los principales puntos de entrada o de salida de una entidad a otra, en las principales carreteras internas, con el fin de eludir la acción jurisdiccional que pueden ejercer los particulares.

La Constitución en el artículo 117 constitucional marca claramente la prohibición de dichas contribuciones.

1.4 CONCEPTO LEGAL DE LAS CONTRIBUCIONES.

Nuestra carta magna en su Artículo 31 fracción IV nos proporciona las bases para desprender un concepto legal de las contribuciones y que a la letra dice: Art. 31”son obligaciones de los mexicanos IV contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

No existe un concepto legal de Contribución que se desprenda de un ley en específico; si no que solamente el Código Fiscal de la Federación nos muestra una base para saber lo que serian las contribuciones. “Art. 2 Código Fiscal de la Federación:

“Impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en las situación jurídica o de hecho previstas por la misma que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III, IV de este artículo”.

1.4.1 Clasificación legal de las contribuciones.

Con la finalidad de que los anteriores argumentos con respecto de las contribuciones queden claros y que se comprendan los elementos definitorios y aquellos que se erigen en clave para establecer la diferenciación entre las especies de contribución, es pertinente llegar al estudio de la clasificación que hace la ley.

Es necesario recordar en esta etapa que la palabra contribución para la legislación mexicana refiere a englobar de manera general todos los tipos

de tributos que establece la ley. De acuerdo a nuestra legislación tributaria existen 4 contribuciones que los mexicanos estamos obligados cubrir. Art. 2° del Código Fiscal de la Federación.

“Artículo 2.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:”

Por su trascendencia, procedo a definir y establecer puntos importantes sobre los cuatro tipos de contribuciones.

1.4.1.1 Impuestos.

La ley de la materia en comentario establece en su primera fracción la definición de impuestos de la siguiente manera:

“I) Impuestos. Son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho previstas por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III, IV de este artículo.”

Sin duda alguna, esta ha sido la institución tributaria que legal y doctrinalmente tiene mayor importancia, pues la misma establece de manera positiva la obligación de pagar contribuciones una vez que la conducta que genera ingresos o beneficios se actualice dentro del supuesto establecido de manera previa en la ley, englobando la mayoría de los supuestos normativos de las leyes fiscales.

Ahora bien, la aparición y presencia de una determinada circunstancia establece lógicamente la obligación de pagar, dejando de manera excluyente las demás circunstancias definidas posteriormente en la norma que alguna manera no encajan en el supuesto de los impuestos, pero su redacción es tal, que genera una amplitud especial y sobre la cual radica su importancia, pues las contribuciones definidas en las siguientes fracciones atienden a cuestiones específicas que el sujeto pasivo deberá actualizar de la misma forma.

Como información adicional de los impuestos, debemos aclarar que según lo establecido en el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, es preciso que cualquier disposición que establezca una carga tributaria a los particulares, contenga todos los elementos que caracterizan a cada contribución en particular, para que así se garantice la validez y la legalidad y por ende los principios tributarios que toda carga o contribución debe tener.

Lo anterior, a pesar de no estar específicamente determinados por la ley, la Suprema Corte de Justicia de la Nación señala a través de jurisprudencia la importancia de los elementos que deberá determinar la ley para el caso de los impuestos, señalado que:

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que

para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que reside.¹⁷

Es así que en base a lo anteriormente señalado, se establecen como elementos de los impuestos los sujetos de un impuesto, el objeto, la base, la tasa o tarifa y la época de pago. Los mismos, según lo establecido en el artículo 31 fracción IV, deberán de estar establecidos en la ley, pues como elementos integrantes del impuesto, es preciso que los mismos se contengan en la ley para que se cumpla exhaustivamente el principio de legalidad en materia tributaria, y así, evitar el cobro arbitrario de la autoridad fiscal.

1.4.1.2 Aportaciones de Seguridad Social.

¹⁷ **Localización:** Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, 91-96 Primera Parte, Página: 172, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa

El mencionado artículo 2 en su segunda fracción establece que se entiende por aportaciones de seguridad social lo siguiente:

“II) Aportaciones de Seguridad Social. Son las contribuciones establecidas en la Ley cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que se hace mención el párrafo anterior las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.”

A pesar de que la anterior contribución esta efectivamente establecida en la ley, la misma atiende a una circunstancia especial, deberán ser pagadas por las personas sustituidas por el Estado en cumplimiento de obligaciones de seguridad social o personas que se beneficien por tales servicios. Como es de explorado derecho, se refiere principalmente a la calidad de patrón, el cual está obligado a ofrecer los servicios de seguridad social a sus trabajadores, por lo que fiscalmente se encuentra obligado a contribuir con el Estado a sufragar dichos gastos.

Algunos doctrinarios establecen la característica de parafiscalidad a las aportaciones de seguridad social, pues las mismas se convierten en una obligación fiscal específicamente para los sujetos pasivos que cumplan con la mencionada cuestión especial al reconocer que es el Estado en su faceta a

de intervencionista el encargado de vigilar la satisfacción de necesidades de tipo social a los trabajadores. En tal tesitura, el Estado se ve en la necesidad de crear instituciones autónomas encargadas de ofrecer servicios a los trabajadores con la intención de que la seguridad social se vea cubierta sin ninguna deficiencia al trabajador.

En conclusión, como los servicios de seguridad social otorgados al trabajador no son responsabilidad directa del Estado sino una prestación esencial a la que el mismo tiene el derecho de recibir por el patrón, y que el Estado, en pro de asegurar el cumplimiento de tal obligación asume de manera parcial el cumplimiento de la misma, como consecuencia lógica resulta la creación de las aportaciones de seguridad social destinadas no a la cobertura de los fines federales generales, sino sólo a los que específicamente se generan por tal circunstancia especial, ya que los mismos no están establecidos en el presupuesto general del país.

1.4.1.3 Contribuciones de mejoras.

Asimismo, establece el artículo del código tributario en cuestión en su tercer fracción:

“III) Contribuciones de Mejoras. Son las establecidas a cargo de personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.”

A diferencia de las anteriores, la existencia de la misma está condicionada de manera directa a la realización de una obra pública, dicho en otras palabras, el hecho generador de la obligación de pago del tributo es la percepción de un beneficio individual y adicional al experimentado por el

resto de las personas en su condición de miembros de la sociedad por parte de ciertos sujetos, beneficio que se traduce básicamente al incremento del valor de un bien inmueble de su propiedad y que es imputable a una obra pública realizada por el Estado.

Derivado de la relación causal entre la realización de una obra pública y el aumento del valor de una propiedad del gobernado, es que el legislador estableció que de tal beneficio deberá ser considerado como tributo a cargo del particular, que a diferencia del impuesto, el mismo no se causa por un evento revelador de capacidad contributiva, si no por una actividad del Estado.

La naturaleza de tal medida radica en que con la obra pública, independientemente de que se genere un beneficio en la sociedad en general, sean solo algunos integrantes de la misma quienes se beneficien de forma particular, adicional y diferente. En razón del beneficio que solo una minoría social obtiene de forma adicional al resto de la sociedad por el incremento de valor de sus propiedades, a costa del sacrificio de la comunidad en general es que el estado, en un afán de justicia, colma tal reclamo estableciendo una medida que permita a los beneficiados aportar al financiamiento de la obra pública de manera proporcional a su beneficio, de ahí la creación de las contribuciones de mejoras.

1.4.1.4 Derechos.

Como derechos, la ley en su cuarta fracción define lo siguiente:

“IV) Derechos. Son las contribuciones establecidas en la Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del

dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público excepto cuando se presten por organismos descentralizados u organismos desconcentrados, cuando en este último caso se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son Derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.”

Esta es sin duda una de las figuras que doctrinariamente se enfrentan día con día a la polémica que implica el hecho de considerarla o no como entidad jurídica que asimile la calidad y la naturaleza de tributo. Sin embargo, para el caso de su definición, tomaremos en cuenta que se trata de una prestación obligatoria, es decir, impuesta en ejercicio del poder de imperio del Estado, que tal obligación encuentra su sustento en la ley, ya que a través de ella es que se le da sentido formal y material, que tal prestación obligatoria se encuentra destinada a la cobertura del gasto público, y por último, que el presupuesto normativo establecido en la ley es un hecho generador que alude a la existencia directa o indirecta de capacidad contributiva.

De lo anterior se desprende que los derechos comparten una serie de rasgos con el resto de los tributos, sin embargo, para que se dé la relación tributaria a título de derecho, se requiere en consecuencia que el sujeto a quien se imputa la calidad jurídica de contribuyente por tal concepto haya sido destinatario individual de una particular acción administrativa del Estado, dicho en otras palabras, para que se actualice el hecho generador, es necesario que el estado desarrolle una actividad administrativa establecida

en la norma y por la cual el destinatario individual y concreto deba emitir una contraprestación, por lo que se le imputa la calidad de contribuyente.

Es así que el sujeto concreto, mismo que recibe el servicio del Estado como lo es la expedición de una licencia, de un pasaporte, o el trámite de la inscripción en el Registro Público de la Propiedad, denota la capacidad contributiva que tiene al solicitar y usar los bienes de dominio público o del Estado, por lo que el estado recupera esta capacidad al exigir una prestación pecuniaria derivado de la conducta del gobernado que va con el ánimo de usar dichos bienes a través del cobro de los derechos.

Asimismo, aun que de facto podría considerarse que la contraprestación que cobra el Estado, y que de hecho es en dinero, como un precio por realizar el trámite administrativo de que se trate, doctrinariamente y aún dentro de la ley es considerado como un tributo, pues los elementos distintivos que define la ley y establecidos por el legislador le dan la calidad de tal, dejando a un lado su naturaleza.

De las características anteriormente mencionadas es que se refiere a los derechos como contribuciones totalmente independientes a las mencionadas dentro del artículo segundo del código tributario federal, independientemente de las controversias sobre la naturaleza tributaria de los mismos, que para el caso del presente estudio no es necesario discernir.

1.4.1.5 Accesorios a las contribuciones.

Cabe hacer mención que el presente artículo 2 analizado establece en su último párrafo acerca de los elementos accesorios a las contribuciones. Para el caso particular únicamente mencionaremos que los recargos, las

sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización son accesorios a las contribuciones, es decir, de conformidad con lo establecido en el código y solo en el caso de que se permita su procedencia, deberán aplicarse a la contribución los porcentajes aplicables en cada caso para su cálculo, para que dicho resultado comparta la naturaleza de la contribución principal y forme parte de un total, ya que los mismos dependen de factores ajenos que deberán ser calculados e incluidos en la misma contribución.

1.4.2 Concepto de aprovechamientos.

En sus artículos tercero, el Código Fiscal mexicano refiere a los aprovechamientos, contribuciones que por exclusión engloban a todas aquellas contribuciones que perciba el estado en sus funciones de derecho público y que como característica principal no forman parte de las que están definidas en el artículo segundo del código, además de los obtenidos por financiamientos, organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Asimismo, en su tercer párrafo incluye como aprovechamientos a las multas por infracciones a las disposiciones legales o reglamentarias que no sean de carácter fiscal y establece su destino. Sin más, el Código define a los aprovechamientos de la siguiente manera:

“Son aprovechamientos los ingresos que percibe en Estado por funciones de Derecho Público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Los aprovechamientos por concepto de multas impuestas por infracciones a las disposiciones legales y reglamentarias que no sean de carácter fiscal, podrán ser destinados a cubrir los gastos de operación e inversión de las dependencias encargadas de aplicar o vigilar el cumplimiento de las disposiciones cuya infracción dio lugar a la imposición de la multa, cuando dicho destino específico así lo establezcan las disposiciones jurídicas aplicables.”

1.5 CONCEPTO DE OTROS INGRESOS TRIBUTARIOS.

Procedo entonces para la amplitud de los conocimientos de la presente tesis, únicamente a definir como están presentes en la ley los siguientes ingresos tributarios:

1.5.1 Productos.

Productos.- Son las contraprestaciones por servicios que preste el Estado en sus funciones de Derecho Privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes de dominio privado. Los productos están definidos en el artículo 3 del Código Fiscal de la Federación.

1.5.2 Créditos Fiscales.

Son a los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que se deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servicios

públicos o de los particulares, así como aquellos a los que la ley les da ese carácter y el Estado tenga derechos a percibir por cuenta ajena. Los créditos fiscales se encuentran definidos en el artículo 4° del Código Fiscal de la Federación.

Además, se agrega la aclaración de que los créditos serán cobrados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que para tal efecto la Secretaría autorice.

Una vez que hemos analizado primordialmente la situación general del derecho tributario, su evolución histórica, las contribuciones como rasgo principal y distintivo de la tributación y su división, lo procedente será analizar otros aspectos de las contribuciones, que aún que no son ajenos a las mismas, se tratarán en otros capítulos por ser de esencial importancia.

CAPITULO II

FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

2.1 CONCEPTO DE FUENTES DEL DERECHO.

Hemos analizado hasta este momento todo lo referente a la contribución, como materia medular de la ciencia del derecho tributario; pasaremos ahora a determinar donde tiene su origen, de donde emana, es decir, cuales son las fuentes que le dan la creación a tal derecho, el lugar en donde se soporta su creación.

En primer término, el vocablo fuente alude al origen, el lugar de referencia de donde emana algo, de donde brota. Dicho vocablo no es exclusivo de la ciencia jurídica, pues el mismo es aplicado para determinar el origen de diferentes ramas de la ciencia, sin que necesariamente sea de derecho.

Para el caso de las fuentes del derecho, se entiende por tal el origen, principio, serie de causas, procedimientos datos que provocan o producen el derecho, mismos que son afines para el derecho tributario, pues ambos comparten supuestos y principios que son similares y por los que se les aplica los mismos principios de la teoría general de la teoría general de las fuentes del derecho, los cuales son igualmente validos para los dos. Ahora bien debemos anotar primeramente que el Derecho en sus diversas manifestaciones en que puede presentarse tiene un antecedente de contenido no jurídico, que está representado por diversos fenómenos que influyen para que las normas jurídicas se dicten en determinado sentido y fijar su contenido. Es por eso, que para el estudio que nos toca, analizaremos las fuentes jurídicas, ya sea legales o doctrinales, sobre las

cuales se soporta el origen del derecho tributario, sin dilucidar acerca de su origen en lo general.

Comenzaremos por mencionar que por fuentes del Derecho deberá entenderse los hechos y formas mediante los que una sociedad constituida establece y exterioriza la norma jurídica como derecho positivo obligatorio.¹⁸

Asimismo, Efraín Moto Salazar cita en su libro Elementos de Derecho al licenciado Ángel Caso, quien dentro de su obra Principios de Derecho, establece como fuentes del Derecho “ *las formas del desenvolvimiento del Derecho a las cuales debe acudir para conocerlo y aplicarlo.*”

En conclusión, entendemos como fuente de derecho el lugar de donde brota para su conocimiento, el lugar de donde emana y se desenvuelve para tener vida dentro del mundo jurídico. Ahora bien, es innegable que el Derecho en sí tiene diversas fuentes, y que las mismas se comparten de alguna manera con las fuentes del Derecho Tributario, sin llegar a ser las mismas. En términos generales, para el Derecho Tributario tenemos como fuentes la Constitución, la Ley, el Decreto Ley y el Decreto Delegado, el Reglamento, los Tratados Internacionales, la Costumbre, las Circulares, la Jurisprudencia y los Principios Generales de Derecho, mencionados no en orden de su importancia.

2.2 FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO.

Las fuentes formales se refieren a todos los procesos de creación de la ley a través de los cuales se le da validez y obligatoriedad para una

¹⁸ FERREIRO LAPATZA JOSÉ JUAN, CURSO DE DERECHO FINANCIERO ESPAÑOL, Ed. 24ª ed., Madrid, p.143

sociedad determinada. Dichos procesos de creación están regulados por una norma fundamental, y establece las directrices que se habrán de seguir para que el derecho tenga validez formal dentro del régimen jurídico de una nación. Las fuentes formales pueden ser clasificadas de la siguiente manera:

2.2.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La carta magna en su artículo 133 señala lo siguiente: “Esta Constitución, las Leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión; Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, las leyes o tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las constituciones o leyes de los Estados.”

Dentro del presente caso, la Constitución Política mexicana funge como ley fundamental, principalmente al establecer los procesos de creación de la norma jurídica e igualmente, establecer la jerarquía de las leyes que cumplan con las formalidades impuestas por la misma. El párrafo transcrito nos da la noción de la creación de las normas y de su colocación dentro del mundo jurídico de la nación; posteriormente hablaremos del proceso legislativo con mayor extensión, el cual está regulado por la misma Constitución y es fuente formal del derecho en general, pues establece el procedimiento para su creación.

2.2.2 Ley.

Es la principal fuente del Derecho, consiste en un conjunto de normas

jurídicas obligatorias y generales dictadas por un poder legítimo para regular la conducta de los hombres o para establecer los órganos necesarios para el cumplimiento de sus fines en materia de recaudación de tributos.

Ha quedado establecido que en México es la ley es la fuente formal por excelencia del derecho tributario, pues como rasgo característico del mismo constituye la pieza más relevante del componente normativo del ordenamiento jurídico en nuestro sistema romanista. En el mundo de tal Derecho, es el Estado quien en total uso de sus facultades produce las normas jurídicas, tal función es conocida como facultad legislativa, misma que está establecida en la Constitución, y consecuentemente se traduce a la ley como la creación de los medios por los cuales el Estado ejerce su poder de imperio sobre los gobernantes para hacerles cumplir su obligación de contribuir al gasto público, además de ser la ley quien le da sustento a las hipótesis por las cuales se actualizará tal cobro.

Además de lo anterior, cabe resaltar que para que el Derecho Tributario cumpla su finalidad de recibir el financiamiento necesario para el desarrollo de sus atribuciones, es ineludible que la vinculación que se hace entre el sujeto activo y pasivo de relación contributiva sea efectiva, razón por la cual, al ser la ley un acto de carácter general, coercitivo, y con la posibilidad de contar con un fallo judicial que asegure la efectividad de su postulado, se convierte en el elemento idóneo para asegurar al Estado financiamiento que necesita de los gobernados.

Por otro lado, también ha quedado dicho que el reglamento y en menor medida las circulares han adquirido una gran importancia en materia tributaria, podemos afirmar que los mismos se rigen a través de facultades expresas en la ley, por lo que el establecimiento, recaudación y control de las

contribuciones y las relaciones entre el fisco y los contribuyentes se rigen tanto por la ley como por el reglamento y las circulares que de ella emanan.

En razón de la importancia que radica la ley para el Derecho Tributario, analizaremos en párrafos posteriores diferentes elementos que la distinguen.

2.2.2.1 Elementos de carácter declarativo y ejecutivo de la ley.

Se ha sostenido que toda ley impositiva debe contener dos órdenes de preceptos: unos de carácter declarativo y otros de carácter ejecutivo

1. Los de carácter declarativo. Que son las que se refieren al nacimiento de la obligación fiscal y la identificación del causante que tiene la responsabilidad fiscal.
2. Los de carácter ejecutivo. Que son las que se refieren a los deberes del causante, y en su caso de las personas que además tienen responsabilidad fiscal para el cumplimiento pleno y oportuno de la obligación fiscal.

El criterio que ha sostenido el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sobre este punto es el siguiente:

“La Ley debe contener dos órdenes de preceptos; unos simplemente declarativos de los derechos del Fisco, en los que se determina los elementos constitucionales de la obligación, señalando objeto, sujeto pasivo y circunstancias

en que se manifiesta el hecho jurídico al cual la ley condiciona el nacimiento del vinculo tributario”.

En estos preceptos, la voluntad del causante es nula, las obligaciones que crea dependen exclusivamente de la voluntad unilateral del legislador, lo único que exige es el medio para ser conocido por los contribuyentes con la amplitud necesaria con el objeto de que queden oportunamente satisfechos. Los otros preceptos de la ley son de carácter ejecutivo que impulsan la voluntad de los causantes que obran en determinado sentido; si se resiste, reciben perjuicio.

2.2.2.2 Parte orgánica y transitoria de la ley.

Desde otro punto de vista la ley tributaria, como todas las leyes, consta de dos partes; la orgánica y la transitoria.

1. La parte orgánica desarrolla la regulación jurídica de la materia a que se refiere la ley por lo que aquí encontramos a los preceptos declarativos y ejecutivos mencionados con anterioridad.

2. La parte transitoria conocida como derecho transitorio o Intemporal contiene el conjunto de reglas establecidas por el legislador en una ley de nueva creación a situaciones no reguladas con anterioridad, en cambio la ley o disposiciones vigentes aplicables a las situaciones ya reguladas, al dejarse de aplicar la que se abroga o deroga y empezarse a aplicar la que se expide.

2.2.2.3 Límite espacial y temporal de la ley.

1. Límite Espacial de Ley.

Se refiere al territorio en el cual la ley se aplica y produce sus efectos. En México, conforme a su organización política como República Federal que tiene como base de su división política al municipio, entonces encontramos que hay leyes federales y leyes locales, donde se incluyen las del Distrito Federal y leyes municipales en cada una de ellas tiene vigencia dentro del territorio que legalmente le corresponda a la entidad política respectiva, salvo el caso de las leyes federales, pues por disposición del artículo 8º del Código Fiscal de La Federación para los efectos fiscales se entenderá por México, país del Territorio Nacional que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial, zona que comprende una franja de 200 millas paralelas a las costas del país por lo tanto la zona de vigencia de la ley fiscal federal está constituida por el territorio nacional más la zona económica exclusiva fuera del mar territorial.

2. Límite Temporal de la Ley.

Consiste en el periodo y momento previsto para que la ley entre en vigor. En nuestro país, la vigencia constitucional de la Ley impositiva es anual; así por desprenderse del texto constitucional, en efecto en los términos del artículo 73, VII y 74, IV de la Constitución Federal es anual, durante un periodo ordinario de sesiones el Congreso de la Unión debe examinar, discutir y aprobar, el presupuesto de egresos de la Federación imponiendo las contribuciones necesarias para cubrirlo, pues esta imposición de las contribuciones es únicamente en la medida necesaria para cubrir el

presupuesto de egresos de un año, y satisfecho ese presupuesto carece de fundamento y justificación constitucional la imposición del tributo al menos hasta en tanto no se discuta y apruebe otro presupuesto de egresos para el siguiente año.

En estas condiciones cada año el Poder Legislativo debería decretar los impuestos necesarios para cubrir el presupuesto de gastos para el año fiscal siguiente y aprobar todas y cada una de las leyes que rigen los tributos, sin embargo como para los miembros del Congreso de la Unión esto sería cansado y tedioso el que año con año tuvieran que discutir y aprobar las mismas leyes que aprobaron para el ejercicio que está por concluir. Se ha seguido la costumbre de que en un solo ordenamiento, conocido como ley de ingresos, se enumeran las contribuciones que se desea mantener en vigor durante el ejercicio fiscal siguiente, la ley de ingresos constituye un catálogo en el que se anotan los tributos que se decreten para el siguiente año fiscal.

Un problema que la Constitución no contempla es lo que sucedería si el congreso de la Unión, si por alguna razón no aprueba a tiempo la ley de ingresos y terminara el año fiscal y el Congreso de la Unión no hubiere decretado las contribuciones a cobrar durante el año fiscal siguiente, conforme a lo expuesto las leyes fiscales estas tienen vigencia constitucional de un año y a no ser que se apruebe nuevamente todas y cada una de ellas o bien se apruebe la ley de ingresos, las leyes especiales que contengan cada uno de los tributos perderán su vigencia y el resultado será que mientras el Congreso de la Unión decreta nuevamente todas y cada una de las leyes especiales que rigen los tributos, los mismos habrán dejado de estar en vigor y no serán legalmente exigibles. Una solución sería que la constitución Política debería prever una norma que por ejemplo si finalizara

el año y no se aprueba la ley de ingresos para el año siguiente se prorrogara por ministerio de ley la vigencia de la última Ley de Ingresos por otro año.

2.2.2.4 Vigencia ordinaria de la ley.

El artículo 7 del Código Fiscal de la Federación establece que las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general entraran en vigor en toda la República al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellos se establezca una disposición posterior.

No obstante es innegable que paralelamente a la ley algunas de las demás fuentes formales del Derecho pueden tener relevancia en el proceso creativo de las normas jurídicas o tributarias o al menos son útiles para la interpretación y aplicación de las mismas, nos referimos a los reglamentos y a las circulares que cobran gran influencia en la legislación impositiva.

2.2.2.5 Clasificación de las normas jurídicas.

Según nuestro maestro Eduardo García Máynez, las clasificaciones tienen sentido únicamente cuando responden a las exigencias del orden práctico o a las necesidades sistemáticas.

2.2.2.5.1 Desde el punto de vista de su jerarquía.

Esta clasificación de las normas dentro de su estructura jerárquica de orden jurídico positivo del país ha sido plenamente aceptado por nuestro máximo Tribunal Federal; al sostener por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que puede formarse la estructura y escalonada del

orden jurídico positivo, atendiendo al procedimiento de creación de las normas, que se basa en la validez de las más altas, las cuales sirven de fundamento formal a las inmediatamente anteriores, y estas a las más bajas. En nuestro derecho positivo se marca la pauta del orden jerárquico, expresada en el artículo 133 de la Constitución General de La República en el cual se establece la Supremacía de las leyes, que a la letra dice: “Esta constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con ella celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con la aprobación del Senado, será ley suprema de toda la Unión, los jueces de cada estado se arreglarán a dicha constitución, leyes y tratados a pesar de disposiciones en contrario que puede haber en las constituciones de los Estados o de las leyes de los Estados.

Así tenemos:

1. Las leyes Constitucionales, es tan representadas por las normas de contenido fiscal consagradas en la Constitución de la República, que tienen carácter de leyes supremas y de las que emanan las demás de menor jerarquía.
2. Leyes y tratados. Las leyes pueden ser expedidas por el Congreso de la Unión o bien por el Titular del Poder ejecutivo Federal en los supuestos de los artículos 29, 40, 131 de la Constitución y los tratados internacionales celebrados por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, en los términos del artículo 133 Constitucional, como ya vimos, tienen carácter de leyes supremas y de aplicación en toda la República. En materia tributaria, su objeto principal es regular lo relativo a la doble tributación, sin embargo pueden considerarse los que

se han celebrado para la creación de organismos financieros internacionales como por ejemplo el Fondo Monetario Internacional.

3. Reglamentos por el Titular del Ejecutivo. Disposiciones de Carácter General emitidas por autoridades Fiscales expresamente facultadas para ello.

4. Constituciones Locales. Las que emanan de una legislación local, como es el caso de los Estados integrantes del pacto federal mexicano.

5. Las leyes Locales. Son las que emanan de una legislación local y únicamente son de aplicación directa dentro de una entidad federativa ya sea Estado o Municipio o las emanadas del Congreso de la Unión, pero con vigencia exclusiva en el Distrito Federal.

6. Reglamentos expedidos por los congresos locales.

7. Reglamentos Municipales.

8. Normas Individualizadas.

Sin embargo es importante resaltar el criterio de jurisprudencia que a la letra dice:

“Legislación federal y local. Entre ellas no existe relación jerárquica, sino competencia determinada por la

*constitución.*¹⁹

El artículo 133 de la constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no establece ninguna relación de jerarquía entre las legislaciones federales y locales, sino en el caso de una aparente contradicción entre las legislaciones mencionadas, esta debe de resolverse atendiendo al órgano que es competente para resolver la ley de acuerdo con el sistema de competencia que se encuentra fundamentada en la máxima norma artículo 124.

2.2.2.5.2 Desde el punto de vista del ámbito espacial de validez de la ley.

En relación a este punto nos encontramos que las normas fiscales pueden ser generales o locales.

1. Las normas fiscales generales. Es la normatividad de las que están Vigentes en todo el territorio del Estado.
2. Las que solo tienen aplicación en una parte del territorio del mismo.

Federales.

Locales.

Municipales.

Esto lo fundamentamos en los artículos 40 y 115 de nuestra Carta Magna. Para efectos fiscales el territorio Nacional no solo es lo que

¹⁹ Tercera Sala y publicado en el Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo I, p. 185

expresamente se señala en el artículo 42 de la Constitución, además se deberá tomar en cuenta lo que establece el artículo 8º del código Fiscal de la Federación.

2.2.2.5.3 Desde el punto de vista del ámbito temporal de validez de la ley.

Desde este enfoque podemos clasificar a las normas jurídicas que pueden ser:

1. De vigencia determinada
2. De vigencia indeterminada

Siguiendo la regla general podemos decir que una norma jurídica vale hasta en tanto no se derogue o sea abrogada por otra de la misma naturaleza.

En materia fiscal son de vigencia determinada las leyes de ingresos al igual que las normas que establecen los presupuestos de egresos mediante los cuales se autorizan los gastos públicos, pues por disposición constitucional son de vigencia anual, tanto en la federación como en los Estados y Municipios. Tal y como lo podemos reafirmar con el artículo 72 dentro del inciso F Constitucional, en que establece que para derogar o abrogar las leyes se tiene que seguir el mismo procedimiento para el cual fueron emitidas. En este orden de ideas podemos transcribir el criterio jurisprudencial sustentado por el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

LEY DE INGRESOS. Aunque cuando las leyes de ingresos, tanto la federación como los estados y municipios deben ser aprobadas anualmente por el Congreso de la Unión o las Legislaturas Locales correspondientes, esto no significa que las contribuciones establecidas en las leyes fiscales tengan vigencia anual, ya que las leyes de ingresos no constituyen sino un catálogo de gravámenes tributarios que condicionan la aplicación de la referidas disposiciones impositivas de carácter especial, pero que no renuevan la vigencia de estas últimas que deben estimarse en vigor desde la promulgación en forma interrumpida hasta que son derogadas”.²⁰

2.2.2.5.4 Desde el punto de vista del ámbito material de validez de la ley.

Como es bien sabido, la ubicación del Derecho Fiscal dentro de las clasificaciones del ordenamiento jurídico mexicano es dentro del Derecho Público.

La clasificación de las normas jurídicas desde el punto de vista de su ámbito material de validez, tiene su apoyo en la división del Derecho Objetivo en una serie de ramas y para efectos de estudio puede ser dividido en Derecho Fiscal Sustantivo o Material, Derecho Fiscal Administrativo Formal, Derecho Fiscal Procesal y Derecho Fiscal Penal.

2.2.2.5.6 Desde el punto de vista del ámbito personal de validez de la ley.

²⁰ Tercera Sala, publicado en el Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo I, p. 186

Desde este punto de vista tenemos que las normas pueden ser genéricas, personalizadas o individualizadas.

- a) Normas genéricas, son las que obligan o facultan todos los miembros de una misma clase individualmente determinados.
- b) Normas personalizadas o individualizadas obligan o facultan a uno o varios miembros de una misma clase expresamente determinados siempre con apoyo de la norma genérica.

2.2.2.6 Etapas del Proceso Legislativo.

Ahora bien de manera breve mencionaremos las etapas del proceso legislativo con la finalidad de conocer la emisión de las normas tributarias.

2.2.2.6.1 Iniciativa de ley.

En relación con esta etapa debemos mencionar que los tres órganos del Estado tienen competencia para iniciar proyectos de ley y son: Titular del Poder Ejecutivo, Presidente de la República; Los integrantes del Poder Legislativo, Cámara de Diputados y Cámara de Senadores y cualquier legislatura Estatal (artículo 71 de la Constitución).

Asimismo, a esta etapa en donde se inicia la labor legislativa se le define como el acto por el cual los órganos del Estado someten a consideración del Congreso un proyecto de ley. En este sentido, los órganos del estado son los que menciono en el párrafo anterior, y los mismos básicamente presentan un proyecto ante el Congreso de la Unión, para que sea discutida su procedencia y se logre el establecimiento de una nueva ley,

siguiendo los siguientes pasos para su formalidad. Como veremos en la siguiente etapa, la iniciativa debe de ser discutida en ambas cámaras para lograr su aprobación.

Dentro de cuestiones más específicas y con relación a la iniciativa relativa a la Ley de Ingresos de la Federación, compete exclusivamente al titular del Poder Ejecutivo Federal el desarrollo y presentación de la iniciativa, por así estar conferida tal atribución dentro de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

2.2.2.6.2 Discusión de la ley.

Dentro de esta etapa conviene hacer notar que la Cámara que discute y aprueba primero el proyecto de Ley, se denomina Cámara de origen y la que lo hace en segundo término se le llama Cámara de revisión o revisora, que en principio puede ser indistintamente en cualquiera de las dos cámaras (artículo 72 constitucional).

En materia tributaria, lo anterior sufre la siguiente excepción; los proyectos que versen sobre; A) Empréstitos; B) Contribuciones o Impuestos y c) Reclutamiento de tropas; deberán discutirse primero en la Cámara de diputados y en consecuencia esta será la Cámara de origen (artículo 72, inciso H constitucional).

En esta fase se comienza con la presentación de las iniciativas o proyectos de ley ante el Congreso de la Unión, cumpliendo con las formalidades anteriormente dichas; las facultades del Congreso está el de revisar, discutir, rechazar o aprobar, y en el último caso, modificarlas o

adicionarlas para su aprobación. Una vez realizado lo anterior y superada la discusión que se realice de ella, pasará al Ejecutivo Federal para su sanción.

2.2.2.6.3 Aprobación de la ley.

Las dos Cámaras que integran el Congreso de la Unión deben aprobar el proyecto de ley siguiendo según corresponda, el llamado sistema de mayoría simple, cuando la mitad más uno del quórum de cada una de las Cámaras da su aprobación. Para efectos de esta etapa se entiende por quórum el número mínimo de miembros que es necesario que estén presentes para que pueda sesionar en forma válida la Cámara de diputados y la Cámara de senadores.

Un proyecto de ley se considera aprobado conforme al sistema de la mayoría especial cuando las dos terceras partes de los miembros presentes en cada una de las Cámaras da su aprobación (artículo 72 inciso C constitucional).

Este sistema es aplicable en los siguientes casos:

1. Cuando un proyecto aprobado por las Cámaras siguiendo el sistema de la mayoría simple, y el poder Ejecutivo lo veta, entonces el proyecto se regresará a las Cámaras para que de estimarse conveniente, se vuelva a discutir y aprobar, en la inteligencia de que la segunda aprobación será siguiendo este sistema de la mayoría especial.

2. Cuando se trata de Reformas a la Constitución Política Federal. En este caso a demás se necesita la aprobación de las dos terceras partes de la legislatura de los Estados.

3. cuando se presenta un proyecto de ley para crear un nuevo Estado en la República Mexicana.

2.2.2.6.4 Promulgación de la ley.

Una vez aprobado un proyecto de ley por el Congreso de la Unión; este pasará al Presidente de la República, titular del Poder Ejecutivo, el cual si está de acuerdo lo promulga; debe hacer se notar que si el proyecto de ley enviado al Presidente de la República ha sido aprobado de mayoría simple. El Titular del Poder Ejecutivo puede no estar de acuerdo con el contenido de dicho proyecto, entonces se dice que Veta la Ley, es decir hace objeciones y en consecuencia lo regresa a la Cámara de Origen para que esta, de estimarlo conveniente, lo discuta de nueva cuenta tomado en consideración las objeciones marcadas por el ejecutivo, lo propio hará la Cámara revisora. Aprobado el proyecto por el Congreso de la Unión por segunda vez, hasta el siguiente periodo de sesiones y ahora siguiendo el sistema de la mayoría especial, lo remitirá de nueva cuenta al Ejecutivo, el cual ya no podrá Vetarlo y tendrá en consecuencia que promulgarlo (72 inciso C constitucional)

2.2.2.6.5 Publicación de la ley.

Una vez promulgado un proyecto de Ley, el Presidente de la República a través del Secretario de Gobernación ordenara su Publicación en el Diario Oficial de la Federación; en la inteligencia de que también puede hacerse la difusión a través de otros medios masivos de comunicación y

particularmente en tratándose de disposiciones de contenido Fiscal, de interés para la gran mayoría de la población. La intención, es hacerla del conocimiento de todos los gobernados para su cumplimiento.

2.2.2.6.6 Vacación de la ley.

Esta etapa está constituida por el tiempo comprendido entre la fecha de publicación del proyecto de la ley y la fecha en que entra en vigor y tiene como finalidad que en dicho lapso se dé a conocer en la forma lo más amplia y completa posible.

2.2.2.6.7 Entrada en vigor o vigencia de la ley.

Dentro de esta etapa conviene mencionar que existen dos sistemas conforme a los cuales un proyecto de ley puede entrar en vigor: el sistema sincrónico o simultáneo y el sistema sucesivo.

1. Sistema Sincrónico o Simultáneo. Un proyecto de ley desde luego referido esto al ámbito federal, entra en vigor en todos los lugares de la República Federal al siguiente día de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, bien porque así lo determine el mismo proyecto de ley.
2. Sistema sucesivo. Se refiere cuando el proyecto no señala fecha en que cobrará vigencia entonces se aplica la siguiente regla: obliga o surte sus efectos a los tres días de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, en el lugar donde se publique este y un día más por

cada 40 kilómetros de distancia o fracción que exceda de la mitad.
(Artículo 3° del Código Civil para el Distrito Federal.

Dentro de la etapa denominada vigencia ordinaria de la ley fiscal y entrada en vigor cabe mencionar las siguientes reglas:

- Según se desprende del artículo 74 fracción IV de la Constitución Política, la duración constitucional de las leyes fiscales es de un año, la imposición del tributo no será legalmente exigible al menos en tanto no se discuta y apruebe otro presupuesto de egresos para el siguiente año.
- De la misma manera conforme con lo establecido en el artículo 7° del Código Fiscal de la Federación establece que las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general entrarán en vigor en toda la República al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellos se establezca una disposición posterior.

En estas condiciones cada año el Poder Legislativo debería decretar los impuestos necesarios para cubrir el presupuesto de gastos para el año fiscal siguiente y probar todas y cada una de las leyes que rigen los tributos como ya comentamos anteriormente.

2.2.2.7 Decreto Ley y Decreto Delegado.

Cuando se menciona el término decreto se nos presenta la imagen de una orden o una instrucción que tiene naturaleza limitada a aspectos particulares, mientras que la ley se refiere a un objeto general, el decreto

solo se comprende un objeto particular y puede ser expedido tanto por el legislativo como por el ejecutivo.

En estos casos el Ejecutivo se encuentra facultado por la Constitución Política para emitir decretos con fuerza de ley que puedan modificar o suprimir las ya existentes, bien puedan crear nuevos ordenamientos, que no pueden ser anulados sino en virtud de otro decreto de idéntica naturaleza.

- Se está en presencia de un Decreto Ley cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo, ante situaciones consideradas como graves, para asumir responsabilidades de dictar disposiciones transitorias para hacer frente a tal situación como por ejemplo podemos citar el artículo 29 de la Constitución de la República que nos habla de la suspensión de las garantías individuales, en otros casos previstos por el artículo 73, fracción XVI de la misma Constitución, cuando se trata de hacer frente a epidemias de carácter grave o peligro de invasión de enfermedades exóticas en el país etc.

- Estaremos frente de un decreto-delegado cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo para emitir normas con fuerza de ley por un tiempo limitado y para objetos definidos. Tal es el caso en México sobre la delegación de facultades para legislar en materia tributaria a favor del Presidente de la República, como es el caso del artículo 131, segundo párrafo de la Constitución Política, por virtud del cual el Ejecutivo puede ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas o tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos y artículos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier

propósito en beneficio del país. Cuando el Congreso de la Unión transfiera al Poder Ejecutivo facultades para legislar, el Ejecutivo Federal queda obligado a rendir cuentas al final de cada año, al poder Legislativo sobre los actos que hubiere realizado durante el uso de tales facultades.

Los decretos emitidos por el Poder Legislativo no tienen gran significación en nuestro sistema, ni en nuestra materia, ya que ni la doctrina se ha dedicado a estudiarlo, no obstante que la constitución en su artículo 70, establece que toda resolución del Congreso tendrá carácter de ley o decreto y es que el ejercicio del poder tributario solo puede realizarse a través de una ley, y solo el poder Legislativo tiene la facultad de emitirlos por ello se deja la emisión de los decretos, en nuestra materia como campo particular del ejecutivo.

Sin embargo aquellos ordenamientos que se han denominado Decretos-Ley por tratarse de preceptos que materialmente son ordenes que no tienen en nuestro sistema jurídico justificación para denominarlos Decretos ley, mas sin embargo el hecho de que lo expida el Ejecutivo con autorización constitucional no impide su carácter general y obligatorio y que en todo caso serán leyes del ejecutivo, sin embargo la constitución en ninguna parte hace referencia a ellos.

2.2.2.8 Los reglamentos.

El reglamento es un conjunto de disposiciones jurídicas expedido por el Ejecutivo con fundamento en el artículo 89 fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Tiene las características de ley, es decir, es general y abstracto y su finalidad es facilitar su aplicación a casos concretos, pero sin ir más allá de lo dispuesto por la propia ley. Así, la

ley se distingue del reglamento en que este último sólo puede emanar del Presidente, y es una ley subalterna que tiene su medida y justificación en la ley.²¹

Estamos entonces ante una facultad del Presidente de la República de expedir las órdenes y reglas necesarias para la ejecución de la ley sin alterarla ni modificarla. Tal facultad es exclusiva del mismo, por lo tanto es indelegable; consecuentemente ni los Secretarios de Estado ni el Congreso de la Unión podrán ejercer tal facultad.

En nuestra legislación fiscal, el Reglamento es una fuente del Derecho que emana del poder Ejecutivo con triple objeto: facilitar, aclarar y precisar el alcance de las leyes fiscales y su aplicación, así como crear los órganos y otorgarles las facultades propias para la exacta observancia de las mismas y ocuparse de la organización y funcionamiento de la administración. En general, en muchas ocasiones resultan complicados y de difícil comprensión, no solo para los particulares, sino también para los especialistas sobre la materia.

Sobre el particular ha sido materia de discusión el hecho de que el Titular del Poder Ejecutivo, en el ejercicio de sus facultades reglamentarias, pueda o no crear dependencias fiscales federales estableciendo su organización y establecimiento.

Conforme a un criterio tradicional se ha definido la postura que tal actividad está referida únicamente al Poder legislativo a través de la emisión de las leyes orgánicas, sin embargo la Segunda Sala de la Suprema Corte

²¹ PEREZNIETO CASTRO LEONEL. *Op. cit. Supra* (10) p. 234

de Justicia de la Nación sostiene el criterio, a nivel de jurisprudencia, en el sentido de que la creación de dichas autoridades si se puede llevar a cabo en el ejercicio de la función reglamentaria.

Podríamos señalar que todo reglamento está regido por dos principios:

- a) El de la reserva de la Ley.- Significa que el Poder Ejecutivo al ejercer la facultad reglamentaria debe abstenerse de legislar, es decir; en materia fiscal como en otras materias no puede crear normas jurídicas que exclusivamente son tarea del legislador tales como: cuotas, exenciones o sanciones respecto a determinado tributo.
- b) El de la preferencia o primacía de la ley.- Indica que las disposiciones contenidas en los reglamentos no pueden ir más allá de la ley, o contrariarla. Este principio tiene su apoyo en el artículo 72 inciso F Constitucional, al establecer que en la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos, se observaran los mismos trámites establecidos para su formación, significa que, particularmente una ley puede variarse en cuanto a su contenido y alcance por otra que haya satisfecho los requisitos legales ya cumplidos por la primera, o es decir que tendrá que pasar por el proceso legislativo.

Tal como se expone que en los términos del artículo 80 fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Poder Ejecutivo tiene la facultad de ejecución de las leyes expedidas por el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia y consecuentemente tal facultad puede ejercerse mediante la expedición de un

conjunto de normas constitutivas pertenecientes a un ordenamiento en el que se desarrollan las disposiciones de una ley mediante la expedición de normas requeridas para tal situación sin abusar de las facultades de que está investido, puede expedir normas especiales a fin de crear órganos que sean necesarios para la realización de las funciones previstas en la ley.

Asimismo cobra fundamento el reglamento, en el artículo 92 Constitucional que dispone que todos los reglamentos, Decretos Acuerdos y órdenes del presidente de la República deberán estar firmados por el Secretario o Jefe de Departamento Administrativo a que el asunto corresponda, y sin este requisito no tendrá validez.

En materia fiscal, la efectividad reglamentaria presenta una importancia trascendente por la realidad en que nos encontramos en nuestro sistema jurídico; su uso y aplicación con frecuencia sobrepasamos los límites normales, lo cual exponemos, sin que ello requiera decir que estamos de acuerdo con esta situación.

Conforme a Derecho Administrativo, la facultad reglamentaria a cargo exclusivamente del poder Ejecutivo. Se aplica la necesidad de facilitar la comprensión y aplicación de la ley a través de explicar el contenido de las obligaciones que esta prescribe, haciendo más accesible a los sujetos a quienes va dirigida, para su mejor cumplimiento.

Con la aplicación exacta del principio de legalidad podemos afirmar que solo a través de la ley es posible establecer las obligaciones tributarias y el reglamento solo vendrá a facilitar su aplicación, sin que sea posible ampliar o restringir su existencia y sus efectos, ya que como ha quedado

expuesto, solo la ley debe establecer el objeto, sujeto, tasa, base o tarifa y las excepciones a las mismas.

Por las características tributarias que presentan gran complejidad en su contenido, y por los aspectos técnicos que incluyen, los reglamentos tributarios son de gran importancia y han venido a significar una gran necesidad en la materia. Sin embargo la complejidad de la ley no es motivo para que a través de los reglamentos se lleguen a modificar los elementos esenciales de los tributos, como sucede en muchas ocasiones, en contra del “Principio de Reserva de Ley”.

Independientemente de su contenido, es necesario aclarar que desde el punto de vista formal los reglamentos exigen para su validez la firma del Secretario de Estado encargado del ramo a que corresponde la materia del reglamento, según lo dispone el artículo 92 de la Constitución.

2.2.2.9 Las circulares.

En su más amplia acepción puede decirse que la circular se presenta como el medio de comunicación interna entre los diversos niveles de la Administración Pública y generalmente tiene por contenido instrucciones o mandatos que un nivel jerárquico superior transmite a los inferiores. Sin embargo, en forma más estricta podemos definir como las “directivas de actuación que las autoridades superiores imponen a sus subordinados en virtud de las atribuciones propias de la jerarquía”.²²

²² GARRIDO FALLA FERNANDO, CITADO POR PEREZNIETO CASTRO LEONEL, *Op. cit. Supra* (10) p. 220

Respecto a su eficacia como fuente del Derecho Fiscal, Fraga nos dice acerca de las circulares que en realidad no considera que sean una fuente especial, porque la Circular contiene disposiciones de la misma naturaleza que el reglamento, y en este caso solo hay una simple distinción del acto, o bien porque la circular no contiene normas de carácter jurídico, sino simplemente explicaciones dirigidas a los funcionarios, principios técnicos o prácticos que aseguren el buen funcionamiento de la organización administrativa.

El funcionamiento de la organización pública requiere una serie de mecanismos que permitan la fluidez de las instrucciones dentro de la organización jerárquica; estas instrucciones que orientan la actividad de los funcionarios y empleados reciben el nombre de circulares.

En este sentido Fraga menciona "... la circular no contiene normas de carácter jurídico, sino explicaciones dirigidas a los empleados y funcionarios, y principios técnicos o prácticos que aseguren el buen funcionamiento de la organización administrativa" lo cual nos lleva a considerar que las circulares no deben tener trascendencia en el módulo de las obligaciones tributarias.

En nuestro sistema jurídico regula la existencia de las circulares, y en la exposición de motivos de nuestro Código Fiscal se hace referencia al hecho de que en la regulación de facultades de los funcionarios fiscales queda comprendido el precepto que los facultados para la expedición de circulares; pero teniendo en cuenta la jurisprudencia establecida se previene que las disposiciones contenidas en la misma no crean obligaciones para los particulares sino que crean derechos a favor de los mismos.

Concretamente la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que “Las circulares no pueden ser entendidas como ley y los actos de las autoridades que se funden en aquellas, importan una violación a los artículos 14 y 16 constitucionales.”²³

Acorde con el criterio expuesto, el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación previene que “Los funcionarios Fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deban seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazca obligaciones para los particulares y únicamente se derivaran derechos a los mismos cuando se publique en el Diario Oficial de la Federación”. Pero la realidad tributaria nos presenta una situación diferente, en primer término existe una gran cantidad de disposiciones circulares que, no obstante pretenden referirse a situaciones solo internas de la administración, con su existencia se forma una gran derivación de derechos y obligaciones para los particulares, ya que al dar los lineamientos a los inferiores jerárquicos, afectan indirectamente los contribuyentes.

Todo ello ha dado lugar que junto a los ordenamientos legislativos encontremos disposiciones secundarias que son elementos para el manejo de los asuntos fiscales, como la Resolución que establece Reglas Generales y otras Disposiciones de Carácter Fiscal para cada año conocidas como “RESOLUCION MISCELANEA FISCAL” así como gran número de acuerdos y decretos que emiten cada año, ya que su desconocimiento puede ser de grandes consecuencias para los contribuyentes.

²³ Jurisprudencia 208 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (revisada en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Jurisprudencia y Tesis 1917-1954)

En México, la legislación fiscal federal, desde hace algunos años ha abandonado la denominación de circulares para este tipo de disposiciones administrativas y las ha llamado ahora instructivos o reglas de carácter general. Al respecto el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación prevé que los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deban seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que ello nazcan obligaciones para los particulares y sino que únicamente se deriven derechos de los mismos, cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

Por último cabe señalar que la recaudación y control de las contribuciones y las relaciones entre el fisco y los contribuyentes se rigen tanto por la ley como por el reglamento y las circulares.

2.2.2.10 La Jurisprudencia y su origen.

Iremos desentrañando su definición a través de diversas definiciones, pues la misma no tiene una definición unívoca. Primeramente, es preciso mencionar que en sentido amplio la Jurisprudencia puede ser la ciencia que por objeto tiene el estudio del derecho. En este sentido, el término Jurisprudencia designa la actividad que realizan los juristas cuando describen el derecho, actividad que normalmente se denomina ciencia del derecho. Literalmente significa conocimiento del derecho.²⁴

Ya en sentido estricto y para el presente estudio entendemos por Jurisprudencia como la serie de juicios o sentencias que forman uso o

²⁴ TAMAYO Y SALMORÁN ROLANDO. EL DERECHO Y LA CIENCIA DEL DERECHO. Ed. UNAM, México, 1986, p. 143

costumbre sobre un mismo punto de derecho.²⁵ En concreto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido la Jurisprudencia como la obligatoria interpretación y determinación del sentido de la Ley,²⁶ efectivamente esta interpretación se hace por los Tribunales del Estado.

La jurisprudencia tiene gran importancia como fuente de Derecho, ya que en la mayoría de las reformas e innovaciones que se introducen en nuestras leyes fiscales, ya sea por que se detectan errores o se precisan conceptos, obedecen a sentencias que los órganos jurisdiccionales han emitido en una serie de casos análogos, pero que debemos tener presente que la jurisprudencia por sí misma no modifica, deroga o crea a las leyes fiscales; sino que únicamente puede determinar la conveniencia y en su caso la modificación, derogación, o creación de esas leyes que se haga a través de los órganos competentes para ello.

La jurisprudencia en realidad no viene a ser fuente formal, sino fuente real, de las leyes fiscales. Por ello el estudio de las sentencias que en materia fiscal que expiden nuestros Tribunales, muchas veces nos explica el porqué las reformas introducidas a las leyes tributarias y de ello deriva que la jurisprudencia tenga una enorme importancia, pues ha sido la que ha venido evolucionando y caracterizando la ley tributaria. De la Garza sostiene que la jurisprudencia no es fuente de derecho objetivo, sin que ello implique desconocer la importancia que tiene en cuanto a su obligatoriedad para los tribunales inferiores, los estatales y los administrativos, aunque no sea fuente en muchos casos motiva la reforma de las leyes.

²⁵ ESCRICHE JUAN. DICCIONARIO RAZONADO DE LA LEGISLACIÓN Y LA JURISPRUDENCIA, Ed. Temis, Santa Fe de Bogotá, 1987, p. 460

²⁶ Sexta Época, segunda parte, p. 58, exp. 234/61, Miguel Yapar Fariás, unanimidad de cuatro votos.

2.2.2.10.1 Origen de la Jurisprudencia.

1. Jurisprudencia que emana de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Conforme a lo que establece artículo 192 de la Ley Amparo, hay jurisprudencia cuando se dictan Cinco sentencias no interrumpidas por otra en contrario, en el mismo sentido, sobre asuntos análogos y sin importar el tiempo y que hayan sido aprobadas por lo menos por Siete Ministros si se trata de jurisprudencia proveniente del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación o por Cuatro Ministros si se trata de jurisprudencia emanada de las Salas.

También constituye jurisprudencia las resoluciones que se dicten sobre las contradicciones de tesis de Salas y tribunales Colegiados. La jurisprudencia que establece la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Pleno sobre la interpretación de la Constitución, leyes y reglamentos Federales o locales y tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano, es obligatoria tanto para ella como para las salas que la componen, los Tribunales de Circuito o, Juzgados de Distrito, Tribunales Militares y Judiciales de orden común de los Estados, Distrito Federal y Tribunales administrativos y del trabajo, locales y federales. Excepto la Suprema Corte de Justicia de la Nación actuando en Pleno en cuanto a la jurisprudencia que emane de ella.

2. Jurisprudencia que emana de los Tribunales Colegiados de Circuito. En los términos del artículo 193 de la Ley de Amparo, se constituye jurisprudencia cuando se dicten Cinco sentencias no interrumpidas por otra en contrario, en el mismo sentido sobre asuntos

análogos por unanimidad de votos de los Magistrados que lo integren y que son en número de tres por cada Tribunal.

3. Jurisprudencia que emana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.- En los términos de los artículos 75 y 76 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se establece jurisprudencia por la Sala Superior, en los siguientes casos:

- Cuando haya contradicción de sentencias sustentadas la Sala superior resolverá sobre la tesis que deba prevalecer.
- Cuando las Salas Regionales sustenten un criterio distinto de algún precedente, se expresaran en la sentencia las razones y enviara a la Sala Superior copia de la misma para que resuelva el que deba prevalecer.
- Cuando la Sala Superior sostenga la misma tesis al resolver los juicios con características especiales, previstos en el artículo 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, siempre que se sustente en tres resoluciones no interrumpidas por otra en contrario

La Sala superior, una vez aprobada la tesis, jurisprudencia, la síntesis y el rubro que corresponda, ordenara su publicación en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, señalando la numeración progresiva que le corresponde.

Lo anterior no impedirá que las Salas Regionales puedan proponer a este que modifique su jurisprudencia cuando haya nuevas razones fundadas que lo justifiquen.

Asimismo cuando una Sala Regional dicte una resolución o sentencia contraviniendo a la jurisprudencia del Tribunal, la Sala superior solicitará a los Magistrados que hayan votado a favor de dicha resolución o sentencia que le rindan un informe y una vez confirmando el incumplimiento, los apercibirá y en caso de reincidir, los amonestará legalmente.

De todo lo expuesto podemos concluir que la jurisprudencia es una importante fuente formal del Derecho dada su obligatoriedad y es de gran importancia ya que la mayoría de las reformas e innovaciones que se introducen en nuestras leyes y en especial a las de contenido fiscal, obedecen a sentencias que los órganos jurisdiccionales han emitido en una serie de casos análogos; sin embargo, la jurisprudencia no es fuente directa del Derecho porque su función radica sustancialmente en la interpretación judicial de las normas existentes, y con su creación no se origina otra norma, ya que su contenido no puede ir más allá de lo que establece la ley.

No obstante todo lo que se manifiesta acerca de la jurisprudencia, debe reconocer que su existencia y aplicación es de importancia en el mundo jurídico, toda vez que por medio de ella se precisan el contenido y alcance de las normas jurídicas puesto que mediante su formación no se puede crear nuevas disposiciones, una vez establecida su aplicación constituye un medio adecuado para la solución de las controversias planteadas, orientando la aplicación de la ley.

En materia Fiscal, la información de la jurisprudencia sigue sus propias normas, que presenta un contenido más flexible ya que esta puede ser creada de dos formas diferentes; a través de una o de tres resoluciones.

En todo caso, solamente la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa puede crearla, y lo hace a través de una resolución sobre contradicciones de las Salas Regionales o cuando resuelve el Recurso de Queja interpuesto contra una de las sentencias violatoria de jurisprudencia por ella establecida y decide variarla. El único caso en que se requiere de tres sentencias en un mismo sentido sin interrupción de alguna clase, se da cuando se trata de sentencias en recurso de Revisión.

2.2.2.11 La doctrina.

La Doctrina está constituida por el conjunto de estudios y opiniones que los autores de Derecho realizan o emiten en sus obras. En concreto, los estudiosos emiten opiniones propias e interpretan la ley en sus obras a través de las ideas ahí expuestas.²⁷

Es una fuente que aunque es considerada como fuente formal, encaja más bien en las fuentes reales ya que a esta le corresponde desarrollar y precisar los conceptos y contenidos en la ley; no obstante que ha venido desempeñando una labor verdaderamente constructiva en el Derecho Fiscal, aunque todavía la doctrina como fuente es muy pobre; podemos decir que es de muy poca importancia, en México. Y aunque la ley admite que las sentencias se apoyen en la Doctrina no obstante carece de fuerza obligatoria.

²⁷ MOTO SALAZAR EFRAÍN. ELEMENTOS DE DERECHO. 46 ed. Ed. Porrúa, México, 2001, p. 11

La Doctrina ofrece entonces un panorama por medio del cual los tribunales, en su labor diaria de proveer de decisiones justas, y los abogados, dentro del ejercicio de su profesión, deberán estar al día en los desarrollos doctrinarios para realizar un trabajo más eficiente y justo.

2.2.2.12 La Costumbre.

La forma primitiva del desarrollo del Derecho es la costumbre, así podemos definirla como la observancia uniforme y constante de reglas de conducta obligatorias, elaborada por una comunidad social para resolver situaciones jurídicas.²⁸

Vemos que en la costumbre ocurren dos elementos muy importantes: uno objetivo y otro subjetivo, el primero consiste en la práctica constante y el segundo en la idea de que el uso o práctica en cuestión es obligatorio.

La doctrina distingue tres clases de costumbre: la interpretativa, que es la que determina el modo en que la norma jurídica debe ser entendida y aplicada; la introductiva, es la que establece una norma jurídica nueva para regir la situación no regulada con anterioridad; y la derogativa; que implica la derogación de una norma jurídica preexistente o la sustitución de esta por una norma diversa.

²⁸ *Idem* p.10

Observamos que la costumbre puede ser una fuente formal del Derecho, sin embargo, en un régimen jurídico como el de México, donde prevalece el principio de legalidad en forma rígida, tal vez el único campo propio para que opere la costumbre en materia del Derecho Fiscal es el procedimiento para la tramitación detallada en este campo se originan las “prácticas” que son seguidas puntualmente por el personal de la Administración, cuya continua repetición y concepto de ser obligatoria pueden llegar a crear normas de procedimiento.

En todo caso es preciso establecer que solo podrá tener valor y utilidad en la interpretación, pero no para crear derecho que supla o contraríe la ley.

2.2.2.13 Tratados Internacionales.

Según Adolfo Arrijo Vizcaino, los Tratados Internacionales se consideran como los acuerdos que celebran dos o más Estados con o entidades soberanas entre sí, sobre cuestiones diplomáticas, políticas, económicas, culturales u otras de interés para ambas partes. Derivado del concepto anterior el autor nos presenta los siguientes elementos:

- Son un acuerdo de voluntades (de los países que los suscriben).
- Únicamente pueden celebrarse por Estados soberanos, es decir aquellos cuya independencia o integridad territorial se encuentren reconocidas y respetadas por los demás países de la comunidad internacional (organización de las Naciones Unidas, Organización de Estados Americanos).

- Pueden suscribirse por dos o más Estados.
- Su objeto es prevenir y solucionar controversias o fricciones que surgen de las relaciones internacionales sobre aspectos de carácter diplomático, político, económico, social y cultural.²⁹

2.2.2.13.1 Marco legal de los tratados internacionales

Si bien es sabido que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es la Ley Suprema de nuestro país, empezaremos por citar los artículos que regulan la celebración de Tratados Internacionales.

Es necesario determinar quién es la persona facultada para la celebración de Tratados Internacionales, y es así que el Art. 89 Constitucional en su fracción X, establece los siguientes:

Art. 89.- Las Facultades y Obligaciones del Presidente son las siguientes:

X.- Dirigir la Política exterior y celebrar Tratados Internacionales, sometiéndolos a la aprobación del Senado...

Agregamos el artículo 76 fracción I el cual establece que es facultad exclusiva del Senado:

²⁹ ARRIOJA VIZCAÍNO ADOLFO. *Op. cit. Supra* (5) p. 69

“Analizar la Política exterior desarrollada por el Ejecutivo Federal, con base a los informes anuales que el presidente de la República y el Secretario del despacho correspondiente rinda al Congreso; además aprobar los tratados internacionales y convenciones diplomáticas que celebre el ejecutivo de la Unión.”

Para finalizar haremos referencia al artículo 133 de la Constitución Federal que establece que “todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión”.

Es importante mencionar que respecto a este último artículo se ha generado una controversia respecto a la ubicación jerárquica entre la Constitución, dichos tratados y las leyes federales. En la cual la Suprema Corte ha tomado distintas posturas la más reciente es tomada en la jurisprudencia con fecha de noviembre de 1999³⁰ en la cual decide abandonar el criterio de que las leyes y los tratados tienen la misma jerarquía, asumiendo el siguiente: “...esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del Derecho Federal y el Local. Esta interpretación del Art. 133, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estados en su conjunto y comprometen a todas las autoridades frente a la comunidad internacional; por ello se explica que el constituyente haya facultado al Presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su

³⁰ Tratados Internacionales. Se ubican jerárquicamente por encima de las Leyes Federales y en un segundo plano respecto de la constitución Federal; Semanario Judicial de la Federación y su gaceta; novena época; tomo X; noviembre de 1999; Pág. 46

calidad de Jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como otro representante de la voluntad de las entidades federativas y , por medio de su ratificación obliga a sus autoridades...”

Respecto a la Ley Sobre Celebración de Tratados, el Art. 1 establece que “La presente Ley tiene por objeto la celebración de tratados y acuerdos interinstitucionales en el ámbito internacional. Los tratados solo podrán ser celebrados entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público...”. A su vez el Art. 2 de la mencionada Ley establece que para sus efectos se entenderá por Tratado: “el convenio regido por el Derecho Internacional Público, celebrado por escrito entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público, ya sea que para su aplicación requiera o no la celebración de acuerdos en materias específicas, cualquiera que sea su denominación, mediante el cual Los Estados Unidos Mexicanos asumen compromisos. De conformidad con la fracción I del Art. 76 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los tratados deberán ser aprobados por el Senado y Ley Suprema de toda la Unión cuando estén de acuerdo con la misma, en los términos del Art. 133 de la propia Constitución.

Además de los requisitos que propiamente la constitución establece para la celebración de tratados la Ley que regula esta materia agrega un requisito más que encontramos en el Art. 4 el cual consiste en que los tratados para ser obligatorios en el territorio Nacional deberán haber sido publicados previamente en el Diario Oficial de la Federación.

2.2.2.13.2 Tratados celebrados por México.

Refugio de Jesús Fernández en su texto de Derecho Fiscal nos hace referencia a los antecedentes de los tratados internacionales y nos platica que “México suscribió el primer Convenio internacional conforme al Tratado de la Hay a sobre la condición jurídica del extranjero, de 1928, donde prevé que los extranjeros están obligados a contribuir y cumplir con sus obligaciones fiscales en las mismas condiciones que los nacionales del país donde se encuentren.” Entonces vemos aquí el primer paso para la realidad en la que ahora nos encontramos, así sucesivamente a través del tiempo México fue solucionando los problemas que tenía sobre la doble tributación, que a su vez generaba la evasión fiscal y que representaba un gran problema, entonces celebra “en la ciudad de Roma, Italia, con el gobierno de la República, el convenio para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta, el que se firmó el día 8 de julio de 1991, y prevenir la Evasión Fiscal, el cual fue aprobado por la Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión, el día 25 de mayo de 1994, según Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 15 de junio de 1994.”³¹

Para finalizar este estudio respecto de los antecedentes por la cual se celebran los tratados internacionales en materia fiscal el autor antes citado nos dice que tienen como finalidad evitar la doble imposición internacional, y que el primer convenio respecto a esta materia fue el celebrado en la ciudad de Washington, D.C. el día 18 de septiembre de 1992, con el gobierno de los Estados Unidos de América, dicho convenio se celebró para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal, en materia de impuestos sobre la renta, el cual fue aprobado por la Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión, el día 12 de julio de 1993, según el Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 2 de agosto de 1993.

³¹ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ REFUGIO DE JESÚS. DERECHO FISCAL. Ed. Mc. Graw Hill, México, 1998 p. 34

2.2.2.14 Principios Generales del Derecho.

Son criterios o ideas fundamentales de un sistema jurídico determinado que se presentan en forma concreta del aforismo y cuya eficacia como norma supletoria de la Ley depende del reconocimiento expreso del legislador.

Los principios generales del Derecho son reconocidos como fuentes formales (supletorias) del derecho en diferentes países. En nuestro país se encuentran reconocidos como parte del Derecho Positivo Mexicano, la constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en el artículo 14 establece que en los juicios del orden civil “la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o interpretación jurídica de la Ley y a falta de esta, se fundará en los principios generales del Derecho”.

En base a lo anterior tenemos que los principios Generales del Derecho son un conjunto de verdades jurídicas, que sirven de base para que el juez de la solución a un caso concreto, cuando no hay ley aplicable.

Las doctrinas de los jurisconsultos no tiene fuerza legal, ni las opiniones de un juez, sino los principios consignados en nuestras leyes, teniendo por tales no solo a las mexicanas que se haya expedido después de la constitución Federal del país, sino también las anteriores.³²

También sosteniendo que los principios generales del Derecho son verdades jurídicas notorias indubitables, de carácter general, como su mismo

³² Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo XCV, p. 858

nombre lo indica, elaboradas o seleccionadas por la ciencia del derecho, de tal manera que el juez pueda dar solución que el mismo legislador hubiera pronunciado si hubiera estado presente o habría establecido principios que no desarmonicen o estén en contradicción con el conjunto de normas legales cuyas lagunas omisiones han de llenarse.³³

El último de los Criterios apuntados no solo señala en qué consisten los principios generales del Derecho, sino que además nos indica cuando opera como fuente formal del Derecho, incluido desde luego el Fiscal; situación que tiene su fundamento constitucional en el artículo 14 último párrafo en que dispone que en los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o conforme a la interpretación jurídica de la ley y a falta de esta se fundará en los principios generales del Derecho.

Del texto constitucional antes referido observamos que en México, en cuyo régimen jurídico prevalece el principio de la legalidad, las verdades notorias indubitables y de carácter general elaboradas o seleccionadas por la ciencia del Derecho que denominamos principios generales del derecho operan como fuente del Derecho, solo cuando se trata de dirimir controversias y se advierte, después de aplicar todos los métodos de interpretación admisibles, que no haya disposición alguna aplicable pues en este caso la norma en la que funda el juzgador su fallo deberá encontrarla en los principios generales del Derecho.

Las ideas anteriores tienen plena aplicación en el campo del Derecho Impositivo, como lo ha reconocido el Tribunal Fiscal de la Federación ahora a

³³ Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo LXV, p. 2641

Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a partir del año 2006, en la siguiente tesis:

Tribunal Fiscal de la Federación. Normas en que debe apoyar sus fallos. Está facultado para resolver los casos concretos sometidos a su consideración, no previstos expresamente en la ley, usando los medios de interpretación que autorizan los mismos ordenamientos legales y de esta manera el artículo 14 constitucional prescribe que el caso de que la ley se a oscura o dudoso su texto u omisión, debe echar mano de todos los recursos que el arte de interpretación le ofrece (gramatical, lógico, sistemático, histórico, y teológico) y si agotados estos le revela que el caso sometido a su decisión no está previsto. El Tribunal tiene la obligación de colmar la laguna en que se fundó la sentencia en los principios generales del Derecho; así; está facultado para determinar que existe una expropiación de hecho, a la que debe hacerse extensiva o aplicarse por analogía las reglas que las leyes señalan para las expropiaciones regulares teniendo en cuenta la naturaleza específica del acto y el principio de derecho de que la cosa que es nuestra no puede dejar de serlo, mientras no constituimos un título de dominio o el de equidad de que el juez debe resolver a favor de quien trate de liberar de perjuicio en contra del que pretenda tener un lucro indebido aun cuando el Tribunal Fiscal es de jurisdicción especial de derecho escrito, su actuación.³⁴

En nuestra legislación los principios generales del Derecho son una verdadera fuente y tiene su fundamento entre otros en el artículo 14 Constitucional cuando dispone que las sentencias deban fundarse en los Principios Generales del Derecho a falta de interpretación jurídica de la Ley.

³⁴ Resolución del Pleno de 23 de junio de 1945 Expediente 3496/942 Tesis del Pleno de 1937 a 1948

2.2.3 INTERPRETACIÓN DE LA LEY TRIBUTARIA.

El tema de la interpretación de la ley en general es uno de los más socorridos por la doctrina y sobre el que se han externado las más encontradas posturas. Para el caso de la interpretación de la ley tributaria, deberá esta necesariamente realizarse dentro de las peculiaridades de la Teoría General de la Hermenéutica Jurídica, pues es la que establece los pronunciamientos y los métodos propuestos para su realización.

Para el caso concreto, entendemos por interpretación de la ley tributaria como la actividad encaminada a establecer el sentido y el alcance de la norma sancionada por el legislador,³⁵ con la única intención de conocer el verdadero valor de la ley, la verdadera voluntad del Estado.

Asimismo, la interpretación de una ley, consiste en la labor que el juzgador realiza de investigar el sentido que el legislador le dio en el momento de dictarla, tarea que lleva a cabo para estar en mejores condiciones de adecuarla al caso concreto que se presente, desde luego cabe aclarar que la labor de interpretación de una ley es diferente de la integración la cual consiste en subsanar una omisión existente en la ley, mediante la búsqueda de la norma aplicable.

Es así que para el presente estudio mencionaremos los siguientes métodos de interpretación, los cuales surgen de la Teoría General del Derecho, como ya dijimos:

³⁵ AMAYA ADOLFO. LA INTERPRETACIÓN DE LAS LEYES TRIBUTARIAS. Ed. Arayú, Argentina, 2000, p. 14

- 1) Gramatical. Atiende a la letra de la ley. Conforme a este método, se da mayor importancia al texto de la ley y el juez que interpreta se atiene a su sentido meramente literal, de un modo rígido y estricto, esto es aplicando la propia letra de la ley con precisión y exactitud. Sobre este método, cabe destacar que se tiene la virtud de sacar a flote los defectos, errores, o lagunas de la ley, sin embargo solo es recomendable cuando la norma se aplica a es clara, precisa y utiliza términos no susceptibles de diferentes significados.
- 2) Lógico.- Pone en juego las reglas de la lógica jurídica. Consiste en atacar los principios de la lógica formal cuando se interpretan las leyes y en aplicar las reglas pertenecientes a la lógica jurídica. Por ejemplo el principio que dice "donde la ley no distingue no debemos distinguir" es una manifestación de dicho método.
- 3) Sistemático.- Toma en cuenta a las leyes vinculadas entre sí y no en forma aislada. Al tenor de este método, se consideran a las leyes como un conjunto de normas jurídicas debidamente unificadas por la finalidad que con ellas se trata de realizar, de tal manera que están vinculadas entre sí y forman un sistema coherente y orgánico, de lo cual se deriva la consecuente práctica de que al interpretar una norma no hay que analizarla aisladamente sino como parte de un todo que es el sistema jurídico al que pertenece.
- 4) Histórico.- Atiende el origen y evolución de las leyes. De acuerdo con este método se interpreta las leyes investigando sus

antecedentes su génesis, las necesidades de que di eron origen y su evolución.

- 5) Teleológico.- Considera el fin so cial de las leyes. Siguiendo este método, las leyes han de interpre tarse de tal manera que se logre la realización del fin que con ellas se persigue en todo lo que se a posible. Así, por ejemplo las ley es procesales tienen como objeto, que los particulares obtengan eficaz y pronta justicia y por eso ha de entenderse y aplicarse como medios para lograr ese fin.

2.3.1 Método de interpretación aplicado por nuestra legislación tributaria.

El método expresamente seguido por nues tra legislación fiscal s obre disposiciones en materia de obligaciones a cargo de los particulares las que fijan las infracciones y sanciones, es el llamado de la interpretación estricta, a través del cual simplemente se declar a el s entido o alcance de las palabras empleadas por el legislador, sin restringirlo, ni extenderlo.

Por lo que hace a la interpretación de las disposiciones fiscales diversas de las menc ionadas, se inte rpretara siguiendo cualquier método de interpretación jurídica.

La Legislación Fiscal Mexicana.- Sigue el método gramatical o escrito en materia de obligaciones, exc epciones, infracciones y sanciones y autoriza la aplicación de los otros métodos en los demás casos.

La Hermenéutica Jurídica, el arte de interpretar, podemos definirla como rama de la ciencia del derecho que trata de la interpretación de las

normas que lo constituyen. Y por interpretación podremos entender por la actividad intelectual encaminada al esclarecimiento del verdadero sentido de una norma legal.³⁶

³⁶ DE PINA RAFAEL. DICCIONARIO DE DERECHO. 26ª ed. Ed. Porrúa, México 1998, p. 308

CAPITULO III

PRINCIPIOS DOCTRINARIOS Y CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES

En el presente capítulo, comenzaremos por establecer los principios doctrinarios sobre los cuales se sustentan los impuestos, pues a través de estos se establecen diversas directrices que rigen a las contribuciones y a todo lo relativo a su determinación y su cobro, por lo que comenzaremos por agregar otra definición a nuestro estudio, con la intención de dar cabida a los principios o directrices a los que hacemos alusión en el presente capítulo, previo a su definición y análisis.

Como ya hemos dejado claro, el Derecho Tributario es aquella rama del Derecho administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas de los entes públicos y los ciudadanos.³⁷

Por tanto, el Derecho Tributario no está constituido únicamente por las normas jurídicas que rigen las distintas relaciones tributarias, sino también por un conjunto de principios, postulados, directrices, cánones, reglas o máximas de la imposición, de los cuales se consideran como preceptos que se formulan a fin de lograr la realización de determinados objetivos, ya sean de naturaleza teórica o de naturaleza práctica.

Es así como, desde hace varios siglos, numerosos tratadistas enunciaron una serie de principios teóricos basados en nociones de justicia y

³⁷ GIANNINI A. D. INSTITUCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, p. 7

equidad, que en su concepto, deben ser la base reguladora del orden jurídico tributario.

El origen de los principios que actualmente son respetados y observados, tanto por la doctrina como por el legislador contemporáneo, se encuentra en las ideas formuladas por el distinguido economista inglés Adam Smith en el libro V de su famosa obra “Una investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones”.

Estos principios que han influido no solo en los más grandes tratadistas de la materia, “sino en las legislaciones constitucionales vigentes en la mayoría de los países occidentales”,³⁸ se complementan con otros elaborados posteriormente por la doctrina, como es el caso de los principios de la imposición enunciados por Adolfo Wagner en su obra “Tratado de las Ciencias de las Finanzas; los propuestos por Harold M. Sommers en su libro titulado “Finanzas Públicas e Ingreso Nacional”; y aquellos expuestos por el notable tratadista alemán Fritz Neumark en su obra “Principios de la Imposición”, por connotar algunos previamente.

Después de esta breve introducción, comenzaremos a relacionar los principales principios doctrinarios que esta tesis desea recoger para lo correspondiente a su estudio, dividiéndolos en doctrinarios, y constitucionales, para aquellos que recoge nuestra Constitución Política.

³⁸ ARRIOJA VIZCAÍNO ADOLFO. *Op. cit Supra* (5) p. 209

3.1 PRINCIPIOS DOCTRINARIOS.

La finalidad de los impuestos debe fijarse con claridad, deberán según Sommers tener dos propósitos primordiales:

1. Recaudar ingresos. Primordialmente cada impuesto buscar siempre la obtención de un ingreso para cubrir los compromisos gubernamentales que año con año el gobierno de cada país se establece como metas.

2. Obtener algún fin no financiero. En ocasiones los gobiernos establecen determinados impuestos al comercio exterior generalmente, como medida de protección a la economía interna de sus países. Como ejemplo tenemos que nuestro gobierno tiene establecidas altas tarifas arancelarias para el calzado de China como medida de protección al sector industrial del calzado que se produce la mayor parte en la ciudad de León.

3.1.1. Principio de Capacidad de Pago.

Está inspirado en los principios de justicia aportados por Adam Smith, en el que se sostiene que quienes poseen mayor ingreso o riqueza deben pagar la mayor parte del impuesto, independientemente de los beneficios que reciban del gasto de estos fondos. Por esto que a los ingresos mayores o más altos se les grava más fuertemente, la estructura del impuesto por sí sola tiene el efecto de igualar la distribución del ingreso y la riqueza.

Por lo tanto, menciona Harold M. Sommers como ideas originales, primero, que las personas con mayor capacidad económica deberán contribuir a los gastos públicos en proporción superior a los demás conciudadanos que tributen, independientemente del beneficio que tengan

de los servicios gubernamentales costeados con la contribución; y en segundo plano, que este principio se ostenta como un instrumento de justicia social y reforma económica al distribuir mejormente el ingreso y la riqueza.³⁹

3.1.2. Principio de Beneficio.

Este principio se comprende dentro del principio de capacidad de pago y enuncia que los individuos y los negocios pagan de acuerdo con los beneficios que reciben de los gastos gubernamentales. Este principio se puede distinguir con claridad solamente cuando el rendimiento de un impuesto se destina a financiar un servicio concreto para el contribuyente.⁴⁰

Para hablar con mayor claridad, entendemos que esta obligación de contribuir se sustenta en que finalmente los beneficiados con el gasto público son los gobernados, en virtud de que los impuestos se destinan a financiar un servicio concreto para el contribuyente.

Ordinariamente los recaudadores fiscales y los gastos públicos deben considerarse como un todo, es decir que todo lo que se recaude se a destinado al gasto público.

3.1.3. Principio de Crédito por Ingreso Ganado.

La idea de este principio es que aquellos que obtuvieron sus ingresos como resultado de cualquier clase de trabajo, recibiera un tratamiento favorable, el ingreso que la ley considera como no ganado debería de castigarse con tasas altas ejemplo: Si una persona obtiene ingresos por que

³⁹ ARRIJOA VIZCAINO ADOLFO. *Op. cit. Supra* (5) p. 235

⁴⁰ SOMMERS HAROLD M. *Cit. ARRIJOA VIZCAINO ADOLFO. Op. cit. Supra* (5) p. 236

recibió una herencia se define a este ingreso como ingreso no ganado y por lo tanto se le deberán de aplicar las tasas altas; lo mismo sería si los individuos reciben, premios, rentas, etc. Además del sueldo que perciben todos los asalariados deberán ser tratados con la tasa o tarifas preferencias, porque proviene del trabajo.

Básicamente, debemos considerar el origen del ingreso para establecer el criterio de la distribución de las cargas tributarias, dando que un tratamiento favorable a los ingresos de cualquier trabajo y castigando a los ingresos derivados de la especulación o de la suerte.

3.1.4 Principio de Ocupación Plena.

Este principio es una moderna variante del principio de Economía de Adam Smith. Se caracteriza por pugnar por una política tributaria que, sin oprimir a la industria y al comercio, se oriente hacia la continua reinversión de las utilidades con propósitos de generación de fuentes de trabajo, o en su caso, con el fin de mantener un pleno nivel de ocupación que asegure la prosperidad y consecuentemente la riqueza.

Este principio establece que los impuestos pueden estar formulados con el objeto de estimular la producción y el empleo, no tomando en cuenta que el objeto principal de recaudar es la protección económica.

3.1.5. Principio de la Conveniencia.

Frecuentemente el único principio usado en el análisis, estructuración, aprobación e implementación de los impuestos es el de la conveniencia

política y personal de nuestros legisladores, no se van más allá de la equidad o sobre la justicia social que bastante falta que hace.

Este principio no es más que la máxima de la Economía de Adam Smith enunciada en la forma más elemental, ya que postula la idea de que algunos impuestos se deben establecer con la única finalidad de recaudar lo más posible con la menor dificultad.⁴¹

Tal facilidad de recaudación permitirá entonces que la misma sea conveniente con respecto de cubrir otras necesidades del Estado, pues permitirá que los recursos se alleguen con mayor rapidez y sin complicaciones.

3.1.6 Principio de Justicia.

De conformidad con lo establecido en dicho principio, los gobernados están obligados a contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades, es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o menosprecio de esta máxima, depende lo que se llama equidad o falta de equidad de los impuestos.

Al respecto, la doctrina ha considerado que un impuesto es justo y equitativo, cuando es general y uniforme. La generalidad consiste en que todas las personas cuya situación jurídica o de hecho coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal deben pagar impuestos. Sin embargo, esta obligación debe estar limitada por el concepto de

⁴¹ *Ibidem.*

capacidad contributiva, la cual se posee “cuando la persona percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, es decir, cuando tales ingresos rebasan aquellas cantidades que son suficientes para que la persona o la familia subsista. Así, las obligaciones tributarias nacen una vez que el contribuyente ha satisfecho sus necesidades primarias personales y familiares, después de lo cual está en aptitud de contribuir para los gastos del Estado. Lo difícil será en este caso determinar la cantidad indispensable que se necesitará para que el hombre subsista.

Por su parte, la uniformidad consiste en que todos los contribuyentes deben ser iguales frente al impuesto, que no existan distinciones ni trato diferente entre los sujetos que actualizan los supuestos de la contribución.

Agregando a este principio, se establece que para que se cumpla el ideal de justicia en el consagrado es necesario que los impuestos que integran un sistema impositivo deben gravar de forma tal que representen para todos los contribuyentes igual sacrificio mínimo, por lo tanto, dicho sacrificio deberá ser igual para todos los que se encuentren en la misma situación.

3.1.7 Principio de Certidumbre.

Este principio señala que todo impuesto debe tener fijeza en sus principales elementos o características, para evitar así actos arbitrarios por parte de la administración pública, es decir, el impuesto que cada individuo debe pagar debe ser cierto y no arbitrario. Asimismo, todos los elementos que integran al impuesto, la época de cobro, la forma de pago, la cantidad adeudada, todos deben ser claros y precisos, lo mismo para el contribuyente

que para cualquier persona, pues no hay que dejar cabida al abuso que pueda derivar en corrupción.

Por lo tanto, para cumplir con este principio, la ley impositiva deberá establecer con claridad y precisión quien es el sujeto del impuesto, su objeto, tasa, cuota o tarifa, base gravable, fecha de pago y sanciones aplicables, con el objeto de que el poder legislativo no altere dichos elementos en perjuicio del causante e introduzcan la incertidumbre.

3.1.8 Principio de Comodidad.

Este principio dispone que todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la forma que sean más cómodos para el contribuyente, lo cual significa que los plazos y fechas deben fijarse de modo que a los contribuyentes les resulte práctico y poco gravoso el cumplir con su obligación tributaria. En este sentido, si se considera el pago de un impuesto como un sacrificio del particular, el legislador debe hacer cómodo su entero, por lo que deberán escogerse fechas que sean propias y ventajosas para que el contribuyente realice su entero.

Con lo anterior, además de lograrse un servicio cómodo para el particular contribuyente, se mejorará en gran medida la recaudación fiscal y por lo tanto, el financiamiento del Estado será eficaz.

3.1.9 Principio de Economía.

Este principio consiste en que toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que ingresan al tesoro público. En tal sentido,

el costo de recaudación no debe de exceder demasiado el rendimiento total del impuesto, pues en tal caso, el impuesto sería incosteable, y su cobro sería innecesario en razón del poco beneficio que genera.

Por lo tanto, si la diferencia entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que ingresan en el tesoro público es mucha, puede deberse a una de las cuatro causas siguientes que transforman en antieconómico el impuesto:

- La recaudación del impuesto puede necesitar un gran número de funcionarios, cuyos emolumentos suponen una contribución adicional.
- La existencia de impuestos opresivos a la industria, que desalienten a la industria.
- Las multas y las penas en que incurren los infortunados individuos que tratan sin éxito de evadir el impuesto, pueden con frecuencia arruinarlos, eliminando los beneficios que la comunidad podría derivar del empleo de sus capitales, y;
- Someter a la gente a frecuentes visitas y al examen odioso de los recaudadores de impuestos, que hacen objeto, al causante, de vejaciones y opresiones innecesarias.

3.1.12 Principio de Economía Pública.

Proclama que debe hacerse una prudente elección entre las fuentes de impuestos, que son el capital, la renta y los medios de consumo, teniendo en cuenta los puntos de vista de la economía, las consideraciones de política social y los fines de la aplicación de los impuestos.

En este sentido podemos rescatar dos características principales y que se derivan del principio en cuestión:

- a) Elección de buenas fuentes de impuestos.- Consiste en la elección entre la renta, el capital y los medios de consumo, teniendo en cuenta el punto de vista de la economía privada y de la pública, las consideraciones de política social y los fines de aplicación de los impuestos.⁴²

- b) Elasticidad o movilidad de la imposición.- De acuerdo a esta máxima, los impuestos deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras, de manera que en un sistema deben existir uno o varios impuestos, que con un simple cambio de tarifas, produzcan los recursos necesarios en situación de crisis.⁴³

⁴² GARZA SERGIO FRANCISCO DE LA. DERECHO FINANCIERO MEXICANO. Ed. Porrúa, México, 1968, p. 406

⁴³ FLORES ZAVALA ERNESTO. ELEMENTOS DE FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS. Ed. Porrúa, México, 1993, p. 152

3.1.13 Principio de la Administración Fiscal.

Se refiere a la fijeza en la imposición de la ley tributaria y su ejercicio, la cual se expresa en las siguientes reglas.

- La mayor preparación profesional y moral de los encargados de la administración de los impuestos.
- La simplicidad del sistema de impuestos y de su organización.
- Dar la indicación exacta de la fecha y lugar de pago del monto de la suma debida y de las especies liberatorias admitidas
- Emplean las leyes y en los reglamentos un lenguaje claro simple y accesible a todos aun cuando no siempre será posible por las complicaciones que entrañan los impuestos actuales.
- El rigor jurídico y la precisión, que excluya la discusión y la controversia son una necesidad de las leyes.
- Al lado de las leyes deben expedirse circulares y disposiciones que aclaren no solo para los órganos de la Administración sino para el público, los principios establecidos en la ley.
- Las discusiones relativas a las penas, defensas y ciertos principios fundamentales deben hacerse imprimir en las formas oficiales para notificarse o para el control de impuestos.

- Debe utilizarse la prensa para dar a conocer las leyes nuevas

3.2 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.

Los principios constitucionales en materia tributaria son las máximas sobre las cuales cualquier legislación tributaria deberá emanar y respetar para que el cobro de los impuestos no derive en inconstitucional, y por consecuencia, carezcan de validez jurídica en el mundo del derecho positivo mexicano. Dichos principios constitucionales se encuentran establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; y en vista de que es una norma fundamental de la organización jurídica de la nación, toda actividad tributaria que ejerza el Estado debe sujetarse a dichas pautas.

No basta que la relación jurídico-tributaria se rija por lo que prevía y expresamente determine la ley aplicable, sino que esta ley debe encontrarse además fundada en los correspondientes preceptos constitucionales o al menos debe evitar contradecirlos.

Por lo anterior, procederé a definir los preceptos constitucionales que cualquier contribución que se establezca en nuestro país deberá observar.

El artículo 31 constitucional fracción IV es la norma primaria que regula la creación de normas secundarias en materia tributaria, es decir, la potestad tributaria normativa del Estado se apoya en dicha disposición constitucional, la cual establece:

“Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y

Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Del contenido del citado precepto podemos distinguir 4 requisitos o circunstancias fundamentales en materia tributaria:

- a) Es una obligación (Principio de obligatoriedad)
- b) Deben contribuir al gasto público
- c) Las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas
- d) Las contribuciones deben estar en ley (Principio de Legalidad)

Los referidos principios representan auténticas garantías individuales, (no obstante que los mismos no aparecen en el capítulo de la Constitución relativo a las garantías individuales), dichas garantías son para proteger a los gobernados del abuso de los órganos competentes para la creación de normas jurídicas con carácter obligatorio, así como para los órganos encargados de su aplicación.

Cabe destacar que lo más relevante de los principios constitucionales dentro del marco de un Estado de Derecho es que estos denoten justicia tributaria.

3.2.1 Principio de Obligatoriedad.

De acuerdo a lo que estipula en el artículo 31 fracción IV Constitucional el contribuir a los gastos públicos de la Federación, de las

Entidades Federativas, y de los Municipios, constituyen una obligación ciudadana de carácter público, como puede serlo el servicio militar o el hacer que los hijos concurren a las escuelas públicas o privadas para obtener la educación obligatoria.

El principio de obligatoriedad significa que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una Ley Tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma ley establece.

El principio de obligatoriedad en materia fiscal tiene que entenderse en función no de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, sino como una auténtica obligación pública, de cuyo incumplimiento pueda derivarse severas consecuencias para los particulares (artículo 22 Constitucional), es decir, la propia Constitución al mismo tiempo que estatuye el Principio de Obligatoriedad como un deber ciudadano de orden público, otorga al estado los instrumentos jurídicos adecuados para velar por su plena vigilancia y el cabal cumplimiento.

En conclusión, la obligatoriedad consiste en que el pago de los tributos para cubrir el gasto público es una obligación que tienen todos los mexicanos, constituyéndose así en la obligación general en materia contributiva. Asimismo, la obligatoriedad consiste en el elemento coercitivo de las contribuciones a cargo de los sujetos pasivos y cuya fuente deriva de la propia norma jurídica, pues los contribuyentes deben cumplir con esta obligación una vez que caen en la situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador del tributo. Es decir, al crear el artículo 31 en su fracción IV de la Constitución Federal la obligación económica de contribuir, al mismo tiempo se configura al sujeto pasivo de la relación tributaria.

Lo referente al gasto público derivado del artículo 31 fracción IV constitucional se desprende que otra característica de las contribuciones consiste en que el destino de la recaudación debe ser el gasto público; es decir, en cumplimiento a ese mandato constitucional, las contribuciones deben destinarse a satisfacer los gastos previstos en el Presupuesto de Egresos. Por lo que se puede decir que si tenemos la obligación de contribuir para la satisfacción del gasto público, toda aquella contribución que se establezca y no esté destinada a satisfacer dicho gasto aprobado en el presupuesto, debe reputarse inconstitucional.

Lo anterior quiere decir que, no obstante que constitucionalmente existe la obligación de los mexicanos para contribuir, dicha contribución debe ser destinada a sufragar el gasto público; es decir, la obligación de contribuir va en función de que lo recaudado se destine al gasto público.

3.2.2 Principio de Legalidad.

El principio de legalidad tributaria es una garantía constitucional que consiste en que todos los elementos esenciales de las contribuciones deben encontrarse establecidos en una ley. En nuestro sistema legal y en virtud de este principio, el Poder Legislativo es el único órgano con potestad para el establecimiento de los tributos. Ernesto Flores Zavala señala que los impuestos deben establecerse por medio de disposiciones que tengan carácter de general, abstractas, impersonal y que emanen, como hemos dicho, del propio Poder Legislativo.⁴⁴

⁴⁴ FLORES ZAVALA ERNESTO. *Op. cit. Supra* (43) p. 204

El principio de legalidad tiene su sustento en el aforismo latino “*nullum tributum sine lege*” que significa que no puede existir contribución alguna que no se encuentre contenida en una ley formal y material como acto propio y normal del poder legislativo. Es decir, como máxima fundamental se requiere que para el establecimiento de cualquier contribución, este se haga a través de una ley debidamente creada por el legislador.

No obstante lo anterior, este principio no se refiere únicamente a que la ley debe establecer las contribuciones, sino que también es necesario que señalen los elementos propios de las mismas, como son sujeto, objeto, base, tasa, época de pago, a fin de que no se quede a arbitrio de la autoridad la determinación de los mismos. Este criterio ha sido compartido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación quien en jurisprudencia firme establece:

“Al disponer el artículo 31 fracción IV constitucional, que son obligaciones de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”. También exige que los elementos esenciales de los impuestos del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley. Es decir, el principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; esto es, los hechos imposables.”

Es decir, el principio de legalidad exige que no puede existir tributo alguno o prestación patrimonial im puesta a cargo de sujeto alguno que no

haya sido creada previamente por una ley, lo que a su vez implica, como lo ha manifestado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el que los elementos propios del tributo deben estar previstos por la norma jurídica; cabe destacar que entre dichos elementos se debe consignar el presupuesto de hecho o hecho imponible que origina el nacimiento de la obligación tributaria, toda vez que el requisito de legalidad es un requisito existencial, esencial para la formación de dicho hecho generador, es decir, sin definición en la ley no hay hecho imponible.

Por su parte, los contribuyentes solo que se encuentren obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les imponen las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el fisco los derechos que esa misma ley les confiere.

3.2.3 Principio de Proporcionalidad y Equidad.

El principio de proporcionalidad y equidad nacen en el proyecto de Constitución de 1857, estableciéndose así en la constitución del mismo año y manteniéndose vigente hasta la Constitución que nos rige actualmente.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no define el contenido ni el alcance del principio de proporcionalidad y equidad, por lo que es necesario recurrir a la doctrina y jurisprudencia para lograr una real comprensión de los mismos.

En tal tesitura, resulta evidente que en estos principios existen dos posturas contrarias en relación a si deben ser considerados como un solo concepto o como dos conceptos; dichas posturas contradictorias surgen cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación, decide separarlos en dos

principios diferentes, toda vez que establece que todo impuesto debe cumplir con los requisitos de proporcionalidad y equidad, por lo que al hablar en plural da la impresión de que son dos requisitos diferentes, por un lado la proporcionalidad y por el otro la equidad, lo anterior se observa en la Tesis 541 en la cual dispone:

“De acuerdo con el artículo 31 fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero que sea proporcional; segundo que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos”

Así mismo, en la tesis 3ª/J.4/91 la Corte reitera su criterio acerca de que los elementos de proporcionalidad y equidad deben ser entendidos por separado, en virtud de que su naturaleza es diferente, sus argumentaciones son las siguientes:

“La proporcionalidad y equidad que deben de cumplir las leyes fiscales, no deben confundirse pues tienen una naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en... que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.”

Entre los tratadistas que critican esta separación encontramos a Ernesto Flores Zavala, Sergio de la Garza y Servando J. Garza, quienes consideran necesario exista unanimidad entre estos principios para poder

hablar de justicia tributaria; para la defensa de su postura utilizar los siguientes razonamientos:

Flores Zavala dice que no es posible separar las dos palabras, sino interpretar la expresión “proporcional y equitativa” como significando justicia, toda vez que la intención del legislador fue la de expresar que los impuestos fuesen justos; es decir, considera que “con la expresión ‘proporcional y equitativa’ sólo se busca la justicia de los impuestos”⁴⁵

Así mismo, entendiendo la expresión como un solo concepto y criticando la postura de la Suprema Corte de Justicia de la Nación donde se separan los elementos de proporcionalidad y equidad, tenemos al autor Sergio de la Garza quien considera que la exigencia de proporcionalidad y equidad de los impuestos, es una de justicia tributaria; es decir, la proporcionalidad y equidad deben ser vistos en su conjunto como conceptos coincidentes de justicia tributaria. Continúa explicando que la justicia imperante en materia tributaria es la llamada justicia distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes y por indirecto las cargas, estando entre ellas los tributos. En la distribución de estas cargas, la justicia distributiva exige que se traten igual a los iguales y desigual a los desiguales; sin embargo, tal postulado no se puede cumplir si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los sujetos pasivos.⁴⁶

Es decir, la proporcionalidad y equidad deben entenderse como un solo concepto, denota justicia tributaria, toda vez que, si bien es cierto, el principio de equidad consiste en dar trato igual a los iguales y desigual a los

⁴⁵ FLORES ZAVALA ERNESTO. *Op. cit. Supra* (43) p. 206

⁴⁶ GARZA SERGIO FRANCISCO DE LA. *Op. cit. Supra* (42) p. 272

desiguales, dicha exigencia solo puede cumplirse tomando en cuenta la aptitud contributiva de los propios sujetos pasivos de la obligación tributaria.

La opinión de observar como un mismo concepto a la proporcionalidad y equidad es compartido por Servando J. Garza quien expone que:

“Es preciso examinar los conceptos de proporcionalidad y equidad con objeto de determinar si son expresiones de contenido coincidente o de conceptos contrarios y excluyente. La proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia que coincide con el de equidad. En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual. Si estos conceptos fueran contradictorios o excluyentes, ninguna ley podría ajustarse simultáneamente a ambos porque su adecuación a uno implicaría desajuste al otro, y la fracción constitucional liga los adjetivos mediante la conjunción copulativa”⁴⁷

Con lo argumentado por Servando J. Garza, se reafirma lo anteriormente expuesto en el sentido de que la proporcionalidad y la equidad deben de concebirse como un concepto de justicia fiscal.

Por su parte, y en defensa de la posición contraria a la expresada con anterioridad, es decir, argumentando que los principios de proporcionalidad y equidad deben ser entendidos como dos principios distintos y separados, el

⁴⁷ GARZA SERVANDO J. LAS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO. Ed. Cultural, México, 1949, p. 70

Dr. Ramón Reyes Vera establece que la proporcionalidad, histórica y teóricamente es un concepto diferente al de equidad esto en virtud de que la equidad no es un término sinónimo o equiparable con la proporcionalidad, ya que la equidad es la que constituye la justicia en la norma legislativa tributaria federal.⁴⁸ Lo que podemos entender como el hecho de que el principio constitucional encargado de denotar la justicia tributaria es únicamente el principio de equidad. Así mismo tenemos la postura de Emilio Margain quien considera que son dos conceptos y no uno sólo los que contienen las palabras “proporcional y equitativo”:

*“Atendiendo a la evolución que ha venido experimentando la Legislación Tributaria Mexicana, bien puede sostenerse que son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras proporcional y equidad. Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativo significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación”.*⁴⁹

Podemos concluir al respecto que los principios de proporcionalidad y equidad efectivamente son dos conceptos separados más no son contradictorios, toda vez que estos principios se encuentran íntimamente relacionados, pues, si bien es cierto, el principio de proporcionalidad tributaria se refiere a la valoración de la riqueza propia de los sujetos, el

⁴⁸ REYES VERA RAMÓN. LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 31 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL MEXICANA. T.F.F. México, 1982, p. 444

⁴⁹ MARGÁIN M. EMILIO. INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. Ed. Porrúa, México, 1997, pp. 58 y 59

principio de equidad se refiere a que se dé un trato igual a los sujetos que tienen igual potencialidad; es decir, no podemos hablar de una capacidad contributiva general, sino que debemos valorar igual a aquellos sujetos en igualdad de condiciones en lo referente a esa capacidad. En otras palabras, un impuesto debe cumplir con ambos requisitos de proporcionalidad y equidad, ya que dudamos mucho existan impuestos proporcionales y no equitativos o viceversa, los que, en caso de existir, deben ser declarados inconstitucionales.

Procedamos entonces a su análisis por separado.

3.2.3.1 Principio de Proporcionalidad.

Este principio significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica aportando al fisco una parte justa y adecuada de sus ingresos utilidades o rendimientos. Dicho en otras palabras, el principio de Proporcionalidad implica, por una parte, que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cuantitativamente superior a aquellas que sus ingresos son menores.

Etimológicamente la palabra proporcionalidad proviene del latín *proportio, proportionis*, palabra que se descompone en el sustantivo *portio*, que proviene del propio latín de las palabras *pars, partis*, que significan proporción, parte, pedazo y de la preposición *pro* que significa delante, ante, a la vista y que en composición con otra denota en ocasiones posición, inclinación, hacia y dirección.

Una correcta interpretación a la fracción IV del artículo 31 Constitucional respecto de la proporcionalidad, se estructura dentro del Derecho Fiscal atendiendo básicamente a los siguientes elementos esenciales.

1) La capacidad contributiva del sujeto.

2) Una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por cada contribuyente.

3) Las fuentes de riquezas disponibles y existentes en el país entre las cuales deben ser distribuidas en forma equilibrada todas las cargas tributarias, con el objeto de que no sean inequitativas.

Los sujetos del impuesto (contribuyentes), deben pagar la contribución de acuerdo con sus posibilidades económicas, es decir, proporcionalmente a la renta que reciben bajo la protección del Estado, consecuentemente pagará más impuesto quien recibe más renta y menos quien recibe menos renta.

3.2.3.2 Principio de Equidad.

El principio de Equidad está constituido por la igualdad, esto significa que para el debido acatamiento del principio las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento del principio, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren ubicados en idéntica situación.

Podemos decir que este principio establece el trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Este principio nos indica la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo; lo que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis que causa ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pagos etc. debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyentes.

La contribución impuesta a los ciudadanos debe ser fijada por el Estado de modo cierto, no arbitrario, la cuota, la época, el modo de pago, etc., deben ser establecidos con claridad y precisión para que el contribuyente esté en condiciones de conocerlas, evitando de esta manera que el Estado se convierta en un dictador en materia tributaria.

3.2.4 Principio de Generalidad.

Este principio constitucional está fundamentado en el encabezado del artículo 31 constitucional, el que a la letra dice “Son obligaciones de los Mexicanos” lo cual significa que todas las personas que se coloquen en la hipótesis normativas contenida en las leyes expedidas por el Estado Mexicano, automáticamente quedan obligado a contribuir al gasto publico.

No obstante, a lo anterior se podría pensar que los extranjeros quedan fuera de esta obligación pero analizando la situación encontramos que el precepto constitucional carece de técnica jurídica y que si bien no exime del pago de impuestos a los extranjeros tampoco los incluye como contribuyentes para el gasto público; sin embargo este problema queda resuelto con un criterio emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación que a la letra dice” Es incuestionable que en el caso de que la fuente de

riqueza o del ingreso está situada dentro del territorio nacional, el Estado Mexicano, en uso de su soberanía tributaria, tiene derecho a recabar los tributos legítimamente creados sino que ello pueda conceptuarse como violatorio al artículo 31 IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues dicho precepto corresponde al capítulo de las obligaciones de los Mexicanos, pero sin que ello signifique que por estar obligados los mexicanos a contribuir a los gastos de la Federación, de los Estados y municipios en donde residen, de la manera proporcional y equitativa que señalan las leyes, los extranjeros están exentos de dicha obligación cuando la fuente de riqueza radica dentro del territorio nacional dentro del supuesto, cuando están domiciliados en la República Mexicana”

Como ejemplo de la generalidad de la legislación tributaria tenemos el artículo 1 de La Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual establece:

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

1. Los residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza donde procedan.

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

3. Los residentes en el extranjero respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza situada en el territorio nacional, cuando no tenga un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a este.”

3.2.5 Principio de Vinculación con el Gasto Público.

Volvemos a la multicitada fracción IV de artículo 31 constitucional” son obligaciones de los Mexicanos contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio donde Residan...”

Los ingresos tributarios tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas ya que resultaría ilógico e infundado que el Estado exigiera en forma permanente de sus súbditos una serie de contribuciones sin entregar nada a cambio.

Si se analiza el artículo 74 fracción IV no daremos claramente cuenta que al discutirse el Presupuesto de Egresos de cada año, primeramente se establece las contribuciones y en que renglones de gastos se destinan las contribuciones que fueron aprobadas.

También llamado Política Financiera los gastos públicos no pueden, o no deben ser financiados por otros procedimientos.⁵⁰

⁵⁰DELGADILLO GUTIERREZ LUIS HUMBERTO. PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO. 3ª ed. Ed. Limusa, México, 2001, p. 223

3.3 REQUISITOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES.

Como hemos establecido parcialmente en los párrafos anteriores, del análisis de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política, se desprenden 5 elementos para los impuestos o cargas físicas:

1. Los mexicanos están obligados a pagar impuestos.
2. Tienen derechos a percibir impuestos tanto la federación, como los estados como los municipios.
3. Los impuestos que los particulares están obligados a cubrir, deben estar establecidos en una ley federal, estatal o municipal según sea el caso.
4. Los impuestos deben ser proporcionales y equitativos
5. El dinero recaudado por los impuestos deben destinarse al gasto público federal, estatal o municipal según el impuesto sea federal o estatal, o municipal.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, de acuerdo con nuestra doctrina, interpretó en 1984 el citado artículo 31 fracción IV, en la Tesis de Jurisprudencia 173. De acuerdo con el multicitado artículo de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo; y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos del Estado. Si falta alguno de estos tres

requisitos necesariamente el impuesto será contrario a lo establecido por la Constitución General.

Ahora bien, aún cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una forma general para determinar cuando un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve, quieren decir de justicia tributaria, algunas de las tesis que ha sustentado la Suprema Corte contienen criterios en donde, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo de las garantías individuales, la omisión de este derecho en la legislación de cualquier ley que establezca el cobro de un impuesto lesiona la esfera jurídica del gobernado, traduciéndose en una violación a los principios constitucionales que protegen la justicia en el gobernado.

Con respecto de los extranjeros, la constitución de 1857 establecía claramente en su artículo 33 la obligación a cargo de los extranjeros de pagar impuestos. Dicha obligación se omitió inexplicablemente en la Constitución de 1917, pero es evidente que al colocarles en una situación de igualdad con los mexicanos, la obligación impositiva no es discriminatoria.

Ahora bien la obligación de pagar impuestos a cargo de los mexicanos ya sean federal, estatal o municipal están supeditada al cumplimiento por parte de las autoridades, de los requisitos indicados por el mismo texto constitucional.

El proceso centralizador y que les era más conveniente crear un sistema fiscal estatal, que cobrara impuestos locales a los contribuyentes establecidos en el estado.

Lamentablemente para los Estados, cuando en 1979 se aprueba la Ley del Impuesto al Valor Agregado (impuesto federal) el sistema fiscal federal tenía ya consolidado su estructura normativa por medio de reformas constitucionales, de aprobación de leyes secundarias federales y también algunas oportunas interpretaciones favorables del Poder Judicial Federal de tal modo que la mayor parte de los impuestos a cargo de los contribuyentes de todo el país eran cargas fiscales federales y solamente una pequeña parte del ingreso fiscal total, era en beneficio de los municipios y de los Estados.

Sin embargo, este reparto inequitativo de los recursos fiscales estaba sujeto a las normas constitucionales contenidas en el artículo 31 fracción IV. Las facultades fiscales, tanto de la Federación, como de los Estados, están limitadas por los requisitos señalados en dicho precepto.

Adicionalmente, lo que podría denominarse sistema fiscal de cada estado está también regulado por los mismos elementos por la Constitución. Es necesario que la Legislación fiscal de cada Estado cumpla con los requisitos constitucionales señalados en el artículo 34 fracción IV y además que en cada Estado existan un presupuesto de Egresos, de una Ley de Ingresos y que exista una revisión anual o Cuenta Pública, mediante la cual se haga una inspección o auditoría del uso correcto del dinero fiscal.

En ambos sistemas fiscales (federal y estatal) se establecen limitaciones constitucionales a la facultad impositiva y además, se hace participar al Poder Legislativo en la función fiscal, precisamente para evitar el abuso del Poder Ejecutivo, con lo cual se establece el sistema de

limitaciones y contrapesos tomados en la Constitución de Estados Unidos de América.

CAPITULO IV

PRINCIPALES RUBROS SOBRE LOS QUE MÉXICO OBTIENE SUS RECURSOS.

4.1 INGRESOS TRIBUTARIOS.

México tiene una estructura impositiva que se sustenta, fundamentalmente, en dos impuestos de aplicación amplia: el Impuesto Sobre la Renta (ISR) y el Impuesto al Valor Agregado (IVA). Adicionalmente, se aplican impuestos específicos como el de Tenencia o Uso de Vehículos (ISTUV), el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) y el Impuesto sobre Automóviles Nuevos (ISAN) entre otros, y a partir del 2008, el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) y el Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE), además de otros que tienen un peso específico menor.

Durante las dos últimas décadas, los ingresos tributarios representaron en promedio cerca de dos terceras partes de los ingresos del Gobierno Federal, destacando el ISR, el IVA y el IEPS, que conjuntamente aportaron el 87.8 por ciento de los ingresos tributarios obtenidos en todo el periodo. Para el 2009, estos gravámenes aportarán el 91.7 por ciento de la recaudación tributaria total.

Con menor peso se ubicaron los impuestos al Comercio Exterior (6.9 por ciento); el ISTUV, 1.6 por ciento, y el ISAN, con sólo 0.5 por ciento de los ingresos tributarios en promedio.

En tal cuestión, analizaremos solamente los impuestos que de acuerdo a lo determinado con anterioridad, son los de mayor importancia y los que tienen la carga tributaria más grande dentro de los ingresos

tributarios.

4.1.1 Impuesto Sobre la Renta.

Se llama Renta, al producto del capital, de l trabajo o de la combinación del capital y del trabajo. Puede distinguirse para los efectos impositivos la renta bruta, que es el ingreso total percibido sin deducción alguna, como sucede por ejemplo cuando un impuesto grava los ingresos derivados del trabajo o derivados del capital en forma de intereses. Otras veces se grava la renta libre que queda cuando después de deducir de los ingresos los gastos necesarios para la obtención de la renta, se permite también la deducción de ciertos gastos particulares del sujeto del impuesto.

El Impuesto Sobre la Renta grava en la actualidad la renta o la ganancia neta que tienen las personas físicas o morales, tomando en cuenta la residencia en el país o la fuente de la riqueza. Al principio el cálculo se hacía de todas las ganancias que tenía la persona; en la actualidad y con el objeto de hacerlo proporcional, para su cálculo deberán tomarse en cuenta diversas cuestiones como lo son las deducciones o las pérdidas fiscales, como lo veremos en el presente capítulo.

4.1.1.1 Evolución histórica del Impuesto.

Se mencionará de manera breve las diversas leyes del impuesto sobre la renta que han estado en vigor en México. Los datos que a continuación se mencionan (de 1921 a 1991) fueron tomados del autor Enrique Calvo, los

cuales se citan textualmente.⁵¹

Ley del Centenario del 20 de julio de 1921.

El impuesto sobre la renta nace en México en 1921 con el Impuesto del Centenario. “El 20 de julio de 1921 se publicó un decreto promulgatorio de una ley que estableció un impuesto federal, extraordinario y pagadero por una sola vez, sobre los ingresos o ganancias particulares. No fue una Ley de carácter permanente; sólo tuvo un mes de vigencia. La Ley se dividía en cuatro capítulos denominados “Cédulas”: 1) Del ejercicio del comercio o de la industria, 2) Del ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística o innominada, 3) Del trabajo a sueldo o salario, 4) De la colocación de dinero o valores a rédito, participación o dividendos. No hubo Cédulas para la agricultura ni para la ganadería.

La base del impuesto coincidía con el objeto del mismo: el ingreso o ganancia bruta obtenido, lo cual provocó que al determinarse el impuesto sobre esta base, no se gravara al sujeto en función a su capacidad contributiva, es decir, sobre su utilidad o ganancia neta, que era la que realmente modificaba positivamente su patrimonio, característica esencial de los impuestos directos. La ley señalaba como sujetos del impuesto tanto a los mexicanos como a los extranjeros, cualquiera que fuese su domicilio, siempre que la fuente de sus ingresos se localizara en el territorio nacional.

Cada cédula tenía su propia tarifa, dividida en tres o cuatro categorías, lo cual denotaba el inicio de las tasas progresivas en México, que doctrinariamente se consideran las más idóneas para efectos de alcanzar el

⁵¹ CALVO NICOLAU ENRIQUE. ESTUDIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Ed. Themis, México, 1987, pp. 22 a 28

mandato constitucional de lograr equidad en los impuestos.

Las tasas de impuesto variaban de 1% a 4% para profesionistas, comerciantes e industriales, y de 1% a 3% para personas que percibieran sueldos.

El impuesto debía pagarse en la primera quincena de septiembre de 1921, mediante la cancelación de estampillas que llevaban impresa la palabra "Centenario". Para la verificación del cumplimiento de las obligaciones establecidas en esta ley, se crearon los Consulados y las Juntas Calificadoras Regionales que, entre otras, tenían la facultad de estimar los ingresos o ganancias probables de los causantes morosos, y sobre dicha estimación se liquidaba el impuesto que debían pagar los contribuyentes. Éstos podían inconformarse ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público contra las liquidaciones que se emitieran, de manera que ésta examinara las pruebas que se presentaran y resolviera en consecuencia.

Éste fue el inicio de un medio de defensa en la materia fiscal, conocido como Recurso de Reconsideración Administrativa, que hoy día se regula en el Código Fiscal de la Federación bajo la denominación de Recurso de Revocación. El producto de este impuesto transitorio se destinó a la adquisición de barcos para la marina mercante nacional y a la realización de obras para el mejoramiento de los puertos.

Ley del 21 de febrero de 1924 y su reglamento.

El 21 de febrero de 1924, se promulgó la Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos Vigente sobre Sueldos ,

Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas. Esta ley no fue de carácter transitorio como fue la del Centenario y marcó el inicio del “sistema cedular” de gravamen que rigió en nuestro país por aproximadamente cuarenta años. En contraste con la Ley del Centenario, esta Ley no gravaba los ingresos brutos de las sociedades y empresas, para la determinación de la base gravable se permitía efectuar deducciones de los ingresos. Por eso esta Ley constituye el antecedente más remoto del Impuesto sobre la Renta ya que, además de que fue una Ley permanente, permitió gravar solamente la utilidad obtenida, que es la que produce el incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes, ese incremento es, propiamente, el signo de capacidad contributiva. El Reglamento que se promulgó el mismo día que la Ley, establecía en sus diversos Capítulos las clases de contribuyentes, indicaba la forma de elaborar las declaraciones y la manera de pagar el impuesto.

Ley del 18 de marzo de 1925.

Esta ley fue la que por primera vez se llamó “Ley del Impuesto Sobre la Renta”. Rigió dieciséis años durante los cuales sufrió varias modificaciones para adecuarse al crecimiento económico de México. Definió lo que debía entenderse por ingreso y por primera vez se le dio consideración al ingreso por crédito, sin embargo, se establecía que sólo procedía a tomarlo en consideración cuando no existiera obligación de restituir su importe, requisito que más tarde desapareció, porque era una redundancia que únicamente sirvió para evadir el oportuno cumplimiento de la Ley.

Ley del Impuesto sobre el Súper-provecho del 27 de diciembre de 1939.

Durante el período comprendido entre 1932 y 1948 aparecieron leyes complementarias a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, con diversos fines, los cuales podríamos sintetizar en la necesidad que tenía el Estado de obtener recursos para satisfacer las necesidades apremiantes que tenía la nación originadas principalmente por el estado de guerra existente en esa época. La iniciativa de Ley del Impuesto Sobre la Renta sobre el Súper-provecho decía: abrirá un nuevo cauce de justicia en el régimen tributario de la nación, al limitar, en beneficio del Erario Público, las ganancias excesivas que obtengan los contribuyentes de la Cédula I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es decir, las personas físicas o morales que se dedican a actividades comerciales, industriales o agrícolas.

Ley del 31 de diciembre de 1941 y su reglamento.

La reforma fundamental que implica el proyecto es la supresión del Impuesto del Súper-provecho. La razón de esta medida radica en el propósito firme del Gobierno Federal de no limitar las utilidades legítimas en un momento en el que el país requiere en alto grado el impulso de la iniciativa y de la empresa privada. Sin embargo, para compensar la disminución de los ingresos federales que ocasionó la supresión del impuesto mencionado se aumentaron las tasas de las diferentes tarifas cedulares. Esta ley volvió a agrupar en Cédulas a los diversos contribuyentes.

Ley del 30 de diciembre de 1953 y su reglamento.

Se puede decir que en esta Ley se perfeccionan las normas que contuvieron las anteriores, sin embargo, no significó transformación o evolución en la estructura del Impuesto Sobre la Renta. Por primera vez se

consignaron en la Ley las deducciones que podían hacer los contribuyentes para determinar su utilidad gravable, lo cual constituyó un importante avance al adecuarse a la obligación constitucional de que las contribuciones deben establecerse en la Ley y no en un reglamento. Esta Ley sufrió sus principales modificaciones por decreto del 28 de diciembre de 1961 y tuvo como principal adición la Tasa Complementaria Sobre Ingresos Acumulables, la que en materia de impuesto personal trataba de corregir la desproporcionalidad e inequidad del sistema cedular.

Ley del 30 de diciembre de 1964 y su reglamento.

En esta ley, que estuvo en vigor dieciséis años, se abandonó por primera vez el sistema cedular y se dividió en dos Títulos solamente: uno para el Impuesto al Ingreso Global de las Empresas y otro para el Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas. Por primera vez se hizo el intento de implantar un impuesto global aun cuando no se logró del todo, porque dejaban de acumularse o adicionarse a los demás ingresos del contribuyente persona física, los intereses que obtuviera provenientes de ciertos valores de rendimiento fijo, así como los ingresos que percibiera por concepto de dividendos y los que derivaran de sus actividades empresariales. Fue a partir de 1978 cuando se adicionó en esta Ley la Tasa complementaria sobre utilidades brutas extraordinarias, la cual estuvo en vigor unos años solamente.

Ley del Impuesto de 1987.

A partir de 1987 se amplió la base gravable de las sociedades mercantiles a través de incorporar en el procedimiento de cálculo de la utilidad gravable el efecto económico que la inflación origina en los créditos

que conceden los contribuyentes y en las obligaciones que contraen. Sin embargo para mitigar el efecto que esto tendría en la utilidad gravable se hicieron ajustes a la Ley para: I.- permitir la deducción de la adquisición de inventarios en el propio ejercicio, independientemente de la época en que se vendieran, II.- dar efecto fiscal a la reevaluación que la inflación produce en los bienes de activo fijo y III.- permitir la reevaluación por efecto de la inflación de las pérdidas fiscales que podían deducirse de la utilidad gravable de los ejercicios siguientes. La entrada súbita de este sistema pudo haber provocado serios quebrantos financieros en las empresas, por tal motivo se dispuso que el nuevo sistema fuera cobrando paulatinamente plena vigencia. Para tal fin, el contribuyente tendría que determinar anualmente dos bases gravables diferentes: la base tradicional y la base nueva.

Ley del Impuesto de 1991.

Sería hasta 1991 cuando definitivamente cobrarían plena vigencia las reglas para determinar la utilidad en la Base Nueva, porque se abandonarían totalmente las reglas relativas a la Base Tradicional. Esta ley no se reformó pero sí cabe destacar que surgen sin embargo reglas y disposiciones de carácter general que se adicionan a la ley, esto es lo que conocemos como Miscelánea Fiscal.

Ley del Impuesto de 2002.

Esta nueva ley reestructura a la ley anterior e incorporan disposiciones de reglas misceláneas, jurisprudencias y reglamentarias e incluyen un título específico de empresas multinacionales.

La nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Como parte de la Nueva Reforma Hacendaria Distributiva, se promulgó una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta con vigencia a partir del 1 de enero del 2002; en consecuencia, el anterior instrumento jurídico vigente hasta el 31 de diciembre de 2001 quedó abrogado. No obstante, la mayor parte del contenido del nuevo ordenamiento legal encuentra su origen en el anterior; por ese motivo, es importante ubicar al lector dentro de la nueva estructura, correlacionándola con la abrogada, con el objeto de simplificar el manejo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del año 2002.

Aún cuando el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta continúa vigente, según disposición transitoria, siempre y cuando no se oponga a lo establecido en la nueva Ley del Impuesto en cuestión, surge la necesidad de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público emita un nuevo reglamento que facilite la aplicación de la ley en comento, situación que ya quedó señalada como a más tardar dentro del séptimo mes siguiente a la entrada en vigor de la ley, en la fracción XVI del artículo segundo transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 2003. Este reglamento fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 17 de octubre de 2003, quedando en vigor al día siguiente de su publicación.

4.1.1.2 Sujetos del Impuesto.

Dentro de las hipótesis previstas en la Ley para determinar si una persona está obligada o no al pago del ISR, solo existen dos (la nacionalidad dejó de serlo desde 1985) causales: a) la residencia; b) la ubicación de la fuente de riqueza. De esa manera, si una persona física o moral realiza actos o actividades que encuadran perfectamente en alguna de las dos hipótesis

establecidas en el artículo 1º de la Ley, se convertirá en sujeto obligado al pago del ISR.

El artículo 1º literalmente señala:

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

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

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

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

De tal manera que una persona física o moral se convierte en sujeto del Impuesto Sobre la Renta cuando se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos: que sean residentes dentro del territorio nacional o que la fuente de riqueza a sobre la que se aplica la tasa para el cálculo del impuesto esté dentro del país.

En primer plano, de conformidad a lo establecido por el artículo 9 del

Código Fiscal de la Federación, se consideran residentes en el territorio nacional a las siguientes personas:

I. Las personas físicas que:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se consideraran residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en el territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.

2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios de Estado o trabajadores del mismo, aún cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.

II. Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.”

De esta manera es que se determina la residencia dentro del territorio nacional, de tal forma que como lo establece la ley del impuesto en cuestión, estarán obligadas al pago del mismo las personas físicas que de conformidad con lo establecido en la ley, residan en el territorio nacional, o que tengan su establecimiento dentro del territorio nacional.

A efecto de que la ley exprese con mayor claridad la calidad de residente o de establecimiento permanente dentro del país, el artículo 2º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece diversas consideraciones a las que deberán sujetarse los sujetos pasivos, extranjeros, mexicanos, residentes, o que trabajen a través de instrumentos jurídicos como el fideicomiso, para el pago del impuesto en cuestión. Asimismo, el artículo 3º de la mencionada ley establece algunas excepciones para determinar que no se está en presencia de un establecimiento permanente. No se transcriben, pues considero que con la información que se presenta en el presente párrafo es suficiente.

Con respecto del segundo elemento, en lo referente a la ubicación de la fuente de riqueza, establece la ley que independientemente de la nacionalidad o la residencia de la persona, mientras la fuente de riqueza, es decir, los ingresos que la persona reciba por las diversas actividades que pueda llevar a cabo se hallen en México, estará sujeta al pago del impuesto respecto de dichos ingresos.

A partir de los conceptos anteriores, y ante la interrogante respecto a si una persona física o moral es o no sujeto del impuesto, deberá analizarse si el acto o actividad que realiza encuadra o no dentro de alguno de los supuestos anteriores, para determinar si es o no sujeto y, en el primer caso,

ubicarlo bajo el título respectivo , según se trate de una persona física o moral, y si tiene o no en México un establecimiento permanente. De esa manera, cuando ya esté situado en el título correspondiente, procederá a colocarse, si es el caso, en el capítulo correspondiente.

4.1.1.3 Objeto del Impuesto.

El objeto del Impuesto Sobre la Renta, como lo mencionamos en un principio, es principalmente gravar la renta o el enriquecimiento percibido por los contribuyentes, persona física o moral, con ocasión de las diversas actividades que estos puedan ejercer. Como pudimos observar, México aplica el principio fiscal de la territorialidad, es decir, que las actividades económicas que se desarrollan en su espacio generan impuestos, sin que por ello estas operaciones den lugar a doble tributación.

Con respecto de los ingresos atribuibles, a pesar de no tener un concepto específico de lo que son “ingresos”, el artículo 4º de la ley del impuesto establece básicamente con respecto de las personas morales y sobre ingresos lo siguiente:

“Se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle o los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuados por la oficina central de la persona, por otro establecimiento de ésta o directamente por el residente en el extranjero, según sea el caso. Sobre dichos ingresos se

deberá pagar el impuesto en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley, según corresponda.”

También se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los que obtenga la oficina central de la sociedad o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que dicho establecimiento permanente haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención”

Asimismo, con respecto de las personas físicas, la ley establece a partir de su artículo 110 los distintos orígenes que pueden tener los ingresos, los cuales son principalmente los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, los ingresos por actividades empresariales profesionales, los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, los ingresos por enajenación de bienes, los ingresos por adquisición de bienes, los ingresos por la obtención de premios, los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales y los demás ingresos, dividiendo en regímenes distintos de acuerdo con la actividad y la capacidad contributiva de la persona.

En tal tesitura, podemos determinar de manera general tanto para las personas físicas como para las personas morales, son materia del impuesto los ingresos en efectivo, bienes, servicios, créditos o de cualquier otro tipo que obtengan las personas con fines lucrativos, quedando en consecuencia incluidos los provenientes de la realización de las actividades empresariales, es decir, de las actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, así como los provenientes de la realización de las actividades civiles de las sociedades y asociaciones civiles.

Naturalmente que, en este último caso, cuando dicha actividad tenga fines lucrativos, pues de lo contrario este tipo de entidades de carácter civil tributarán en el Título III de la ley del impuesto, relativo a “Las Personas Morales con fines no lucrativos”.

Desgraciadamente, a diferencia de la ley del impuesto de 1964, la cual sí definía el concepto “ingresos”, como aquellos obtenidos en efectivo, en especie o en crédito, que modificaran el patrimonio del contribuyente, la actual ley, como hemos comentado, no contiene una definición del concepto “ingreso”, como tampoco existe un ordenamiento dentro del Sistema Jurídico Mexicano que precise el concepto en cita o al menos señale sus atributos, situación que en nada contribuye a otorgar seguridad jurídica al contribuyente.

4.1.1.4 Base y Tasa.

Con respecto de las personas morales, dentro del Título correspondiente establece la tasa del 28% aplicado al resultado fiscal, mismo que en el artículo 10 se establece la manera en que se va a lograr su obtención, de la siguiente manera:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas este título. Al resultado obtenido 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.

Con respecto de las personas físicas, de manera general se establece la tasa del 28% como tasa sobre la cual se deberá hacer el cálculo del impuesto a pagar; adicionalmente la misma ley establece diversos supuestos por actividades que las personas físicas pueden desempeñar, aplicando otros tipos de tasas para su cálculo particular, las cuales no se mencionaron en el presente trabajo debido a que no son materia del estudio.

4.1.1.5 Época de pago.

La ley del impuesto analizado, como ya hemos precisado con antelación, establece dos épocas de pago principalmente, atendiendo al tipo de persona de que se trate. Es así que para las personas morales, establece que el impuesto deberá ser enterado dentro de los primeros 3 meses del año calendario siguiente al del ejercicio por el que se paga el impuesto, debiendo ser el ejercicio fiscal regular, pues de lo contrario puede someterse a otro tipo de reglas. Por año regular entendemos cuando la persona moral inicia y termina el ejercicio fiscal relativo al Impuesto Sobre la Renta a la par con el año calendario, es decir, del primero de enero al 31 de diciembre del año que se trate.

Para el caso de las personas físicas, las mismas deberán presentar su declaración anual y enterar el impuesto que tenga a su cargo durante el mes de abril del año siguiente al del ejercicio por el que se paga el impuesto.

A efecto de hacerlo más claro, para ambos casos se ofrece el siguiente ejemplo. Si el ejercicio fiscal sobre el que se van calcular y pagar el Impuesto Sobre la Renta es el referente al 2008, es decir, que el cálculo se hará sobre el resultado fiscal obtenido de los ingresos menos las deducciones, otros conceptos y pérdidas en su caso correspondientes del primero de enero al 31 de diciembre de 2008, entonces, de tratarse de una persona moral deberá enterar el impuesto en los meses de enero, febrero y marzo de 2009; para el caso de persona física será en abril del 2009, pues para ambos casos el 2009 es el año calendario siguiente al que se determina y paga el impuesto.

Para ambos casos también, existe la obligación de enterar provisionalmente el impuesto a su cargo, debiendo hacer declaraciones mensuales y pagos provisionales que serán ajustados en la declaración anual; posteriormente veremos a que se refieren estos pagos provisionales de manera breve.

4.1.1.6 Ingresos.

Con relación a los ingresos, podemos considerarlos como la parte medular sobre la cual se determina el impuesto a pagar, pues como ya se dijo, el Impuesto Sobre la Renta grava principalmente las ganancias, la utilidad de la empresa o persona física, debiendo en tal caso realizar el cálculo para poder aplicar la tasa y así autodeterminar el impuesto y enterarlo.

Como ingresos podemos establecer, de conformidad con el artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se deberán acumular para el cálculo

la totalidad de los ingresos en efectivo, bienes, servicios, créditos o de cualquier otro tipo que se obtenga en el ejercicio.

Debido a la importancia de cada uno de los conceptos, se definen de manera breve. Las siguientes definiciones serán tomadas de la obra Metodología de la Interpretación de las Disposiciones Fiscales de Luis Manuel Cano Melesio, para quedar como siguen:

- Efectivo.- Es la forma más usual de obtener el ingreso, bajo las modalidades de billetes, ya sea en moneda nacional o extranjera o bien mediante cheque.
- Bienes.- aquí se trata de bienes diferentes del efectivo, pudiendo ser mercancías, activo fijo, títulos de valor o cualquier otro bien distinto del efectivo, excepto títulos de crédito.
- Servicios.- Son menos usuales, pero pudiera suceder que, por ejemplo, a una empresa agrícola le liquidaran la venta de su cosecha con los servicios de un ingeniero agrónomo; en este caso, el ingreso por la venta no fue en efectivo ni tampoco en bienes diferentes del efectivo, si no con servicio.
- Crédito.- en este caso, el valor de los bienes enajenados o de los servicios prestados se liquida mediante un pagaré o cualquier otro título de crédito.

- Cualquier otro tipo de ingreso.- Es el rubro más amplio, en él se encuentran los estímulos fiscales que recibe una empresa o la condonación de deudas, por mencionar algunos.

4.1.1.7 Deducciones.

De conformidad con lo establecido por el artículo 29 de la Ley del Impuesto Sobre la renta, las personas morales podrán efectuar las siguientes deducciones que a título de listado limitativo se citan a continuación:

- I. Las devoluciones que reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.
- II. El costo de lo vendido.
- III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.
- IV. Las inversiones.
- V. Derogada.
- VI. Los créditos incobrables, y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere el primer párrafo de la fracción II de este artículo.
- VII. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones de personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social,

y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley.

VIII. Las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluso cuando éstas sean a cargo de los trabajadores.

IX. Los intereses devengados, sin ajuste alguno.

X. El ajuste anual por inflación que resulte deducible en los términos del artículo 46 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

XI. Los anticipos y los rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros, cuando los distribuyan en los términos de la fracción II del artículo 110 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Determinar el alcance de cada uno de los conceptos extendería el estudio del impuesto, pero si considero prudente determinar la complejidad que se presenta para su cálculo, de ahí que puedan aparecer errores en la contabilidad del contribuyente y además perjudicar en las contribuciones que se enteran al fisco.

4.1.1.8 Pérdida Fiscal.

La pérdida fiscal es la diferencia que hay entre los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas, cuando estas últimas sean

superiores a los ingresos, el resultado obtenido se incrementará, en su caso, con la participación de las utilidades a los trabajadores pagada en el ejercicio.

La pérdida fiscal generada en un ejercicio se deberá amortizar dentro de los 10 ejercicios siguientes, cuidando que no pase un ejercicio fiscal sin que haya deducción cuando de conformidad con la ley pueda hacerlo, pues entonces, de haber pérdida fiscal pendiente de deducir, se perderá el derecho de hacerlo hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado.

4.1.1.9 Pagos provisionales.

De conformidad con lo establecido en el artículo 14 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es obligación de los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta efectuar pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 o el siguiente día hábil del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago.

4.1.1.10 Efectos de la recaudación del impuesto.

Dentro de un panorama general, el Impuesto Sobre la Renta representa el principal rubro por el que el Estado pretende obtener el financiamiento público que necesita, pues tan solo para el 2009 el Gobierno Federal ha establecido dentro de la Ley de Ingresos que pretende recaudar de poco más de 596 mil millones de pesos, siendo la recaudación más alta dentro del rubro de los impuestos.

Como podemos desprender dentro del pasado estudio, la ley del impuesto en cuestión no resulta ser de fácil estudio, pues contiene un

cantidad considerable de lineamientos que en el caso de ser persona física o moral, indistintamente, se traduce en cierta complicación para establecer las hipótesis claras y concisas sobre las que se pudiera ubicar el contribuyente y por las que tenga que pagar el impuesto en cuestión.

El caso particular de este impuesto nos lleva a considerar también que la tasa que se aplica para obtener el impuesto a pagar, una vez hechos los cálculos necesarios, resulta ser hasta cierto punto excesiva y tanto los empresarios como las personas físicas se han quejado de que la cantidad de impuesto a pagar impacta fuertemente en su economía; por un lado, las personas físicas de salarios inferiores se ven afectados, pues con el pago de los impuestos se reduce su ingreso mensual todavía más, dando como resultado que su nivel de vida se reduzca proporcionalmente. Por el lado de las empresas o personas morales, el pago del impuesto resulta gravoso en el sentido de que el mismo inhibe la inversión que la propia empresa pueda hacer así como también reduce la generación de nuevos empleos y el crecimiento de la empresa.

Además de lo anterior, cabe resaltar que el impuesto en cuestión recae únicamente en alrededor de 28 millones de contribuyentes, entre personas físicas o morales, las cuales tienen la carga tributaria de uno de los principales ingresos del financiamiento del Estado; tomando en cuenta la afectación en relación a las tasas que se aplican y la cantidad de personas que son afectas a su pago, resulta hasta cierto punto evidente que el impuesto pudiera terminar por no ser tan proporcional y equitativo, no entre las personas que son afectas a su pago, si no en general con todos los obligados constitucionales de la manutención del Estado Mexicano.

Sin embargo, no todo el panorama es negativo. Resulta que en comparación con el Impuesto al Valor Agregado, existe una menor evasión fiscal, pues los sujetos que están obligados a su pago tienen cierta formalidad con respecto de su constitución y sus registros contables, por lo que tal formalidad permite al fisco federal tener mayor seguridad con respecto del entero del impuesto.

4.1.2 Impuesto al Valor Agregado.

El IVA es un impuesto indirecto que grava el consumo de los contribuyentes; no repercute en forma directa sobre los ingresos, sino que recae sobre los costos de producción y venta de las empresas y se traslada a los consumidores a través de los precios.

Parte de su razón consiste en que el Estado considera que independientemente de las ganancias que el particular pueda obtener con su actividad, existe el beneficio que el particular deriva de la acción del Estado, encaminada a la prestación de servicios públicos y por la cual debe pagar con el objeto de sostener los gastos que esos servicios públicos demandan.

Esto significa que por la acción del Estado, el particular deriva dos clases de beneficios: uno que está representado por el uso que puede hacer de los servicios que el Estado proporciona y el otro por la ganancia que puede derivar de la actividad que desarrolla dentro del mundo jurídico en que se mueve, dentro de los límites y bajo la protección del Estado. En tal tesitura, se establece un impuesto al consumo como lo es el que nos toca desentrañar, en el que posteriormente conoceremos sus pormenores.

4.1.2.1 Evolución Histórica del Impuesto.

Al inicio de la segunda mitad del siglo XX, México adoptó como fuente de recaudación el impuesto sobre ingresos mercantiles y lo mantuvo vigente hasta 1979. Dicho impuesto indirecto gravaba cada una de las transacciones mercantiles que se daban en el proceso de fabricación, distribución y venta final de bienes y servicios.

Hasta 1970 se causaba el impuesto a nivel federal y local. Durante 1971 y 1972 algunas operaciones quedaron grabadas únicamente con un impuesto federal y otras contribuciones con ambas tasas. Desde 1973 y hasta 1979, únicamente operó el impuesto federal, con participación a las entidades federativas.

Durante las tres décadas de vigencia del impuesto sobre ingresos mercantiles México mantuvo limitaciones severas al comercio exterior; pocas mercancías se exportaban libremente; algunas causaban impuestos aduaneros y se prohibía la importación de otras. Con dichas medidas se intentó proteger a la industria mexicana y se mantuvo la llamada “economía cerrada”, por lo que los efectos negativos del impuesto fueron menores a los que se darían en la actualidad.

Desde 1980 está en vigor el Impuesto al Valor Agregado de carácter federal, el cual forma parte de la recaudación participable a las entidades federativas. En su origen, en 1980, la Ley del IVA estableció una tasa general de 10 por ciento y de 6 por ciento para las zonas fronterizas, permitiendo un número limitado de exenciones en determinadas actividades con derecho al acreditamiento de tasa cero. A lo largo de las últimas dos décadas, la tasa del IVA ha sufrido ajustes muy importantes: en 1983 se

incrementó a 15 por ciento; para 1991 se redujo a 10 por ciento y a partir de 1995 la tasa general se elevó nuevamente a 15 por ciento y a 10 por ciento en la frontera. Junto a ello, continuaron los regímenes de exención en áreas como transporte público, educación, salud y vivienda, además de operaciones sujetas a tasa cero, como productos agropecuarios, alimentos y medicinas, entre otros.

El Impuesto al Valor Agregado abroga o sustituye, entre otros, al impuesto federal sobre ingresos mercantiles, cuya principal deficiencia radicaba en que se causaba en "cascada", es decir, que debía pagarse en cada una de las etapas de producción y comercialización, lo que determinaba en todas ellas un aumento de los costos y los precios, aumento cuyos efectos acumulativos, en definitiva, afectaban a los consumidores finales.

Con estas modificaciones, la recaudación del IVA entre 1980 y el año 2000, habrá aumentado a una tasa media anual de 4.2 por ciento en términos reales, nivel que rebasó al crecimiento económico del país. Adicionalmente, la importancia de la recaudación de este impuesto tendió a incrementarse, pues de representar el 8.3 por ciento de los ingresos presupuestarios en 1980, subió a 15 por ciento en el año 2000; de 16.1 a 20.7 por ciento de los ingresos del Gobierno Federal y de 17.5 a 29.9 por ciento de los ingresos tributarios en los años de referencia, respectivamente.

4.1.2.2 Sujetos del Impuesto.

Entendemos por tales a aquellas personas físicas y morales legalmente obligadas a pago de dicho impuesto.

De acuerdo a la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su Art. 1º, están obligados al pago de impuesto al valor agregado las personas físicas y morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- Enajenación de bienes.
- Prestación de servicios independientes.
- Otorgar el uso o goce temporal de bienes.
- Importen bienes o servicios.

4.1.2.2.1 Enajenación

Se entiende por enajenación toda transmisión de la propiedad de bienes, con excepción de la que se realice por causa de muerte o por fusión de sociedades. La donación se considera como enajenación gravada, cuando la realicen empresas para las cuales el donativo no sea deducible para los fines del Impuesto Sobre la Renta. La venta en la que el vendedor se reserve la propiedad de la cosa vendida desde que se celebre el contrato, aún cuando la transferencia opere con posterioridad, o no llegue a efectuarse.

1. Las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor.
2. La aportación a una sociedad o asociación.
3. La que se realiza mediante el arrendamiento financiero

4.1.2.2.1.1 Exenciones.

No se paga impuesto en la enajenación de los siguientes bienes

- El suelo.
- Construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación. Cuando sólo una parte del inmueble se utilicen a casa habitación, no se pagará el impuesto por dicha parte. Los hoteles no quedan comprendidos en esta fracción.
- Libros, periódicos y revistas, así como el derecho para explotar una obra, que realice su autor.
- Bienes muebles usados, a excepción de los enajenados por empresas.
- Billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos, así como los premios respectivos, a que se refiere la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Moneda nacional y extranjera, así como las piezas de oro o de plata que hubieran tenido tal carácter y las piezas denominadas "onza troy".
- Lingotes de oro con un contenido mínimo de 99% de dicho material, siempre que su enajenación se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.

Se considera realizada la enajenación en cualquiera de los siguientes supuestos:

- Desde el momento que se envíe o entregue el bien al comprador.
- Desde que se pague parcial o totalmente el precio del bien.
- Desde el momento que se exhibe el documento que ampare la enajenación.

4.1.2.2.2 Prestación de Servicios Independientes.

Son considerados servicios independientes:

- La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.
- El transporte de bienes o personas.
- El seguro, el afianzamiento y el re-afianzamiento.
- El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución.
- La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.
- Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.

4.1.2.2.2.1 Exenciones.

No se paga el impuesto por la prestación de los siguientes servicios:

- Los prestados directamente por la Federación, el Distrito Federal., Estados y Municipios que no correspondan a sus funciones de derecho público.
- Los prestados por instituciones públicas de seguridad social.
- Comisiones y contraprestaciones que cubra el acreditado a su acreedor con motivo del otorgamiento de créditos hipotecarios.
- Las comisiones que cobren las Afores por la administración de sus recursos.

- Los servicios gratuitos.
- Los servicios de enseñanza.
- El transporte público terrestre de personas, excepto ferrocarril.
- El transporte marítimo internacional de bienes prestado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.
- Los de maquila de harina o masa, de maíz o trigo.
- Los de pasteurización de leche.
- El aseguramiento contra riesgos agropecuarios y los seguros de vida, ya sea que cubran el riesgo de muerte u otorguen rentas vitalicias o pensiones, así como las comisiones de agentes que correspondan a los seguros citados.
- Operaciones financieras derivadas.
- Servicios proporcionados a sus miembros, partidos políticos, asociaciones, coaliciones, sindicatos, cámaras de comercio, asociaciones patronales y colegios de profesionales.
- Los de espectáculos públicos por el boleto de entrada. No se considera espectáculo público los prestados en restaurantes, bares, cabarets, salones de fiesta o de baile y centros nocturnos.

4.1.2.2.3 Uso o goce temporal de bienes.

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

4.1.2.2.3.1 Exenciones.

No se pagará el impuesto en los siguientes casos:

- Inmuebles destinados o utilizados exclusivamente para casa habitación. Si un inmueble tuviere varios usos, por la parte proporcional a la casa habitación se pagará impuesto.
- Fincas para fines agrícolas o ganaderas.
- Bienes tangibles cuyo disfrute sea otorgado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional.
- Libros, periódicos y revistas.

4.1.2.2.4 Importación de bienes o servicios.

La ley considera importación de bienes:

- La introducción de bienes extranjeros al país.
- La adquisición por personas residentes en el país de bienes tangibles enajenados por personas no residentes en él.
- El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en él.
- El uso o goce temporal, en territorio nacional de los servicios a que se refiere el tema anterior, cuando se presten por no residentes en el país. Esta fracción no es aplicable al transporte internacional.

4.1.2.2.4.1 Exenciones.

- Aquellas que no lleguen a consumarse, sean temporales, tengan el

carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o trasbordo.

- Las de equipaje y menajes de casa referidas en el código aduanero.
- Bienes donados por residentes en el extranjero a la Federación, Estados, Municipios de acuerdo a las reglas de carácter general establecidas al efecto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

4.1.2.2.5 Exportación de bienes o servicios.

Las empresas residentes en el país pagarán el impuesto por enajenación de bienes o prestación de servicios cuando unos u otros exporten aplicando la tasa del 0%.

- La enajenación de bienes intangibles realizada por personas residentes en el país a quien resida en el extranjero.
- El uso o goce temporal, en el extranjero, de bienes intangibles proporcionados por personas residentes en el país.
- El aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país por concepto de: a) asistencia técnica, b) operaciones de maquila para exportación, c) publicidad, d) comisiones y mediación, e) seguros y reaseguros, f) operaciones de financiamiento.
- La transportación internacional de bienes prestada por residentes en el país.
- La transportación aérea de personas, prestadas por el residente en el país, por la parte del servicio que no se considera prestada en territorio nacional.

El exportador podrá elegir entre el acreditamiento o la devolución de las cantidades pagadas sobre los bienes o servicios exportados aun cuando se trate de artículos exentos, o cuando las empresas residentes en el país exporten bienes tangibles para enajenarlos o para conceder su uso o goce en el extranjero.

4.1.2.3 Obligaciones de los contribuyentes.

Dentro de las obligaciones encontramos las siguientes:

- Tienen obligación de llevar contabilidad de sus operaciones, separando aquellas gravadas y exentas y de las que no den lugar al acreditamiento.
- Expedir documentos que comprueben el valor de la contratación pactada, señalando expresamente y por separado el impuesto al valor agregado que se traslada. Estos documentos deberán entregarse al adquirente dentro de los quince días naturales siguientes a la operación.
- A presentar declaraciones, aquellos contribuyentes que tengan varios establecimientos deben presentar una sola declaración.
- Dar comprobantes donde se traslade el Impuesto al Valor Agregado por separado.
- Los comisionistas realizarán la separación de su contabilidad de las de otros registros.
- El IVA se incluirá en el precio, cuando se trate con el público o en general.

- Se deberá conservar en cada establecimiento, copia de las declaraciones de pago.
- Expedir constancias por efecto de retenciones.

4.1.2.4 Objeto del Impuesto.

El Impuesto al Valor Agregado, forma parte del grupo de impuestos a las ventas, afecta al consumidor a través de industriales y comerciantes. Porque el impuesto sobre el valor agregado grava aparentemente el ingreso del industrial y del comerciante, cuando en realidad lo que grava es el gasto del consumidor.

De tal forma que, se dice que el impuesto no grava ni pretende gravar la utilidad de las empresas, lo que grava es el valor global, real y definitivo de cada producto a través de la imposición sobre los distintos valores parciales de cada productor, fabricante, mayorista, minorista va incorporando al artículo en cada etapa de la negociación de las mercaderías, tanto en el ciclo industrial como en el comercial, son productores de riqueza y deben ser en consecuencia, gravados con este tipo de impuesto.

Siendo así que, no obstante que también se paga en cada una de las etapas de producción, no produce efectos acumulativos, ya que cada industrial o comerciante al recibir el pago del impuesto que traslada a sus clientes, recupera el que a él le hubieran repercutido sus proveedores, y sólo entrega al Estado la diferencia; de esta forma, el sistema no permite que el impuesto pagado en cada etapa influya en el costo de los bienes y servicios, y al llegar éstos al consumidor final no llevan oculta en el precio ninguna carga fiscal.

El Impuesto al Valor Agregado en México, es un impuesto indirecto, es decir lo paga una persona que tiene no sólo el derecho sino la obligación de trasladarlo, para que al final lo pague el consumidor. Es de tipo real porque el hecho imponible no tiene en cuenta las condiciones personales de los sujetos pasivos, sino sólo la naturaleza de las operaciones económicas.

4.1.2.5 Base y Tasa.

Con respecto de la base o tasa que se deberá aplicar al impuesto para su cálculo, la ley es sumamente clara, estableciendo en su artículo 1º lo siguiente.

“El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta ley, la tasa del 15%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.”

En algunos casos específicos la ley establece diversas tasas que deberán usarse para su cálculo; es el caso de las personas que tienen su residencia en zonas fronterizas, las que deberán aplicar a los valores sobre los que se determina el impuesto o una tasa del 10% (Artículo 2 de la Ley del Impuesto); o para el caso de las personas que realicen las actividades establecidas en el Artículo 2-A, se aplicará la tasa del 0% para su cálculo.

4.1.2.6 Época de Pago.

De conformidad con lo establecido por el artículo 5-D de la Ley del Impuesto respectivo, el cálculo y entero del impuesto se hará mensualmente de la siguiente manera:

“El impuesto se calculará por cada mes calendario, salvo los casos señalados en el artículo 33 de esta Ley.

Los contribuyentes efectuarán el pago del impuesto mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

El pago mensual será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el mes por el que se efectúa el pago, a excepción de las importaciones de bienes tangibles, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento determinadas en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto que corresponda al total de sus actividades, al impuesto que se le hubiere retenido en dicho mes.”

Con relación al cálculo, será prudente establecer que se entiende por traslación, impuesto acreditable y acreditamiento.

4.1.2.7 Traslación y acreditamiento del Impuesto, e Impuesto acreditable.

Sobre la traslación de impuesto, la ley en su artículo 1º establece que se refiere a la acción de trasladar el impuesto, el cual deberá estar hecho por el contribuyente de forma expresa y por separado, a las personas que adquieran bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios.

Asimismo, dentro del mismo párrafo y artículo, define el traslado del impuesto como el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1-A o 3º, en su tercer párrafo de la misma.

Con respecto del acreditamiento, la ley lo define en su artículo 4º como la resta del impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso.

Para los efectos de la definición de acreditamiento, se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.

De una manera más simple, para el cálculo del Impuesto al Valor Agregado se deberán tomar en cuenta dos cosas; en primer término, el impuesto pagado por la persona física o moral contribuyente, y el que haya sido trasladado (cobrado) por él mismo dentro de sus actividades en el mes de que se trate el pago del impuesto.

En tal caso, el contribuyente deberá de restar el impuesto que haya cobrado a otros por el desarrollo de sus actividades al impuesto que haya pagado por ser consumidor de otros bienes o servicios, en caso de haber diferencia a cargo deberá pagarlo, de lo contrario deberá solicitar su devolución o compensación.

4.1.2.8 Efectos de la recaudación del impuesto.

En efecto, desde el punto de vista de la comparación que puede hacerse de las leyes, es evidente que derivado de la aparente simplicidad de su redacción, pues en términos tributarios no hay demasiada simplicidad en la redacción de las leyes, el Impuesto al Valor Agregado resulta ser simple en su cálculo y en su entero al fisco, pues solamente hay que tomar en cuenta determinadas situaciones jurídicas de hecho en las que se puede ubicar el contribuyente para establecer si es o no afecto al pago del mismo; o establecer la tasa que deberá aplicar para su cálculo.

Además, dentro de la legislación de ingresos federales que el ejecutivo ha promulgado para el 2009, la recaudación esperada por concepto de este impuesto al consumo es poco menor de 100 mil millones de pesos a lo que se espera recaudar por Renta, es decir, para hablar con mayor claridad, alrededor de \$490 mil millones de pesos durante el año. Hablamos entonces de un impuesto al consumo que a pesar de que se exentan determinados productos como algunos alimentos, medicinas o educación, por mencionar algunos, es claro que la recaudación que se logra es evidentemente buena.

Agregando a lo anterior, debemos determinar que el impuesto de que se trata es un impuesto repartido proporcional y equitativamente dentro de los obligados a su pago, pues en cada caso o cada quien contribuye con una parte proporcional de su consumo, es decir, quien consume establece el precio, la cantidad y la continuidad con lo que consume determinados productos, y con ello determina su capacidad contributiva, pues en medida que consume, aporta una parte del precio del producto o servicio para el financiamiento público. En pocas palabras, mientras más se consume más

se aporta, siendo tal situación proporcional a la capacidad y al ingreso de cada quién, así como equitativo, pues todos las personas consumen bienes o servicios.

Sin embargo, tener una visión tan positiva sin tomar en cuenta todas las realidades del Impuesto sería poco objetivo. La situación del país en general resulta perjudicial también para pretender que el impuesto está totalmente en auge, es decir, que el porvenir del Impuesto en México es de lo más exitoso y seguro.

Para comenzar, el Impuesto debe pagarse a las personas que venden bienes o prestan servicios junto con el valor del bien o servicio motivo de la transacción. Para el caso particular, México se destaca por tener una cultura tributaria muy pobre, en pocas palabras, ven la contribución verdaderamente como la carga patrimonial que tiene que sufrir por la fuerza coactiva del Estado; y no propiamente como una ventaja, en relación a las obras y servicios que el Estado crea a través de lo recaudado. Analizar lo anterior resulta ocioso, pero las razones por las cuales nuestra cultura es así son obvias, tanto que saltan a la vista en las calles de cualquier ciudad, en los noticieros y en los discursos políticos.

En fin, en razón de tal, resulta que el impuesto es uno de los que tiene mayor evasión, pues el contribuyente puede realizar operaciones en su negocio sin necesidad de emitir la correspondiente factura y por lo tanto determinar las contribuciones a su cargo, en caso de que el cliente no necesite ningún tipo de comprobante por tal bien o servicio. Pero esto no es lo más grave, pues consideramos que la gran mayoría de comercios, fábricas, empresas y otros organismos privados manejan tal formalidad en su

contabilidad que se ven hasta cierto punto imposibilitados para cumplir, si no total, parcialmente con su obligación.

El problema principal radica precisamente en la formalidad, es decir, debido a la situación precaria que vive nuestro país, es que el grueso de la población se ha visto en la necesidad de cambiar sus hábitos de consumo. Por dar un claro ejemplo, el comercio informal ha hecho gala de sus supuestas ventajas contra el comercio establecido, y ha crecido de tal manera que ha llegado a tomar una fuerza de considerar dentro de la sociedad. Discos piratas, ropa de imitación, accesorios, electrónicos, zapatos, películas, en fin, una cantidad inmensa de productos que diariamente se comercian sin que registren un beneficio para el Estado.

Pero ahí no termina todo, pues este comercio informal ha generado pérdidas dentro del comercio formalmente establecido de tal forma que, no solo se afecta la inversión, el crecimiento o la generación de empleos, sino que al verse afectados sus ingresos, resulta obvio que la recaudación fiscal que de ellos se generaba, ha dejado de ser percibida por el Estado de manera proporcional, resultando un grave problema en general. Evitando cualquier conclusión anticipada, procuré dar una visión objetiva y real de ambos impuestos, así como se hará más adelante del principal ingreso no tributario.

4.1.2.9 Impuestos Indirectos

A principios de la década de los ochenta se llevó a cabo la reestructuración del esquema de imposición indirecta. El cambio en la estructura consistió por una parte, en la eliminación del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles (ISIM), de un gran número de impuestos estatales y

municipales, de impuestos especiales federales y de los tributos alcabalariorios; y por otra, en la introducción del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS).

Asimismo, se estableció que las entidades federativas participarían en un porcentaje del total de la recaudación de los impuestos federales, a diferencia del pasado en que las participaciones se integraban fundamentalmente con un porcentaje de la recaudación del Impuestos Sobre Ingresos Mercantiles.

La sustitución de algunos impuestos especiales por el Impuesto al Valor Agregado, incrementó la eficiencia del sistema, al reducirse las distorsiones sobre los precios relativos y al reducir la evasión con base en la autofiscalización del sistema de acreditamiento.

El Impuesto al Valor Agregado inició su operación, como ya quedó establecido, en 1980, con una tasa general de 10%, una tasa de 6% en las franjas fronterizas y un número limitado de artículos y servicios exentos o con tasa de 0%. Con el fin de minimizar las distorsiones del impuesto sobre las decisiones de consumo de los individuos, en 1992 se eliminaron algunas tasas diferenciales que prevalecieron durante los ochenta, y se impuso una tasa general de 10% en todo el país.

Cuando se introdujo el Impuesto al Valor Agregado, la responsabilidad de su administración recayó en las entidades federativas. Sin embargo, en 1990 se trasladó su administración al Gobierno Federal dado el limitado esfuerzo que los estados realizaban en la fiscalización del impuesto. Este cambio se tradujo en un crecimiento real de la recaudación en 1990 de 20.8%.

En la actualidad el Impuesto al Valor Agregado representa el segundo impuesto en importancia en el sistema fiscal mexicano. Durante 1996 contribuyó con el 30.3% del total de los ingresos tributarios no petroleros, sólo por debajo del Impuesto Sobre la Renta, que en ese mismo año participó con el 50.9% de ese total.

4.1.3 Evasión y Elusión fiscal.

Para finalizar con este apartado, considero necesario definir a la evasión y elusión fiscal, debido a que estos conceptos causan confusión.

Entonces, por evadir entendemos: no cumplir una obligación prevista, fugarse, escapar; por eludir: huir, librarse de algo, evitar; estos conceptos normalmente son utilizados como siónimos, pero opera para efectos jurídicos.

En materia jurídica, Flores Zavala, establece que hay dos tipos de evasión fiscal. El primero se refiere a la evasión legal definida como: la elusión al deber de cubrir una contribución y la evasión ilegal, que es entendida como: un ilícito que lleva aparejadas consecuencias. Es el incumplimiento de un deber legal tipificado, que surge de lo que se llama a hecho generador del crédito fiscal, y al que algunos autores, especialmente extranjeros, denominan "hecho imponible", o dan otros nombres.⁵²

En conclusión, para diferenciar una de otra, entendemos por elusión fiscal, el no pago de las contribuciones de manera lícita; es decir,

⁵² FLORES ZAVALA ERNESTO. *Op. cit. Supra* (43) p. 358

aprovechando los espacios o huecos de la ley y de esta manera no se ubica en la hipótesis normativa; y por evasión fiscal, el no pago de las contribuciones de manera dolosa y que tiene consecuencias legales.

Ahora, en la omisión del pago de una contribución intervienen, además de quien se beneficia directamente por la misma, otras personas quienes de acuerdo con la ley son también responsables del acto que dé origen a este ilícito.

Así, el artículo 26 Código Fiscal de la Federación establece los diversos responsables solidarios, entre otros son, los retenedores y recaudadores de impuestos, los liquidadores, los síndicos de juicios concursales, administradores de negociaciones, representantes de sujetos pasivos, socios de empresas, legatarios, donatarios y sociedades escindidas.

Si todos estos entes son responsables del pago de contribuciones, en caso de omisión, serán igualmente culpables de la evasión del impuesto y habrán de sufrir la pena relativa.

Tratándose de la elusión, ésta no implica infracción ni delito, su utilización depende de la pericia del contribuyente. Esto se observa al analizar las derogaciones y especialmente las modificaciones a las leyes fiscales cada año, se notará que frecuentemente han tenido como propósito cerrar los caminos a la elusión.

Diversas medidas impuestas por la ley, tienen la tendencia de evitar la evasión. Sin embargo, la conducta de un empresario que en lugar de domiciliar sus negocios en un territorio en que sean gravados, los lleve a cabo en otro en que no lo sean; o bien que en lugar de dedicarse a

actividades gravadas, las sustituya por otras que no lo son, o lo son en inferior proporción. Estas formas de conducta de los contribuyentes, son las que las autoridades fiscales tienen que enfrentar.

En el ámbito nacional, como en lo internacional, la elusión del impuesto constituye un problema que a la legislación corresponde resolver. Los criterios para determinar al sujeto pasivo del impuesto por el domicilio, por la ubicación de la fuente de ingreso y por la nacionalidad no han sido suficientes para dar a los Estados interesados solución a esta evasión legal.

Para que la evasión y la elusión fiscal, que es una práctica común en la mayoría de los países, pueda disminuir, deben considerarse una serie de factores:

- Aplicación estricta y creíble de la ley, lo que implica capacidades de recolección y fiscalización apropiadas.
- Conjunto de castigos para aquellos que evadan impuestos. El castigo debe ser lo suficientemente alto para que se reduzca, en términos relativos, el costo de cumplir.
- Contar con un sistema tributario proporcional y menos complicado a través de la eliminación o simplificación de los distintos regímenes fiscales. La complejidad crea huecos en la ley que hacen que la detección de irregularidades sea muy difícil. Asimismo, crea muchas posibilidades para la elusión fiscal.

- Simplificación Administrativa. La complejidad administrativa para el cumplimiento de obligaciones fiscales crea costos administrativos e inseguridad al contribuyente.

- Creación de estímulos para fomentar la cultura de pago. Esto ayudaría a incrementar el padrón de contribuyentes que actualmente evaden el pago de impuestos.

4.2 INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Los ingresos no tributarios que establece la Ley de Ingresos de la Federación son los recursos que el Gobierno Federal obtiene como contraprestación a un servicio público o (Derechos), del pago por el uso o explotación de los bienes de dominio público o privado (Productos); de la aplicación de multas, recargos y otros ingresos (Aprovechamientos) y de las contribuciones de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas (Contribuciones de Mejoras).

Los ingresos no tributarios del Gobierno Federal crecieron 10.5% promedio anual en términos reales, situación que estuvo influenciada por el dinamismo de la captación de Derechos y de Aprovechamientos, caso, este último, asociado a los procesos de desincorporación de empresas.

En efecto, los ingresos no tributarios experimentaron variaciones muy significativas asociadas, por un lado, a la creciente participación de los derechos por hidrocarburos y, por otro, a la captación de recursos no recurrentes derivados de la privatización de empresas que generaron que en

1991 y 1992 los Aprovechamientos captaran un monto similar al de los Derechos.⁵³

4.2.1 Organismos y Empresas.

Desde finales de 1982, en México se adoptó una política de adelgazamiento del sector público que buscó reducir el aparato paraestatal, en ese entonces constituido por mil 155 entidades, de las cuales 103 eran organismos descentralizados, 759 empresas de participación estatal mayoritaria, 75 de participación estatal minoritaria y 223 fideicomisos públicos.

Al cierre de 1999, existían 10 Organismos y Empresas de control presupuestario directo, encontrándose en proceso de liquidación cuatro: la Compañía de Luz y Fuerza del Centro (CLFC), Aeropuertos y Servicios Auxiliares (ASA), Ferrocarriles Nacionales (Ferroviales) y Conasupo.

Como proporción del Producto Interno Bruto, los ingresos de Organismos y Empresas experimentaron también una tendencia descendente, que los llevarán a ubicarse en sólo 5.8% del producto en el año 2000, cifra que representa menos de la mitad de la que se registró en 1980, cuando llegaron a 13.6 por ciento.

Si se revisa la naturaleza económica de los ingresos de los Organismos y Empresas estudio, se puede apreciar que en promedio solamente 0.4 por ciento del total fueron ingresos de capital, en tanto que el

⁵³ FINANZAS PÚBLICAS DE MÉXICO 1980-2000. UNIDAD DE ESTUDIOS DE FINANZAS PÚBLICAS DE LA H. CÁMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN. www.diputados.gob.mx
<http://www.diputados.gob.mx/cronica57/contenido/cont11/finanzas.html>

restante 99.6 por ciento fueron ingresos corrientes, es decir, ingresos derivados de la venta de bienes y servicios que prestan las entidades; los que se obtienen por concepto de cuotas a la seguridad social; ingresos diversos e ingresos por cuenta de terceros.

Asimismo, de los ingresos que captaron los Organismos y Empresas, Petróleos Mexicanos (Pemex) fue la entidad de mayor participación, ya que aportó alrededor de 33.5 por ciento del total; enseguida se ubicó el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), con 23.8 por ciento; la Comisión Federal de Electricidad (CFE) con 19.9 por ciento; el Instituto de Seguridad Social al Servicio de los Trabajadores del Estado (ISSSTE), con 8.5 por ciento, y el resto de los organismos aportaron 14.3 por ciento en promedio.⁵⁴

4.2.2 Panorama del Petróleo en México.

Como ha quedado establecido con en el párrafo anterior, Petróleos Mexicanos, organismo autónomo ligado a la Administración Pública Federal, es el encargado de realizar la extracción, refinamiento, exportación e importación de los recursos petroleros y sus derivados en nuestro país. Así mismo, dentro de los ingresos no tributarios, la paraestatal contribuye con al menos 33 % del total de los ingresos, con lo que claramente nos podemos dar cuenta de la dependencia económica que resiente nuestro país con respecto de la venta del energético. Para ampliar la visión sobre el financiamiento del Estado, haremos un paréntesis para establecer la situación del petróleo en México de una manera general.

⁵⁴ *Ibidem.*

Por naturaleza México fue un país exportador de petróleo crudo desde los inicios del Siglo XX, sin embargo la explotación brutal de las empresas extranjeras y el agotamiento de los mantos de la Faja de Oro, dieron lugar a que México a duras penas se conservara como un país autosuficiente en recursos petroleros y ya los años 60, pasara de país exportador a importador neto, en virtud del crecimiento industrial del país y la falta de suficientes trabajos exploratorios. En la actualidad, los recursos petroleros existen, y además, aportan como ya vimos al financiamiento del Estado Mexicano, pero continúan agotándose y cada vez resulta más difícil su extracción.

En México, cerca del 88% de la energía primaria que se consume proviene del petróleo. Llega a nosotros cada día en una gran variedad de formas. Es la principal fuente de insumos para generar energía eléctrica, permite la producción de combustibles para los sectores de transporte e industrial. Además, es materia prima de una gran cantidad de productos como telas, medicinas o variados objetos de plástico.

En razón de lo anterior, el mundo entero se encuentra gobernado por la necesidad de atraer a sus países infraestructura necesaria para la extracción y procesamiento del mismo, con la intención de satisfacer las complejas necesidades que se presentan dentro de la población. Dicho propósito no se logra con facilidad, pues solo los países más industrializados o con capacidad económica para comprar o desarrollar la tecnología, en el caso de tener yacimientos petroleros, son los que pueden cumplir con tal cometido de manera independiente; por el contrario, de no tener los recursos petroleros o la manera de extraerlos y transformarlos en los diferentes derivados, entonces se ven en la necesidad de importarlos, sacrificando

recursos propios o generando deudas considerables en el gobierno de cada país.

El caso de México es particularmente especial, pues a pesar de contar con una amplia gama de recursos en lo general, somos un país que desaprovecha en gran medida los beneficios que nuestra situación ofrece. Y el caso del petróleo no es la excepción. A pesar de contar con una amplia gama de recursos petroleros, México es un país dependiente del extranjero no solo para la producción de los derivados, que a mi parecer ya es un problema de considerar, sino que además, no contamos con la infraestructura necesaria para lograr la extracción en pozos más profundos, dando como resultado que nuestros recursos no puedan ser explotados por la paraestatal nacional destinada para tal efecto y a su vez se encuentren estancados.

Como ejemplo, basta con mencionar las exportaciones que se hacen de petróleo crudo a Estados Unidos, España y Portugal, por mencionar algunos; además, al vernos imposibilitados para producir todos los derivados, nos vemos en la necesidad de importarlos, aun los más necesarios, como la gasolina, que termina por ser de baja calidad y a un precio excedido.

Ahora bien, a pesar de que a finales de 2007 y previo a la crisis de los energéticos de mediados del 2008 el precio de la mezcla mexicana de petróleo parecía subir sin aparente limitación hasta situarse por encima de los 80 dólares por barril, la realidad actual dista mucho de ser algo parecido, ya no igual. En la actualidad, la crisis que se ha generado en países como Estados Unidos ha afectado con relativa prontitud a algunos países de América Latina, sin exceptuar a México o por supuesto, debido al arte de la globalización y a la dependencia externa de nuestro vecino del norte. En

razón de tal, el precio del petróleo ha bajado a niveles que no se esperaban, llegando a menos de la mitad para situarse solo un poco por encima de los 30 dólares por barril, situación que ha descompensado el financiamiento mexicano.

Y es que efectivamente, a pesar de que los ingresos del financiamiento del país no solamente dependen de la venta de petróleo, lo cierto es que la exportación del crudo provee parcialmente una cantidad considerable del presupuesto; y tomando en cuenta en nuestro análisis que nuestro país no es lo suficientemente desarrollado para extraer y refinar el petróleo, ni tecnológicamente ni económicamente, pues estamos en presencia de un problema que se representa por un círculo vicioso, que parece no tener una aparente solución.

Para aligerar un poco el problema que la baja del precio del petróleo representa para las finanzas públicas, se tuvo que adoptar una medida que pudiera proveer de la seguridad de recibir los recursos que se habían presupuestado para el año 2009. En tal efecto, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público aseguró los ingresos petroleros del Gobierno Federal para el ejercicio 2009, realizando en los mercados financieros internacionales operaciones de cobertura contra la reducción del precio del energético, asegurando los ingresos por concepto de su venta establecidos dentro del Presupuesto de Ingresos de la Federación 2009 aprobado por el Congreso de la Unión. El objeto de tal acción es aminorar el efecto sobre las finanzas públicas y la economía nacional en cuanto a las disminuciones de los precios del petróleo con respecto a los estimados en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2009. Esto con la intención de propiciar condiciones que permitan cubrir el gasto previsto en el Presupuesto de Egresos de la Federación correspondiente.

A pesar de que la medida se traduce en un enfoque previsor muy acertado para el Gobierno Mexicano, la conclusión más lógica sería que necesitamos establecer nuevos mecanismos que permitan conseguir esa seguridad financiera no desde organismos internacionales, sino desde políticas fiscales y energéticas que otorguen la certeza económica desde adentro, es decir, que el país pueda ser autosuficiente y sustentable, sin depender de la venta de sus recursos o del financiamiento exterior.

4.2.3 Ley de Ingresos para 2009.

Con la finalidad de aportar un enfoque real sobre los principales rubros en los que se sustenta el financiamiento del Gobierno Mexicano, transcribiré la parte de la Ley de Ingresos para el 2009 que interesa para tal efecto, por lo que procedo a su mención para quedar como sigue:

Capítulo I

De los Ingresos y el Endeudamiento Público

Artículo 1o. En el ejercicio fiscal de 2009, la Federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades estimadas que a continuación se enumeran:

CONCEPTO	Millones de pesos
A. INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL	1,916,395.4
I. Impuestos:	1,161,191.1

1. Impuesto sobre la renta.	596,053.9
2. Impuesto empresarial a tasa única.	55,408.4
3. Impuesto al valor agregado.	490,513.7
4. Impuesto especial sobre producción y servicios:	-59,627.5
a. Gasolinas, diesel para combustión automotriz.	-105,871.9
i). Artículo 2o.-A, fracción I.	-130,583.5
ii). Artículo 2o.-A, fracción II.	24,711.6
b. Bebidas con contenido alcohólico y cerveza:	23,567.3
i). Bebidas alcohólicas.	6,351.1
ii). Cervezas y bebidas refrescantes.	17,216.2
c. Tabacos labrados.	21,370.0
d. Juegos y sorteos.	1,307.1
5. Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.	21,050.3
6. Impuesto sobre automóviles nuevos.	5,191.2
7. Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas c oncesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.	0.0
8. Impuesto a los rendimientos petroleros.	5,795.0
9. Impuestos al comercio exterior:	27,612.2
a. A la importación.	27,612.2
b. A la exportación.	0.0
10. Impuesto a los depósitos en efectivo.	7,511.5
11. Accesorios.	11,682.4
II. Contribuciones de mejoras:	18.5
Contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica.	18.5

III. Derechos:	714,107.7
1. Servicios que presta el Estado en funciones de derecho público:	4,579.5
a. Secretaría de Gobernación.	26.6
b. Secretaría de Relaciones Exteriores.	3,080.9
c. Secretaría de la Defensa Nacional.	0.0
d. Secretaría de Marina.	0.0
e. Secretaría de Hacienda y Crédito Público.	123.3
f. Secretaría de la Función Pública.	7.5
g. Secretaría de Energía.	33.4
h. Secretaría de Economía.	96.3
i. Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación.	13.5
j. Secretaría de Comunicaciones y Transportes.	751.3
k. Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.	33.4
l. Secretaría de Educación Pública.	322.9
m. Secretaría de Salud.	5.7
n. Secretaría del Trabajo y Previsión Social.	0.9
ñ. Secretaría de la Reforma Agraria.	60.3
o. Secretaría de Turismo.	1.2
p. Secretaría de Seguridad Pública.	22.3
2. Por el uso, goce, aprovechamiento o explotación de bienes del dominio público:	9,267.8
a. Secretaría de Hacienda y Crédito Público.	0.6
b. Secretaría de la Función Pública.	0.0
c. Secretaría de Economía.	1,061.5

d.	Secretaría de Comunicaciones y Transportes.	2,682.6
e.	Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.	5,476.1
f.	Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación.	47.0
g.	Secretaría del Trabajo y Previsión Social.	0.0
3.	Derechos a los hidrocarburos.	700,260.4
a.	<i>Derecho ordinario sobre hidrocarburos.</i>	607,342.4
b.	Derecho sobre hidrocarburos para el fondo de estabilización.	79,645.6
c.	Derecho extraordinario sobre exportación de petróleo crudo.	10,467.5
d.	Derecho para la investigación científica y tecnológica en materia de energía.	2,772.0
e.	Derecho para la fiscalización petrolera.	32.9
f.	Derecho único sobre hidrocarburos.	0.0
IV.	Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago.	79.2
V.	Productos:	6,648.2
1.	Por los servicios que no correspondan a funciones de derecho público.	33.9
2.	Derivados del uso, aprovechamiento o enajenación de bienes no sujetos al régimen de dominio público:	6,614.3
a.	Explotación de tierras y aguas.	0.0

b.	Arrendamiento de tierras, locales y construcciones.	1.2
c.	Enajenación de bienes:	1,126.1
i).	Muebles.	860.4
ii).	Inmuebles.	265.7
d.	Intereses de valores, créditos y bonos.	4,762.8
e.	Utilidades:	724.2
i).	De organismos descentralizados y empresas de participación estatal.	0.0
ii).	De la Lotería Nacional para la Asistencia Pública.	0.0
iii)	De Pronósticos para la Asistencia Pública.	722.9
iv)	Otras.	1.3
f.	Otros.	0.0
VI.	Aprovechamientos:	34,350.7
1.	Multas.	1,019.3
2.	Indemnizaciones.	742.7
3.	Reintegros:	55.6
a.	Sostenimiento de las Escuelas Artículo 123.	0.4
b.	Servicio de Vigilancia Forestal.	0.0
c.	Otros.	55.2
4.	Provenientes de obras públicas de infraestructura hidráulica.	233.4

5. Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre herencias y legados expedidas de acuerdo con la Federación.	0.0
6. Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre donaciones expedidas de acuerdo con la Federación.	0.0
7. Aportaciones de los Estados, Municipios y particulares para el servicio del Sistema Escolar Federalizado.	0.0
8. Cooperación del Distrito Federal por servicios públicos locales prestados por la Federación.	0.0
9. Cooperación de los Gobiernos de Estados y Municipios y de particulares para alcantarillado, electrificación, caminos y líneas telegráficas, telefónicas y para otras obras públicas.	0.0
10. 5% de días de cama a cargo de establecimientos particulares para internamiento de enfermos y otros destinados a la Secretaría de Salud.	0.0
11. Participaciones a cargo de los concesionarios de vías generales de comunicación y de empresas de abastecimiento de energía eléctrica.	666.8
12. Participaciones señaladas por la Ley Federal de Juegos y Sorteos.	643.1
13. Regalías provenientes de fondos y explotaciones mineras.	0.0
14. Aportaciones de contratistas de obras públicas.	5.2
15. Destinados al Fondo para el Desarrollo Forestal:	1.6

a. Aportaciones que efectúen los Gobiernos del Distrito Federal, Estatales y Municipales, los organismos y entidades públicas, sociales y los particulares.	0.0
b. De las reservas nacionales forestales.	0.0
c. Aportaciones al Instituto Nacional de Investigaciones Forestales y Agropecuarias.	0.0
d. Otros conceptos.	1.6
16. Cuotas Compensatorias.	469.6
17. Hospitales Militares.	0.0
18. Participaciones por la explotación de obras del dominio público señaladas por la Ley Federal del Derecho de Autor.	0.0
19. Recuperaciones de capital:	19.5
a. Fondos entregados en fideicomiso, a favor de Entidades Federativas y empresas públicas.	18.0
b. Fondos entregados en fideicomiso, a favor de empresas privadas y a particulares.	1.5
c. Inversiones en obras de agua potable y alcantarillado.	0.0
d. Desincorporaciones.	0.0
e. Otros.	0.0
20. Provenientes de decomiso y de bienes que pasan a propiedad del Fisco Federal.	0.0
21. Provenientes del programa de mejoramiento de los medios de informática y de control de las autoridades aduaneras.	0.0

22. No comprendidos en los incisos anteriores provenientes del cumplimiento de convenios celebrados en otros ejercicios.	0.0
23. Otros:	30,493.9
a. Remanente de operación del Banco de México.	0.0
b. Utilidades por Recompra de Deuda.	0.0
c. Rendimiento mínimo garantizado.	0.0
d. Otros.	30,493.9
B. INGRESOS DE ORGANISMOS Y EMPRESAS	875,585.3
I. Ingresos de organismos y empresas:	717,542.6
1. Ingresos propios de organismos y empresas:	717,542.6
a. <i>Petróleos Mexicanos.</i>	415,683.4
b. Comisión Federal de Electricidad.	265,968.7
c. Luz y Fuerza del Centro.	-8,233.6
d. Instituto Mexicano del Seguro Social.	14,113.6
e. Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado.	30,010.5
2. Otros ingresos de empresas de participación estatal.	0.0
II. Aportaciones de seguridad social:	158,042.7
1. Aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.	0.0
2. Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores.	158,042.7

3.	Cuotas del Sistema de Ahorro para el Retiro a cargo de los patrones.	0.0
4.	Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado a cargo de los citados trabajadores.	0.0
5.	Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares.	0.0
C. INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS		253,497.9
I.	Endeudamiento neto del Gobierno Federal:	334,812.2
a.	Interno.	334,812.2
b.	Externo.	0.0
II.	Otros financiamientos:	26,000.0
a.	Diferimiento de pagos.	26,000.0
b.	Otros.	0.0
III.	Superávit de organismos y empresas de control directo.	-107,314.3
TOTAL		3,045,478.6

Para comenzar, resulta pertinente evidenciar lo relativo a la Ley de Ingresos de la Federación. Como definición particular tenemos que la Ley de Ingresos es un instrumento jurídico que establece anualmente los ingresos del Gobierno Federal que deberán recaudarse por concepto de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos, emisión de bonos, préstamos, etc. Asimismo, los estados de la República Mexicana también establecen anualmente sus ingresos a través de las leyes de ingresos locales.

Cabe hacer mención de unos detalles que la envisten; por ejemplo, la ley tiene una vigencia anual, es decir, tendrá fuerza de ley vigente únicamente para el año o ejercicio fiscal al que fue creada. Para ser más específicos, el cuadro de ingresos federales contenido en la Ley de Ingresos de la cual se transcribió, corresponde a los valores que la federación estima recibir para su financiamiento durante todo el año 2009, y previo a terminar el año tendrá que haberse desarrollado, aprobado y publicado otra que regirá durante todo el año 2010, a partir del primero de enero y hasta el 31 de diciembre, pues el 31 de diciembre de 2009 la presente ley dejará de tener vigencia y por lo tanto, no podrá ser aplicada.

Otro detalle importante es que a diferencia de los egresos, sobre los cuales el Ejecutivo Federal únicamente realiza la iniciativa y son discutidos por la Cámara de Diputados para que una vez aprobados, sean publicados por el mismo Presidente, la Ley de Ingresos de la Federación efectivamente tiene fuerza de Ley, pues la misma tiene que cumplir con los requisitos del Proceso Legislativo antes de su publicación y entrada en vigor, siendo igualmente propuesta por el titular de la Administración Pública Federal el Presidente de la República, y estudiado y aprobado por el Congreso de la Unión, es decir, en ambas Cámaras, la de Diputados y la de Senadores. Lo anterior con la intención de que la misma tenga fuerza coactiva, pues se necesita tener la seguridad incondicional de que los recursos y los conceptos por los cuales el Estado Mexicano recibirá el financiamiento necesario se cumplirán de conformidad con lo pactado.

Ya por último únicamente especificar que por orden, el Congreso de la Unión deberá primero aprobar la Ley de Ingresos, para que posteriormente la Cámara de Diputados proceda al análisis y la aprobación, en su caso, del Presupuesto de Egresos, en honor a la lógica que radica en disponer solo de

los recursos que se van a conseguir; en ambos casos, el Presidente de la República se apoya de las Secretarías y los integrantes de la Administración Pública Federal, en especial de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para la elaboración de las iniciativas, previo a que se presenten ante las respectivas Cámaras del Congreso de la Unión.

Una vez que agregamos información esencial y suficiente de la mencionada Ley, procedo al estudio de la misma en el sentido de hacer real lo argumentado en los puntos anteriores del presente capítulo. Y me refiero a real, pues es precisamente la Ley de Ingresos quien determina de una manera total los ingresos que percibirá el Estado con motivo de los diversos rubros que en ella se establecen.

Para comenzar, me gustaría hacer referencia de los cuatro principales rubros sobre los que evidentemente la recaudación recibe sus mayores aportaciones; las mismas fueron señaladas dentro de la transcripción con un tamaño de letra más grande, en letras negritas y cursivas; el criterio que utilice para determinarlos fue en cuanto a la cuantía, son los ingresos individualizados, es decir, que ya no admiten división, que superan los 400 mil millones de pesos. Cabe mencionar que el criterio de la cuantía fue tomado en razón de que una vez rebasada esta cantidad, las cantidades son muy específicas y su proximidad es relativamente corta entre ellas, pues el mayor constituye 607 mil millones, y el menor 415 mil millones. En relación con los demás, comienzan desde menos de trescientos mil millones de pesos, por lo que no son motivo de consideración en el presente capítulo, al no ser considerados como principales.

De tal forma que si analizamos los cuatro principales rubros tenemos que: básicamente, los ingresos por petróleo, es decir, por la venta del

energético y los derechos sobre hidrocarburos, son los principales rubros, pues aparte de los anteriores, solo tenemos a los impuestos estrella de nuestro Gobierno Federal, Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado.

Lo anterior resulta prudente de considerar, en razón de que principalmente la venta de petróleo no es un rubro que se caracterice por ser autosustentable, es decir, los recursos que se obtienen de su venta y de los derechos de tal son relativos a la explotación de un recurso no renovable que si bien su venta genera un ingreso, ese ingreso no deriva de ganancias, rentas o movimientos financieros que reporten un beneficio al contribuyente y que sean otorgados en proporcionalidad a un ingreso o beneficio.

Dicho en otras palabras, cuando las personas afectas a contribuir con los impuestos estrella, como los hemos denominado, necesariamente tienen que hacerlo porque es el resultado de una renta o un beneficio en torno a la ganancia que genera el trabajo, la inversión, las empresas, etc., siendo que si hay utilidad en el desarrollo de las actividades productivas habrá entonces ese beneficio sobre el cual se deberá calcular el impuesto a cargo del contribuyente, para el caso del Impuesto Sobre la Renta; o que se detecta la capacidad contributiva a través de las personas que tienen los recursos para comprar determinados productos afectos al pago del Impuesto al Valor Agregado; lo cual tiene como natural antecedente que la economía está accionada, que dentro de nuestro país se está moviendo el comercio, la actividad industrial, empresarial y profesional, y que por lo tanto la población tiene trabajo, ingresos, y se allega de los satisfactorios de sus necesidades, en fin, que la economía está activa, y que hay crecimiento y sustentabilidad.

No así con la venta de los energéticos, sobre los cuales el estado recibe, como ya fue mencionado, vastos recursos que forman parte importante del total del financiamiento que necesita, pero que no son un indicador de que la economía está produciendo efectivamente, pues la venta del energético no deriva de una actividad sustentada que genera ganancias por la activación de la economía, mucho menos con la situación actual de retraso rezago en la que se encuentra Petróleos Mexicanos, pues prácticamente no genera lo suficiente para acrecentar su infraestructura de tal forma que pueda con los retos que se le presentan para los próximos años.

Como conclusión previa, lo importante a destacar es que nuestra economía se encuentra fuertemente sustentada en la venta del energético, atendiendo a que dentro de la Ley de Ingresos así se manifiesta; además, que ya no es viable para el Estado Mexicano el seguir dependiendo de tal forma de los mencionados ingresos, pues la economía fluctúa en forma tal que no tenemos la seguridad de que en años posteriores podamos seguir contando con ese respaldo; y por último, que estamos en un estado de necesidad en donde la respuesta lógica sería la búsqueda del sustento del financiamiento del Estado a través de medios que promuevan el movimiento financiero, como lo es el impuesto, ya que surge de la capacidad contributiva real de los obligados a su pago y se determina a través de la realidad económica del país, teniendo como premisa principal el cumplimiento de los principios de equidad y proporcionalidad necesarios para otorgar la justa carga tributaria entre los obligados.

CAPÍTULO V

ESTUDIO COMPARADO DE LOS IMPUESTOS EN OTROS PAÍSES DEL MUNDO.

5.1 ARGENTINA.

Para el caso del análisis que nos ocupa en cuanto el derecho fiscal y los impuestos cobrados en otros países, comenzaremos por revisar uno que resulta ser emblemático y representativo de Latinoamérica, hablando en concreto de Argentina. La República de Argentina es un estado soberano, organizado como una República Representativa y Federal, con un territorio aproximado de 2'780,400 km² de extensión y dividido en 23 provincias y una capital, Buenos Aires, sede del gobierno Federal. Su población actual se ubica alrededor de los 40 millones de habitantes, los cuales promedian índices de desarrollo humano, crecimiento económico y calidad de vida de los más altos de América Latina, razón por la cual son objeto de estudio en el presente análisis.

A pesar de que la economía argentina se ve beneficiada por una gran riqueza y variedad de recursos naturales, una población con un buen grado de educación, un sistema de agricultura y una importante base industrial que llegó a ser la más desarrollada de América Latina, ha evidenciado cierto estancamiento relativo, a partir del último cuarto del siglo XX. En la actualidad, Argentina es la tercera potencia en materia económica de América Latina, superada solamente por Brasil y por México.⁵⁵

⁵⁵ ARGENTINA. WIKIPEDIA, ENCICLOPEDIA VIRTUAL. [www.es.wikipedia.org](http://es.wikipedia.org/wiki/Argentina)
<http://es.wikipedia.org/wiki/Argentina>

De tal forma que, a pesar de que la situación económica ha tenido que superar parcialmente durante los últimos años sobre la crisis presentada en el 2002, el crecimiento económico continuado tuvo sus efectos sobre los precios y logró bajar la tasa de desempleo para el 2008, y sin lugar a dudas su entorno internacional es favorable debido a la capacidad ociosa de la industria y un fuerte impulso económico en el sector de servicios y el sector agrario.

Expertos independientes pronosticaron un crecimiento económico del 6 al 7% para el 2008. Dada la estructura de exportación y su escasa correlación con los mercados financieros internacionales, la mayoría de los economistas opina que Argentina por ahora está relativamente bien protegida contra las consecuencias de la actual crisis financiera internacional. Para poder mantener este crecimiento económico consecutivo, Argentina necesitará nuevas inversiones. A pesar de que la cuota de inversión alcanzó en 2007 su volumen más alto desde los años 70's (32% del PBI), sigue habiendo gran necesidad de inversiones en bienes de capital, sobre todo en el sector energético y de infraestructura.

Una vez que hemos analizado un panorama general del país en cuestión, pasaremos a mencionar los aspectos económicos y tributarios que nos interesan. En el caso de Argentina, la presión tributaria se ubicó al finalizar el 2007 en el 25% del Producto Bruto Interno. Aun considerando que la misma resulta baja comparada con la de Brasil la cual es del 37%, o la de Europa que es del 38%, la misma ha aumentado considerablemente desde el 16.7% que registró en el periodo 1999-2002. La estructura impositiva descansa principalmente en el Impuesto al Valor Agregado, el cual aporta alrededor del 31% del total de los ingresos para el financiamiento del estado, aunque su importancia relativa se ha reducido frente al promedio que

presentó en el periodo de 1999-2002, durante el cual fue de 39%, debido al aumento al Impuesto a las Ganancias, del 19% al 21%, el cual resultó mínimo con respecto del Impuesto a las Exportaciones, el cual pasó del 1% al 10%.⁵⁶

En cuestión tributaria, Argentina, según establece la Constitución de este país, existen tres niveles de gobierno: nacional, provincial y municipal. La atribución de competencias entre ellos surge de una regla de distribución genérica contenida en la propia Constitución, conforme a la cual las provincias conservan todo el poder no delegado a la nación. Ello determina que el sistema fiscal argentino esté compuesto por tres tipos de tributación coherentes con dicha división, cada uno de ellos con características particulares. En este marco, el Estado nacional puede establecer impuestos indirectos internos (Impuesto al Valor Agregado, impuestos internos, etcétera) y externos o aduaneros (derechos al comercio exterior), e imponer contribuciones directas (Impuesto a las Ganancias o Impuesto sobre los Bienes Personales) entre otros. Las provincias, por su parte, gravan la facturación de bienes y servicios y la propiedad de bienes registrables, mientras que los municipios tienen un poder impositivo residual que les sirve para crear tasas o cargas sobre determinados usos o servicios.

La administración federal funciona eficientemente, algo que no puede afirmarse con la misma rotundidad en el caso de los municipios: éstos suelen crear tributos que retribuyen a supuestos servicios que, en realidad, no prestan. Adicionalmente, muchos municipios han “privatizado” la cobranza de sus tributos, es decir, han encomendado a estudios jurídicos particulares la recolección de los tributos a cambio de abultados porcentajes de lo

⁵⁶ FEDERALISMO Y PRESIÓN TRIBUTARIA. PUNTAL. www.puntal.com.ar
http://www.puntal.com.ar/noticia_ed_anteriores.php?id=49980

recaudado, lo que provoca una notable agresividad por parte del recaudador. Aún así, es destacable el creciente uso de los medios electrónicos tanto en la administración federal como en la provincial para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.⁵⁷

Analizaremos ahora los cuatro principales impuestos que soportan la carga del financiamiento del Estado Argentino.

5.1.1 Impuesto a las Ganancias.

Este impuesto en lo particular se encarga de gravar, como su nombre lo indica, las ganancias obtenidas por las personas de existencia visible o ideal, mientras que los residentes tributan por sus ganancias obtenidas en el país y en el extranjero, los no residentes tributan exclusivamente sobre las ganancias que tienen su fuente en Argentina.

La ley enumera algunas presunciones acerca del origen de la fuente, presunciones, que en algunos casos no admiten prueba en contrario. Las rentas se dividen en cuatro categorías, las cuales tienen deducciones específicas y formas distintivas del cálculo del tributo:

1. Rentas del suelo. se trata de rentas obtenidas por la locación de inmuebles urbanos y rurales. Tributan por el sistema de lo devengado.

2. Renta de capitales. se trata de rentas originadas por la imposición de capitales, tales como acciones, intereses, transferencia de

⁵⁷ ARGENTINA. WIKIPEDIA, ENCICLOPEDIA LIBRE. [www.es.wikipedia.org](http://es.wikipedia.org/wiki/Argentina)
<http://es.wikipedia.org/wiki/Argentina>

llaves de negocio y otros intangibles, dividendos y utilidades, etcétera. Tributan por el sistema de lo percibido.

3. Renta de las empresas y ciertos auxiliares del comercio. Se trata de rentas obtenidas por las empresas, comisionistas, rematadores, consignatarios y otros auxiliares del comercio, ciertos fideicomisos y otras rentas que no puedan encuadrarse en las restantes. Tributan por el sistema de lo devengado.

4. Renta del trabajo personal. Se trata rentas obtenidas por el desempeño de cargos públicos, el trabajo en relación de dependencia, seguros de retiro privado y jubilaciones, servicios personales de los socios de cooperativas, el ejercicio de profesiones liberales, dirección y sindicatura de empresas y las actividades de viajante de comercio y despachante de aduanas, Tributan por el sistema de lo percibido.

Como podemos observar, se trata de un impuesto complejo, por lo que se debe tener presente que existen muchas particularidades que no serán vertidas en el presente estudio. La mecánica para la determinación del gravamen varía según se trate de una persona física o de una jurídica y la diferencia fundamental entre las categorías, es que mientras que la primera, segunda y cuarta tributan por lo que se denomina teoría de la fuente, es decir incluye todos aquellos enriquecimientos de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación; por su parte, la tercera categoría tributa por la teoría del balance, es decir por todas las ganancias obtenidas que cumplan o no las otras condiciones.

De igual forma, existen exenciones objetivas y subjetivas. En algunos casos, las exenciones no operan de pleno derecho sino que deben ser

solicitadas. Con respecto a la tasa, la alícuota del tributo es gradual para las personas físicas y del 35% para las personas jurídicas. Con respecto de su liquidación, el pago del impuesto es anual, aun que deberán hacerse pagos mensuales como anticipo.

5.1.2 Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

En algunos casos, este tributo actúa como complementario del Impuesto a las Ganancias y en otros como un verdadero tributo patrimonial. Se determina sobre la base de los activos, valuados conforme a las normas de la ley. Si bien es un impuesto de emergencia y con una vigencia teórica de diez años, la experiencia es que se va a prolongar su vigencia. Como se observa se gravan los activos sin considerar los pasivos generando situaciones injustas.

Para entender un poco la mecánica de este impuesto, la presunción es que todos los activos deben generar una renta, castigando la improductividad de la misma. Así, los sujetos pasivos del impuesto, simplificando en demasía la cuestión son los sujetos comprendidos en la tercera categoría del impuesto a las ganancias.

Asimismo, existen exenciones y bienes no computables dentro de la Ley del impuesto respectivo. Dentro de las primeras merece destacarse que se encuentran exentos los activos que en su conjunto no superen los \$200.000.00, incrementado en la proporción que sobre el total de los mismos se tengan en el exterior. Si superan dicha cifra se tributará sobre el total de activos.

Por su lado, destacan en los segundos, el valor correspondiente a los bienes muebles amortizables, de primer uso, excepto automotores, en el ejercicio de adquisición o de inversión y en el siguiente y el valor de las inversiones en la construcción de nuevos edificios o mejoras en el ejercicio en que se efectúen las inversiones totales o, en su caso, parciales, y en el siguiente, excepto que se trate de inmuebles no afectados a la actividad.

Al igual que en el impuesto anterior, su liquidación es anual, pero también será necesario presentar pagos mensuales que se tomarán en cuenta para la cuenta general. Con relación a la tasa que se deberá aplicar, la alícuota es del 1% aplicada a los bienes o activos que sean afectos al cálculo.

El funcionamiento del impuesto es complejo y no es de relevancia para el presente estudio, pues estamos en presencia de un impuesto secundario y como ya se dijo, emergente, el cual complementa al anteriormente mencionado. Sin embargo, es preciso mencionar que resulta complejo su entero y puedo mencionar en forma simple que, determinado el impuesto a las ganancias, si este fuera inferior al determinado para el impuesto a la ganancia mínima presunta se le detraerá de este el primero y se ingresarán ambos impuestos. La parte abonada de este último impuesto, podrá computarse como pago a cuenta del impuesto a las ganancias, con ciertos topes, en los próximos diez ejercicios.

Por su lado, el impuesto determinado por los inmuebles ya mencionados, actúan como un impuesto definitivo, no susceptible de compensación. Sólo, si transcurridos esos diez años, no se pudiera compensar con el impuesto a las ganancias, adquirirá las veces de un tributo.

5.1.3 Impuesto al Valor Agregado.

Hablando del impuesto citado, el mismo resulta ser un impuesto al consumo, donde quien soporta el tributo, al final de la cadena es el consumidor final o, de existir una exención posterior, el último sujeto gravado. Grava la venta de bienes muebles, las obras y locaciones de servicios prestados en el país, con algunas exclusiones, las importaciones definitivas de cosas muebles y las importaciones de servicios.

Existen, dos cuestiones fundamentales para quedar sujeto al gravado, el territorial y el de habitualidad. A diferencia de los dos impuestos primeramente mencionados, las exenciones, en su gran mayoría son objetivas. Simplificando la cuestión, el sujeto adquiere bienes y servicios, por los que se le liquidará el tributo computando por estas un crédito fiscal. Por su lado, al vender bienes o prestar servicios, facturará los mismos adicionando el tributo correspondiente, es decir el débito fiscal.

La diferencia entre débito fiscal y crédito fiscal, será lo que se ingrese mensualmente al fisco. Como se observa, la carga tributaría recaerá sobre el último eslabón de la cadena, generalmente el consumidor final, mientras que los sujetos intermedios ingresarán las diferencias entre el impuesto sobre sus ventas y el impuesto sobre sus compras, siendo el ingreso, en síntesis, el valor que ha agregado a su producto o servicio.

Si bien, como se dijo, están gravadas sólo las ventas de cosas muebles, también lo están las empresas constructoras, lo que en definitiva quiere decir que se gravan la primera venta de los inmuebles, la parte construida. Con respecto de la tasa, la parte alícuota general es el 21%,

existiendo una alícuota reducida del 10.5% para ciertos bienes de capital y de primera necesidad y una incrementada del 27% para ciertos servicios públicos.

Para el caso del presente impuesto, la liquidación del mismo es de manera mensual, salvo algunas situaciones especiales que no complican en demasía el trámite del mismo.

De esta manera se concluye el análisis tributario de la República de Argentina.⁵⁸

5.2 BRASIL.

Como hemos insistido en el presente capítulo, Brasil es la primera economía de América Latina. La República Federativa del Brasil es una República Federal conformada por la unión de 26 estados y un Distrito Federal. El país cuenta con 5,564 municipios y una superficie de 8,514'876,599 km², equivalente al 47.9% del territorio sudamericano. En comparación con los demás países del globo, ocupa el quinto lugar en número de habitantes, así como en territorio. Su población es de 188.6 millones de habitantes, y a pesar de ser el quinto país más populoso del mundo, Brasil presenta uno de los más bajos índices de densidad poblacional.

La economía de Brasil es la más grande de Iberoamérica, responde por más de la mitad de la economía de Sudamérica y es la sexta a nivel mundial, según los nuevos cálculos del Banco Mundial. Considerando que la

⁵⁸ IMPUESTOS EN ARGENTINA. ECONLINK. www.econlink.com.ar
<http://www.econlink.com.ar/ecotributaria/los-impuestos-en-argentina>

población estimada para el año 2008 es de 189 millones de personas, la renta per cápita ascenderá a 12,007 dólares. Las exportaciones brasileñas de 219,336 millones de dólares se encuentran entre las veinte más grandes del mundo.⁵⁹

La recaudación tributaria es uno de los más importantes indicadores del desempeño de la economía de Brasil, considerado por los especialistas como uno de los países del mundo con mayor carga de impuestos. Alentados por los indicadores positivos durante el primer semestre del año 2008, en donde el financiamiento recaudado por el Estado Brasileño fue considerablemente mayor, llegando a ser cifra record con respecto de los años anteriores, integrada, según los datos del organismo de recaudación del ministerio, por los tributos federales, como los del Instituto Nacional del Seguro Social, además de *royalties* y concesiones, el ministerio atribuyó de manera por demás positiva el incremento semestral a la expansión de la economía, que aumenta la generación de impuestos a ser pagados, especialmente los de contabilidad inmediata como los que rigen para las transacciones en el sistema financiero, además de que también se ha fortalecido el ataque a la evasión tributaria, según el organismo, razón por la cual sus medidas para enfrentar la crisis mundial fueron modestas.

Sin embargo, para diciembre del año próximo pasado, el Gobierno Brasileño anunció una serie de recortes impositivos que buscan estimular el consumo y frenar la desaceleración de la economía, afectada por la grave crisis financiera mundial. La reducción es principalmente por 3,600 millones, en donde se incluyen reducciones del gravamen sobre las operaciones financieras en los créditos al consumidor y la eliminación temporal de una

⁵⁹ BRASIL. WIKIPEDIA, ENCICLOPEDIA LIBRE. [www.es.wikipedia.org](http://es.wikipedia.org/wiki/Brasil)
<http://es.wikipedia.org/wiki/Brasil>

tasa sobre la venta de algunos automóviles de uso popular. Por su parte el país, para el año 2009, espera un drástico descenso en las inversiones transnacionales debido a la baja en la economía mundial, y esto afectará, pues gran parte del auge económico que se manifestó en Brasil proviene de capitales del exterior.⁶⁰

Probablemente, el sistema fiscal más complejo de todos sea el brasileño. Actualmente, éste presenta un cuadro de descentralización de competencias tributarias y de carga acumulativa de tributos, en muchos aspectos regresivo, ineficiente y caro. Se trata de un sistema descentralizado similar al argentino. Conforme a la Constitución brasileña, la competencia para dictar leyes tributarias corresponde a la Unión, a los Estados y a los municipios. La descentralización de la facultad de establecer tributos ha motivado en la práctica numerosos problemas que no se detectan en Argentina, o no con la virulencia que presentan en Brasil: en primer lugar, la descentralización ha generado la existencia de un número absurdo de tributos; en segundo lugar, provoca numerosos conflictos tanto verticales como horizontales, pudiendo ser definidas como guerras fiscales, entre las administraciones a nivel federal, estatal y municipal, además de una tremenda confusión para los contribuyentes.

Cada municipio tiene competencias para publicar su normativa propia y distinta a la de los otros municipios; ese fenómeno se da también, hasta cierto punto, a nivel estatal, lo que contribuye a la desorganización, falta de racionalidad e ineficiencia del sistema brasileño. Así, el tipo impositivo de impuestos como el de servicios, a nivel municipal, o el de circulación de

⁶⁰ BRASIL REDUCE IMPUESTOS POR LA CRISIS. BBC MUNDO. www.bbcmundo.com
http://news.bbc.co.uk/hi/spanish/business/newsid_7669000/7669489.stm

mercancías y servicios a nivel estatal, varía de un Municipio o un Estado a otro.

Otro punto de ineficiencia, paradójicamente, deriva de la introducción de la administración tributaria electrónica y la interconexión entre órganos administrativos diversos: el nivel de la burocracia brasileña es tan elevado que los dos aspectos citados no han contribuido hasta el momento a simplificar el cumplimiento de los deberes de los contribuyentes sino todo lo contrario, han supuesto nuevas obligaciones formales y más burocracia.⁶¹

Ahora sí, bienvenidos a los impuestos. Básicamente, son dos los principales tributos que se analizarán en el presente estudio, el Impuesto sobre Productos Industrializados, siendo este el principal, y el Impuesto Sobre Circulación de Mercaderías y Servicios, equivalente al Impuesto al Valor Agregado en otros países, a criterio de su importancia dentro de la esfera tributaria de Brasil.

5.2.1 Impuesto sobre Productos Industrializados.

El Impuesto sobre Productos Industrializados incide en la circulación de los bienes en el ciclo de producción nacional, variando su porcentaje de acuerdo a la importancia del producto para la sociedad. Se trata de un Impuesto Federal no acumulativo, tributable en la operación de compra de un producto industrializado.

En el caso de los establecimientos industriales o empresas asimiladas, los valores del impuesto pagados por sus compras de productos tributables o

⁶¹ DISTINTOS SISTEMAS FISCALES A LA HORA DE INVERTIR. JAVIER VALLE.
<http://www.uria.com/docs/029Valle.pdf>

industrializados, pueden ser descontados de lo recaudado por el mismo concepto en sus ventas a terceros. Para las importaciones, el impuesto es tributable en el momento de la liberación aduanera, el importador paga este impuesto en el momento de la nacionalización de la mercadería, puede ser debitado directamente de su cuenta corriente o de la cuenta corriente que el mismo indique, o pagado directamente al Fisco Federal. Es casi siempre crédito fiscal para el importador brasileño. No lo es solo cuando el importador reciba un insumo que devengue el pago del Impuesto sobre Productos Industrializados y la empresa fabrique con él, otro producto que no tribute este impuesto.

Para las empresas brasileñas, la liquidación de este impuesto es cada quince días. Los débitos fiscales serán generados por la venta de productos que naturalmente también deban pagar este tributo.

Para poder analizar la operación respecto de un competidor brasileño que actualmente le vende el producto a su potencial importador, la tributación para empresas brasileñas por operaciones internas, el valor tributable del impuesto, sobre el cual el contribuyente calculará la cantidad a tributar en la respectiva nota fiscal, será el valor total de la operación a partir de la salida del establecimiento industrial o equiparado con este.

En síntesis presenta las siguientes características:

- Es de competencia de la Unión, es decir, es un Impuesto Federal.

- Es indirecto, ya que el contribuyente de derecho puede transferir el encargo para el contribuyente de hecho, mejor conocido como consumidor final.

- No es acumulativo, debido a que el valor a pagar resulta de la diferencia entre crédito y débito.

- Es monofásico, ya que es cobrado solamente del importador, fabricante o rematante. Esto significa que el importador o fabricante deben pagar el impuesto si el producto así lo exige. Ese valor será para ellos un crédito fiscal. Cuando el importador o fabricante vende el producto, discrimina el impuesto en su nota fiscal (factura) y genera un debito fiscal, debiendo pagarle al gobierno federal la diferencia entre el crédito y el debito.

- Es el impuesto más importante para la Unión Federal.

Ahora bien, el impuesto maneja como hechos generadores cualquiera de los tres siguientes:

- La liberación aduanera de la mercadería importada.
- La salida del producto del establecimiento importador, fabricante o rematante.

- El remate de la mercadería.

Para determinar la tasa o parte alícuota del Impuesto sobre Productos Industrializados que cada bien deberá pagar, deberá hacerse por individual debido a que se manejan varias tasas de conformidad con el producto de que se trate.

5.2.2 Impuesto a la Circulación de Mercaderías y Servicios.

Es similar al Impuesto al Valor Agregado Argentino, siendo un impuesto exigido en las varias fases de la circulación de una mercadería, desde la producción hasta su venta al consumidor final. Es similar al Impuesto sobre Productos Industrializados, en lo que se refiere a ser selectivo en función de la importancia del producto para la sociedad.

No lo es en cuanto a la normativa del impuesto. Se trata de un Impuesto Estadual, es decir, de una provincia, tributable en cada operación relativa a la circulación de mercaderías entre las empresas, equivalente a lo que en nuestro país, sería una simple operación de compraventa.

En cuanto al proceso de importación, el valor de la tasa impositiva del Impuesto a la Circulación de Mercaderías y Servicios, cuyo valor varía de acuerdo al estado, es abonado ante la Secretaria de Hacienda, en el momento previo a la liberación de la mercadería. Se paga en el momento de la nacionalización de la mercadería, y las empresas brasileñas liquidan este impuesto una vez por mes. Esto quiere decir que si una empresa brasileña importa un producto de su empresa, el pago del ICMS en el mes de Diciembre (por ejemplo) le servirá de crédito fiscal de ese mes. Los débitos fiscales serán las ventas efectuadas en el mismo periodo. La empresa brasileña pagara al gobierno de la provincia en donde ella se encuentra, la diferencia entre el crédito y el debito fiscal de ICMS.

En síntesis presenta las siguientes características:

- Es de competencia Estadual. (Provincial)

- Es un impuesto indirecto.
- No es acumulativo
- Es plurifásico. (actuando en cada fase de la circulación de la misma mercadería)
- Es el principal impuesto de los Estados y del Distrito Federal.

Asimismo, tiene como hecho generador los siguientes supuestos:

- La salida de cada establecimiento comercial, industrial, productor.
- La entrada a cada establecimiento comercial, industrial, productor de mercadería importada.
- El servicio de alimentos y bebidas en bares, restaurantes y cafés o similares.
- Los servicios de transportes interprovincial o intermunicipal y de comunicación.
- La entrada de materiales de uso y consumo y de Bienes del Activo inmovilizado, provenientes de otros estados y del Distrito Federal.
- La utilización por contribuyente de servicio de transporte y comunicación que haya empezado en otra unidad de la federación, o no esté vinculada a la operación.

Incide también sobre la prestación de servicios de transporte ínter estadual, intermunicipal y sobre comunicaciones. Se trata de un impuesto sobre el valor agregado, o sea, de un impuesto debido apenas sobre el valor agregado al precio del producto o del servicio en cada etapa de la producción. Suponiéndose una alícuota única, la suma del monto a pagar en todas las etapas de producción y comercialización terminan por equivaler a la

aplicación de la alícuota sobre el precio de venta al consumidor final. Operativamente, la tributación del valor agregado es realizada en cada periodo, por la diferencia entre el valor del impuesto incidente sobre las salidas del establecimiento (llamado débito) y el impuesto incorporado al precio de los productos o servicios que entraron en la empresa (llamados créditos). Simplificando, el Impuesto a la Circulación de Mercaderías y Servicios debido cada mes, corresponde a la diferencia entre el impuesto destacado en las notas fiscales de los productos o servicios adquiridos durante el mes (créditos fiscales) y el valor del impuesto indicado en las notas fiscales o facturas de venta (débitos fiscales).

Por legislación del Impuesto a la Circulación de Mercaderías y Servicios, solo puede ser contabilizado como crédito del impuesto incidente sobre mercaderías o servicios que sean destinadas a la comercialización posterior o a la utilización como insumo en el proceso productivo de la empresa. En otras palabras; en el cálculo del impuesto, no pueden ser descontados los créditos relativos a las entradas de mercaderías adquiridas para consumo o para integrar el activo fijo de la empresa.

La alícuota del Impuesto a la Circulación de Mercaderías y Servicios varía según las operaciones. Generalmente la alícuota es del 18% en las operaciones internas, referentes a las ventas dentro del mismo estado o provincia; e importaciones, y 25% en las operaciones internas e importaciones de productos superfluos.⁶²

⁶² IMPUESTOS EN BRASIL. PRORIONEGRO. www.prorionegro.org.ar
<http://www.prorionegro.org.ar/servicios/documentos/AC%2014/Impuestos%20en%20Brasil%20marzo%202006.pdf>

5.3 CHILE.

Chile es un país ubicado en el extremo suroeste de América del Sur. Su nombre oficial es República de Chile y su capital es la ciudad de Santiago de Chile. Posee territorios insulares en el Océano Pacífico, como el Archipiélago Juan Fernández, Sala y Gómez, Islas Desventuradas y la Isla de Pascua, ubicada en la Polinesia, totalizando una superficie de 755.838,7 km². Sus cerca de 17 millones de habitantes promedian índices de desarrollo humano, porcentaje de globalización, PIB per cápita, nivel de crecimiento económico y calidad de vida, que se encuentran entre los más altos de América Latina.

La economía chilena es conocida internacionalmente como una de las más sólidas del continente. A pesar de que a lo largo de su historia ha enfrentado diversos períodos de crisis, en los últimos años ha tenido un importante y sostenido crecimiento. El modelo económico neoliberal, que fue implantado durante el Régimen Militar, se ha mantenido por los gobiernos concertacionistas, que sólo le han hecho cambios menores para costear los programas sociales del gobierno.

Tras años aislado, Chile en la actualidad es un mercado abierto al mundo, con una economía caracterizada por la exportación y la explotación de materias primas.

El principal producto comercial es la minería del cobre, el cual satisface el 36% del mercado mundial. Aún que también es importante la explotación de otros recursos como molibdeno, plata y oro. La extracción cuprífera representa, en la actualidad, el 30% de las exportaciones del país, la que en 1970 llegaba a más del 60% de éstas. La empresa nacional

Codelco Chile es una de las mineras más grande del mundo y explota algunos de los principales yacimientos del país, como Chuquicamata y El Teniente. La minería es la principal actividad económica de las regiones de Tarapacá, Antofagasta y Atacama y es de gran importancia en la región de Coquimbo, Valparaíso y O'Higgins. En la Región de Magallanes, la explotación de yacimientos de petróleo es de suma importancia para el abastecimiento interno.

La agricultura y la ganadería son las principales actividades de las regiones del centro y del sur del país. La exportación de frutas y verduras ha alcanzado niveles históricos al abrirse las puertas de los mercados europeos y asiáticos, al igual que productos de la explotación forestal, pesquera y de crustáceos. Un ejemplo de esto es que, durante los últimos años, Chile ha alcanzado a Noruega, el principal exportador del mundo de salmón, y es uno de los más importantes en el rubro vitivinícola.

La industria chilena es principalmente de abastecimiento local, a excepción de la producción de harina de pescado. Ésta se concentra en Santiago y, en menor grado, Valparaíso y Concepción. Durante los últimos años se ha tratado de impulsar la industria agroalimentaria, con el fin de convertir a Chile en una potencia de este rubro hacia el año 2010. Por otro lado, Chile se ha convertido como plataforma de inversiones extranjeras para otros países de Latinoamérica y muchas empresas han comenzado a instalar sus sedes corporativas en Santiago. También tiene una importante presencia en inversiones en el sector servicios en Latinoamérica.

La desigualdad de género también incide como variable en el dinamismo de la economía de Chile. La baja participación laboral de la mujer (la menor en América Latina) dificulta la reducción del desempleo. Además,

se mantiene la gran diferencia salarial entre hombres y mujeres, a pesar de los avances en esta materia en los últimos años.⁶³

5.3.1 Impuesto a las Ventas y Servicios. (Impuesto al Valor Agregado)

El Impuesto a las Ventas y Servicios grava la venta de bienes y prestaciones de servicios que define la ley del ramo, efectuadas entre otras, por las empresas comerciales, industriales, mineras, y de servicios, con una tasa vigente a contar del 1 de enero de 1998 del 18%. A partir del 1 de Octubre de 2003 dicho tributo se aplica con una tasa del 19%. Este impuesto se aplica sobre la base imponible de ventas y servicios que establece la ley respectiva. En la práctica tiene pocas exenciones, siendo la más relevante la que beneficia a las exportaciones.

El Impuesto a las Ventas y Servicios afecta al consumidor final, pero se genera en cada etapa de la comercialización del bien. El monto a pagar surge de la diferencia entre el débito fiscal, que es la suma de los impuestos recargados en las ventas y servicios efectuados en el período de un mes, y el crédito fiscal. El crédito fiscal equivale al impuesto recargado en las facturas de compra y de utilización de servicios, y en el caso de importaciones el tributo pagado por la importación de especies.

El Impuesto a las Ventas y Servicios es un impuesto interno que grava las ventas de bienes corporales muebles e inmuebles de propiedad de una empresa constructora construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella y también la prestación de servicios

⁶³ CHILE. WIKIPEDIA, ENCICLOPEDIA LIBRE. [www.es.wikipedia.org](http://es.wikipedia.org/wiki/Chile)
<http://es.wikipedia.org/wiki/Chile>

que se efectúen o utilicen en el país. Afecta al Fisco, instituciones semifiscales, organismos de administración autónoma, municipalidades y a las empresas de todos ellos o en que tengan participación, aunque otras leyes los eximan de otros impuestos.

Si de la imputación al débito fiscal del crédito fiscal del período resulta un remanente, éste se acumulará al período tributario siguiente y así sucesivamente hasta su extinción, ello con un sistema de reajustabilidad hasta la época de su imputación efectiva.

Asimismo existe un mecanismo especial para la recuperación del remanente del crédito fiscal acumulado durante seis o más meses consecutivos cuando éste se origina en la adquisición de bienes del activo fijo. Finalmente, a los exportadores exentos de Impuesto al Valor Agregado por las ventas que efectúen al exterior, la Ley les concede el derecho a recuperar el Impuesto al Valor Agregado causado en las adquisiciones con tal destino, sea a través del sistema ya descrito o bien solicitando su devolución al mes siguiente conforme a lo dispuesto por el D.S. N° 348, de 1975, cuyo texto definitivo se aprobó por D.S. N° 79 de 1991.

5.3.2 Impuestos que componen la Ley de Impuesto a la Renta.

El Impuesto a la Renta en Chile se compone de varios impuestos, los cuales gravan de manera distinta a los contribuyentes, como veremos a continuación.

5.3.2.1 Impuesto a la Renta de Primera Categoría. (Artículo 20 Ley de Impuesto a la Renta)

El Impuesto de Primera Categoría grava las rentas provenientes del capital obtenida, entre otras, por las empresas comerciales, industriales, mineras, servicio, etc., con una tasa vigente durante el año comercial 2001 del 15%. Por los años comerciales 2002 y 2003 dicho tributo se aplicó con tasa 16% y 16,5%, respectivamente. A contar del 1 de enero del año 2004 la citada alícuota queda en forma permanente en un 17%. Este impuesto se aplica sobre la base de las utilidades percibidas o devengadas en el caso de empresas que declaren su renta efectiva determinada mediante contabilidad, planillas o contratos. La excepción la constituyen los contribuyentes de los sectores agrícola, minero y transporte, que pueden tributar a base de la renta presunta, cuando cumplan con los requisitos que exige la Ley de la Renta.

Las empresas del Estado deben pagar adicionalmente al Impuesto de Primera Categoría, un impuesto especial del 40% sobre las utilidades generadas. La tributación en definitiva está radicada en los propietarios, socios o accionistas de las empresas, constituyendo el impuesto de Primera Categoría que pagan estas últimas, un crédito en contra de los impuestos Global Complementario o Adicional que afecta a las personas antes indicadas.

5.3.2.2 Impuesto Único de Segunda Categoría. (Artículo 42 N°1 y Artículo 43 N°1 Ley de la Renta)

El Impuesto Único de Segunda Categoría grava las rentas del trabajo dependiente, como lo son sueldos, pensiones y rentas accesorias o complementarias a las anteriores. Es un tributo que se aplica con una escala

de tasas progresivas, declarándose y pagándose mensualmente sobre las rentas percibidas provenientes de una actividad laboral ejercida en forma dependiente, y a partir de un monto que exceda, a contar del 1 de enero del 2002, de 13,5 Unidades Tributarias Mensuales.

El citado tributo debe ser retenido y enterado en arcas fiscales por el respectivo empleador, habilitado o pagador de la renta. En el caso que un trabajador tenga más de un empleador, para los efectos de mantener la progresividad del impuesto, deben sumarse todas las rentas obtenidas e incluirlas en el tramo de tasas de impuesto que corresponda, y proceder a re liquidar anualmente dicho tributo en el mes de abril del año siguiente.

Si además se perciben otras rentas distintas a las señaladas, se deben consolidar tales ingresos en forma anual y pagar el Impuesto Global Complementario. En este caso, el Impuesto Único de Segunda Categoría retenido y pagado mensualmente sobre los sueldos, pensiones y demás rentas accesorias o complementarias, se da de crédito en contra del impuesto Global Complementario.

5.3.2.3 Impuesto Global Complementario (Artículo 52 Ley de la Renta)

El Impuesto Global Complementario es un impuesto personal, global, progresivo y complementario que se determina y paga una vez al año por las personas naturales con domicilio o residencia en Chile sobre las rentas imponibles determinadas conforme a las normas de la primera y segunda categoría. Afecta a los contribuyentes cuya renta neta global exceda, a contar del 1 de enero del 2002, de 13,5 Unidades Tributarias Anuales. Su

tasa aumenta progresivamente a medida que la base imponible aumenta. Se aplica, cobra y paga anualmente.

Las tasas del Impuesto Único de Segunda Categoría y del Impuesto Global Complementario son equivalentes para iguales niveles de ingreso y se aplican sobre una escala progresiva que tiene actualmente ocho tramos. En el primer caso, se aplica en forma mensual y en el segundo, en forma anual. Su tasa marginal máxima fue del 45% hasta el año 2001, la cual disminuyó a 43% a contar del 1 de enero del 2002, para llegar al 40% a contar del año 2003. Sin embargo, la ley contempla algunos mecanismos que incentivan el ahorro de las personas y al hacer uso de ellos les permite disminuir el monto del impuesto que deben pagar.

Las escalas de tasas actualmente vigentes del Impuesto Único de Segunda Categoría y Global Complementario, son las siguientes:

5.3.2.4 Impuesto Adicional (Artículos 58, 60 inc. 1° y 61, Ley de Impuesto a la Renta)

El Impuesto Adicional afecta a las personas naturales o jurídicas que no tienen residencia ni domicilio en Chile. Se aplica con una tasa general de 35% y opera en general sobre la base de retiros y distribuciones o remesas de rentas al exterior, que sean de fuente chilena.

Este impuesto se devenga en el año en que las rentas se retiran o distribuyen por la empresa y se remesen al exterior. Los contribuyentes afectos a este impuesto tienen derecho a un crédito equivalente al Impuesto

de Primera Categoría pagado por las empresas sobre las rentas que retiran o distribuyen.⁶⁴

5.4 ITALIA.

Italia, oficialmente la República italiana (República Italiana en italiano), es un país de Europa que forma parte de la Unión Europea. Su territorio consiste principalmente en la Península Itálica y de dos grandes islas en el mar Mediterráneo: Sicilia y Cerdeña. Por el norte está bordeado por los Alpes, por donde limita con Francia, Suiza, Austria y Eslovenia. Los estados independientes de San Marino y Ciudad del Vaticano son enclaves dentro del territorio italiano. Italia forma parte del G8 o grupo de las ocho naciones más industrializadas del mundo.

La actividad industrial ha sido el motor del desarrollo italiano, y el actual eje de su economía. Frente a ello, las actividades agrícolas han experimentado un considerable retroceso, tanto en ocupación de la población activa, como en su participación en el Producto Interno Bruto. La producción agrícola no abastece la demanda alimenticia de la población, y es especialmente escasa en la rama ganadera: bovino (Cerdeña), porcino (Emilia-Romaña). La agricultura se halla más extendida, con cultivos de cereales (trigo, arroz —primera productora europea—, maíz), leguminosas, plantas industriales (remolacha azucarera), hortalizas (pimientos, berenjenas, tomates y cebollas) y flores. Mención especial merece la fruticultura (peras, melocotones y manzanas en Emilia, Véneto y Campania; agrios en Sicilia), el olivo (en Liguria y el *Mezzogiorno*), que genera la segunda producción mundial de aceite (435.300 t), y finalmente, la vid, cuyo cultivo sitúa a Italia a

⁶⁴ DESCRIPCIÓN DE IMPUESTOS. SII ONLINE. www.sii.cl
http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/impuestos/descripcion.htm

la cabeza de la producción mundial de vinos (68,6 millones de hl), reconocidos internacionalmente por su calidad.⁶⁵

Italia es uno de los países europeos con una de las más altas tasas impositivas, gravando, en algunos casos, hasta un 43% de las ganancias de una persona. También es uno de los países de la Unión Europea con una de las más altas tasas de evasión por parte de la gente. Este comportamiento evasor ha hecho que se forme un círculo vicioso en el que la gente inventa nuevas formas cada vez más ingeniosas para evadir impuestos, mientras que el gobierno los sube para poder compensar lo que deja de recaudar, hasta llegar al punto actual en donde el nivel de impuestos que se pagan actualmente ha hecho que tanto el gobierno precedente, como el actual, incluyan dentro de su agenda la disminución de los impuestos. La verdad es que es el ciudadano común, el pequeño burócrata o empleado de empresa, quien mantiene al estado italiano pagando sus impuestos.⁶⁶

El sistema fiscal italiano tiene características comunes a los países europeos más industrializados, tanto por lo que se refiere a los impuestos directos como a los indirectos.

La capacidad impositiva se reserva al Gobierno central o a las autoridades regionales, provinciales o municipales. Estas, pueden fijar sus propios ingresos ejercitando los poderes reconocidos por los artículos 117 y 118 de la Constitución.

⁶⁵ ITALIA. WIKIPEDIA, ENCICLOPEDIA LIBRE. [www.es.wiki.org](http://es.wiki.org)
<http://es.wikipedia.org/wiki/Italia>

⁶⁶ IMPUESTOS EN ITALIA. K-2 JOURNAL. www.k-dos.blogspot.com
<http://k-dos.blogspot.com/2007/09/impuestos-en-italia.html>

5.4.1 Impuestos directos italianos.

Son los que gravan la capacidad contributiva del sujeto ya que toman en consideración la renta, el patrimonio y también el valor de la producción neta. El Texto Único de Impuestos Sobre la Renta recoge las normas en materia de impuestos directos.

5.4.1.1 *Imposta sul reddito delle persone fisiche.*

Impuesto General Sobre la Renta de las Personas Físicas, por sus siglas “IRPEF”, es el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que recae sobre todas las actividades de los residentes en Italia, sin tener en consideración donde han sido desarrolladas y sobre las rentas producidas en este país por los sujetos no residentes. El artículo 2 del Texto Único de Impuestos Sobre la Renta, establece que serán consideradas residentes aquellas personas que durante la mayor parte del año, es decir, más de 183 días, aunque no sean consecutivos, cumplan uno de los siguientes requisitos: estar inscritos en el Registro del municipio de residencia en Italia o tener en él su domicilio. Por domicilio se debe entender la sede principal de sus negocios o intereses, también morales o sociales, o la residencia, esto es, el domicilio habitual.

La ley no da una definición de renta imponible limitándose a indicar las categorías de renta relevantes para los fines del Impuesto General Sobre la Renta de las Personas Físicas y las reglas de imposición que se les aplican. La renta imponible es, por lo tanto, una renta global, que resulta de la suma algebraica de las rentas procedentes de bienes raíces, empresa, trabajo dependiente o autónomo, capital y otras.

Para los sujetos no residentes, estas rentas deben ser producidas en Italia para tributar en este país y en este caso son las siguientes: de bienes raíces, de capital pagadas por sujetos residentes, de trabajo dependiente prestado en el territorio italiano, incluidas las rentas asimiladas a las de trabajo dependiente, de trabajo autónomo, de empresa y diversas que deriven de actividades efectuadas en Italia, y también rentas percibidas por socios, asociados y participantes en sociedades de personas y equiparables, asociaciones sin personalidad jurídica entre artistas y entre profesionales.

5.4.1.2 Impuesto Sobre la Renta de Sociedades.

Impuesto Sobre la Compañía, por sus siglas en italiano "IRES", se trata de un impuesto de renta sobre el facturado anual que se paga dos veces al año. Actualmente la alícuota total es del 33%.

El 12 de diciembre de 2003 se aprobó el nuevo impuesto sobre las sociedades, cuya novedad práctica más relevante es que el tipo fijado es del 33%, frente al 37% del antiguo IRPEG. Se ha basado en el modelo europeo actual y ha entrado en vigor el 1 de enero de 2004. Se calcula sobre la renta imponible del ejercicio o período de gestión determinado por la ley o por la escritura de constitución y que puede no coincidir con el año natural o con un período de doce meses.

El pago del Impuesto se hace por autoliquidación sobre la base de la declaración que se debe entregar en un determinado plazo a partir del cierre del ejercicio.

Los sujetos pasivos pertenecen a tres categorías para cada una de las cuales hay distintos criterios de imposición:

- Sociedades con personalidad jurídica y entidades mercantiles residentes;
- Entidades no mercantiles residentes;
- Otras sociedades y entidades no residentes.

En particular, el Impuesto de Sociedades se aplica a los sujetos residentes sobre todas las rentas, independientemente del lugar de producción. A los sujetos no residentes, el impuesto se les aplica sólo sobre las rentas producidas en Italia. Se considera residente una sociedad o una entidad que durante la mayor parte del período de imposición tenga en Italia, alternativamente, uno de los siguientes elementos: el domicilio legal, el domicilio administrativo y el objeto principal de actividad.

Los fondos de pensiones y fondos comunes de inversión en valores mobiliarios están sujetos a un impuesto substitutivo.

5.4.1.3 Sulle Attività Produttive de Imposta Regionale.

Impuesto Regional sobre Actividades Productivas, se trata de un impuesto regional sobre las actividades con una base del 4.25% sobre los beneficios imponibles más los intereses y costes del trabajo.

El Impuesto Regional sobre Actividades Productivas grava la llamada producción neta que deriva de la actividad realizada en el territorio de las regiones italianas. Queda fuera del campo de aplicación del Impuesto la producción realizada en el extranjero. Por otro lado, los sujetos no residentes que desarrollan una actividad productiva en una región italiana durante al menos tres meses, están sujetos al pago del mismo.

La producción neta se calcula de la siguiente manera: valor de la producción menos gastos por materias primas y accesorios, gastos por servicios, gastos por la utilización de bienes de terceros, amortizaciones de inmovilizado material e inmaterial, variación de existencias y otros gastos de gestión. De este esquema de cálculo resulta que no son deducibles costes importantes como es el del personal dependiente. La tasa a la base imponible es del 4,25%, con casos particulares.

Cuando una sociedad desarrolla una actividad propia en diferentes regiones y siempre que en cada región se empleen establemente durante al menos tres meses, trabajadores por cuenta ajena y con contrato por proyecto, la compañía está sujeta al Impuesto en cada una de las regiones de manera proporcional a las personas empleadas.

5.4.2 Impuestos indirectos italianos.

Se consideran indirectos a aquellos impuestos que presentan una traslación de la carga impositiva del contribuyente de iure al contribuyente de facto, es decir, de quien se le determina por ley a quien verdaderamente soporta la carga tributaria. Si bien esta traslación puede presentarse en distintos sentidos, debe considerarse, a los fines de esta concepción de impuesto indirecto, sólo la traslación hacia adelante. Esta posición es ampliamente difundida, pero presenta asimismo aspectos muy discutidos, en el sentido de que es muy difícil determinar quién soporta verdaderamente la carga tributaria y en qué medida.

5.4.2.1 *Sul Valore Aggiunto de Imposta.*

Impuesto al Valor Agregado, por sus siglas “IVA”, se trata del Impuesto sobre el Valor Añadido sobre las mercancías y los servicios y, con algunas excepciones, corresponde al 20% mensual o trimestral.

Es un impuesto general sobre el consumo aplicado de manera proporcional a las cesiones de bienes y a las prestaciones de servicios realizados por empresarios, artistas y profesionales en el ejercicio de su actividad en el territorio italiano. Se aplica también sobre las importaciones.

El mecanismo del IVA es similar al de otros países europeos. El contribuyente efectivo es el consumidor final, mientras que el contribuyente de derecho es el empresario o el artista o profesional que liquidan la posición de crédito/deuda con Hacienda. Éstas últimas deben ser liquidadas mensual o trimestralmente, según el volumen de negocios.

Como es sabido el IVA no se aplica a las exportaciones y a los servicios internacionales. Los intercambios con la Unión Europea están regulados por la correspondiente ley, en vigor desde 1 de enero de 1993.

Al final de cada año el contribuyente de derecho solicita la devolución del Impuesto a crédito, con modalidades diferentes según el contribuyente sea o no residente. Bajo este punto de vista es a menudo conveniente para los no residentes sin establecimiento permanente en Italia, nombrar un representante fiscal.

5.4.2.1 *El sugli Immobili de Imposta Comunale.*

Impuesto sobre los bienes inmuebles pagado por el propietario registrado. Se paga dos veces al año dependiendo del valor y del tipo de inmueble.

Es una contribución sobre los bienes inmuebles (construcciones, áreas edificables y solares). Son sujetos pasivos los propietarios y titulares de derechos reales y de usufructo, uso, vivienda, enfiteusis y superficie, incluso aunque no sean residentes, ni tengan el domicilio legal o administrativo, ni ejerzan actividad en Italia. La base imponible está determinada por la renta catastral multiplicada por un coeficiente. El tipo varía según el ayuntamiento en el cual los inmuebles están situados pero debe estar comprendido de todas maneras entre el 4 y el 7 por mil.⁶⁷

5.5 REINO UNIDO.

El Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, de manera abreviada Reino Unido (en inglés: *United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland*, de manera abreviada *United Kingdom o UK*), es un estado soberano ubicado al noroeste de la Europa Continental. Su territorio está formado geográficamente por la isla de Gran Bretaña, el noreste de la isla de Irlanda y pequeñas islas adyacentes. Irlanda del Norte es la única parte del país con una frontera terrestre, que la separa de la República de Irlanda. Aparte de esta frontera, está rodeado al norte y al oeste por el océano

⁶⁷ LA FISCALIDAD DE LOS EXTRANJEROS. ITALIA. MINISTERIO DEL TRABAJO E INMIGRACIÓN DEL GOBIERNO DE ESPAÑA. www.mtas.es
<http://www.mtas.es/es/mundo/consejerias/italia/trabajarResidir/FiscaExtran.htm>

Atlántico, al este por el Mar del Norte, al sur por el Canal de la Mancha y al oeste por el mar de Irlanda.

Es un país desarrollado y por el volumen neto de su producto interno bruto es considerado como la quinta economía a nivel mundial. Fue el primer país industrializado del mundo y la principal potencia mundial durante el siglo XIX y el comienzo del siglo XX, pero el costo económico de las dos guerras mundiales y el declive de su imperio en la segunda parte del siglo XX disminuyeron su rol en las relaciones internacionales. Sin embargo, el Reino Unido mantiene una significativa influencia económica, cultural, militar y política y es una potencia nuclear. Es un estado miembro de la Unión Europea, uno de los cinco miembros permanentes del Consejo de Seguridad de Naciones Unidas con derecho a veto, y es miembro del G8, la OTAN, la OCDE y la Mancomunidad de Naciones.

El suelo se utiliza para algún tipo de agricultura porque es muy eficiente y productivo. Se cultiva trigo, cebada, centeno, remolacha azucarera, oleaginosas y patatas. Se explota la madera de árboles como el roble, haya, fresno, olmo, pino y abeto. La industria pesquera es muy importante para el sur de Inglaterra, Kingston-upon-Hull, Grimsby, Plymouth. La minería como el carbón y el hierro fueron elementos claves para industrialización. También hay minerales como la sal. Inglaterra posee grandes recursos energéticos y es excelente productor de petróleo y gas natural. Otras fuentes de energía son el carbón y la energía nuclear. Se desarrollan las industrias de alta tecnología (farmacéuticas, electrónicas, aeroespaciales y de equipos para plataformas petroleras marinas). De fibra óptica de alta calidad para toda Europa. Su moneda es la libra esterlina.⁶⁸

⁶⁸REINO UNIDO. WIKIPEDIA, ENCICLOPEDIA LIBRE. www.es.wikipedia.org

5.5.1 Impuestos.

Primeramente, el ejercicio fiscal en el sistema de Reino Unido, a pesar de ser anual por cuestión de tiempo, se caracteriza por no ser a fin con el año calendario, pues inicia el 1º de abril y termina el 31 de marzo del año siguiente. Los impuestos más significativos dentro del régimen son el Impuesto Sobre la Renta de Sociedades, el Impuesto Sobre las Ganancias de Capital, el Impuesto al Valor Agregado y algunas retenciones específicas, los cuales se analizarán en los siguientes párrafos.

5.5.1.1 Imposición directa.

El principal impuesto de imposición directa es el Impuesto sobre la Renta de Sociedades, el cual, se aplica a los beneficios tanto de las empresas residentes como a las filiales en el Reino Unido de empresas extranjeras.

Los tipos impositivos dependen del volumen de ingresos y en la actualidad están establecidos de la siguiente manera:

- No se paga por beneficios obtenidos de hasta 10.000 libras.
- Para beneficios entre 10.001 y 50.000 libras se aplica un 20%.

No obstante se le aplica una deducción marginal, que en términos generales se calcula mediante la siguiente fórmula: $(50.000 - \text{Beneficio obtenido por la empresa ese año}) \times 19/400$

- Para beneficios entre 50.000 y 300.000 libras el tipo en todos los beneficios (incluidos los primeros 50.000 libras) será del 19%.

- Para beneficios entre 300.000 y 1.500.000 libras, las primeras 300.000 pagan el 19% y el tipo marginal efectivo será del 32,75%.
- Para beneficios superiores a 1.500.000 de libras será del 30%.

Algunas “*close companies*” no están sujetas a los gravámenes que aporta esta escala. Se entiende por *close company* aquellas empresas en las que el control reside en cinco o en menos personas, tanto para compañías locales como foráneas. Para las compañías que cotizan en la bolsa, se entiende que no es una *close company* cuando al menos el 35% de los derechos de voto están en manos del público.

El segundo impuesto de imposición directa es el Impuesto Sobre las Ganancias de Capital, el cual, se aplica a las ganancias resultantes de la enajenación de ciertos activos de capital por parte de personas residentes en el Reino Unido.

Desde el 6 de abril de 2004, el tipo aplicable es del 10% para ganancias inferiores a 2.020 libras, del 22% para las que no superen las 31.400 libras y por último, un tipo del 40% para las ganancias que exceden de 31.400 libras. Las primeras 8.200 libras de plusvalía neta anual de una persona física están exentas.

Las personas no residentes, no están sometidas al pago del impuesto por la plusvalía obtenida en la venta de acciones, pero sí por la venta de activos por parte de una sucursal o agencia. Asimismo, están exentos los incrementos que se hayan obtenido con anterioridad al año 1982.

5.5.1.2 Imposición indirecta.

Con respecto de la imposición indirecta, el conocido Impuestos Sobre el Valor Añadido es el principal representante. Para el caso de éste, existen tres tipos de gravamen. El tipo estándar es el 17,5%, existiendo unos tipos reducidos del 5% que se aplica a gas y electricidad para uso doméstico y del 0% para alimentos, libros, transportes, combustibles, oro, billetes, medicinas, caravanas, barcos, vivienda, prendas de vestir, saneamientos y suministro de aguas, negocios con el extranjero, servicios benéficos y construcción de edificios.

Están exentos del pago del IVA los terrenos que no sean los ocupados por edificios residenciales nuevos o incompletos, los seguros, ciertos servicios financieros y determinados suministros de educación y sanidad. Una entidad que sólo produzca suministros exentos no es sujeto pasivo del IVA y no tiene que darse de alta, lo cual implica que no podrá recuperar el IVA soportado.

5.5.1.3 Otros.

Ahora bien, dentro del sistema fiscal de Reino Unido existen otros ingresos como las retenciones sobre intereses, dividendos y cánones, los cuales definiremos de la siguiente manera:

Dividendos: Se establece que los dividendos pagados por una sociedad residente en el Reino Unido a un residente extranjero serán objeto de tributación en su país, con una tasa del 15%, salvo en el caso de existir convenio de tributación. Sin embargo, estos dividendos pueden someterse a imposición bajo la legislación del Reino Unido hasta un tipo del 10% del

importe bruto si el beneficiario es una sociedad que posee directa o indirectamente el 10% o más del derecho al voto en la sociedad que paga los dividendos. Están exentos los dividendos pagados por una filial y una matriz, ambas residentes en Estados miembros de la Unión Europea, siempre y cuando la matriz posea al menos el 25% del capital de la filial.

Intereses: Los intereses procedentes del Reino Unido y pagados a un residente del estado extranjero, podrán ser objeto de tributación en tal país. Sin embargo, estos intereses pueden someterse a imposición bajo legislación del Reino Unido siendo el impuesto exigido no superior al 12% del importe bruto. Queda, sin embargo, exento bajo ciertas condiciones, el pago de intereses por cuentas corrientes y deuda pública entre residentes de Estados miembros de la Unión Europea.

Cánones: pueden someterse a imposición en el Reino Unido, pero el impuesto así exigido no puede exceder del 10% del importe bruto.⁶⁹

5.6 GRECIA.

Grecia, oficialmente la República Helénica (en griego: *Ελληνική Δημοκρατία*), es un país del sureste de Europa que forma parte de la Unión Europea. Situado en el lado sur de la Península Balcánica, limita con Bulgaria, la República de Macedonia y Albania al norte, al este con Turquía y al oeste y sur con el Jónico y el Mediterráneo.

⁶⁹ REINO UNIDO. SERVICIO DE ASESORAMIENTO INTERNACIONAL A EMPRESAS.

www.camempresas.com

<http://www.camempresas.com/camproduccion/comun/mostrarFichero.asp?idContenido=788629&idSeccion=488215>

En las cuestiones de economía, la agricultura representa un papel muy importante en Grecia. Las industrias creadas durante el periodo posterior a la I Guerra Mundial fueron en su mayoría destruidas durante la II Guerra Mundial y la siguiente guerra civil. Desde entonces, el desarrollo del sector manufacturero de la economía se ha visto obstaculizado por la falta de combustibles y las dificultades surgidas con el uso de la energía hidroeléctrica del país. En 1970, no obstante, la contribución de las manufacturas a la producción nacional anual superó por primera vez a la de la agricultura. Dos importantes fuentes de ingreso para Grecia son la construcción naval y el turismo. La extracción de petróleo de los campos del norte del mar Egeo fue una gran ayuda para la economía a principios de la década de 1980. Grecia pasó a ser miembro de la Comunidad Económica Europea (hoy, Unión Europea) en 1981. El presupuesto nacional a principios de la década de 1990 se calculó en unos 37,6 miles de millones de dólares de ingresos, y 45,1 miles de millones de gasto.

Su industria produce principalmente: alimentos y productos tabacaleros, telas y tejidos; productos químicos, siderurgia; minería y refinación de petróleo, mientras que su agricultura se basa en la producción de Trigo, maíz, cebada, remolachas para azúcar, olivas, tomates, vino, tabaco, patatas; carne y productos lácteos.

Con respecto de la agricultura, una cuarta parte de la población activa de Grecia trabaja en la agricultura, que constituye el 15% del producto interno bruto. Pero su productividad es inferior a la que cabría esperar de este sector de la economía. Las explotaciones son pequeñas, debido al minifundio creado (3,4ha de media) como consecuencia de la subdivisión hereditaria, lo cual dificulta el uso eficaz de equipos mecánicos. Además, el rendimiento es bajo a causa de la sequía y la erosión de los suelos en este

lugar. El tabaco es el cultivo principal y aporta cerca del 3% de los ingresos por exportación. La producción anual de los cultivos más importantes (en toneladas) a finales de la década de 1980 fue: tabaco, 142.000; trigo, 2,6 millones; tomates, 1,9 millones; naranjas, 780.000; maíz, 2,1 millones; remolacha azucarera, 1,9 millones; uvas, 1,6 millones; aceitunas, 1,5 millones; patatas (papas), 850.000, y algodón, 222.000. La cabaña ganadera totaliza unos 10,8 millones de cabezas de ganado ovino, 3,5 millones de caprino, 800.000 cabezas de vacuno, 31 millones de aves de corral y 2,1 millones de porcino.

Aunque la minería tiene escasa importancia para la economía griega, se explota una considerable variedad de recursos minerales. La producción anual (en toneladas) a mediados de la década de 1980 fue: lignito, 35,9 millones; bauxita, 2,3 millones; mineral de hierro, 1,3 millones, y magnesio, 884.400. También se extrajeron cerca de 279.200 m³ de mármol, además de petróleo, sal, cromo, plata, zinc, oro y plomo.

Alrededor de una quinta parte de la población activa trabaja en el sector industrial, que produce un 18% del producto interior bruto anual. Sus principales artículos son los metales básicos y los productos metálicos, alimentos, bebidas, tabaco, textiles y confección, productos químicos, cemento y vino. Atenas es el centro industrial de Grecia.

A finales de la década de 1980, unos 8,1 millones de turistas eligieron anualmente Grecia como destino de sus vacaciones, para visitar sus antigüedades y relajarse al sol del mar Mediterráneo. Las cifras reflejan unos beneficios en este sector de 2.200 millones de dólares al año.⁷⁰

⁷⁰ GRECIA. WIKIPEDIA, ENCICLOPEDIA LIBRE. www.es.wikipedia.org

Ahora es tiempo de analizar el aspecto tributario.

5.6.1 Impuestos Directos.

El principal impuesto directo es el Impuesto Sobre la Renta de las Sociedades, el cual se describe a continuación.

5.6.1.1 Impuesto Sobre la Renta de Sociedades.

La ley 3296/2004, suprime la obligación anterior que gravaba a las sociedades anónimas que destinaban más de un 60% de su capital a inversiones inmobiliarias, de emitir todo el conjunto de sus acciones nominativas. La ley reduce el anticipo del pago del impuesto en un 50% para las nuevas sociedades creadas a partir del 1 de enero de 2005 y durante los tres primeros años de funcionamiento. A partir del 1 de Enero de 2007, el tipo impositivo que se aplica es del 25%.

Para el caso de las deducciones, todos los gastos que se deriven de la actividad propia de una empresa son deducibles pero, además, la legislación griega admite otros, como son gastos de publicidad del año en curso, gastos de establecimiento de la empresa y otros gastos preliminares para adquisición de bienes inmuebles, royalties a pagar a la empresa madre, oficina principal o a otras empresas que pertenezcan al mismo grupo empresarial, entre otros.

Los exportadores pueden deducir de sus ingresos brutos una cantidad comprendida entre el 0,5% y el 2% del valor de exportación declarado. Además el régimen fiscal griego permite desgravar 1,500 euros por persona empleada del total a pagar por impuestos por los gastos ocasionados por el pago del seguro correspondiente.

Las pérdidas se pueden distribuir en los cinco años siguientes. Por otro lado, las Empresas no residentes tributan sobre la renta neta obtenida en Grecia o por la renta derivada de sus establecimientos permanentes en Grecia. Se suprime la exención del pago de impuestos que se había establecido desde del 1 de Enero de 2002 para las empresas extranjeras de construcción que llevaban a cabo obras públicas o privadas.

Las empresas locales que perciban dividendos de sus filiales extranjeras tienen la posibilidad de deducir de sus impuestos el monto de la retención o del impuesto al extranjero. No existen retenciones sobre los dividendos de las empresas no residentes.

Los intereses procedentes de un estado extranjero y pagado a una empresa local en Grecia pueden someterse a imposición en Grecia o en estado extranjero del que procedan, según la legislación foránea. El tipo impositivo aplicable es el 29%.

5.6.2 Impuestos Indirectos.

Ahora bien, con respecto de los impuestos indirectos, los representantes son principalmente tres, los cuales se describen a continuación.

5.6.2.1 Impuesto Sobre el Valor Añadido.

Como miembro de la Unión Europea, Grecia aplica el régimen comunitario de IVA en su comercio interior y exterior. La tasa general es del 19%, la reducida del 9% y se aplica a bienes de primera necesidad (alimentación, productos agrícolas, farmacéuticos, electricidad, etc.) y la supe reducida del 4,5%, que se aplica a los libros, periódicos y algunas actividades culturales (cine, teatro, etc.)

Las tasas se reducen a 13%, 6% y 3% respectivamente en las islas Cícladas, el Dodecaneso y algunas islas del Egeo. Grecia aplica occisas sobre el tabaco y el alcohol, así como tasas sobre el consumo de carburantes y automóviles.

5.6.2.2 Impuesto Sobre Transferencias de Propiedad.

El impuesto Sobre Transferencias de Propiedad es un impuesto muy simple que soporta el comprador, el cual está sujeto a un tipo impositivo de entre el 7% y el 11%, dependiendo del tipo de propiedad y su localización.

5.6.2.3 Impuesto sobre las actividades financieras.

Los intereses de los depósitos bancarios y de los Bonos públicos están gravados con una tasa del 10%, no siempre aplicable para las empresas no residentes. Las transacciones bursátiles (venta de acciones en la Bolsa de Atenas o venta por los residentes a otras bolsas o plazas financieras extranjeras), están gravadas por una tasa del 1,5%.

Las exenciones de impuestos sobre el ingreso proveniente de fondos de colocación en la Unión Europea se extienden a los ingresos provenientes de fondos de colocación establecidos en un país del espacio económico europeo.

La ley de diciembre de 2004 permite por un período de 5 años, deducir del ingreso imponible el 20% de los gastos ocasionados por la compra de las acciones y obligaciones griegas hasta 3000 euros.⁷¹

5.7. POLONIA

Polonia, en polaco *Polska*; oficialmente, República Polaca o República de Polonia, en polaco *Rzeczpospolita Polska*, es un país ubicado en Europa Central que forma parte de la Unión Europea. Limita con Alemania, República Checa, Eslovaquia, Ucrania, Bielorrusia, Lituania y el óblast ruso de Kaliningrado.

El sistema económico estatal, conocido hiperbólicamente como Comunismo ó socialismo, por las propagandas del capitalismo y del Bloque soviético, respectivamente, que se instauró en Polonia tras la Segunda Guerra Mundial favoreció la industrialización del país, cuya economía se basaba tradicionalmente en la agricultura. La economía dirigida no se aplicó por completo en el sector agrícola y la mitad de las propiedades siguieron siendo privadas. No obstante, el control estatal sobre la producción, los precios y la distribución dejaron al campo sin incentivos para la competitividad, y con una tecnificación y una productividad muy bajas. Ya en

⁷¹ GRECIA. SERVICIO DE ASESORAMIENTO INTERNACIONAL A EMPRESAS.
www.camempresas.com
<http://www.camempresas.com/CAMProduccion/comun/mostrarFichero.asp?idContenido=783060&idSeccion=488215>

la economía de mercado, la distribución de la producción sigue manifestando la importancia de la agricultura, que proporciona un 4% de su PIB. Destacan el cultivo de la patata, de la que es el quinto productor mundial, y el de cereales. La remolacha, las fibras textiles, el lúpulo y el tabaco son sus principales cultivos industriales. También se obtienen legumbres, forraje, hortalizas y fruta.

Las cabañas porcina y bovina son destacables. De ellas se obtienen carne, leche y cuero. La explotación forestal es escasa, pese a que los bosques cubren un 28% del territorio. La actividad pesquera es significativa y, aunque opera en el mar Báltico, destaca su flota pesquera de altura para la captura de merluza y el arenque. En cuanto a la obtención de recursos minerales y energéticos, el carbón es el principal recurso del país y uno de sus principales productos de exportación. Se extrae en las cuencas de la Alta Silesia y Wałbrzych. Son también importantes las reservas de azufre, cobre y plomo, así como las de zinc, plata, níquel, magnesita y sal gema. El resto de los recursos energéticos es escaso, exceptuando el gas natural, que se encuentra en los Cárpatos.

Ganado en una granja polaca. Cuando en 1990 se introdujo el sistema de economía de mercado se observaron cuáles eran los principales problemas del sector industrial: alta concentración de la economía en un sector (industria pesada), sobredimensión empresarial y tecnología obsoleta, que generaba bajos rendimientos y graves problemas medioambientales. El programa de privatización y reforma económica se inició en 1990. Con la colaboración de instituciones económicas mundiales, como el Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial, la industria empezó a generar muy buenos resultados, pero con una gran disparidad en la riqueza. Las principales zonas industriales del país se ubican en la Alta Silesia (Katowice,

Rybnik, Bielsko, Cracovia) y en Varsovia. Las actividades siderúrgicas más importantes son la obtención de hierro fundido, acero, aluminio y fundición de zinc y plomo. La metalurgia del cobre tiene importancia a nivel mundial, compitiendo con sus pares de Chile y Chipre. La construcción de maquinaria está muy desarrollada y gran parte se dedica a la exportación, mientras la industria productora de bienes de consumo está creciendo en importancia.

En el quinquenio 2000–2004, Polonia solucionó en parte sus principales problemas macroeconómicos, como el déficit elevado y una inflación muy fluctuante, lo que le permitió ingresar en la Unión Europea. Por tamaño y población, Polonia está llamada a ser un miembro de gran importancia. Actualmente, sus principales proveedores son miembros de la Unión Europea (39,8%), entre ellos destaca Alemania (25,2%).

Del sistema fiscal hablaremos enseguida. El sistema fiscal de Polonia se integra en periodos por año natural, similar a México, comenzando el 1º de enero y terminando el 31 de diciembre del mismo año, por lo que se considera de año natural. Asimismo, ha sido modernizado en los últimos años con el objetivo de adaptarlo a los estándares de las economías de mercado y hacerlo más transparente. Desde su entrada en la Unión Europea el 1 de mayo de 2004, dichas leyes se han visto modificadas y simplificadas.⁷²

5.7.1 Impuestos Directos.

Los principales impuestos directos en Polonia son los siguientes:

⁷² POLONIA. WIKIPEDIA, ENCICLOPEDIA LIBRE. [www.es.wikipedia.org](http://es.wikipedia.org/wiki/Polonia)
<http://es.wikipedia.org/wiki/Polonia>

5.7.1.1 Impuesto Sobre la Renta de Sociedades.

La ley relativa al Impuesto de Sociedades ha sido modificada y desde el 1 de enero de 2004 el tipo general a aplicar es del 19%. La tasa de este impuesto se ha ido reduciendo progresivamente a lo largo de los años para adaptarla a la legislación internacional. Las sociedades con domicilio fiscal en Polonia deben tributar por la renta global, mientras que en caso contrario solo tributarán por los ingresos obtenidos en Polonia. El impuesto sobre dividendos en Polonia como norma general es del 19%.

5.7.1.2. Impuesto sobre Intereses, Cánones o *Royalties*.

El impuesto sobre intereses y royalties en Polonia es como norma general, del 20%, a excepción de los tratados de doble imposición firmados por el país.

5.7.1.3 Impuesto Sobre Bienes Inmuebles.

Este impuesto se paga sobre solares, edificios residenciales y construcciones relacionadas con actividades empresariales, excepto actividades agrícolas. El tipo impositivo es competencia de los municipios, pero las tasas máximas en bienes inmuebles para la actividad económica son: 18,60 zlotys por metro cuadrado para los edificios y 0,69 zlotys por metro cuadrado para los terrenos.

5.7.2 Impuestos Indirectos.

El principal impuesto de imposición indirecta en Polonia es el siguiente:

5.7.2.1 Impuesto al Valor Añadido.

Desde la incorporación de Polonia a la Unión Europea el 1 de mayo de 2004, la Ley del Impuesto al Valor Agregado en Polonia se ha modificado para adaptarla a la VI Directiva y otras directivas comunitarias relacionadas con el impuesto. El Impuesto al Valor Agregado se aplica principalmente sobre las ventas e importación de bienes y servicios. El tipo básico es del 22%. Se aplican tipos reducidos del 7%, 3% y del 0% a ciertos bienes y servicios básicos.

La tasa preferencial del 7% se aplica a los bienes relacionados con la sanidad, alimentación, uso infantil, servicios turísticos y transporte de personas. El 3% se aplica a materias primas de origen agrícola, forestal, pesquero o de la caza. La tasa del 0% es aplicada a exportaciones de bienes y servicios fuera de la Unión Europea y a las ventas intracomunitarias; servicios de educación y cultura; protección de salud y correo, servicios relacionados con finanzas, seguros y administración pública.

5.7.2.2 Accisas o Impuestos Especiales.

Desde el 1 de marzo de 2004 se estableció una nueva normativa de accisas en línea con la normativa europea. Los bienes sujetos a dicho impuesto se dividen en armonizables y no armonizables

Los bienes con accisa armonizada son los que siguen la directiva comunitaria: carburantes, bebidas alcohólicas y tabaco. Los bienes con accisa no armonizada son los que siguen la directiva de cada estado miembro. En Polonia está en vigor el impuesto sobre vehículos. El valor del

impuesto se calcula como porcentaje del valor del bien, o en función del volumen.

5.7.2.3 Otros impuestos locales.

Como ejemplos de otros impuestos que se cobran a nivel local, tenemos el impuesto sobre los vehículos, impuestos agrícolas y de bosques y sobre los propietarios de perros, no pudiendo, en ningún caso, superar los máximos regulados por ley.⁷³

⁷³ POLONIA. SERVICIO DE ASESORAMIENTO INTERNACIONAL A EMPRESAS.
www.camempresas.com
<http://www.camempresas.com/camproduccion/comun/mostrarFichero.asp?idContenido=780653&idSeccion=488215>

CONCLUSIONES.

Durante los primeros tres capítulos del presente estudio se han establecido las características que debe reunir un buen sistema tributario, al menos, teóricamente, con la finalidad de establecer un presupuesto doctrinal sobre el cual el sistema tributario deberá basarse para cumplir con la finalidad del financiamiento sin ser arbitrario, injusto, y cumpliendo con todas las bases y principios que lo rigen. Sin embargo, la estructura tributaria de nuestro país está alejada de los principios de equidad, neutralidad, justicia, eficiencia, mínimos costos administrativos y facilidad para ejecutar la política fiscal. La violación de todos estos principios básicos de la tributación ha llevado al sistema tributario mexicano a problemas estructurales casi endémicos que se han reflejado en incrementos sustantivos de la evasión fiscal.

Como problema principal, la evasión fiscal ha estrechado la base tributaria del país de manera significativa, de tal forma que el número de personas físicas que pagan impuestos asciende únicamente a 5.5 millones de mexicanos, es decir, sólo el 16.18% de la población económicamente activa de México contribuye regularmente con el fisco. Además, respecto de las personas morales, sólo el 27.5 % de las registradas en el país pagan impuestos.

Lo anterior, aunado a la debilidad estructural del sistema tributario, ha generado que la insuficiencia de recursos sea uno de los problemas más importantes de la hacienda pública federal, más aún, si se consideran que los requerimientos presupuestales en cada ejercicio fiscal van en aumento. Para garantizar el bienestar social e infraestructural productivo con objeto de

lograr el desarrollo sostenible del país, es necesario replantear y mejorar las políticas, estrategias y esquemas de tributación y de recaudación.

Cabe recordar que en nuestro País, los grandes rubros sobre los que el Estado recibe su financiamiento son principalmente el petróleo, los impuestos, los ingresos no tributarios, los ingresos por Organismos Descentralizados, Desconcentrados y Empresas de Participación Estatal, tal y como quedó establecido en el presente estudio.

Ahora bien, los ingresos petroleros generalmente muestran un comportamiento volátil. La principal razón es que dichos ingresos están directamente asociados con el precio del barril de petróleo que determina el mercado internacional, por lo que el resultado final es que los ingresos varíen con respecto del precio estimado para el ejercicio fiscal que corresponda. En el mejor de los casos, es posible que el precio por barril aumente con respecto del estimado para el ejercicio fiscal, lo cual, deriva en un aumento de los ingresos del Estado Mexicano, permitiendo afrontar sus compromisos y planeando nuevas estrategias económico políticas. Por otro lado, en sentido negativo, puede que el precio por barril de la mezcla de petróleo mexicana disminuya su valor con respecto de lo presupuestado, lo que deriva en un déficit en el financiamiento del Estado, generando inestabilidad e incapacidad para afrontar sus compromisos, y en casos más graves, obligándolo a generar deuda pública para cumplir sus estimados.

A pesar de los esfuerzos llevados a cabo por el Gobierno Federal en relación al aseguramiento del precio del petróleo durante el ejercicio fiscal 2009, y a las medidas preventivas previas como la creación del Fondo para la Estabilización de los Ingresos Petroleros (FEIP), cuya finalidad es generar una reserva que permita enfrentar posibles contingencias presupuestarias

ocasionadas por una caída en los precios del petróleo, lo cierto es que no podemos seguir dependiendo del energético para financiar el gasto público, pues definitivamente “México no se termina con el petróleo”, razón por la cual, es necesario orientar nuestro sistema fiscal hacia un nuevo horizonte.

Hablando de impuestos, la recaudación del Impuesto Sobre la Renta en los últimos años, tiene una tendencia alcista en el periodo del 2000 al 2002, derivada de modificaciones inclinadas a limitar y eliminar beneficios a ciertos regímenes como la consolidación fiscal, derechos de autor y edición de libros; asimismo, la instrumentación de programas como el “cuenta nueva y borrón”. Sin embargo, a partir del 2003, las modificaciones a la Ley del Impuesto se orientaron a impulsar la competitividad de las empresas al disminuir gradualmente la tasa impositiva, permitir la deducción inmediata de ciertas inversiones y la posibilidad de deducir la Participación de las Utilidades, entre otras, lo que ocasionó que la recaudación disminuyera año con año.

El Impuesto al Valor Agregado se creó en 1980 como parte de la Reforma Fiscal Integral que incluyó otras reformas de gran trascendencia como la Ley de Coordinación Fiscal. El Impuesto al Valor Agregado, es un impuesto indirecto que grava el consumo de los contribuyentes; no repercute en forma directa sobre los ingresos, sino que recae sobre enajenación, prestación de servicios independientes y arrendamiento de bienes y servicios, el cual se traslada a los consumidores a través de los precios.

La estructura de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, permite identificar la existencia de tasas diferenciales y regímenes especiales. En particular, tipifica las tasas del 15%, del 10%, y la de 0%; así como un régimen de exención, lo cual resulta ser menos compleja con respecto del

Impuesto a las Rentas. Además, la recaudación del IVA está directamente relacionada con la evolución de la actividad económica del país particularmente con el consumo, además de otros factores como la eficiencia administrativa.

Me es prudente en este momento, por ser trascendentes para nuestro estudio, agregar comentarios importantes realizados por el Secretario General de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), José Ángel Gurría, quien en una de sus magistrales ponencias señaló: “los gobiernos deben garantizar suficientes ingresos para permitirles cumplir sus obligaciones jurídicas y sus compromisos políticos ante sus electores, dentro de un marco fiscal sólido”. Señala además muy acertadamente, que los países buscan proporcionar un entorno fiscal competitivo, sencillo y que garantice los flujos de futuros de ingresos, complementado con acciones dirigidas a fomentar la inversión así como implementar incentivos laborales adecuados, con sistemas tributarios efectivos que no pongan en riesgo la equidad en el sistema y reconociendo la inestabilidad o dificultad para predecir el comportamiento de fuentes de ingresos.

Agregó que, durante los últimos años, la tendencia en los países miembros de la OCDE está dirigida a la disminución de las tasas impositivas de renta, tanto de empresas como personales, así como, la eliminación de regímenes especiales y subsidios. Todo esto con la intención de que el aparato económico, industrial y empresarial de los países no se vea demasiado afectado en relación con los detrimentos que el pago de impuestos implica de sus ganancias, y así, se fomente la inversión y el crecimiento económico. Por otro lado, hizo énfasis en que es clara la tendencia de los países de la OCDE en el sentido de depender en mayor

medida de los impuestos indirectos como es el caso del Impuesto al Valor Agregado particularmente; pues en 1980 dicho impuesto generaba menos del 5% del Producto Interno Bruto, siendo que para el 2004, generaba más del 7% del mismo. Además, se observa un aumento en la tasa impositiva del IVA, pues en 1976 el promedio en países miembros de la OCDE era de 15.6% aumentando a 17.6% en el 2008.

Respecto a la recaudación proveniente de los impuestos para el Gobierno Federal, se observa que, aunque son notorias las diferencias entre el sistema mexicano y los demás países seleccionados en el presente estudio, su recaudación predomina sobre los impuestos al consumo, como el Impuesto al Valor Agregado, seguidos por impuestos sobre salarios, en tercer lugar los impuestos sobre la renta y finalmente los impuestos al comercio exterior y al patrimonio. Dichos impuestos al consumo, si bien no son los encargados de aportar la totalidad del financiamiento que necesita cada gobierno, aporta cantidades importantes para cubrirlo, y además, proporciona diversos beneficios económicos y administrativos en su determinación y cobro, lo que conlleva a enfrentar con mayor holganza los retos económicos del presente.

Es claro que los problemas del Sistema Tributario Federal son muchos, ya los hemos mencionado de manera breve durante el principio de estos últimos párrafos, y no solo se desprenden de las palabras relacionadas en el presente trabajo, si no que saltan a la vista día con día en cualquier análisis económico, cualquier noticia, y sobre todo en la vida real. Nuestra cultura tributaria es deficiente, si no es que nula, pues definitivamente ningún mexicano está conforme con la obligación de sacrificar parte de sus ganancias para participar al Estado, cuando difícilmente resulta suficiente para su propia manutención; la corrupción y el mal gobierno ha procurado un

ambiente inestable en dónde no hay lugar para un deseo genuino de contribuir al gasto público; la complejidad de las leyes ha creado una apatía con respecto de la determinación de impuestos, y además, ha fomentado entre los contribuyentes regulares la elusión, sin contar la gran gama de contribuyentes que evita a toda costa el pago de los mismos, que no se encuentra por lo menos inscrito al Registro Federal de Contribuyentes; y además, el comercio informal, del cual no se recibe nada; así, una serie de elementos que sería necesario atacar, si no perder de vista la importancia que radica el iniciar por una reforma estructural al aparato legal tributario.

Por tal, considero que un buen comienzo para la búsqueda de una posible solución sería el que la carga tributaria del país estuviera efectivamente repartida entre todos los obligados, pues de conformidad con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y su sacramental artículo 31 fracción IV, “es obligación de todos los mexicanos contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes”, y como ha sido evidente en el mi estudio, el financiamiento del Estado está recargado sólo en una pequeña parte de la población económicamente activa de nuestro país.

Es por eso que la implementación de un impuesto indirecto al consumo, como lo es el Impuesto al Valor Agregado, a todos los bienes y servicios que se ofrecen dentro del territorio nacional, lograría que la carga tributaria se repartiera proporcional y equitativamente dentro de todos los mexicanos, como lo exige nuestra Carta Magna; así, cada mexicano contribuirá al financiamiento estatal en relación a su capacidad de compra, ya que efectivamente, el consumidor final que adquiera más bienes y servicios, aportaría mayormente al Estado; y por el contrario, el mexicano que consuma menos, aportaría menos. Además, se refleja como un impuesto

equitativo, pues entonces el total del financiamiento del Estado Mexicano sería soportado por todos, pues indudablemente todos los que nos encontramos dentro del territorio nacional consumimos bienes y servicios.

Lo anterior, a diferencia del petróleo, refleja un panorama distinto con relación a la actividad productiva de l país, pues el consumo implica la compra y venta de bienes y servicios que se producen en México, los cuales están generando ganancias, fomentando el movimiento del dinero, l a activación de la planta productiva, además de su desarrollo; dando lugar a que se pueda hacer el cobro de la c ontribución y que la misma pueda ser constante, medida y legal, y no la dependencia de la extracción y exportación de un energético que fluctúa en los mercados internacionales de manera inesperada, y que además, ha generado un país conformista y estacionado, que no es autosuficiente y que efectivamente no se ha preocupado por desarrollar sus propias tecnologías y técnicas para auto sustentarse y por desarrollar su planta productiva y su industria, si no que se ha limitado a vender sus recursos y mal invertirlos o mal destinarlos dentro de su población.

Aunado a lo anterior, será importante dejar de sacrificar tanto a la planta productiva de la nación cobrando un impuesto a las rentas tan elevado, pues aun que efectivamente es necesario cobrar el impuesto para lograr el financiamiento completo del Gobierno Federal, su disminución y restructuración es necesaria como solución conexas a la de la aplicación de una tasa generalizada del impuesto al consumo a todos los bienes y servicios que se comercian en el territorio nacional, para fomentar la inversión y el crecimiento económico.

Es necesario quitarnos la cultura de la mediocridad, despertar a un nuevo futuro fiscal en donde todos aportemos, en medida proporcional y equitativa, y desarrollar los programas sociales necesarios para evitar desamparar a los más pobres; pues aún pensando que sería ilógico cobrar más cuando se está en crisis, lo cierto es que, en la situación actual que estamos viviendo, un cambio cultural y legal que permita una aportación tributaria de todos los mexicanos es necesaria para la manutención y el financiamiento de nuestro gobierno; de esta manera, si todos los mexicanos aportamos, la carga tributaria que soporta cada uno de nosotros es menor, lo que no solamente es proporcional y equitativo, sino justo.

Además de lo anterior, para lograr un sistema tributario eficientemente recaudatorio y equitativo, es de vital importancia establecer estímulos fiscales temporales y efectivos al ahorro, ampliar la base de contribuyentes, el fortalecimiento de la misma recaudación, el combate a la ilegalidad con relación a la evasión y elusión fiscal, y sobre todo, seguridad y certeza jurídica para la autoridad y los contribuyentes, lo que permita vislumbrar el mañana con una mejor capacidad tributaria; en concreto, que el sistema tributario se presente como una herramienta para hacer frente a los retos actuales de la economía y el gobierno, pero sobre todo, que siga cumpliendo con las bases, los principios y las directrices de equidad y proporcionalidad que son necesarias para un sistema justo.

El panorama no es desolador; se constituye como un reto que se deberá afrontarse con nuevos caminos de acción, respetando las bases constitucionales y doctrinales que atañen a la potestad tributaria del Estado; comenzar por repartir efectivamente entre todos los obligados constitucionales la carga tributaria sería un buen principio, pues el Estado no es cuestión de unos cuantos.

El índice de cumplimiento obligatorio en materia tributaria es bastante bajo en México. Es evidente que falta mucho por hacer, cuando se observa que el padrón de causantes de personas físicas y morales que tiene registrado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es bastante inferior en comparación con la población económicamente activa y los comercios registrados por el Instituto Nacional de Información Estadística Geografía e Informática, por sus siglas INEGI, los cuales superan por mucho a los que regularmente pagan impuestos, lo cual deriva en ser injusto e improporcional para los mexicanos que efectivamente soportan la carga tributaria.

Por todo lo anterior, considero que si se lograría una distribución más equitativa de las cargas fiscales si se disminuye el Impuesto Sobre la Renta y se aplica el Impuesto al Valor Agregado generalizado a todos los productos y servicios que se comercien dentro del territorio nacional. Establecer las tasas y los regímenes fiscales excede el compromiso de esta Tesis, por lo que la conclusión solo versa sobre su distribución equitativa.

BIBLIOGRAFÍA.

- AMAYA ADOLFO. LA INTERPRETACIÓN DE LAS LEYES TRIBUTARIAS. Ed. Arayú, Argentina, 2000, pp. 86
- ARRIJOA VIZCAÍNO ADOLFO. DERECHO FISCAL. Ed. Temis, 16ª ed., México, 2002, pp. 579
- CALVO NICOLAU ENRIQUE. ESTUDIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Ed. Themis, México, 1987, pp. 336
- CARRASCO IRIARTE HUGO. DERECHO FISCAL CONSTITUCIONAL. Ed. Harla 2ª ed., México, 1993, pp. 473
- DELGADILLO GUTIERREZ LUIS HUMBERTO. PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO. 3ª ed. Ed. Limusa, México, 2001, pp. 338
- FERNÁNDEZ MARTÍNEZ REFUGIO DE JESÚS. DERECHO FISCAL. Ed. Mc. Graw Hill, México, 1998 pp. 466
- FERREIRO LAPATZA JOSÉ JUAN, CURSO DE DERECHO FINANCIERO ESPAÑOL, Ed. 24ª ed., Madrid, pp. 598
- FLORES ZAVALA ERNESTO. ELEMENTOS DE FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS. Ed. Porrúa, México, 1993, pp. 429
- FLORIS MARGADANT S GUILLERMO. INTRODUCCIÓN A LA HISTORIA DEL DERECHO MEXICANO. Ed. Esfinge, México, 1976, pp. 285
- GARZA SERGIO FRANCISCO DE LA. DERECHO FINANCIERO MEXICANO. Ed. Porrúa, México, 1968, pp. 1025
- GARZA SERVANDO J. LAS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO. Ed. Cultural, México, 1949, pp. 184
- GIANNINI A. D. INSTITUCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, pp.
- JIMÉNEZ GONZÁLEZ ANTONIO. LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO. 5ª ed. Ed. Ecafsa, México, 1998, pp. 432
- MARGÁIN M. EMILIO. INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. Ed. Porrúa, México, 1997, pp.

- MARTÍNEZ MORALES RAFAEL I. DERECHO ADMINISTRATIVO I Y II. Ed. Oxford 4ª ed., México, 2000, pp. 339
- MIRANDA JOSÉ. EL TRIBUTO EN LA NUEVA ESPAÑA DURANTE EL SIGLO XVI. Ed. El Colegio de México, 1980, pp. 350
- MOTO SALAZAR EFRAÍN. ELEMENTOS DE DERECHO. 46 ed. Ed. Porrúa, México, 2001, pp. 356
- PEREZNIETO CASTRO LEONEL. INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO. Ed. Oxford 4ª ed., México, 2002, pp. 342
- QUIROZ ACOSTA ENRIQUE. LECCIONES DE DERECHO CONSTITUCIONAL. Ed. Porrúa, México, 2002 pp. 447
- REYES VERA RAMÓN. LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 31 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL MEXICANA. T.F.F. México, 1982, pp. 234
- TAMAYO Y SALMORÁN ROLANDO. EL DERECHO Y LA CIENCIA DEL DERECHO. Ed. UNAM, México, 1986, pp. 233
- VILLORO TORANZO MIGUEL. INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO. Ed. Porrúa, México, 1966, pp. 486

LEGISLACIÓN.

- CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.
- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.
- LEY DE INGRESOS PARA EL EJERCICIO 2009.
- LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.
- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

OTRAS FUENTES.

- ARGENTINA. WIKIPEDIA, ENCICLOPEDIA LIBRE.
www.es.wikipedia.org <http://es.wikipedia.org/wiki/Argentina>

- BRASIL REDUCE IMPUESTOS POR LA CRISIS. BBC MUNDO.
www.bbcmundo.com
http://news.bbc.co.uk/hi/spanish/business/newsid_7669000/7669489.stm
- BRASIL. WIKIPEDIA, ENCICLOPEDIA LIBRE. www.es.wikipedia.org
<http://es.wikipedia.org/wiki/Brasil>
- CHILE. WIKIPEDIA, ENCICLOPEDIA LIBRE. www.es.wikipedia.org
<http://es.wikipedia.org/wiki/Chile>
- DE PINA RAFAEL. DICCIONARIO DE DERECHO. 26ª ed. Ed. Porrúa, México 1998, pp. 525
- DERECHO TRIBUTARIO. WIKIPEDIA, ENCICLOPEDIA VIRTUAL.
www.es.wikipedia.org http://es.wikipedia.org/wiki/Derecho_tributario
- DESCRIPCIÓN DE IMPUESTOS. SII ONLINE. www.sii.cl
http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/impuestos/descripcion.htm
- DISTINTOS SISTEMAS FISCALES A LA HORA DE INVERTIR. JAVIER VALLE. <http://www.uria.com/docs/029Valle.pdf>
- ESCRICHE JUAN. DICCIONARIO RAZONADO DE LA LEGISLACIÓN Y LA JURISPRUDENCIA, Ed. Temis, Santa Fe de Bogotá, 1987, pp. 543
- FEDERALISMO Y PRESIÓN TRIBUTARIA. PUNTAL.
www.puntal.com.ar
http://www.puntal.com.ar/noticia_ed_anteriores.php?id=49980
- FINANZAS PÚBLICAS DE MÉXICO 1980-2000. UNIDAD DE ESTUDIOS DE FINANZAS PÚBLICAS DE LA H. CÁMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN. www.diputados.gob.mx
<http://www.diputados.gob.mx/cronica57/contenido/cont11/finanzas.html>
- FINANZAS PÚBLICAS DE MÉXICO 1980-2000. UNIDAD DE ESTUDIOS DE FINANZAS PÚBLICAS DE LA H. CÁMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN. www.diputados.gob.mx
<http://www.diputados.gob.mx/cronica57/contenido/cont11/finanzas.html>
- GRECIA. SERVICIO DE ASESORAMIENTO INTERNACIONAL A EMPRESAS. www.camempresas.com
<http://www.camempresas.com/CAMProduccion/comun/mostrarFichero.asp?idContenido=783060&idSeccion=488215>

- GRECIA. WIKIPEDIA, ENCICLOPEDIA LIBRE. www.es.wikipedia.org
<http://es.wikipedia.org/wiki/Grecia>
- IMPUESTOS EN ARGENTINA. ECONLINK. www.econlink.com.ar
<http://www.econlink.com.ar/ecotributaria/los-impuestos-en-argentina>
- IMPUESTOS EN BRASIL. PRORIONEGRO. www.prorionegro.org.ar
<http://www.prorionegro.org.ar/servicios/documentos/AC%2014/Impuestos%20en%20Brasil%20marzo%202006.pdf>
- IMPUESTOS EN ITALIA. K-2 JOURNAL. www.k-dos.blogspot.com
<http://k-dos.blogspot.com/2007/09/impuestos-en-italia.html>
- ITALIA. WIKIPEDIA, ENCICLOPEDIA LIBRE. www.es.wiki.org
<http://es.wikipedia.org/wiki/Italia>
- LA FISCALIDAD DE LOS EXTRANJEROS. ITALIA. MINISTERIO DEL TRABAJO E INMIGRACIÓN DEL GOBIERNO DE ESPAÑA.
www.mtas.es
<http://www.mtas.es/es/mundo/consejerias/italia/trabajarResidir/FiscaExtran.htm>
- ORDENAMIENTO JURÍDICO. WIKIPEDIA, ENCICLOPEDIA VIRTUAL.
www.es.wikipedia.org http://es.wikipedia.org/wiki/Ordenamientos_jurídicos
- POLONIA. WIKIPEDIA, ENCICLOPEDIA LIBRE. www.es.wikipedia.org
<http://es.wikipedia.org/wiki/Polonia>
- REINO UNIDO. SERVICIO DE ASESORAMIENTO INTERNACIONAL A EMPRESAS. www.camempresas.com
<http://www.camempresas.com/camproduccion/comun/mostrarFichero.asp?idContenido=788629&idSeccion=488215>
- REINO UNIDO. WIKIPEDIA, ENCICLOPEDIA LIBRE.
www.es.wikipedia.org <http://es.wikipedia.org/wiki/Brit%C3%A1nicos>