



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

POSGRADO EN DERECHO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES

“ACATLÁN”

**INEFICACIA DEL RÉGIMEN FISCAL
DE LAS PYMES**

TESIS

QUE PARA OPTAR POR EL GRADO DE:

MAESTRA EN DERECHO

PRESENTA:

BIANCA LILIA SAAVEDRA DÉCIGA

TUTOR: DR. GABINO EDUARDO CASTREJÓN GARCÍA

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES ACATLÁN

NAUCALPAN, ESTADO DE MÉXICO. MARZO DE 2013

AGRADECIMIENTOS:

A mis Padres:

Por estar siempre conmigo en todos mis proyectos, por su apoyo incondicional, por su apoyo y colaboración en mi formación.

A mi asesor de tesis Dr. Gabino Eduardo Castejón García

Por aceptarme para realizar esta tesis de maestría bajo su dirección, por su apoyo y confianza en mi trabajo y capacidad para guiar mis ideas, ha sido un aporte invaluable en mi formación y en el desarrollo de esta tesis.

A mi Universidad, la UNAM

Por ser la Institución que me ha brindado toda mi formación, otorgarme esta oportunidad de desarrollarme en mi profesión realizando estudios de maestría.

Y a Dios:

Por ayudarme a realizar todos mis sueños y ponerme en este camino de abundancia y bienestar.

ÍNDICE

I.	INTRODUCCIÓN	01
II.	GLOSARIO	04
III.	CAPITULADO	
	CAPÍTULO PRIMERO.- PYMES EN MÉXICO	05
1.1	CONCEPTO DE PYMES	06
1.2	ANTECEDENTES DE LAS PYMES	11
1.3	NATURALEZA JURÍDICA DE LA EMPRESA	14
1.4	ELEMENTOS DE LAS PYMES	24
1.4.1	Elementos personales	24
1.4.2	Elementos patrimoniales	25
1.5	CARACTERÍSTICAS DE LAS PYMES	27
1.5.1	Características generales	27
1.5.2	Características específicas	28
1.6	CONSTITUCIÓN DE PYMES	29

1.7	IMPORTANCIA DE LAS PYMES	33
1.7.1	Ventajas de las pequeñas empresas	36
1.7.2	Ventajas de las medianas empresas	37
1.7.3	Datos estadísticos de la importancia de PYMES	40
	CAPITULO SEGUNDO. POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO	58
2.1	POTESTAD TRIBUTARIA	59
2.1.1	El Tributo	64
2.1.2	La Actividad Financiera del Estado	65
2.1.3	La Potestad Normativa Tributaria y el Poder de Imposición	66
2.1.4	Poder Tributario del Estado y Poder de Imposición	69
2.1.5	Poder Tributario originario y Poder Tributario Delegado	69
2.1.6	Características de la Potestad Tributaria	71
2.1.7	Clasificación del Poder Tributario	73
2.1.8	Marco o fundamento constitucional de la potestad tributaria	77
2.2	PODER FISCAL DEL ESTADO	78
2.2.1	Órganos Titulares del Poder Fiscal del Estado	78

2.3 LA RELACIÓN JURÍDICO- TRIBUTARIA	80
2.3.1 Características de la Relación Jurídico Tributaria	81
2.3.2 Elementos de la Relación Jurídico- Tributaria	82
2.3.3 Sujetos de la Relación Jurídico- Tributaria	82
2.4 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES	83
2.4.1 Principios de Equidad y proporcionalidad constitucionales	83
2.4.2 Principio de Legalidad	98
2.4.3 Principio de Destino del Gasto Público	101
2.5 LAS CONTRIBUCIONES	104
2.5.1 Impuestos	106
2.5.1.1 Impuestos directos e impuestos indirectos	109
2.5.1.2 Sujetos de la Relación Jurídico Tributaria	112
2.5.1.3 Características de los impuestos	112
2.5.1.4 Efectos de los Impuestos	113
2.5.1.5 Clasificación de los impuestos	115
2.5.1.5.1 Impuestos Directos	115
2.5.1.5.2 Impuestos Indirectos	117
2.5.1.6 Elementos del Impuesto	120
2.5.2 Derechos	122
2.5.3 Contribuciones de Mejoras	125
2.5.4 Aportaciones de Seguridad Social	126

CAPÍTULO TERCERO.- ESTRUCTURA DEL RÉGIMEN FISCAL DE PYMES	128
3.1 IMPUESTOS DIRECTOS	129
3.1.1 Impuesto Sobre la Renta	129
3.1.2 Impuesto Empresarial a Tasa Única	135
3.2 IMPUESTOS INDIRECTOS	143
3.2.1 Impuesto al Valor Agregado	143
3.3. RÉGIMEN DE LAS PYMES EN MÉXICO	149
3.3.1 Régimen de Pequeños Contribuyentes	149
3.3.2 Régimen Intermedio	153
CAPÍTULO CUARTO. INEFICACIA DEL RÉGIMEN FISCAL DE PYMES	159
4.1 CARACTERÍSTICAS DEL RÉGIMEN FISCAL DE LAS PYMES	160
4.2 EFICACIA	160
4.3 PROBLEMAS QUE ENFRENTA PYMES DERIVADOS DE SU RÉGIMEN FISCAL	162

4.4 SUBSISTENCIA DE PYMES EN EL PERIODO 2002-2004	166
4.5 INFORME ESTADÍSTICO 2002-2004	167
4.5.1 Informe estadístico 2002	167
4.5.1.1 De acuerdo a sus características	170
4.5.1.2 De acuerdo a sus inversiones	173
4.5.1.3 De acuerdo a clientes y consumidores	175
4.5.1.4 De acuerdo a su comercialización	175
4.5.1.5 De acuerdo a su desempeño y problemas	176
4.5.1.6 De acuerdo al empleo otorgado	176
4.5.2 Informe estadístico 2004	178
4.6 PROPUESTA PARA UNA CORRECTA POLÍTICA FISCAL EN PYMES	194
4.6.1 Obtención de mayores incentivos fiscales	194
4.6.2 Obtención de beneficios fiscales por inversiones	195
4.6.3 Desarrollo de esquemas fiscales diferenciados	196
4.6.4 Deducción de base gravable	197
III. CONCLUSIONES	199
IV. BIBLIOGRAFÍA	202

INTRODUCCIÓN

La presente tesis se enfoca en el estudio del régimen fiscal de las Pequeñas y Medianas Empresas, la inquietud particular que tuve para realizar este tipo de investigación deriva en el interés que se me presenta de conocer más acerca de los problemas jurídicos a que se enfrentan las PYMES, dado que es sabido que éste tipo de empresas intervienen de manera significativa en el crecimiento económico del país.

Me he percatado de situaciones que enfrentan los dueños de este tipo de empresas, quienes se han encontrado en situaciones muy difíciles para el sostenimiento de sus empresas, dado que el pago de excesivos impuestos los ha llevado a tomar decisiones drásticas, tales como buscar la manera de evadir el pago de impuestos, despedir a trabajadores, o estar un constante cambio del nombre o la razón social de la empresa, todo ello con el fin de evitar que quiebre su empresa.

El no contar con un régimen fiscal adecuado, que ayude al crecimiento de las empresas, genera problemas de tipo económico, lo cual afecta gravemente a muchos sectores de la población que dependen de una empresa. Es por ello que considero la importancia de hacer un estudio acerca del régimen fiscal a que están sujetas las PYMES, así como los efectos económicos que produce éste régimen en el país.

Además que no existe ningún libro que se ocupe de este tema, sino que únicamente se concentran en la teoría o en la práctica, sin mostrar las consecuencias económicas que se generan a partir de este tipo de leyes fiscales.

El objetivo principal de la presente investigación consiste en el estudio específico de los impuestos que constituyen el régimen fiscal de PYMES para conocer si es no eficaz éste régimen, para lo cual se realizará una investigación

estadística que nos muestre de acuerdo a las variables, los efectos económicos producidos en el país.

La ineficacia en un régimen fiscal trae consigo un alto pago de impuestos y con ello las empresas en la mayoría de las ocasiones quiebran, lo cual produce pérdidas económicas en el país, afectando el fortalecimiento económico y generando más pobreza en la población.

En el capítulo primero se realiza un estudio teórico sobre las PYMES en México, este estudio se considera fundamental para conocer de manera clara qué es una empresa del tipo PYMES, sus antecedentes, su naturaleza jurídica, sus elementos, características, formas de constitución, así como también se hace énfasis de su importancia.

En el capítulo segundo se estudia la potestad tributaria del Estado, el cual se hace para conocer la facultad que tiene para imponer contribuciones a cargo de los particulares, así como los límites que tiene al imponer esas contribuciones, lo que resulta necesario para conocer los principios a que debe estar sujeto un impuesto, y con ello conocer si el régimen fiscal de las PYMES cumple con los principios constitucionales de los impuestos. En este capítulo también se hace referencia a la clasificación de las contribuciones que existen en nuestra legislación fiscal.

El capítulo tercero se dedica al estudio del régimen fiscal de las PYMES en México, para lo cual se hace una división en impuestos directos e indirectos, y se analizan los tipos de régimen fiscal que le son aplicables. Con la finalidad de conocer por qué tipo de régimen pueden optar, así como los impuestos a que están sujetas, ahondando en el estudio de estos impuestos.

Finalmente, en el capítulo cuarto se hace un estudio estadístico de los efectos que produce el régimen fiscal de las PYMES, comprobando su ineficacia, dicho informe estadístico muestra censos económicos realizados por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía, en el que se muestran resultados realizados en distintas variables como son el personal ocupado, las remuneraciones, etc., se

analiza la información de manera desglosada por subsector y ramas en manufacturas y en comercio, y por sector en servicios.

Con la presentación de estos censos económicos realizados en 2004, se tiene como objetivo general captar, procesar y divulgar información estadística económica, básica, y de calidad, referida a la totalidad del país, la cual nos sirve en esta tesis para demostrar con resultados verídicos la hipótesis de la investigación.

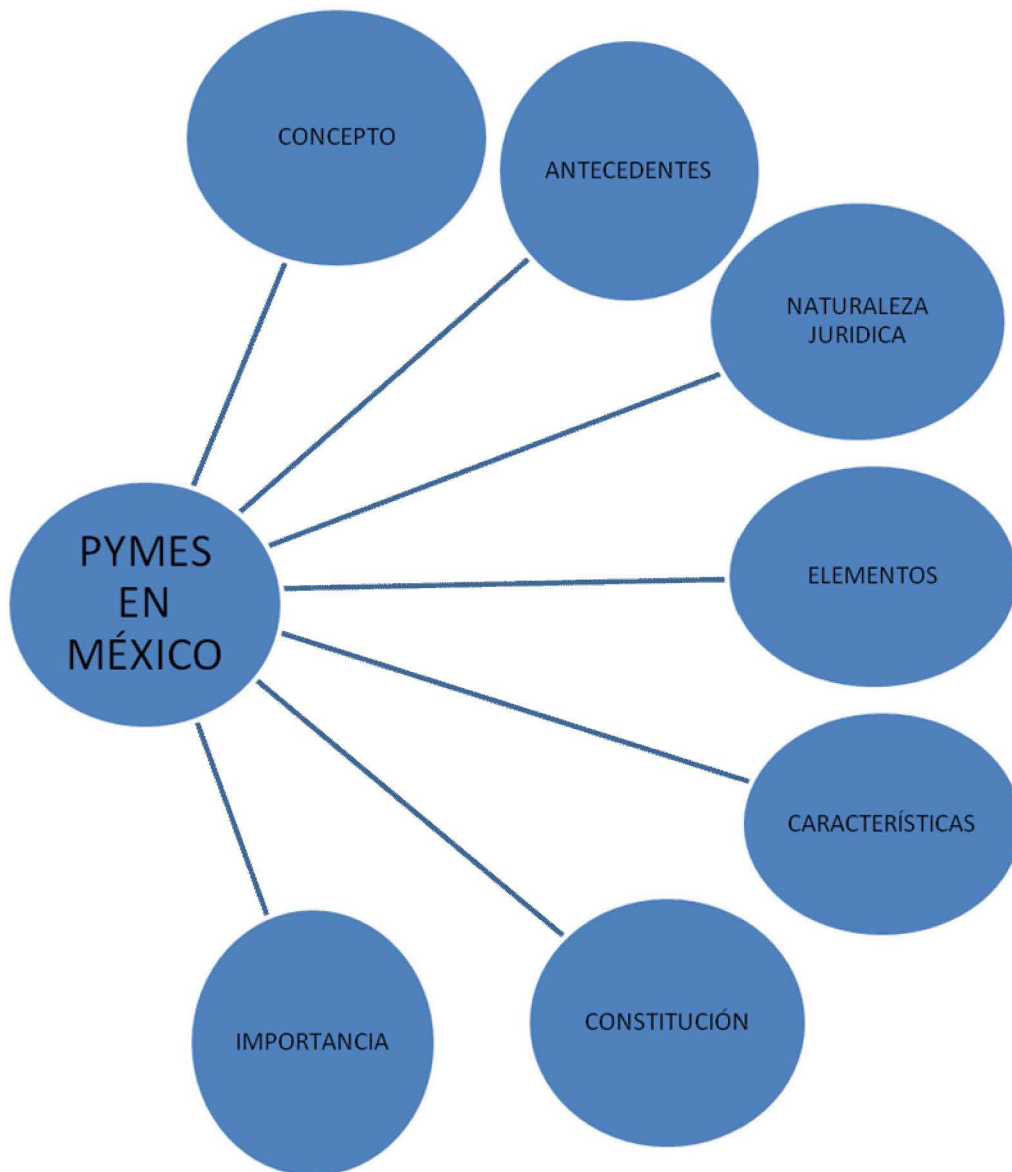
Considero que la presente tesis sirve al estudio y análisis del régimen fiscal de PYMES, para conocer la ineficacia en dicho régimen, y es base para conocer las consecuencias que esto genera, para que pueda cambiar en un futuro.

GLOSARIO

PYMES.....	Pequeñas y Medianas Empresas
INEGI.....	Instituto Nacional de Estadística Geografía e Informática
LGSM.....	Ley General de Sociedades Mercantiles
ISR.....	Impuesto Sobre la Renta
IVA.....	Impuesto al Valor Agregado
IETU.....	Impuesto Empresarial a Tasa Única
IEPS.....	Impuesto Especial de Producción y Servicios
LISR.....	Ley del Impuesto Sobre la Renta
LIVA.....	Ley del Impuesto al Valor Agregado
LIETU.....	Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única

CAPÍTULO PRIMERO

PYMES EN MÉXICO



CAPÍTULO PRIMERO.- PYMES EN MÉXICO

1.1 CONCEPTO DE PYMES

La empresa es el pilar fundamental de la economía del país, por ello las PYMES (Pequeñas y Medianas Empresas) contribuyen de manera primordial en la actividad económica del país en términos de empleo, contribución al desarrollo económico, desarrollo regional, etc.

Se considera empresa a la persona física o moral que realiza actividades empresariales.¹

Las empresas de acuerdo a su tamaño y sus características son clasificadas en micro, pequeñas, medianas y grandes empresas. Generalmente en la calidad de pequeña o mediana encontramos el nivel de actividad, la cantidad de recursos que se dispone (humanos y de capital) y la composición y calidad de su dirección.

PYMES son las siglas que se utilizan para designar a las pequeñas y medianas empresas.

Se denominan PYMES atendiendo a la dimensión de la empresa, a la cantidad de personal, al monto y volumen de la producción, monto y volumen de la empresa y al capital productivo.

Los criterios para clasificar a la micro, pequeña y mediana empresa son diferentes en cada país, de manera tradicional se ha utilizado el número de trabajadores como criterio para estratificar los establecimientos por tamaño y

¹ CARRASCO Iriarte, Hugo, "Diccionarios jurídicos temáticos, Derecho fiscal", primera parte, Volumen 2, A-J, 2ª. ed., Edit. Oxford University Press, México, 2003, pág. 443.

como criterios complementarios, el total de ventas anuales, los ingresos y/o los activos fijos.

En marzo de 1979, a través del Plan Nacional de Desarrollo Industrial, se consideró como pequeña industria a aquella cuya inversión en activos fijos era menor a 200 veces el salario mínimo anual vigente en el Distrito Federal (10 millones de pesos de aquel entonces).

No fue sino hasta 1985 que la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial (SECOFI), actualmente Secretaría de Economía, estableció los criterios para clasificar a la industria de acuerdo con su tamaño. El 30 de abril de ese año, publicó en el Diario Oficial de la Federación el programa para el Desarrollo Integral de la Industria Pequeña y Mediana, en el que se establece la clasificación bajo los siguientes estratos:

- Microindustria. Las empresas que ocuparan hasta 15 personas y el valor de sus ventas netas fuera hasta 30 millones de pesos al año.
- Industria Pequeña. Las empresas que ocuparan hasta 100 personas y sus ventas netas no rebasaran la cantidad de 400 millones de pesos al año.
- Industria Mediana. Las empresas que ocuparan hasta 250 personas y el valor de sus ventas no rebasara la cantidad de mil 100 millones de pesos al año.

Constituye una parte del grupo conocido como pequeñas y medianas empresas aquéllas en las cuales la propiedad del capital se identifica con la dirección efectiva y responde a unos criterios dimensionales ligados a unas características de conducta y poder económico.²

² RODRÍGUEZ VALENCIA, Joaquín, *Administración de Pequeñas y Medianas Empresas*, 5ª. ed., Edit. Thomson, México, 2007, pág.65

Este grupo de empresas llamadas PYMES se caracterizan principalmente por representar gran parte del sector económico e industrial del país y por generar gran cantidad de empleos.

Por su parte el INEGI (Instituto Nacional de Estadística Geografía e Informática) las define como la unidad institucional o la unidad más pequeña de unidades institucionales que abarcan o controlan directa o indirectamente las funciones necesarias para realizar su producción.³

Las PYMES son empresas establecidas en el país formadas con base a ciertas características, tomando en consideración los ingresos generados, el número de empleados y de acuerdo al capital con que se constituyen.

Las PYMES se encuentran en constante evolución debido a los innumerables avances tecnológicos en producción, distribución y consumo de bienes y servicios destinados al mercado, ésta se encuentra en la búsqueda de un régimen apropiado que se ajuste a los actos de comercio que se presentan en la actualidad.

La asociación de Empresas pequeñas (SBA) define a la empresa pequeña como: Aquélla que posee el dueño en plena libertad, manejada autónomamente y que no es dominante en la rama en que opera.

- Medianas empresas: Están constituidas por un regular número de capital, trabajadores e ingresos. Estas empresas ocupan de 101 a 250 personas.

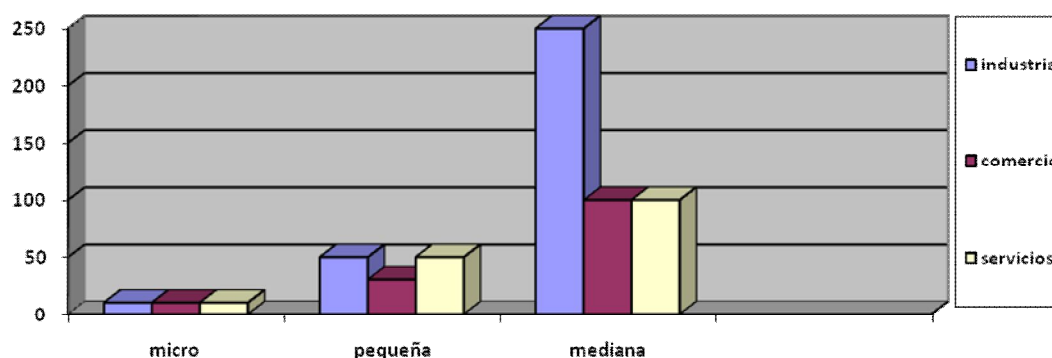
Los criterios actualmente utilizados para clasificar a las empresas como micro, pequeña, mediana y grande, son los establecidos por la Secretaría de Economía

³ www.inegi.gob.mx

el 30 de diciembre de 2002, los cuales se sustentan en el número de personas que trabaja en la empresa.

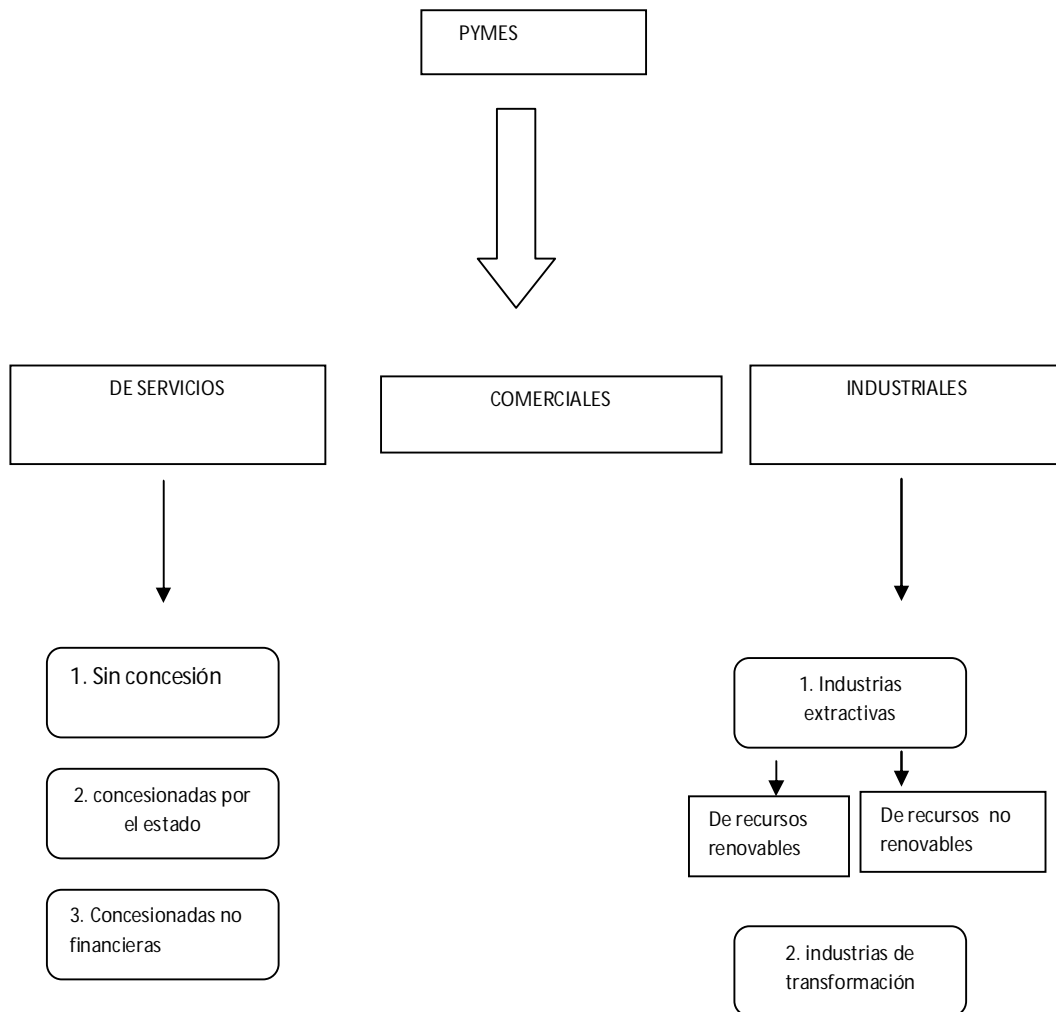
ESTRATIFICACIÓN DE EMPRESAS PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN 30 DE DICIEMBRE DE 2002⁴

TAMAÑO	SECTOR		
	CLASIFICACIÓN SEGÚN EL NÚMERO DE EMPLEADOS		
	INDUSTRIA	COMERCIO	SERVICIOS
MICRO	De 0 a 10	De 0 a 10	De 0 a 10
PEQUEÑA	De 11 a 50	De 11 a 30	De 11 a 50
MEDIANA	De 51 a 250	De 31 a 100	De 51 a 100



⁴ INEGI, Micro, Pequeña, Mediana y Grande Empresa, Estratificación de los Establecimientos, censos 2004.

Como se puede distinguir en el siguiente esquema la actividad económica de PYMES puede ser de servicios comerciales o industriales



A pesar de la heterogeneidad mundial para definir las Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES), existen criterios que permiten identificarlas; dichos criterios tienen que ver con el propósito para distinguir este tipo de unidades económicas; de ahí que organismos como la Unión Europea y la OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico) reconocen dos grandes vertientes que determinan los criterios de estratificación a utilizar:

- ✓ Para fines legales y administrativos. Los criterios a utilizar para identificar a las PYMES con este fin son las variables de personal ocupado, ventas anuales y los resultados de la hoja de balance anual.
- ✓ Para fines estadísticos. El criterio general para clasificar a las PYMES para estos propósitos contempla exclusivamente el personal ocupado total que labora en dichos establecimientos.
- ✓ Para fines administrativos en la mayoría de los países europeos los criterios utilizados son el personal ocupado, las ventas anuales y el balance anual.

Otras naciones europeas clasifican las PYMES en función del personal ocupado y las ventas anuales, como es el caso de Hungría y Moldavia; y algunos más, entre los que podemos destacar a España, Holanda y Francia, definen estas empresas utilizando exclusivamente el criterio de personal ocupado.

La diversidad de criterios para definir a las PYMES a nivel mundial tienen que ver finalmente con características políticas y económicas de cada nación; la evidencia expone divergencias insalvables para buscar una definición universal que clasifique a las PYMES.

El criterio utilizado en el presente trabajo es el establecido en México, por la Secretaría de Economía, clasificado en base al número de trabajadores ocupados y de acuerdo al sector de industria, comercio y servicios.

1.2 ANTECEDENTES DE LAS PYMES

La pequeña industria, que surge antes de que se originara el capitalismo industrial, tenía como fuente creadora las necesidades primarias del hombre como el tallado de la piedra, el trabajo de los metales, la manufactura de prendas de vestir y ornamentales, etc.

“La empresa, como unidad de producción, fue la célula que impulsó el desarrollo del tejido productivo y el cambio del sistema económico, que evolucionó de tal manera dando lugar al nacimiento de mercados a través de la adquisición y comercialización de bienes producidos en talleres familiares que fueron llevados a aquéllos lugares en los que no se producían, los cuáles con el paso del tiempo ya no fueron administrados por el jefe de familia, sino por un empresario”.⁵

En ese contexto, surge una transición y va desapareciendo el sistema feudal, surgiendo el sistema comercial denominado mercantilismo, el cuál duró aproximadamente 150 años, asimismo surgen avances tecnológicos que dan asimismo lugar al renacimiento, éstos avances inducen a un cambio en el mundo occidental, propiciando la creación de la empresa no solo comercial sino también productiva, que requiere cambios importantes en la organización social especialmente en lo económico.

La Revolución Industrial desarrollada en Inglaterra entre 1760 y 1830 fue impulsada por los descubrimientos e inventos científicos que, aplicados a la producción, permitieron el gran desarrollo del sistema fabril, especialmente la máquina de vapor.

Cuando la economía feudal desaparece, dando lugar a la economía de mercado, en la etapa en que el sistema capitalista nace y se evoluciona del trabajo de los siervos de la tierra y los aprendices de los talleres hacia el trabajo asalariado y el sistema fabril de producción, surge un nuevo tipo de relación entre productores y trabajadores, productores que ahora están representados por el “capitán de empresa”.

⁵ MENDOZA BREMAUNTZ, Emma, et al. “Derecho Económico”, IURE Editores, 1ª. Ed. México, 2009, pág. 114.

Al transformarse el sistema laboral, poco a poco los talleres domésticos que operaban solo por encargo fueron ampliándose y surgió una nueva organización que producía mercancías estandarizadas. Se generan sistemas fabriles de producción, surge la relación obrero-patronal, en lugar de ser señores y siervos ahora se denominan patronos y obreros, se compensa al trabajador con un salario y se aplican los avances de la ciencia y la cultura al incremento de la producción.

Se hace necesaria la creación de un derecho que regule la relación entre obreros y patronos, y se precipita la evolución del derecho mercantil hacia la facilitación de la organización empresarial.

La evolución empresarial impulsó cambios importantes en la economía, en nuestro país, a partir del periodo de vida independiente, el fenómeno de la industrialización destacó con empresas como la textil, de alimentos, de muebles de madera, de productos químicos, etc.

Antes de 1910 surgieron las fundidoras de fierro y acero de Monterrey, las industrias del cemento y del jabón.

Después de la Revolución Mexicana, y al crecer el mercado interno, hicieron su aparición más industrias pequeñas y medianas, pero lo básico de esa estructura industrial que crece y se desarrolla de manera permanente es la pequeña y mediana empresa.

Ya en el año de 1930 la pequeña y mediana empresa por el número de establecimiento representaba 12 % del total de la industria de la transformación, en tanto que el 86% restante correspondía a talleres y artesanías. En 1950 el mismo sector de la pequeña y mediana industria representaba 25%. En 1995, la pequeña y mediana industria significó el 45.8% y los talleres y artesanías 51.9%.

El censo industrial de 1971 reportó un total de 118, 740 establecimientos de la industria de la transformación, de los cuales 64.4% son industrias medianas y pequeñas.

Cifras de INEGI señalan la existencia de 85,223 pequeñas empresas y 24,461 medianas empresas en el año de 1998.⁶

1.3 NATURALEZA JURÍDICA DE LA EMPRESA

La naturaleza jurídica de la Empresa la encontramos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tres principios inspiran la normativa económica: la Rectoría económica del Estado, la economía mixta y la planeación democrática.

El artículo 25 de la establece la naturaleza jurídica de la Empresa y a la letra dice:

Artículo 25. Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución.

El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará al cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución.

Al desarrollo económico nacional concurrirán, con responsabilidad social, el sector público, el sector social y el sector privado, sin menoscabo de otras formas de actividad económica que contribuyan al desarrollo de la Nación.

El sector público tendrá a su cargo, de manera exclusiva, las áreas estratégicas que se señalan en el Artículo 28, párrafo cuarto de la Constitución, manteniendo siempre el Gobierno Federal la propiedad y el control sobre los organismos que en su caso se establezcan.

Asimismo podrá participar por sí o con los sectores social y privado, de acuerdo con la ley, para impulsar y organizar las áreas prioritarias del desarrollo.

⁶ www.inegi.org.mx

Bajo criterios de equidad social y productividad se apoyará e impulsará a las empresas de los sectores social y privado de la economía, sujetándolos a las modalidades que dicte el interés público y al uso, en beneficio general, de los recursos productivos, cuidando su conservación y el medio ambiente.

La ley establecerá los mecanismos que faciliten la organización y la expansión de la actividad económica del sector social: de los ejidos, organizaciones de trabajadores, cooperativas, comunidades, empresas que pertenezcan mayoritaria o exclusivamente a los trabajadores y, en general, de todas las formas de organización social para la producción, distribución y consumo de bienes y servicios socialmente necesarios.

La ley alentará y protegerá la actividad económica que realicen los particulares y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico nacional, en los términos que establece esta Constitución.⁷

Hablar de la Rectoría Económica del Estado mexicano es abordar el tema en el que se entrelazan las instituciones del desarrollo, de la planeación nacional y regional, del federalismo, del naciente municipalismo, de los sectores público, social y privado que convergen en las actividades productivas en el país y en particular, en la enorme tarea que representa la economía mixta.

Podríamos definirla como, la facultad y capacidad del Estado, para dirigir la actividad de los agentes económicos para el logro de los objetivos y metas del desarrollo. Un proceso rector que consiste en lograr la confluencia de las actividades a través de la concertación e inducción de los sectores social y privado, utilizando los instrumentos de política económica que van desde el otorgamiento de apoyos y subsidios hasta la participación directa en la producción mediante las empresas paraestatales.

Con las reformas constitucionales introducidas en 1982 a los artículos 25, 26 y 28 se completo y precisó la idea de una Estado responsable de la rectoría del desarrollo nacional, que planeará, conducirá y orientará la actividad económica nacional y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés público, siguiendo el principio fundamental de que en un estado de Derecho todo órgano del poder público no pueden ejercer más que las facultades que expresamente le conceden las leyes.

⁷ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, art. 25.

En el artículo 25, se establecen los Principios Constitucionales de la rectoría del desarrollo nacional, el cuál debe garantizar que sea integral y sustentable, que contribuya a fortalecer la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege la Constitución.

Por otro lado, abre la pauta para que concurren, con responsabilidad social, el sector público, el sector social y el sector privado, de tal suerte que:

La Constitución es rígida en cuanto a lo que se refiere a las atribuciones que el sector público tiene a su cargo, de manera exclusiva, sobre las áreas estratégicas que se señalan en el Artículo 28, párrafo cuarto de la Constitución, manteniendo el Gobierno Federal la propiedad y el control sobre los organismos que en su caso se establezcan.

Por otro lado, a diferencia de las áreas estratégicas, el sector público podrá participar por sí o con los sectores social y privado, de acuerdo con la ley, para impulsar y organizar las áreas prioritarias del desarrollo.

Se remite a la propia ley para señalar el marco que alentará y protegerá la actividad económica que realicen los particulares y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico nacional.

Con el fin de que los tres sectores que en conjunto configuran la economía mixta, concurren coordinadamente a vigorizar la economía nacional y elevar el nivel de vida del pueblo, otro aspecto importante de la rectoría del desarrollo económico, tiene que ver con la planeación. Para ello, el artículo 26 establece la organización del sistema de planeación democrática del desarrollo nacional; el cuál le pretende imprimir solidez, dinamismo, permanencia y equidad al

crecimiento de la economía con el propósito de contribuir a la independencia y la democratización política, social y cultural de la Nación.

El Estado, sujetándose a las leyes, podrá en casos de interés general, concesionar la prestación de servicios públicos o la explotación, uso y aprovechamiento de bienes de dominio de la Federación, salvo las excepciones que las mismas prevengan.

En términos generales, los instrumentos que le dan vida desde nuestra Constitución así se conceptualizarían, perfilando un ámbito de relaciones específicas entre los diversos sectores económicos y sociales en lo que se refiere a las actividades productivas en nuestro país.

Es en el artículo 25 de la Constitución Federal donde se establecen los principios básicos que los órganos estatales deben observar en la regulación y promoción de la actividad económica nacional promoviendo y fomentando su crecimiento.

La rectoría económica debe entenderse como la facultad del Estado de planear, coordinar y orientar la actividad económica nacional, así como las atribuciones para regular y fomentar las actividades que demande el interés general en el marco de las libertades establecidas en la Constitución: trabajo y empresa, principalmente.

Conforme al párrafo primero del artículo 25 constitucional se debe buscar que la rectoría económica del Estado Mexicano sea:

- I. Integral, a fin de beneficiar a todos los sectores productivos y estratos de la población;
- II. Sustentable para que sus efectos sean permanentes y no sólo a corto plazo, logrando además un equilibrio entre los recursos de que se disponen y las necesidades a satisfacer, a fin de evitar el agotamiento de los primeros;

- III. Fortalecedor de la soberanía de la Nación, con el propósito de alcanzar la postergada independencia respecto del exterior;
- IV. Fortalecedor del régimen democrático, entendiéndolo a éste no sólo como una estructura jurídica y un régimen político, sino como un sistema de vida fundado en el constante mejoramiento económico, social y cultural del pueblo y,
- V. Que permita el ejercicio pleno de las libertades y derechos establecidos en la Constitución a través del fomento al crecimiento económico y de una justa distribución del ingreso y la riqueza.

El artículo 25 Constitucional sienta asimismo las bases de la economía mixta permitiendo la concurrencia de los sectores público, social y privado, y estableciendo a cargo de los poderes políticos obligaciones tales como elaboración de leyes y programas de apoyo e institucionalización de órganos especializados para fomentar el desarrollo de los sectores para con ello equilibrar la distribución de la riqueza.

Con relación a las disposiciones constitucionales relacionadas con el fomento al sector social el párrafo sexto del artículo 25 reconoce como organizaciones pertenecientes al sector social a los ejidos, cooperativas, organizaciones de trabajadores, comunidades, empresas de capital mayoritario o exclusivo de los trabajadores y, en general, todas las formas de organización social para la producción, distribución y consumo de bienes y servicios socialmente necesarios.

El sistema económico de corte mixto permite la concurrencia de los sectores público, privado y social, dejando en manos del Estado la rectoría y determinación de los cauces que la economía nacional debe llevar a fin de generar una distribución de la riqueza lo más equilibrada posible.

Sin duda, la participación del Estado en la economía es fundamental no sólo para la regulación y mantenimiento de una sana y libre competencia entre los factores de la producción y entre los diversos sectores de la industria, sino también para el sostenimiento mismo del Estado como estructura política superior;

sobre todo en épocas como la actual donde los capitales trasnacionales y sus gobiernos ejercen serias presiones a los Estados más débiles para obtener las concesiones necesarias a su expansión.

La adecuada delimitación de competencias en materia económica entre los diversos órganos y órdenes de gobierno, puede permitir un mayor rendimiento de las actividades tendientes a fomentar el crecimiento y desarrollo de los sectores privado y social y generar así una adecuada distribución del ingreso.

La rectoría económica del Estado tiene las siguientes características:

1. Planeación del Estado Mexicano: democrática e incluyente que tiene carácter de obligatoriedad para la administración pública federal.

Democrática porque se armonizan y equilibran las garantías individuales y las garantías sociales.

“La planeación constituye una intervención deliberada basada en un conocimiento del proceso socioeconómico y político de un país. Se presenta como una técnica sociopolítica que compagina medios, instrumentos, mecanismos, evaluaciones y procesos sociales, por los cuales los actores, estructuras y movimientos buscan alcanzar metas y objetivos dentro de un marco social y democrático. Toda planeación presupone una estrategia de desarrollo que tiene como destinatarios o beneficiarios a determinados grupos o sectores sociales, sin omitir las necesidades generales de interés público”.⁸

En México, el artículo 26 constitucional es el fundamento de la planeación democrática, con el cual se expiden los planes nacionales de desarrollo que norman la actuación de las dependencias y entidades de la administración pública federal.

⁸ WITKER, Jorge, “Derecho Económico”, Enciclopedia jurídica mexicana, t. VIII, UNAM-Editorial Porrúa, México, 2004, pág. 741.

2. Coordinación: para armonizar soberanías estatales con los objetivos federales de desarrollo.
3. Concertación: mecanismo de la planeación que permite articular las decisiones de los distintos sectores de acuerdo a prioridades.

“La concentración lleva implícito el principio orientador, ya que existe una dirección hacia el ámbito particular, con la velada intención de lograr los objetivos planteados por el Estado para llevar a cabo el sano desarrollo económico”.⁹

El capital o riqueza acumulada, el trabajo, fuerza productiva de las transformaciones, la materia prima, la circulación, el almacenamiento, la distribución y el consumo de productos, son elementos que en cada una de sus fases interesan al derecho fiscal, toda vez que las contribuciones recaen o inciden sobre objetos o hechos económicos de los cuáles se deben conocer su naturaleza, su composición y sus efectos.

Respecto a este artículo referente a la rectoría del desarrollo nacional, existe la siguiente jurisprudencia referida a los fines extrafiscales, que tienen como fundamento dicho artículo 25, y a la letra dice:

Fines extrafiscales. Las facultades del Estado en materia de rectoría económica y desarrollo nacional constituyen uno de sus fundamentos. De conformidad con el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, el cual debe ser útil para fortalecer la soberanía nacional y se régimen democrático, en el que se utilice al fomento como un instrumento de crecimiento de la economía, el empleo y para lograr una justa distribución del ingreso y de la riqueza, y que permita el pleno ejercicio de la libertad y dignidad de los individuos, grupos y clases sociales protegidos por la Constitución Federal, por lo que el ente estatal planeará, coordinará y orientará la actividad económica y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades otorgado por la propia Ley fundamental. Asimismo, el citado precepto constitucional establece que al desarrollo nacional concurrirán, con responsabilidad social, los sectores público, privado y social, así como cualquier forma de actividad económica que contribuya al desarrollo nacional; que el sector público tendrá, en exclusiva, el control y propiedad de las áreas estratégicas que señala la Constitución, y podrá participar con los sectores privado y social en el impulso de las áreas prioritarias; que bajo criterios de equidad social y

⁹ MENDOZA BREMAUNTZ, Emma, et al. Op. Cit., p 167.

productividad se apoyará e impulsará a las empresas sociales y privadas, con sujeción a las modalidades que dicte el interés público, así como al uso de los recursos productivos, donde se atienda al beneficio general, cuidando su conservación y el medio ambiente, y que en la ley se alentará y protegerá la actividad económica de los particulares, y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico social. En congruencia con lo anterior, al ser los fines extrafiscales razones que orientan a las leyes tributarias al control, regulación y fomento de ciertas actividades o sectores económicos, matizando sus objetivos con un equilibrio entre la rectoría estatal y las demandas del interés público, se concluye que el indicado artículo 25 constitucional constituye uno de los fundamentos de dichos fines, cuya aplicación debe reflejarse en la ley, sus exposiciones de motivos, o bien, en cualquiera de sus etapas de formación.¹⁰

Por su parte, el artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, enuncia varios principios fundamentales relativos a la empresa, como son:

“Quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopolísticas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. En consecuencia, la ley castigará severamente, y las autoridades perseguirán con eficacia, toda concentración o acaparamiento en una o pocas manos de artículos de consumo necesario y que tenga por objeto el alza de los precios”.¹¹

“Un monopolio es una situación de fallo de mercado en la cual, para una industria que posee productos, un bien, un recurso o un servicio determinado y diferenciado, existe un productor -monopolista- oferente que posee un gran poder de mercado y es el único de la industria que lo posee.”¹²

El monopolista controla la cantidad de producción y el precio. La Constitución mexicana otorga así un fuerte impulso a las actividades mercantiles sustentadas en la libre competencia y la protección que otorga a los consumidores.

¹⁰ Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, XX, julio de 2004, pág. 193, tesis: 1ª. LXXXIX/2004, tesis aislada, materia(s): administrativa.

¹¹ Artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

¹² MENDOZA BREMAUNTZ, Emma, et al. Op.Cit. p. 213.

“El Estado contará con los organismos y empresas que requiera para el eficaz manejo de las áreas estratégicas a su cargo y en las actividades de carácter prioritario donde, de acuerdo con las leyes, participe por sí o con los sectores social y privado.”¹³

“Las áreas estratégicas son aquellas parcelas de la actividad económica que por su trascendencia en la vida económica y social del país y por su influencia en la soberanía de la nación, se reservan de manera exclusiva como actividades del Estado”.¹⁴

El artículo 73, fracción XXIX-D, faculta al Congreso de la Unión para expedir leyes sobre planeación nacional del desarrollo económico y social, así como en materia de información estadística y geográfica de interés nacional.

Competencia económica. El Congreso de la Unión está facultado explícitamente por la Constitución federal para legislar sobre la materia de monopolios y, por ende, al expedir la ley federal relativa, no invade la esfera competencial de las entidades federativas. Los artículos 25, 28 y 73, fracción XXIX-D, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establecen, respectivamente, las diversas actividades que debe realizar el Estado como rector del desarrollo, consistentes en planear, conducir, coordinar y orientar la actividad económica nacional, así como llevar a cabo la regulación y fomento de aquellas tareas que demanda el interés general en el marco de libertades que otorga la propia Constitución federal; la prohibición general respecto de la existencia de monopolios y prácticas monopólicas; y la facultad del Congreso de la Unión para legislar en materia de planeación económica y desarrollo, programación, promoción, concertación y ejecución del orden económico que tiendan esencialmente al abasto y otras que tengan como fin la producción suficiente y oportuna de bienes y servicios, social y nacionalmente necesarios. Ahora bien, si del análisis relacionado de las mencionadas disposiciones constitucionales se desprende que el Congreso de la Unión está facultado explícitamente para legislar en materia de planeación económica y desarrollo, así como en lo relativo a monopolios, y por tanto, para expedir la Ley Federal de Competencia Económica que tiende a regular la concentración de capitales y empresas, por ser de sustancial importancia económica, es indudable que al emitirla no invade la esfera competencial de las entidades federativas.¹⁵

El artículo 73, fracción XXIX-F, Faculta al Congreso de la Unión para expedir leyes tendientes a la promoción de la inversión mexicana, la regulación de la inversión extranjera, la transferencia de tecnología y la generación, difusión y

¹³ Artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, quinto párrafo.

¹⁴ MENDOZA BREMAUNTZ, Emma, et al. Op. Cit., p 214.

¹⁵ Registro número 186053, novena época, instancia: primera sala, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, XVI, septiembre de 2002, pág. 254, tesis: 1ª. LXIV/2002, tesis aislada, materia(s): constitucional y administrativa.

aplicación de los conocimientos científicos y tecnológicos que requiere el desarrollo nacional.

El Ejecutivo tiene facultades en materia económica, las cuales están acotadas por la Carta Magna y por las leyes. El Presidente está obligado a cumplir y hacer cumplir la Constitución Política y las leyes que de ella emanan.

En materia económica, el art. 89, fracción I constitucional tiene una relación estrecha con el numeral 73 al disponer como facultad y obligación del presidente promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en el ámbito administrativo a su exacta observancia.

En cuanto a la planeación democrática del desarrollo nacional, el artículo 26 Constitucional imprime un mayor dinamismo a la participación del Poder Ejecutivo en materia económica.

El artículo 134 Constitucional señala que los recursos económicos de que dispongan el gobierno federal y el gobierno del Distrito Federal, así como sus respectivas administraciones públicas paraestatales se administrarán con eficiencia, eficacia y honradez para satisfacer los objetivos a los que estén destinados.

Ahora bien, ya que se conoce la naturaleza jurídica de la Empresa, resulta indispensable conocer sus elementos, para ampliar nuestro concepto de PYMES y entender cómo está formada, por lo que se atenderá a elementos tanto personales como patrimoniales.

1.4 ELEMENTOS DE LAS PYMES

Los elementos de las PYMES son los diversos factores que influyen en su funcionamiento y que es necesario distinguirlos para conocer como está formada.

Es importante conocer cómo organizar en categorías estos elementos para entender mejor la función de la empresa a través del estudio de éstos.

Las PYMES cuentan con componentes básicos para su conformación y para el adecuado funcionamiento, los elementos básicos que deben tener las PYMES son:

1.4.1 Elementos Personales

Para referirnos a los elementos personales de las PYMES que se abordará en la presente tesis, emplearemos los términos “empresario” y “empleados”, esto en base a la denotación económica que implica el tema.

Por lo que estos elementos están conformados por el empresario, y los empleados que desempeñan alguna actividad física o intelectual para el funcionamiento de la empresa.

“El empresario organiza los medios de producción: el capital y el trabajo. La importancia de esta función es tan grande que se ha llegado a afirmar que el único factor de la producción es el empresario.”¹⁶

Los empleados y demás integrantes humanos que coadyuvan en el funcionamiento de la empresa pueden ser los supervisores, los obreros, los técnicos, los administrativos, los representantes, etc.

¹⁶ BAUCHE GARCADIIEGO, Mario, *La Empresa*, 2ª. ed., Edit. Porrúa, S.A., México, 1983, pág.16.

1.4.2 Elementos Patrimoniales:

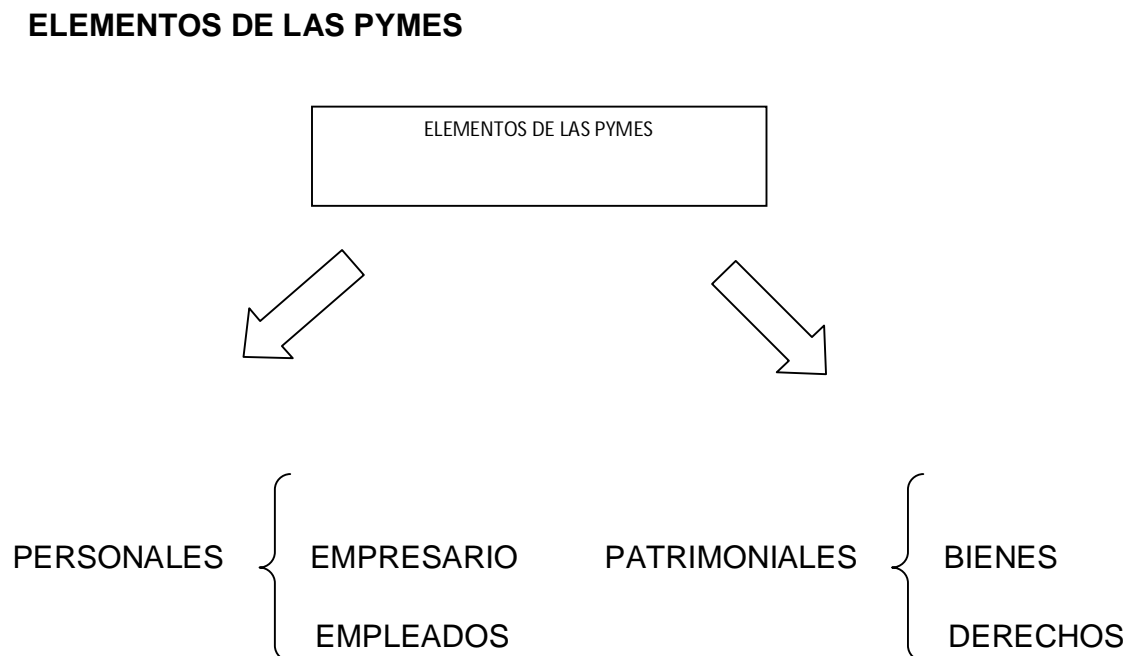
Estos elementos están Integrados por el conjunto de bienes y derechos necesarios para el funcionamiento de la empresa.

Los bienes materiales que integran la empresa pueden ser sus edificios, las materias primas, el capital, entre otros.

Los derechos que integran la empresa pueden ser patentes, marcas, clientes, nombre comercial, entre otros.

Estos elementos son necesarios para su formación ya que a partir del número de empleados y de la cantidad de bienes con los que forman su patrimonio son distinguidas de otros grupos de empresas y por lo tanto cuentan con otro tipo de régimen jurídico.

El siguiente esquema muestra la división de los elementos de las PYMES:



De acuerdo con Agustín Reyes Ponce¹⁷ los componentes básicos de las PYMES también se pueden considerar atendiendo a la siguiente clasificación:

- "Personal. Se refiere a todos los grupos humanos que integran los demás componentes. Éste es el más importante, porque es el que utiliza los materiales y sigue paso a paso los procedimientos además de operar el equipo. Al personal lo podemos clasificar de la siguiente manera:

- a) Los obreros
- b) Los empleado
- c) Los supervisores
- d) Los técnicos.
- e) Altos ejecutivos
- f) Directores o administradores

- "Materiales. Se refiere a las cosas que son procesadas y que se combinan para producir: el servicio, la información o el producto final, pueden clasificarse en:

- a) Bienes materiales
- b) Las materias primas
- c) Dinero

- "Sistemas. Comprende a todo el cuerpo orgánico de procedimientos, de métodos, etc., por medio de los cuales se logran los objetivos de la empresa. Por ejemplo:

- a) Sistema de planificación
- b) Sistema organizativo
- c) Sistema de información

¹⁷ REYES PONCE, Agustín, Administración de Empresas, Teoría y Práctica, primera parte, Edit. Limusa, 1ª. Edición, México, 188 págs.

- d) Sistema de control
- e) Sistemas operativos.

-Equipo. Es el término común empleado para identificar a los instrumentos o a las herramientas que complementan y aplican más al detalle la acción de la maquinaria. Por ejemplo: máquinas, muebles, aparatos o dispositivos de cualquier índole utilizados por el personal en los procedimientos que usa la unidad administrativa en sus actividades”.

1.5 CARACTERÍSTICAS DE LAS PYMES

Para distinguir este grupo de empresas de otras es necesario reconocer las diferentes características de las PYMES.

Las PYMES presentan características generales al ser consideradas como empresas.

1.5.1 Características Generales:

- Es una unidad de producción de bienes y/o servicios.
- Está integrada por los factores de producción de trabajo y capital.
- Su finalidad puede o no ser lucrativa dependiendo del tipo de empresa.
- Influyen de manera determinante en el desarrollo económico del país.

- Están integradas principalmente por capital, dueño(s) y trabajadores.
- Está reguladas jurídicamente, por lo tanto son sujetas de derechos y obligaciones.
- Para su validez requieren de un objeto, motivo y fin lícitos.
- Se pueden constituir como empresario individual, como sociedades o como asociaciones.
- Constituyen una importante fuente de ingresos y creación de empleo que ayuda en el desarrollo del país.

1.5.2 Características específicas:

Las pequeñas y medianas empresas (Pymes), en su mayoría, presentan características comunes que se mencionan a continuación:

- El capital es proporcionado por una o dos personas que establecen una sociedad, por lo regular familiares.
- Los propios dueños dirigen su marcha. Su administración es producto de la práctica, (por lo general no se hace con un respaldo profesional.)
- Su crecimiento se sustenta más en el trabajo que en el capital; aunque recién se ha incrementado su inversión en maquinaria y equipo.
- Son dominantes en un mercado, sin que necesariamente sea local o regional, ya que muchas veces llegan a producir para el mercado nacional e incluso para el mercado internacional.

- Está en proceso de crecimiento: la pequeña tiende a ser mediana y esta aspira a ser grande.
- Obtienen algunas ventajas fiscales por parte del Estado que en ocasiones las considera causantes menores, con base en sus ventas y utilidades.
- Su tamaño es pequeño o mediano en relación con las otras empresas que operan en el ramo.

No debemos dejar de tener en cuenta que las PYMES se caracterizan por las múltiples funciones que debe cumplir el empresario, las dificultades para asociarse y superar las limitaciones de escala, cuidando los cuatro aspectos básicos de comercialización de sus productos: mercado, calidad, precio y servicio.¹⁸

1.6 CONSTITUCIÓN DE PYMES

Las PYMES como empresas jurídicas se pueden constituir como empresario individual, como sociedades o como asociaciones.

Las PYMES, como sujetos económicos se ven afectadas por el hecho de su existencia y de las actividades que llevan a cabo por diferentes tributos.

La Ley General de Sociedades Mercantiles establece dos supuestos por los cuales una empresa pueda ser ilícita: si su objeto social tiene un fin ilícito, o si realiza habitualmente actos ilícitos.

¹⁸ IRIGOYEN Horacio A y PUEBLA Francisco A., “PYMES, su economía y organización”, 1ª. ed., Edit. Ediciones Machi, México, 1997, 159 pp.

Aunque parecen relativamente fáciles las formas de constitución y de operación de una empresa, no todas perduran, ya que la mayoría muere en los primeros cinco años.

Tanto las sociedades civiles como mercantiles están sujetas a formalidades en su constitución, aquí destaca la importancia de su inscripción en el Registro Público de la Propiedad y de Comercio, pues si no se registra puede ser considerada irregular. Lo anterior conforme al artículo 2º. de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

También es importante que las PYMES registren ante el IMPI (Instituto Mexicano de la Propiedad Intelectual) su marca, es decir el signo distintivo que indica que ciertos bienes o servicios han sido producidos o proporcionados por una persona determinada. Es importante en su constitución tener en cuenta el permiso que la Secretaría de Relaciones Exteriores otorga para constituirse bajo cierta denominación.

Generalmente los impuestos que las PYMES tienen que pagar son: ISR, IVA, IESPyS e IETU.

Toda empresa, incluyendo las PYMES además de contar con una estabilidad financiera, debe cumplir con sus obligaciones fiscales derivadas de la actividad económica que realiza y de la cual genera ingresos. Es por ello que existe un régimen fiscal de acuerdo a cada tipo de empresa con base a las actividades que realice.

“Las PYMES se identifican con la iniciativa privada, en cuanto a que son generadas por la actividad emprendedora de los particulares. El surgimiento de PYMES se da tanto en el marco del derecho civil, como en los lineamientos del derecho mercantil. Ésta es la razón de que adopten formas diversas, como lo son una Sociedad Civil o una Asociación Civil, reguladas por el Código Civil, o una

forma mercantil, entre los diversos tipos regulados por la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM)”.¹⁹

Las sociedades que jurídicamente se pueden constituir en México son las siguientes:

A) “Sociedad en nombre colectivo: es aquella que existe bajo una razón social y en la que todos los socios responden de modo subsidiario ilimitada y solidariamente de las obligaciones sociales”, ésta sociedad está regulada por la Ley General de Sociedades Mercantiles (artículo 25).²⁰

B) Sociedad en comandita simple: “es la que existe bajo una razón social y se compone de uno o varios socios comanditados que responden, de manera subsidiaria ilimitada y solidariamente, de las obligaciones sociales, y de uno o varios comanditarios que únicamente están obligados al pago de sus aportaciones”²¹.

C) La sociedad de responsabilidad limitada: “es la que se constituye entre socios que solamente están obligados al pago de sus aportaciones, sin las que las partes sociales puedan estar representadas por títulos negociables, a la orden o al portador pues sólo serán cedibles en los casos y con los requisitos que establece la Ley General de Sociedades Mercantiles”.²²

El proceso de constitución de estas sociedades es simultánea: junta de socios para hacer proyecto de estatutos; autorización de la Secretaría de Relaciones Exteriores; protocolización ante notario público e inscripción en el Registro Público de Comercio.

¹⁹ SANROMÁN ARANDA, Roberto y CRUZ GREGG Angélica , Op. Cit, pág. 6 y 7

²⁰ LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES, artículo 25.

²¹ ídem, artículo 51.

²² ídem, artículo 58.

D) Sociedad anónima: es la que existe bajo una denominación y se compone exclusivamente de socios cuya obligación se limita al pago de sus acciones.

El proceso de constitución de esta sociedad es de manera simultánea: asamblea de accionistas para hacer proyectos de estatutos; autorización de la Secretaría de Relaciones Exteriores; protocolización ante notario público; inscripción en el registro público de comercio; constitución sucesiva por suscripción pública.

Las sociedades reguladas por el Código Civil son Asociación Civil (A.C.) y Sociedad Civil (S.C.).

E) “La Asociación Civil no tiene carácter preponderantemente económico, su fin común puede ser cultural, deportivo, etc. su nombre es una razón social o denominación, no cuentan con capital social pero si con un patrimonio basado en cuotas. El número mínimo de asociados es de dos y el máximo es ilimitado”.²³

F) Sociedad Civil: “su fin es común y preponderantemente económico pero no constituye una especulación comercial, su nombre es una razón social o denominación, cuenta con un mínimo de dos socios y su máximo es ilimitado, no requiere de un capital social, pero si este existe, será fijado debiendo señalarse la aportación de cada socio”.²⁴

²³ Código Civil del Distrito Federal, artículo 2670.

²⁴ Código Civil del Distrito Federal, artículo 2688.

1.7 IMPORTANCIA DE LAS PYMES

Las micro, pequeñas y medianas empresas (PYMES), tienen una gran importancia en la economía, en el empleo a nivel nacional y regional, tanto en los países industrializados como en los de menor grado de desarrollo.

Las empresas PYMES representan a nivel mundial el segmento de la economía que aporta el mayor número de unidades económicas y personal ocupado; de ahí la relevancia que reviste este tipo de empresas y la necesidad de fortalecer su desempeño, al incidir de manera fundamental en el comportamiento global de las economías nacionales. De hecho, en el contexto internacional se puede afirmar que el 90% o un porcentaje superior de las unidades económicas totales está conformado por PYMES.

“La importancia fundamental en este tipo de empresas radica en que más del 95% de todas las empresas del país son micro, pequeñas y medianas con relación al ámbito empresarial. Las PYMES proporcionan más de la mitad de todos los empleos del país, incluyendo actividades que no son comerciales”.²⁵

El creciente interés por conocer más acerca de las micro, pequeñas y medianas empresas en las economías de mercado, ha merecido la atención por parte de quienes diseñan e implementan políticas económicas. La micro, pequeña y mediana empresa desempeñan un papel importante en el desarrollo económico de las naciones. En términos numéricos, “este segmento representa en promedio 95%(considerando que en general no se define a la microempresa, se asume que está considerada en este porcentaje) del total de empresas en los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)”²⁶, mientras que en América Latina las cifras oscilan entre 95 y 99% incluida la microempresa.

²⁵ RODRÍGUEZ VALENCIA, Joaquín, Op. Cit, p 27

²⁶ www.oecdemexico.org.mx

Es importante estudiar este tipo de empresas porque proporcionan al país fuentes de empleo, desarrollo económico, industrial, y debido a que están en proceso de desarrollo es necesario poner énfasis a su régimen fiscal para conocer a detalle cuáles son los problemas que enfrentan en este ámbito.

Las micro, pequeñas y medianas empresas (PYMES), son un elemento fundamental para el desarrollo económico de los países, tanto por su contribución al empleo, como por su aportación al Producto Interno Bruto.

- En 2003 existían en México 3'005,157 empresas, de las cuales el 99.8 por ciento son MPYMES.
- En México, más del 90% del sector privado se integra de PYMES.
- Del total de las exportaciones que se realizan en nuestro país, 87% las realizan las empresas de la economía formal.
- La labor empresarial significa el 51.1% de los ingresos para el erario (ISR+IVA de personas morales)
- La labor empresarial representa el 83% del producto Interno Bruto (PIB) del país.
- 8 de cada 10 empleos en México son generados por PYMES

A través de los resultados obtenidos por medio del Observatorio PyME en México, se llegaron a las siguientes conclusiones:²⁷

²⁷ Observatorio PYME en México (www.cipi.gob.mx/html/observatorio.html)

1. Se deben seguir consolidando todos aquellos apoyos dirigidos al fortalecimiento de cadenas productivas, modernización tecnológica, así como, capacitación básica y especializada.
2. Resulta preciso orientar los programas de capacitación en dirección y problemática del tipo de empresas mexicanas; ya que la mayoría de ellas son de carácter familiar. Lo anterior con la finalidad de que los empresarios conozcan totalmente su dinámica empresarial y se puedan realizar los ajustes necesarios para la administración y gestión de su negocio.
3. Debido a la poca participación del sector financiero en cuanto al apoyo de las PYMES, es prioritario continuar reforzando todas aquellas alianzas estratégicas entre la Banca Comercial y la Banca de Desarrollo con el Gobierno Federal y/o Gobiernos de los Estados, para promover tasas de interés competitivas y fondos de garantías; de tal manera que se amplíen intensamente las posibilidades de este tipo de empresas para obtener algún crédito.

Las PYMES realizan como mínimo tres funciones importantes para las grandes empresas y son:

- a) Facilitar la concentración en las zonas de mayor rendimiento.
- b) Servir de ensayo y preparación de futuras grandes empresas
- c) Compensar las limitaciones inherentes a las grandes empresas.

Las pequeñas empresas tienen su propia función en cuatro aspectos básicos:

- a) Como suministradoras de materiales y piezas (subcontratistas)
- b) Como agencias de servicio para la gran empresa
- c) Como agentes o distribuidoras.
- d) Como clientes que usan, más que distribuir, productos de la gran empresa.

1.7.1 Ventajas de las pequeñas empresas:

- Tienen gran capacidad para generar empleos, absorben una parte importante de la población económicamente activa;
- Asimilan y adaptan con facilidad tecnologías de diverso tipo;
- Producen artículos que generalmente están destinados a surtir mercados locales y son bienes de consumo básico;
- Se establecen en diversas regiones geográficas, lo cual les permite contribuir al desarrollo regional;
- Mantienen una gran flexibilidad por lo que se adaptan con facilidad al tamaño del mercado, aumentan o reducen su oferta cuando es necesario;
- El personal ocupado por empresa es bajo, por lo cual el gerente conoce a sus trabajadores y empleados, lo que le permite resolver con facilidad los problemas que se le presenten;
- La planeación y organización del negocio no requiere de grandes erogaciones del capital, inclusive los problemas que se presentan se van resolviendo sobre la marcha;
- Mantienen una unidad de mando, que les permite una adecuada vinculación entre las funciones administrativas y las operativas;
- Producen y venden artículos a precios competitivos, ya que sus gastos no son muy grandes y sus ganancias no son excesivas;

- Existe un contacto directo y personal con los consumidores a los cuales sirve;
- Los dueños generalmente tienen un gran conocimiento de las áreas en que operan, permitiéndoles aplicar su ingenio, talento y capacidades para la adecuada marcha del negocio.

1.7.2 Ventajas de las medianas empresas:

- Cuentan con una buena organización, lo cual les permite ampliarse y adaptarse a las condiciones del mercado y de la creciente población;
- Tienen una gran movilidad, permitiéndoles ampliar o disminuir el tamaño de la planta, así como cambiar los procesos técnicos necesarios;
- Por su dinamismo tienen posibilidades de crecimiento y llegar a convertirse en una empresa grande;
- Absorben una porción importante de la población económicamente activa, debido a su gran capacidad para generar empleos;
- Asimilan y adaptan nuevas tecnologías con relativa facilidad;
- Se establecen en diversas regiones del país y contribuyen al desarrollo local y regional por sus efectos multiplicadores;
- Cuentan con una buena administración aunque en muchos casos influenciada por la opinión personal o de los dueños del negocio.

Las PYMES proporcionan bienes y servicios necesarios para la satisfacción de las necesidades humanas, además de que se establecen para obtener una utilidad.

Dado lo anterior, las PYMES tienen como funciones esenciales las de producción, de comercialización y financiera, porque es imposible concebir a la actividad empresarial sin que se produzca venta y requiera de financiamiento, esto lo debe buscar y administrar el empresario.

El concepto de producción, está implicado por el papel que desempeña como agente económico o por la etapa concreta de la actividad, este es un proceso vital de las PYMES. Para que estas puedan producir requieren de factores que les permitan realizar la actividad de transformación.

La importancia de PYMES como unidades de producción de bienes y servicios, justifica la necesidad de dedicar un espacio a su conocimiento, las PYMES poseen mayor flexibilidad para adaptarse a los cambios del mercado y emprender proyectos innovadores que resultan una fuente generadora de empleo.

Las PYMES constituyen una parte sustancial de la economía del país por lo tanto deben cumplir con un papel destacado, deben responder en forma adecuada a los cambios en el mercado internacional, adaptándose a los tipos de bienes producidos, cantidad y calidad de la mano de obra empleada, insumos, etc.

“La defensa de las PYMES encuentra su razón de ser en que constituyen las organizaciones más capaces de adaptarse a los cambios tecnológicos y de generar empleos, con lo que representan un importante factor de política redistributiva del ingreso a los estratos medios y bajos de la escala social”.²⁸

Las PYMES constituyen un tipo de empresa en riesgo de quiebra o cierre, por ello la importancia de que cuenten con un régimen fiscal apropiado.

²⁸ IRIGOYEN Horacio A y PUEBLA Francisco A., Op Cit, p11.

La importancia de la pequeña y mediana empresa no sólo puede medirse por el número de establecimientos, sino también por el capital invertido que representan, el valor de su producción, el valor agregado, las materias primas que consumen, la formación de capital fijo, los empleos que generan y la capacidad de compra que dan a la población trabajadora mediante los sueldos y salarios.

La importancia de la pequeña y mediana industria en cualquier país, no importa su grado de industrialización, no sólo es de carácter económico sino también de orden social.

La pequeña y mediana industria incorpora fuerza de trabajo al sector manufacturero, también contribuye a crear y capacitar la mano de obra.

Las PYMES contribuyen a elevar el nivel de ingresos de la población al crear un mecanismo redistributivo de la propiedad entre parientes y amigos que son quienes forjan una idea e inician una actividad industrial de pequeña escala.

El papel que las PYMES juegan en el proceso de desarrollo económico es básico, no solo por su importante participación en el Producto Interno Bruto y el empleo nacional, sino por su rol de agente motivador del crecimiento.

Las PYMES son el núcleo central del desarrollo y crecimiento de la sociedad contemporánea.

17.3 Datos estadísticos de la Importancia de PYMES

De acuerdo a cifras estadísticas proporcionadas por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía, en los últimos censos económicos realizados a las empresas, se puede observar gráficamente la importancia de las PYMES en el desarrollo económico del país, principalmente por el número de empresas que se constituyen en el país, así como por el empleo otorgado y las remuneraciones que generan.

Unidades Económicas y personal ocupado

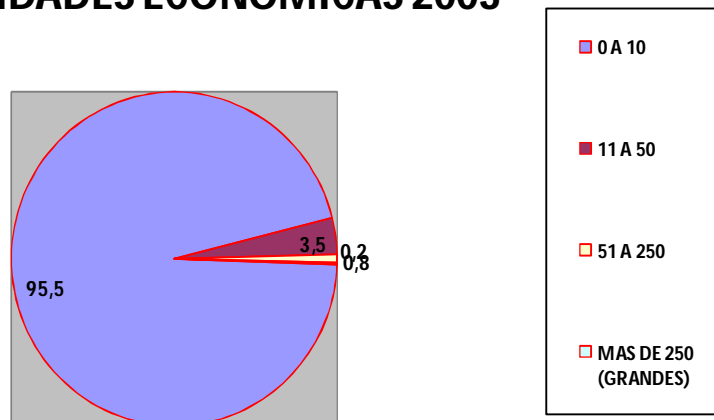
La siguiente tabla hace referencia al número de unidades económicas existentes en los censos económicos 2004²⁹, así como el total del personal ocupado por esas unidades. Esta tabla se muestra con el objeto de conocer la importancia de las PYMES en México, de acuerdo a la gran cantidad de empleo otorgado.

UNIDADES ECONÓMICAS	3 005 157 (tres millones, cinco mil ciento cincuenta y siete unidades económicas)
PERSONAL OCUPADO TOTAL	16 239 436 (dieciséis millones, doscientos treinta y nueve mil, quinientos treinta y seis personas)

²⁹ INEGI, CENSOS ECONÓMICOS 2004.

Porcentaje de unidades económicas PYMES respecto de industrias manufactureras, de comercio y de servicios, en censo económico 2004.

UNIDADES ECONOMICAS 2003

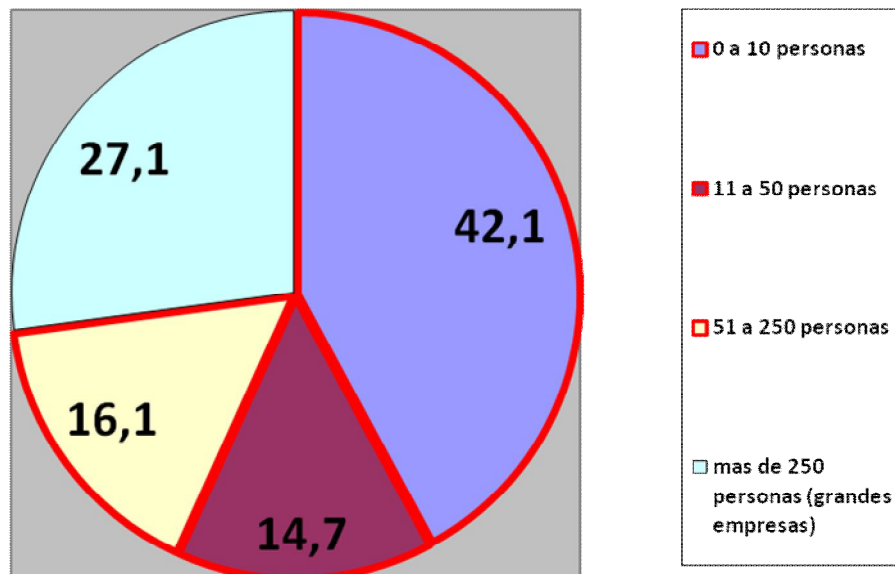


En la tabla se observa que el porcentaje de PYMES total corresponde a las unidades económicas de menos de 250 trabajadores, lo cual abarca los porcentajes 95.5%, 3.5% y .08 %, y da un total de 98.8% de empresas PYMES en industrias manufactureras, de comercio y de servicios, y únicamente el .2% del total de unidades económicas corresponde a las grandes empresas. Lo que también reviste en la importancia de las PYMES debido a que constituyen la mayoría de las empresas en México.

Del 99.8% de las PYMES en industrias manufactureras, de comercio y de servicios, tienen el siguiente porcentaje de personal ocupado³⁰:

³⁰ Ídem.

PERSONAL OCUPADO POR EMPRESAS

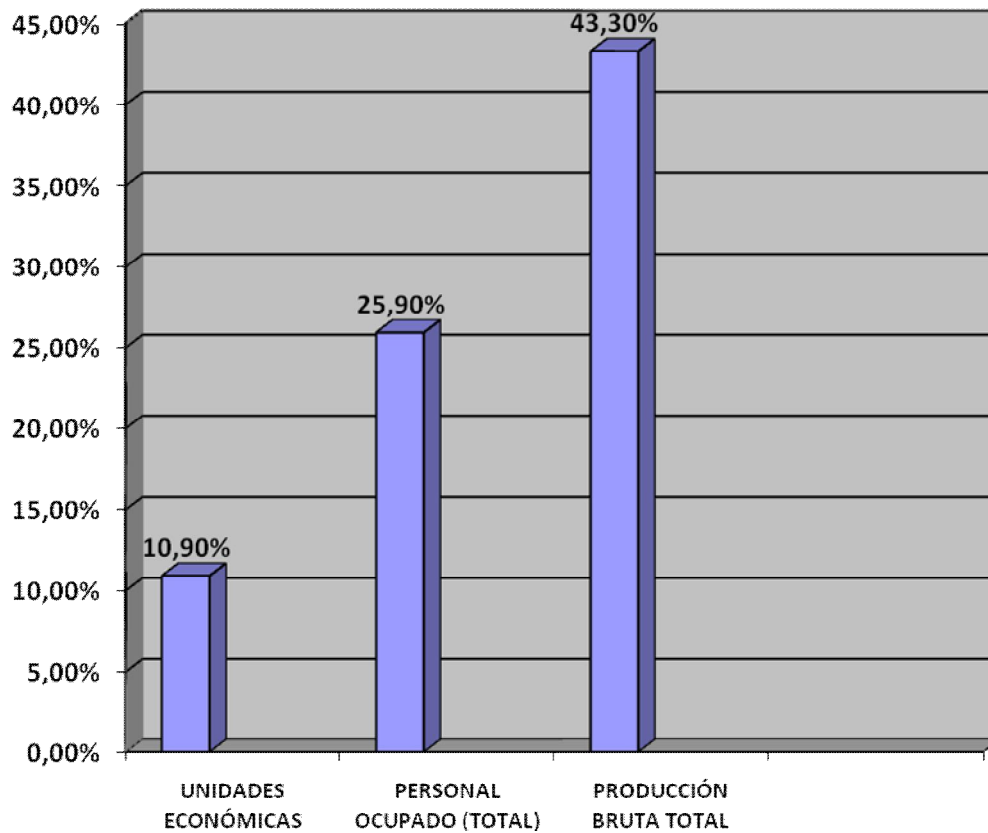


De la gráfica se puede observar que los porcentajes correspondientes a menos de 250 personas son los que se refieren a PYMES, los cuáles son 42.1%, 14.7% y 16.1 % y da un total de 72.9% del total de personal ocupado, ya que el 27.1 % corresponde a grandes empresas. Esto indica que las PYMES, respecto de industrias manufactureras, de comercio y de servicios otorgan la mayor parte del empleo a las personas respecto a este tipo de ramas.

INDUSTRIAS MANUFACTURERAS

La información de los Censos Económicos 2004 indica que el sector manufacturero en México es el más importante en la generación de producción bruta total, 43.3%, concentrando 10.9% de las unidades económicas y una de cada cuatro personas ocupadas.

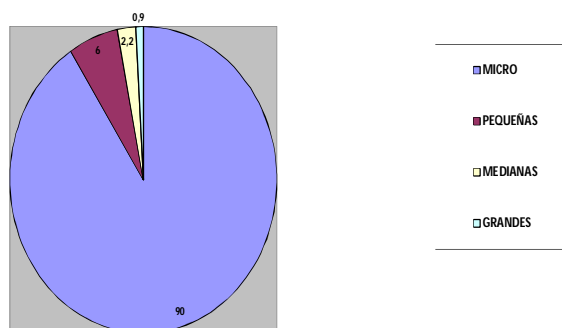
IMPORTANCIA DE EMPRESAS MANUFACTURERAS EN LA ECONOMÍA DEL PAÍS



En la gráfica se muestra la importancia de este tipo de empresas en la economía del país ya que representan el 10.99% del total de unidades económicas, el 25.99% del personal ocupado y el 43.39% de la producción bruta total.

Las empresas micro (0 a 10 personas) representaron 90.9% de las unidades económicas del total del sector. Por su parte, las empresas grandes representaron sólo 0.9%.

Porcentaje de unidades económicas manufactureras PYMES 2003



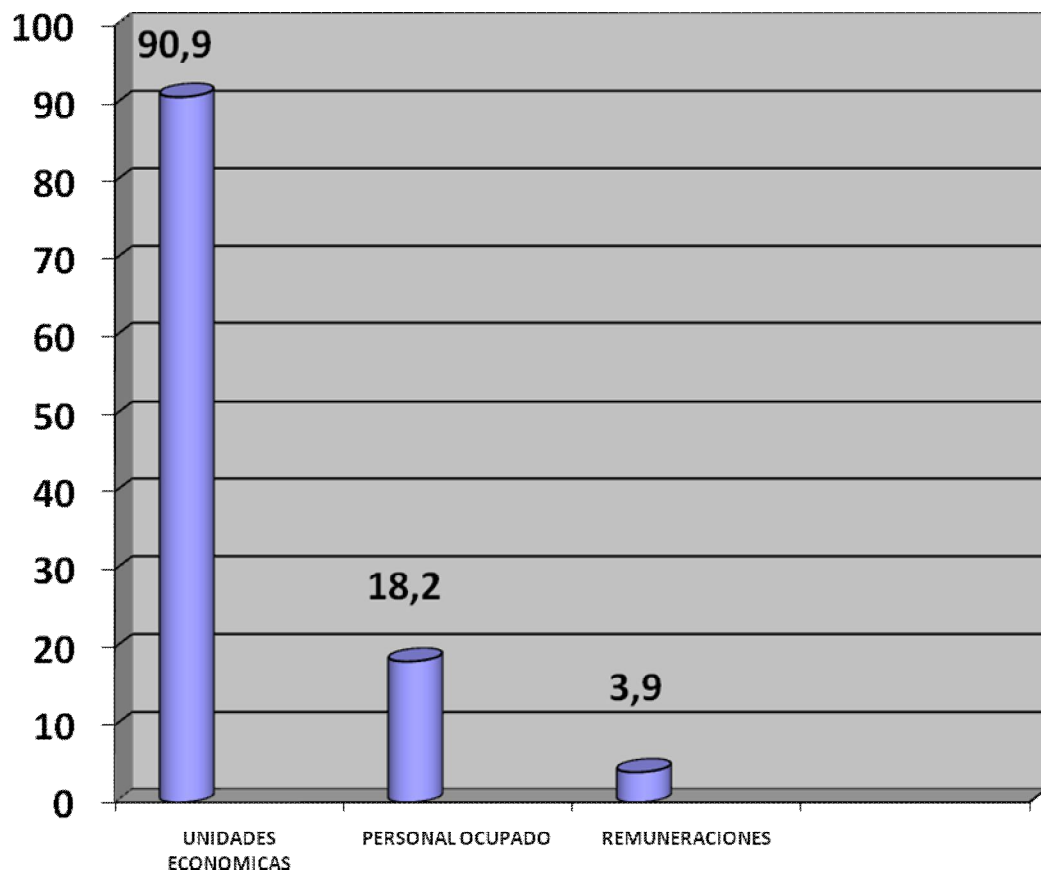
Establecimientos manufactureros micro

Los establecimientos manufactureros micro (que ocupan hasta 10 personas) representaron 90.9% de las Industrias manufactureras a nivel nacional, el empleo representó 18.2% y las remuneraciones 3.9% del total del sector manufacturero.

Las micro empresas de la rama Panaderías y tortillerías es la que generó el mayor número de empleos, 30.9% del total y aportó 28.6% de valor agregado censal bruto.

Le siguen en importancia las Estructuras metálicas y herrerías, las cuales aportaron 13.4% de los micro negocios y emplearon 10.7% del total de trabajadores manufactureros.

Industrias manufactureras
Unidades económicas micro, 2003
(Porcentajes)



Por el número de unidades económicas y el empleo que generaron las micro empresas son importantes en las manufacturas, nueve de cada diez son empresas que se encuentran en este estrato.

Establecimientos manufactureros pequeños

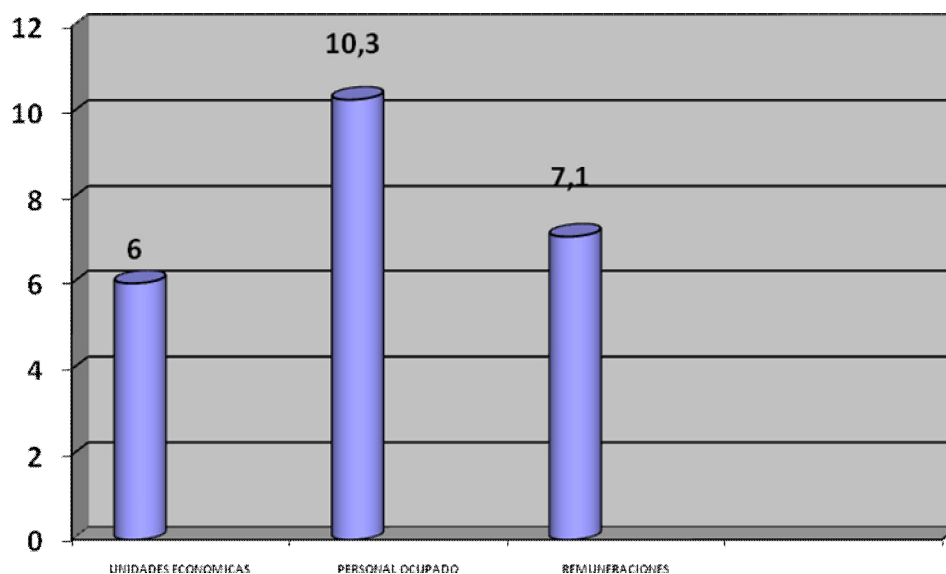
Los establecimientos manufactureros pequeños (11 a 50 personas) representaron 6% del total de las manufacturas, emplearon 10.3% del personal ocupado total y aportaron 7.1% de remuneraciones del sector.

En los establecimientos pequeños, diez ramas concentraron 53.8 y 52.7% de las unidades económicas y personal ocupado total, respectivamente.

Industrias manufactureras

Unidades económicas pequeñas, 2003

(Porcentajes)



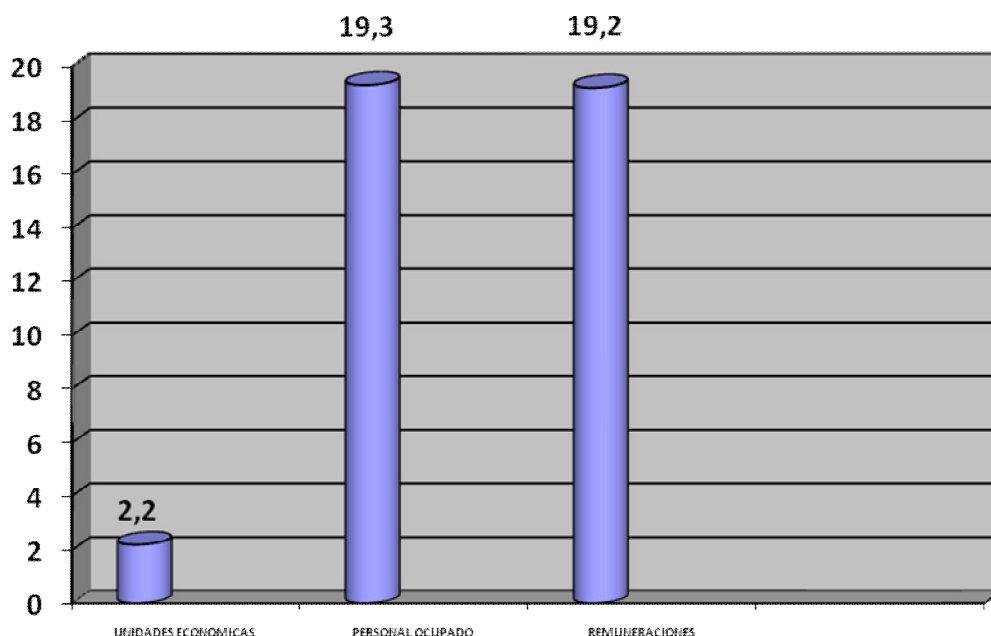
Establecimientos manufactureros medianos

La industria mediana (51 hasta 250 personas ocupadas) se constituyó con 7 mil 235 establecimientos que representaron 2.2% del sector manufacturero; a la vez que las remuneraciones, el valor agregado censal bruto y los activos fijos alcanzaron porcentajes de 19.2, 16.7 y 18.1%, respectivamente.

Industrias manufactureras

Unidades económicas medianas, 2003

(Porcentajes)

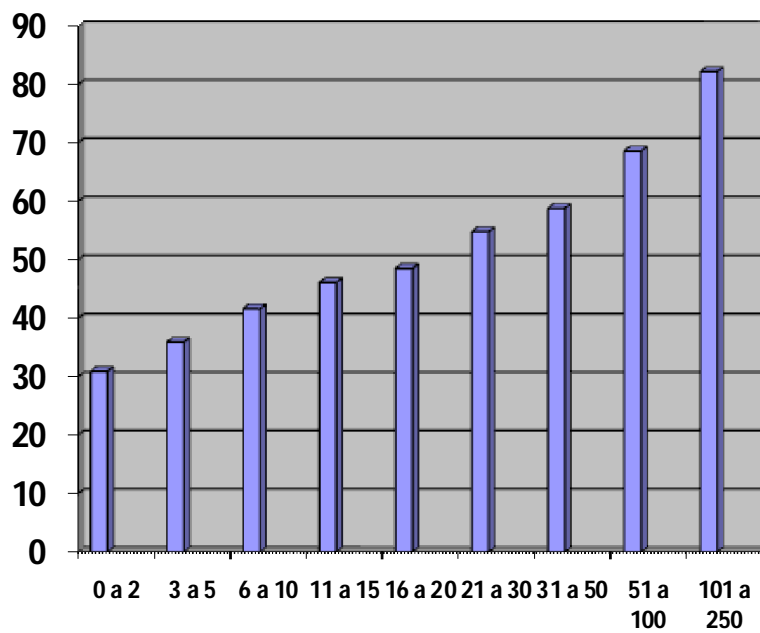


Industrias manufactureras

Promedio de remuneraciones por persona remunerada, 2003

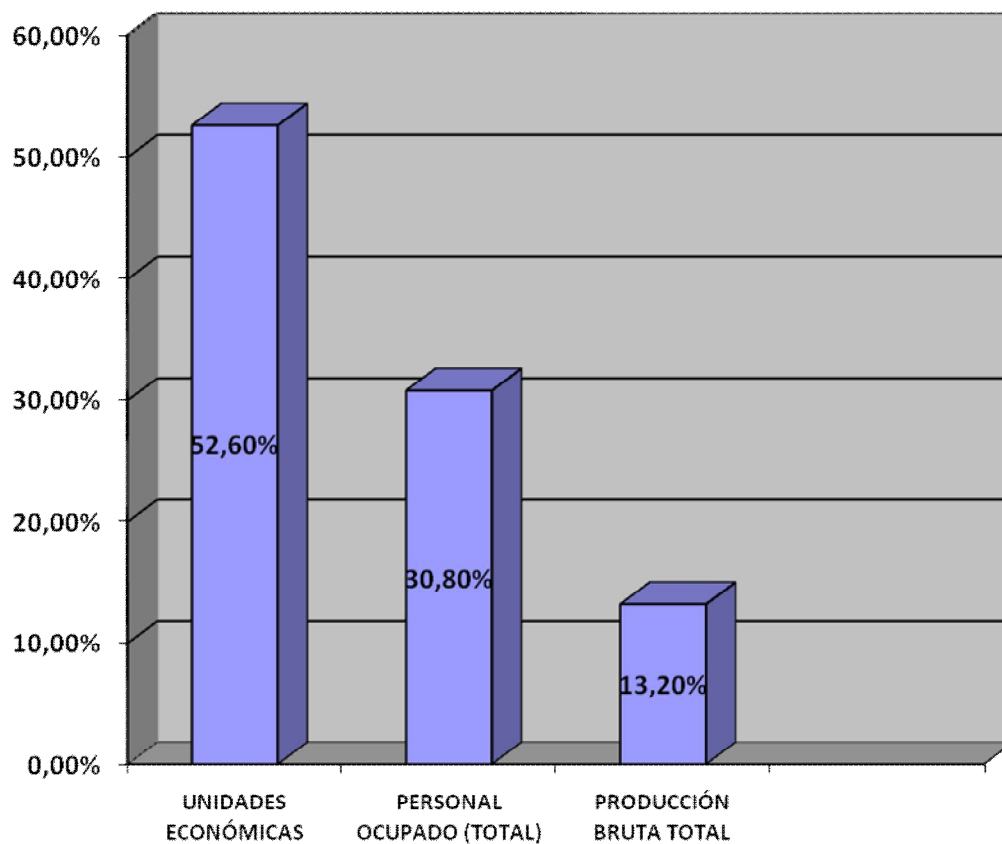
(Miles de pesos)

A medida que aumenta el tamaño de los establecimientos aumentan las remuneraciones pagadas al personal remunerado.



Importancia del comercio en la economía, 2003

IMPORTANCIA DE EMPRESAS DE COMERCIO EN LA ECONOMÍA DEL PAÍS



Por tamaño de empresas, las micro (de 0 a 10 personas ocupadas) fueron las más importantes en unidades económicas, personal ocupado total, valor agregado censal bruto y activos fijos.

Comercio

Características principales por tamaño en ramas seleccionadas, 2003

TAMAÑO	UNIDADES ECONÓMICAS		PERSONAL OCUPADO TOTAL		REMUNERACIONES	
	ABSOLUTO	%	ABSOLUTO	%	MILLONES DE PESOS	%
MICRO	1 533 865	97.0	3 100 941	62.1	32 343	24.0
PEQUEÑA	33 031	2.1	557 554	11.2	25 784	19.1
MEDIANA	9 976	0.6	512 283	10.3	29 030	21.5

En esta tabla se aprecia, la importancia de PYMES en un sector de gran importancia como lo es el comercio, ya que de acuerdo a los censos realizados, un porcentaje muy alto ocupan las unidades económicas del tipo PYMES, así como otorgan gran cantidad de empleo y una considerable cifra de remuneraciones.

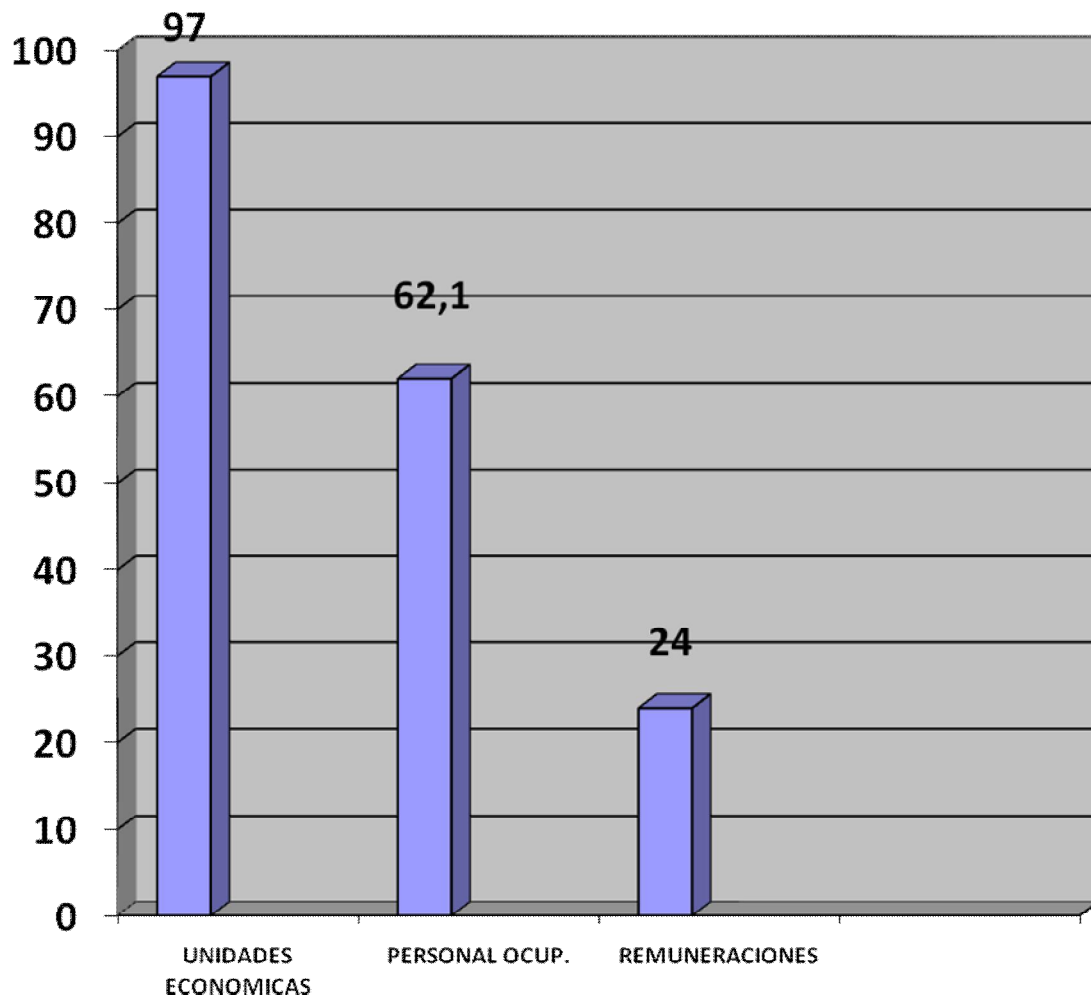
Establecimientos comerciales micro

Los micro negocios (0 a 10 personas) en el Comercio se caracterizaron por ocupar el primer lugar en cuatro de las cinco variables que se presentan: en personal ocupado total aportó 62.1%, en unidades económicas 97%, en valor agregado censal bruto 35.7% y en activos fijos totales 41.4%, sólo en remuneraciones ocupó el segundo lugar con 24% del Comercio, ya que el primer lugar lo ocuparon las empresas grandes con 35.4 por ciento.

Comercio

Unidades económicas micro, 2003

(Porcentajes respecto al total de Comercio)



Por el número de unidades económicas y el empleo que generaron las micro empresas comerciales son una parte importante de la economía.

Una característica de las unidades económicas dedicadas al Comercio es que representan una gran cantidad y generan mucho empleo.

Establecimientos comerciales pequeños

Los establecimientos pequeños (11 a 30 personas) del Comercio representaron 2.1% del total de las unidades económicas ocupando así el segundo lugar. En estas empresas laboraron 11.2 % del personal ocupado total.

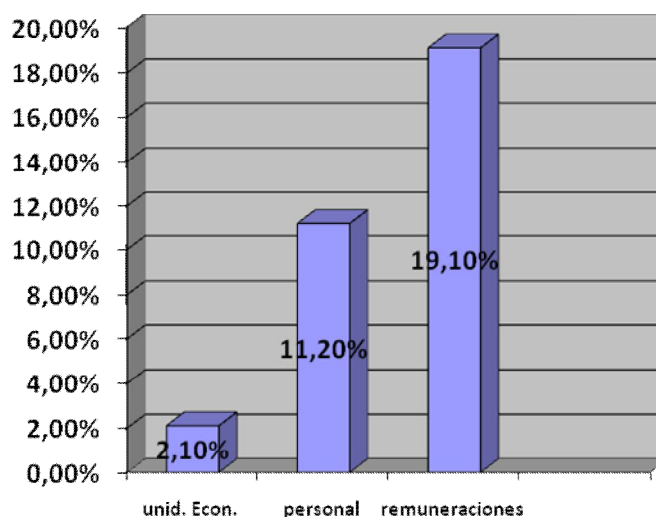
Por su representatividad en cuanto a personal ocupado total en las pequeñas empresas, se registró en primer lugar la rama de Comercio al por mayor de materias primas para la industria con 12.5% de personas ocupadas y 12.5% de las unidades económicas, generando 16.4% de valor agregado censal bruto.

En esta rama según el Sistema de Clasificación Industrial de América del Norte, se incluyen comercios que proporcionan insumos a la industria de la construcción, alimentaria, química, del mueble, de papel, de vidrio, de metal, entre otras.

Comercio

Unidades económicas pequeñas, 2003

(Porcentajes respecto al total de Comercio)



Establecimientos comerciales medianos

Los establecimientos medianos (31 a 100 personas) representaron 0.6% de las unidades económicas del Comercio, 10.3% del personal ocupado y 21.5% de las remuneraciones.

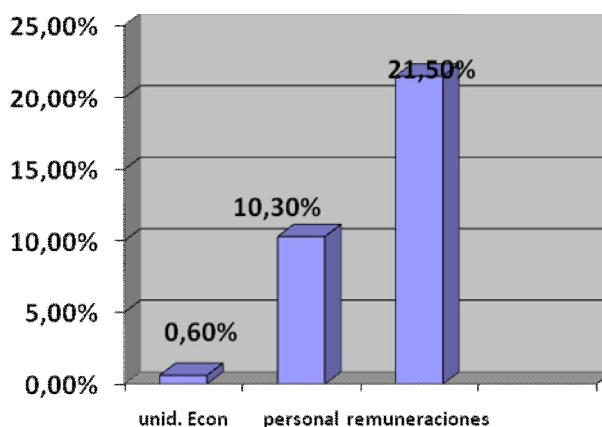
En estas empresas, por su importancia en el personal ocupado total se ubicó en primer lugar la rama de Comercio al por mayor de alimentos y abarrotes, que empleó 16.8% de personas, y desempeñaron su actividad en 15.8% de las unidades económicas.

En las empresas medianas las diez ramas más importantes agruparon 69.7% de unidades económicas, 71.2% de personal ocupado total y 73.8% del valor agregado censal bruto. Tres de ellas pertenecieron al Comercio al por mayor, dos ocuparon el primer y segundo lugar por su importancia en personal ocupado total, la cuarta fue Comercio al por mayor de bebidas y tabaco, que presentó 7.2% de personal ocupado con 6.8% de unidades económicas.

Comercio

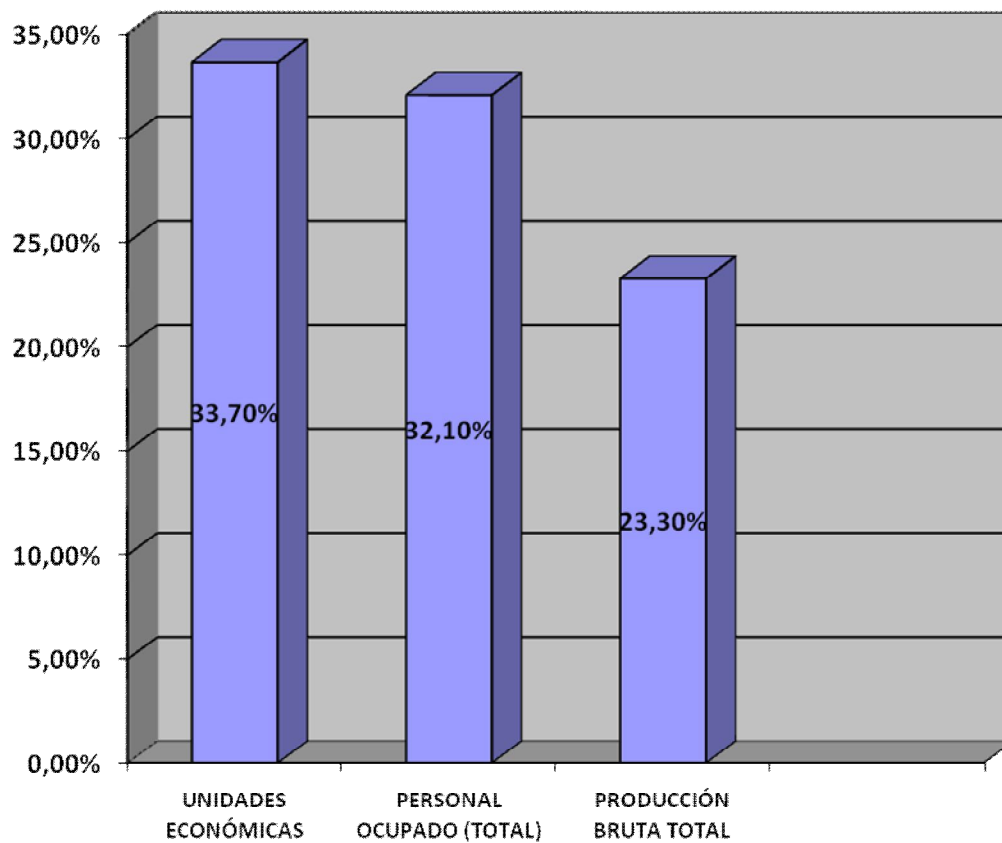
Unidades económicas medianas, 2003

(Porcentajes respecto al total de Comercio)



En la siguiente tabla se establece gráficamente la importancia de las PYMES en la economía del país respecto a la rama de servicios

IMPORTANCIA DE EMPRESAS DE SERVICIOS EN LA ECONOMÍA DEL PAÍS



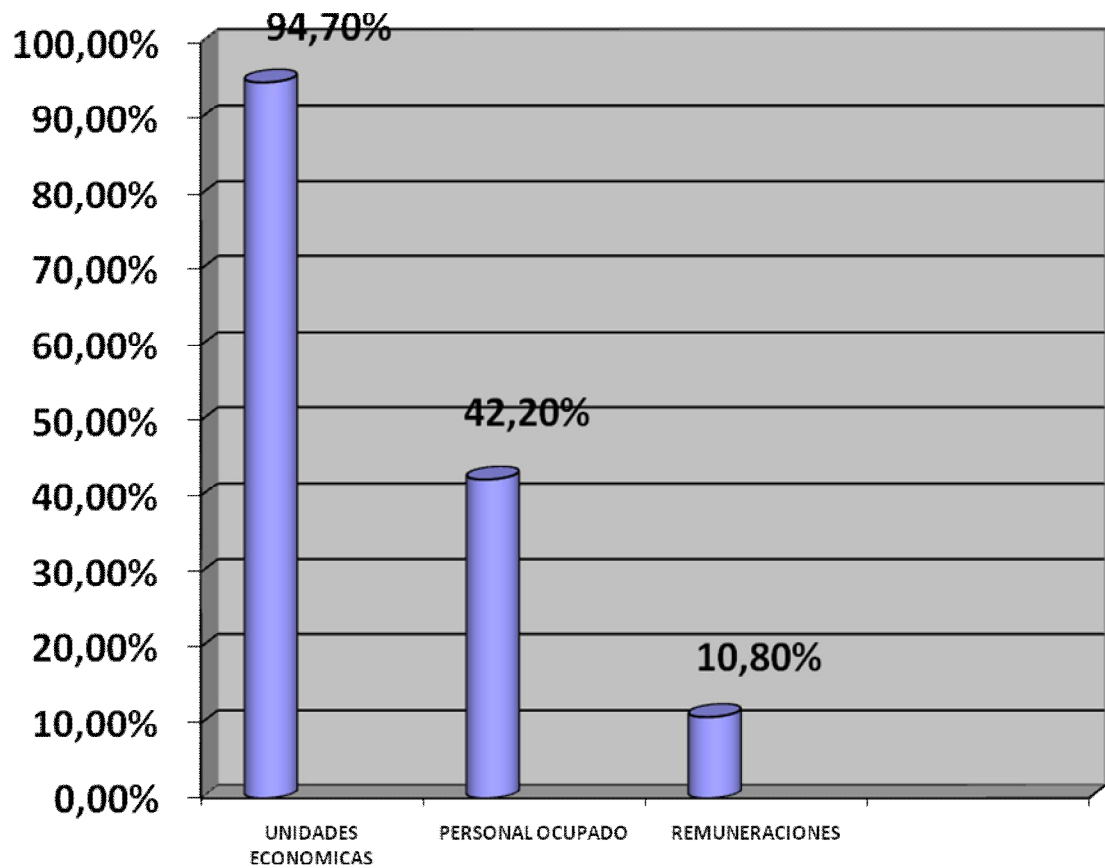
Establecimientos de servicios micro

Los establecimientos micro, que agrupan a todas aquellas unidades que ocuparon hasta 10 personas, representaron 94.7% del total de las unidades económicas prestadoras de Servicios del país, ocuparon 42.2% de personal ocupado total y porque son activos para uso propio generaron 28.3% de activos fijos.

Servicios

Unidades económicas micro, 2003

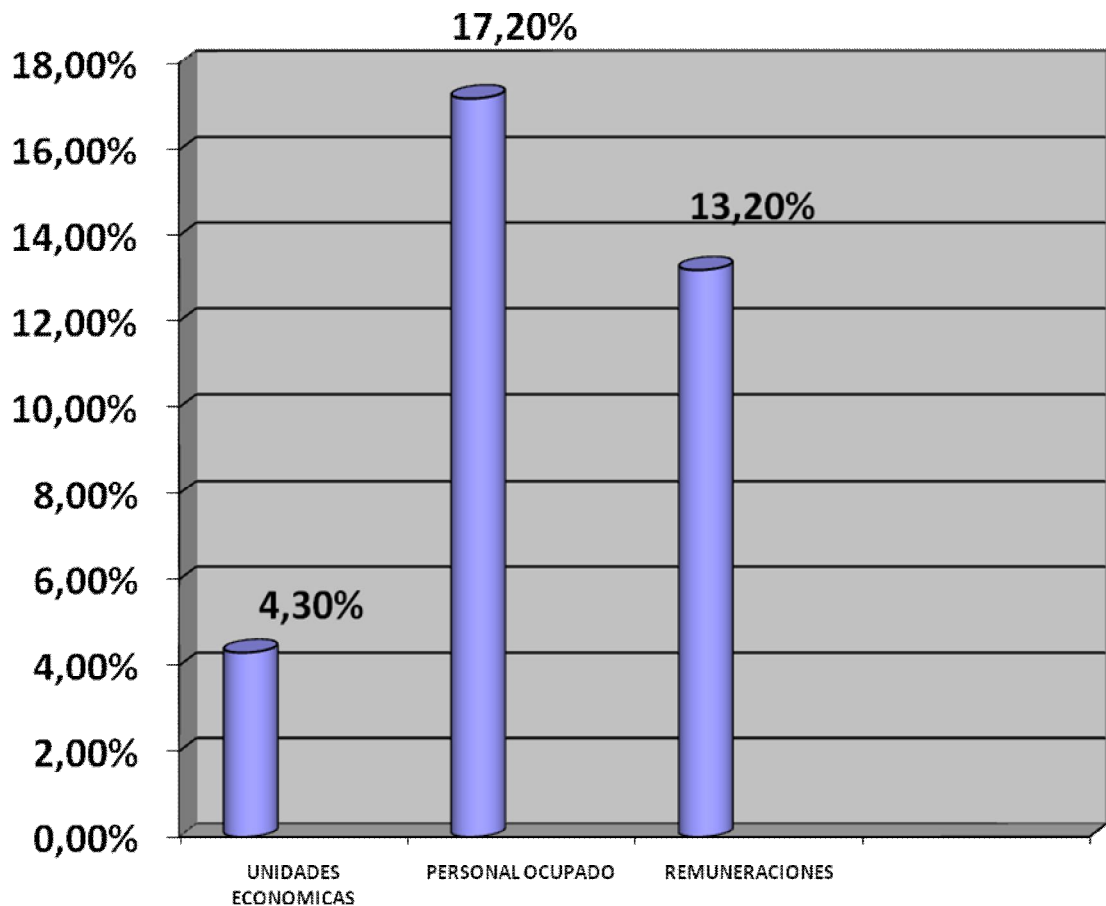
(Porcentajes)



Por el número de unidades económicas y el empleo que generaron las micro empresas son importantes en los Servicios.

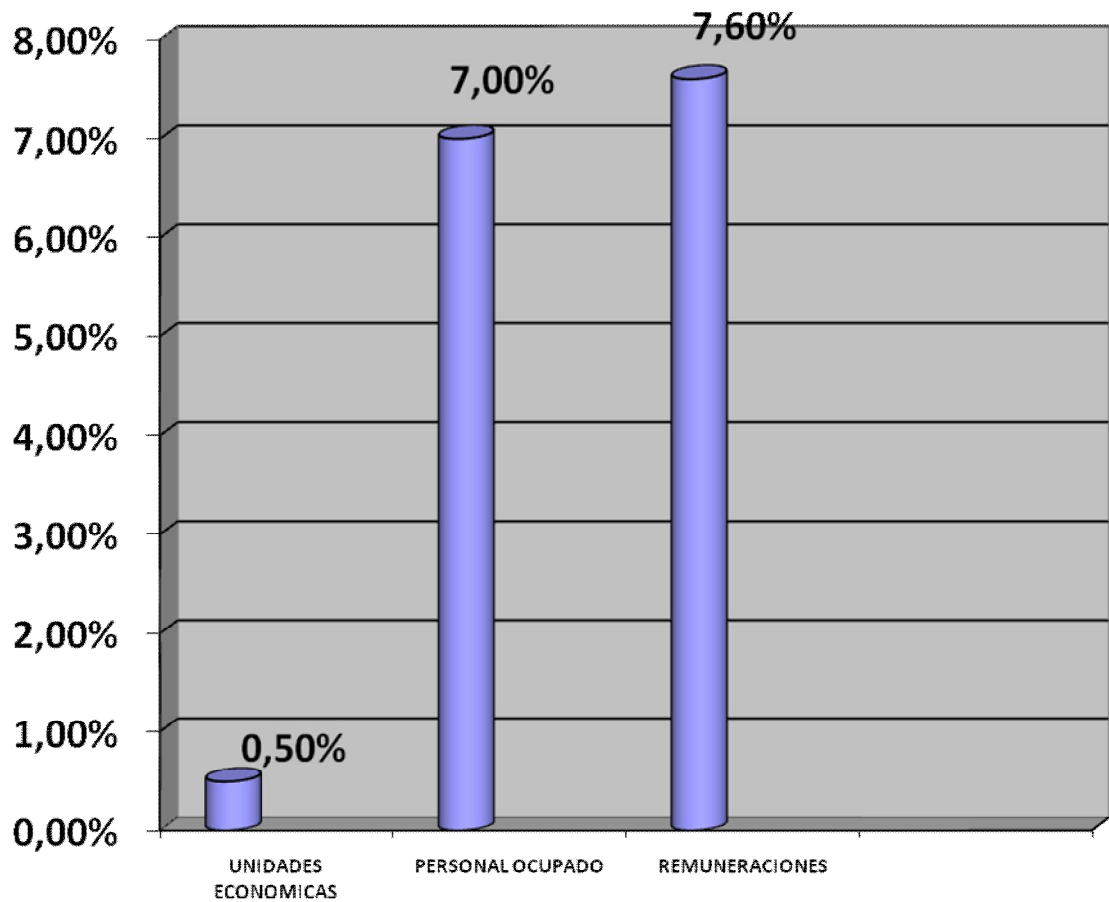
Establecimientos de servicios pequeños

Las pequeñas empresas (11 a 50 personas) en Servicios reportaron como personal ocupado total a 17.2%, para ocupar el segundo lugar en importancia respecto a la generación de empleo, el primer lugar lo obtuvieron las micro empresas; en unidades económicas reportaron 4.3% con lo que se ubicó también en segundo lugar, después de las empresas micro.



Establecimientos de servicios medianos

Los establecimientos medianos registraron 5 mil 179 unidades económicas que representaron 0.5% de los Servicios; a la vez el personal ocupado total y las remuneraciones, alcanzaron porcentajes de 7 y 7.6 %respectivamente.



CAPÍTULO SEGUNDO

POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO

MAPA CONCEPTUAL



CAPÍTULO SEGUNDO. POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO

2.1 POTESTAD TRIBUTARIA

Cuando planteamos que el Estado necesita recursos para satisfacer necesidades de carácter público, y que los particulares tenemos la obligación de contribuir a los gastos públicos, presentamos una realidad que el Derecho debe instrumentar en la norma para dejar establecida nuestra obligación y la facultad del Estado para exigir su cumplimiento.

Se debe tener presente que el Estado tiene como fin primordial su propia subsistencia y salvaguarda de su soberanía, así como la satisfacción de las necesidades que surgen de los individuos al vivir en sociedad, necesidades colectivas o públicas, cuya solución permite crear las condiciones necesarias para el pleno desarrollo de las libertades individuales.

“El Estado tiene la facultad para imponer contribuciones de manera general, a cargo de los particulares, y la facultad para determinar, de manera particular, las cargas a cada contribuyente”.³¹

A través del establecimiento de los órganos del Estado, se precisan las funciones que debe realizar cada uno de ellos para la consecución de los fines preestablecidos. Estos órganos, sometidos al poder general de la organización estatal al igual que el propio pueblo, ejercen las facultades que les fueron atribuidas para la realización de sus funciones, pero siempre actuando dentro del orden jurídico que les dio origen, nunca al margen ni en contra de él.

³¹ ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo, “Derecho Fiscal”, Themis, México, 2003, pág.36

La Potestad es el Poder atribuido a un ente público, por el Ordenamiento jurídico que le permite crear situaciones jurídicas; se trata, pues, de un Derecho de mando o de *imperium*: el Derecho de crear normas haciendo surgir una sujeción en las personas destinatarias de las mismas, abarcando a toda la población.

Toda potestad reúne los caracteres propios de la Soberanía de la cuál deriva: es irrenunciable imprescriptible, abstracta y territorial. Irrenunciable porque no hay posibilidad de su abandono o dejación y la Administración no puede renunciar a su propio ordenamiento. Imprescriptible porque no se extingue con el transcurso del tiempo sin aplicarla. Abstracta, porque se aplica a toda la colectividad que forman los administrados y no a sujetos determinados.

Esta Potestad, aplicada al Derecho de crear tributos consiste en la atribución de los entes públicos, que les faculta para crear y exigir tributos.

El Estado es el primer sujeto titular de la Potestad Tributaria, porque se trata de la entidad superior a las demás.

“El poder Tributario es una emanación de la soberanía sobre las personas que entran dentro de la competencia estatal y su contenido es la facultad de reclamar tributos de los individuos sometidos a la Soberanía. Como todos los Derechos de Supremacía arrancan de la Constitución y su aplicación a de hacerse en la medida que lo regulen las leyes fundamentales, sin que el Gobierno pueda establecer tributos por medio de Decreto”.³²

“La Potestad es el poder jurídico de establecer contribuciones, mediante una ley; de aplicar la ley en el caso y de asignar los bienes recaudados para expensar el gasto público”.³³

³² CARRETERO PÉREZ, Adolfo, “**Derecho Financiero**”, Edit. Santillana, 1ª. Edición, pág.389.

³³ CARDENAS ELIZONDO, Francisco, “**Introducción al estudio del Derecho Fiscal**”, edit. Porrúa, 1ª. edición, México 1992, pág.314.

Para Sergio Francisco de la Garza “recibe el nombre de Poder Tributario la facultad del Estado por virtud de la cuál puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de sus atribuciones que le están encomendadas”.³⁴

Cuando hablamos de Potestad Tributaria nos referimos necesariamente a la fuerza que emana de la propia soberanía del estado, cuando nos referimos a la competencia tributaria hacemos alusión a las facultades que la ley ha otorgado a los órganos del estado. “Potestad es poder que emana de la soberanía del estado; competencia es facultad que deriva de la ley”.³⁵

“La Potestad Tributaria emana de una norma jurídica emitida por Poder competente del Estado, que implica la imposición de la obligación, la administración, la recaudación y la aplicación de recursos que requiere el Estado para cumplir con sus cometidos”.³⁶

El concepto de Potestad Tributaria es identificado por distintos autores con diferentes acepciones, algunos lo identifican como Poder impositivo, otros como Poder tributario, como Supremacía tributaria, Soberanía fiscal o Poder tributario, pero todos se enfocan a la manera que utiliza el Estado para obtener recursos tributarios que sirvan para sufragar el gasto público, haciendo uso de su soberanía o autoridad.

“La Potestad Tributaria del Estado es la atribución legal que le confiere la Constitución Política Federal para establecer las contribuciones necesarias que se requieren dentro de su espacio territorial para cubrir el gasto público y que debe

³⁴ DE LA GARZA, Sergio Francisco, “Derecho Financiero Mexicano”, Edit. Porrúa, México, 1990.

³⁵ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Op. Cit.

³⁶ CASTREJÓN GARCÍA, Gabino Eduardo, “**Derecho Tributario**”, Cárdenas Editores, México 2002.pág.19

ejercitarse bajo los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad y ámbito de competencia físico – geográfico”.³⁷

Este poder se ejercita por el Poder Legislativo en el momento de dictar las leyes de carácter general, obligatorio e impersonal en el rubro tributario, en donde se definen los elementos fundamentales de la obligación respectiva, tales como sujeto activo y pasivo, objeto, base, cuota o tarifa, forma y periodo de pago, exenciones y exigibilidad de tal aportación.

Para el ámbito federal dicha atribución es ejercida por el Congreso de la Unión integrado por una cámara de Diputados y otra de Senadores, a través del proceso legislativo tributario.

La potestad tributaria surge como una forma superior de organización social. Se ve en la necesidad de allegarse de recursos para hacerle frente a sus diversos cometidos de orden público y de interés social y la vía fundamental para lograrlo ha sido mediante el establecimiento de contribuciones provenientes del patrimonio de los particulares.

La expresión “Poder Tributario” significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones a personas o bienes que se encuentran en su jurisdicción.

Se habla de Poder Tributario, refiriéndose tanto al Poder legislativo, en cuanto se dirige al establecimiento de Normas tributarias, como para indicar el Poder de la Administración Pública llamada a aplicar dichas normas.

“El Poder Legislativo encuentra límites jurídicos en el momento del establecimiento de las normas tributarias y ese poder es la expresión de la soberanía que se define como potestad normativa tributaria, la cuál es distinta del

³⁷ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, “**Derecho Fiscal Mexicano**”, Edit. Porrúa, 1ª. edición, México 1999, pág. 92

Poder Administrador del Estado, el cual tiene la función de aplicar las normas en donde se definen los tributos.”³⁸

El Poder tributario es la facultad propia del Estado para establecer los tributos necesarios para realizar sus funciones.

“Corresponde al Ejecutivo, en su carácter de Administrador Fiscal, el determinar cuándo se han producido las situaciones que generan la obligación de pagar las contribuciones así también el señalar y determinar la cuantía y verificar si las prestaciones que se han realizado se encuentran ajustadas a la ley”.³⁹

La Potestad Tributaria se encuentra atribuida al Estado bajo su mando e imperio, la cual se desenvuelve cuando el órgano competente establece las contribuciones respectivas. La Competencia Tributaria es una facultad general y abstracta para la actuación de los órganos públicos en esta materia, que deriva del poder del Estado y se encuentra sometida a un orden jurídico preestablecido.

“Cuando se hace referencia a la Potestad Tributaria del Estado, se hace hincapié necesariamente en la fuerza que emana de la soberanía del Estado, y la Competencia Tributaria se refiere a las facultades que la ley ha otorgado a los Órganos del Estado”.⁴⁰

“La Potestad Tributaria que esencialmente emana del Poder Legislativo en México se presenta tanto en la Federación como en los Estados. En tales condiciones se tiene por un lado al Gobierno Federal y por otro un Gobierno

³⁸ Ídem, pág. 94.

³⁹ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Op. Cit., págs.212 y213.

⁴⁰ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, “**Principios de Derecho Tributario**”, Edit. Limusa, 3ª. Edición, México, 2001., pág. 47

Estatal, los cuáles serán independientes uno del otro pero encontrándose en estrecha interrelación, lo que se ha denominado federalismo cooperativo”.⁴¹

2.1.1 El Tributo

La etimología de palabra tributo deviene del latín *tributum*, que significa aquello que se tributa. Esta última palabra deviene del verbo tributar que significa: *“entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío una cantidad en dinero o en especie”*.

En la antigüedad un tributo no era sino un pago, ya sea en dinero o en especie, que el vasallo le debía al señor a cambio de protección. Así los conquistadores imponían, de ordinario, un tributo a los pueblos conquistados

La naturaleza objetiva del tributo es la de ser un recurso financiero del Estado en el cuál sus presupuestos técnicos, económicos y políticos tienen importancia para la correcta interpretación del fenómeno en su conjunto.

“El tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ingresarlo”.⁴²

El tributo es una prestación pecuniaria, objeto de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: de un lado el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo es decir el Estado o la entidad pública que efectivamente, posee ese derecho y de otro lado el deudor o los deudores, quienes están obligados a cumplir la prestación pecuniaria.

⁴¹ SALDAÑA MAGALLANES, Alejandro A, “Curso Elemental sobre Derecho tributario”, Editorial ISEF, 1ª. Edición, enero de 2005, pág.23

⁴² ZAMUDIO URBANO, Rigoberto, “Sistema Tributario en México”, Edit. Porrúa, México, D.F. 2005, pág.4

Para que la finalidad del tributo, es decir la exacta y tempestiva prestación pecuniaria sea cumplida, se necesitan medidas legales y administrativas dirigidas a asegurar o a controlar el cumplimiento de la prestación.

Las relaciones entre administración y particulares presuponen la posibilidad de existencia de la obligación tributaria.

El Derecho Fiscal debe tener una manifestación realmente trascendente, a través del orden jurídico, sobre la sociedad. Por una parte el Estado debe recoger de las fuentes reales las inquietudes económicas legítimas del contribuyente y de la comunidad, y por otra, plasmarlas en la legislación tributaria.

El Derecho Fiscal debe contemplar al contribuyente como es y establecer las normas requeridas a través de la legislación.

En principio deben encontrarse sujetas a los tributos aquellas personas que definitivamente puedan realmente cubrirlos. Normalmente los ingresos de las personas físicas o morales expresan con mayor claridad la capacidad de pago de los tributos de cada contribuyente, ya que no refleja la disponibilidad sino la real posibilidad tributaria del mismo.

El Estado, como titular de la soberanía, tiene la facultad de crear tributos, puesto que éstos son una manifestación del poder ejercitable mediante coactividad, y es propio del Estado que establezca la obligación de los administrados a que entreguen sumas de dinero.

2.1.2 La Actividad Financiera del Estado

El Estado, para la realización de sus fines, realiza diferentes actividades. "Es así como a través del Poder Ejecutivo desarrolla una actividad que se encamina a la realización de servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales, por la cual la administración de un Estado tienen que

utilizar medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de sus fines”.⁴³

Uno de los sectores más importantes de la actividad administrativa está constituido por la gestión de intereses económicos.

A través de la actividad financiera el Estado administra el patrimonio, determina y recauda los tributos.

Ésta actividad financiera tiene una dimensión económica debido a que se ocupa de la obtención o inversión de los recursos económicos.

2.1.3 La Potestad Normativa Tributaria y el Poder de Imposición

Son dos conceptos que no deben confundirse, pues expresan la doble modalidad de actuación del Estado en materia Tributaria. “La Potestad Normativa Tributaria se refiere al poder jurídico o facultad del Estado de producir normas jurídicas creadoras de los tributos en tanto que el Poder de Imposición se refiere a la facultad que tiene la Administración Hacendaria para aplicar las disposiciones jurídicas en materia tributaria”.⁴⁴

Los dos son indispensables para satisfacer la pretensión del Estado a través de los tributos. Mediante la emanación de la norma tributaria, previendo los supuestos que, como hechos generadores engendran la obligación de contribuir, no queda satisfecho el interés vital del Estado de asegurar la captación de una masa de recursos económicos que le garanticen la satisfacción de sus necesidades, toda vez que por la sola producción de la ley no ingresa recurso alguno al erario público.

⁴³ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Op. Cit.,, pág.5

⁴⁴ JIMENEZ GONZÁLEZ, Antonio, “**Lecciones de Derecho Tributario**”, Edit. Ecasa, 3ª. Edición, 2ª. Reimpresión, 1993, pág.108.

Por lo tanto resulta indispensable la segunda fase del fenómeno tributario, de naturaleza administrativa y que consiste en la aplicación de las normas en los casos en ella previstos. Así cada vez que se da un hecho generador de obligación tributaria nace a cargo de un sujeto la obligación de pago, y el estado percibe el ingreso correspondiente.

El interés jurídico en materia tributaria queda plenamente satisfecho cuando el tributo que debe pagarse ingresa a las áreas públicas lo que presupone la existencia de una norma que prevea el tributo y la aplicación de ésta, es decir el ejercicio de la potestad normativa tributaria y la puesta en práctica del poder de imposición.

La Potestad Tributaria es ejercitada por el Poder Legislativo al dictar las normas tributarias con carácter general, obligatorio e impersonal.

La Potestad Tributaria nace de la Constitución Política Federal, toda vez que debe regirse bajo el principio de legalidad, es producto de la autoridad soberana del Estado, lo cual significa que es propio de dicha entidad política y que surge desde el momento en que se instituye como una forma superior de organización social.

La Potestad Tributaria puede ser privativa y concurrente. El primero de ellos está constituido por el ejercicio de la potestad tributaria por una entidad política, con exclusión de las otras para establecer las contribuciones que vengán a cubrir el gasto público en su ámbito de gobierno.

El poder tributario concurrente puede ser ejercitado tanto por la federación como por las entidades federativas sobre las mismas fuentes o materias gravables, para establecer contribuciones a favor de sus esferas de gobierno, exigiéndole el pago de tributos a las mismas personas físicas y morales sobre sus mismos ingresos, riqueza o actividades económicas, para contribuir a sufragar el

gasto público. Como lo establece la siguiente jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL, COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS.-

Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales a que se refiere a materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia Federal y el Estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales son las siguientes: A) concurrencia contributiva de la Federación y los Estados y la mayoría en las fuentes de ingresos (art. 73 fracción VII 124). B) Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinada materia a la Federación (art. 73 fracción XXIX) y C).- restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (art. 117, fracciones IV, V, VI y VII y 118)⁴⁵

Por mandato constitucional existen reglas específicas que señalan los campos de acción tributaria propios de la federación, de las entidades federativas y de los municipios.

Por poder fiscal debemos entender la facultad del Estado por virtud del cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar parte de su riqueza para el cumplimiento de sus atribuciones.

El ejercicio del Poder Fiscal es connatural a la existencia misma del Estado moderno, pues por la naturaleza propia de las funciones que le están encomendadas, resulta indispensable que para su ejercicio obtenga los recursos económicos necesarios para su debido cumplimiento.

Estos recursos deben ser proporcionados en su mayor parte por los particulares que forman la población del Estado llamándoles contribuciones o impuestos. Son las leyes fiscales que al efecto se expidan, las que regulan la forma y términos en que se hagan las aportaciones económicas respectivas.

⁴⁵ Jurisprudencia No. 7, Informe: 1988, Primera Parte, P.802-7, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 8ª. Época.

2.1.4 Poder Tributario del Estado y poder de imposición

Poder Tributario es la facultad del Estado por virtud de la cuál puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza en el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas.

El Estado por su naturaleza también tiene encomendadas tareas que debe realizar para que la sociedad civil pueda encontrar organización y vida.

El Estado debe expedir las leyes, debe impartir justicia, resolviendo las controversias, tiene que realizar una serie de funciones y prestar una cantidad de servicios públicos, es decir, el Estado es el gestor del bien común.

Para realizar sus actividades el Estado tiene necesidad de obtener recursos, que deben encontrar su fuente, principalmente en el patrimonio de los particulares.

Desde siempre el Estado ha exigido a los particulares que le trasladen una parte de su riqueza, aportaciones que reciben el nombre de tributos que sirven al Estado para llevar a cabo sus atribuciones creando al mismo tiempo la situación de soberanía.

Por su parte la contribución procura por medio de los criterios de justicia hacer que los contribuyentes hagan esas aportaciones a través de su capacidad contributiva.

2.1.5 Poder Tributario Originario y Poder Tributario Delegado

“El Poder Tributario también llamado Poder Fiscal o Potestad Tributaria o Poder de Imposición es la facultad propia del Estado para establecer los tributos necesarios para realizar sus funciones”.⁴⁶

⁴⁶ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Op. Cit., pág.209.

Para Giuliani significa “la facultad o posibilidad jurídica del estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”.⁴⁷

Sainz de Bujanda distingue entre Poder Soberanía Financiero y Potestad Financiera. Para Bujanda el primero es la expresión de la soberanía política, concebida como atributo del estado, por virtud de la cuál puede allegarse de ingresos y realizar egresos o gastos. Para él, potestad financiera es algo atribuido a la Administración por el ordenamiento jurídico.

El poder tributario puede ser originario o delegado. Es originario cuando nace de la Constitución y no se recibe de ninguna otra entidad como es el caso de la Federación y los Estados de la República mexicana.

El poder tributario delegado es cuando la entidad política lo posee porque le ha sido transmitido, a su vez, por otra entidad que tiene poder originario.

La Competencia Tributaria consiste en poder recaudar el tributo cuando se ha producido un hecho generador, el titular de la competencia tributaria es el acreedor de la prestación tributaria.

Flores Zavala da el nombre de soberanía tributaria plena al “poder que ejercen la Federación y los estados y el nombre de soberanía tributaria subordinada a la facultad de recaudación de tributos que realizan los municipios”.⁴⁸

⁴⁷ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho Financiero**, Volumen 1, Ediciones Depalma: Buenos Aires, 1976.

⁴⁸ FLORES ZAVALA, Ernesto, “**Finanzas Públicas Mexicanas**”, Edit. Porrúa, trigésima tercera edición, México 2001, 561 pág. 45.

2.1.6 Características de la Potestad Tributaria

La Potestad tributaria tiene las siguientes características:

- a) Abstracta, significa que el poder tributario siempre debe materializarse en una norma jurídica expedida por el Poder Legislativo, que no se refiera a una persona en concreto, sino a toda la colectividad, sin distinción de religión, idiosincrasia, raza, condiciones sociales, políticas, etc.;
- b) Permanente, significa que solo puede extinguirse con la desaparición del mismo Estado;
- c) Irrenunciable, significa que el Estado no puede desprenderse de este atributo esencial de su autoridad, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir, ni cumplir sus cometidos; e
- d) Indelegable, lo cual quiere decir que no puede transferirse o cederse a un tercero, ni en forma transitoria, temporal o permanente, sobre todo entre Estados soberanos en el ámbito internacional.

Características

Características de la Potestad Tributaria

- Es normativa, o sea se manifiesta a través de normas jurídicas;
- Es de carácter abstracto;
- Crea los supuestos de la obligación de contribuir;
- Le corresponde a los órganos encargados de la función legislativa; y
- Es indelegable, porque le corresponde al Poder Legislativo respectivo.

De acuerdo con la doctrina, el Poder Fiscal del Estado, presenta las siguientes características:

- Es abstracto

- Es permanente
- Es irrenunciable
- Es indelegable
- Es intransmisible
- Es normativo

Es abstracto porque el poder fiscal, se manifiesta con base en supuestos normativos, establecidos de manera general, que de producirse en la realidad, generan la obligación de pagar contribuciones.

Es permanente porque el Poder Fiscal es connatural a la existencia misma del Estado, deriva su soberanía y sólo puede extinguirse dicho poder con el Estado mismo.

Mientras haya Estado, hay poder fiscal, porque requiere de los recursos económicos que debe proporcionarse por la población, para el debido cumplimiento de las atribuciones propias a su naturaleza de ente público.

Es irrenunciable porque el Estado no puede desprenderse en ningún momento del ejercicio del Poder Fiscal, pues sin éste no podría subsistir, toda vez que carecería o se privaría de la obtención de los recursos económicos, que le son tan vitales para la realización de sus atribuciones.

Es indelegable porque el ejercicio del Poder Fiscal, es propio y exclusivo del Estado y es ejercitado exclusivamente por el Poder Legislativo, porque es el que tiene reservada la facultad de expedir leyes.

No se puede delegar el poder de hacer una ley en ningún otro órgano del Estado, salvo en los casos de excepción, previstos en los artículos 29 y 131 de la Constitución Federal, que generan lo que se ha denominado decreto- ley y decreto-delegado respectivamente que para estos efectos, el Poder Ejecutivo realiza funciones en estricto sentido formal y materialmente legislativas.

Es intransmisible porque no se puede transmitir o ceder a terceros el ejercicio del poder fiscal, ya que es propio y exclusivo de su naturaleza como Estado. A él le corresponde su ejercicio porque es el que tiene el ejercicio del derecho de imperio sobre los gobernados.

No se puede transmitir el poder fiscal, porque el Estado no puede desprenderse en ningún momento del mismo, pues sin éste no podría subsistir, ya que carecería de los recursos económicos para la realización de sus atribuciones.

“Es normativo porque el ejercicio del poder fiscal no es arbitrario, sino que debe ejercitarse dentro del ámbito circunscrito previamente por las normas constitucionales y demás ordenamientos legales, que limitan su ejercicio a respetar lo que en ellos establece, para que no se incurra en la ilegalidad”.⁴⁹

2.1.7 Clasificación del Poder Tributario

El poder Fiscal de acuerdo con la Constitución Federal puede ser de las siguientes clases:

- Poder fiscal originario
- Poder fiscal derivado
- Poder fiscal exclusivo
- Poder fiscal concurrente
- Poder fiscal subordinado

Poder fiscal originario: se presenta cuando la propia Constitución Federal faculta expresamente a la Federación y a los estados para establecer

⁴⁹ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, “Derecho Fiscal”, Edit. Mc. Graw-Hill, 1ª. edición, México 1998, pág.

contribuciones sobre determinadas actividades. O sea el ejercicio del poder fiscal nace de la propia Constitución directamente.

Poder tributario originario y derivado

El poder tributario es necesario para la existencia y prosperidad de cualquier nación. Existen organismos que cumplen funciones de gobierno y, para el ejercicio de tal potestad, tienen o se atribuyen la facultad de establecer y recaudar contribuciones. Esta circunstancia ha conducido a examinar la naturaleza de esos entes jurídicos y, con mucha frecuencia, a establecer la existencia de categorías de potestad tributaria. Esto se confirma con el siguiente criterio de jurisprudencia:

COMPETENCIA FEDERAL EN MATERIA TRIBUTARIA. CONFORME AL PRINCIPIO DE NO REDUNDANCIA EN MATERIA CONSTITUCIONAL, LA FACULTAD PARA LEGISLAR EN DETERMINADA MATERIA NO CONLLEVA UNA POTESTAD TRIBUTARIA EXCLUSIVA DE LA FEDERACIÓN PARA ESTABLECER CONTRIBUCIONES SOBRE CUALQUIER CUESTIÓN PROPIA DE LA MATERIA QUE SE REGULA.

Los tributos exclusivamente federales son los enumerados en la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Por tanto y conforme al principio de no redundancia en materia constitucional, se concluye que la facultad federal para legislar en determinada materia no conlleva una potestad tributaria exclusiva de la federación para establecer contribuciones sobre cualquier cuestión propia de la materia que se regula. Es decir, el hecho de que exclusivamente la federación pueda legislar sobre alguna materia no significa que los Estados o el Distrito Federal no puedan ejercer sus atribuciones tributarias sobre determinados sujetos u objetos reglamentados por una norma de carácter federal.⁵⁰

Esta clase de poder fiscal originario, lo tienen la Federación, los estados y los municipios por conducto de las legislaturas locales, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 31 fracción IV y 73 fracción VII de la Constitución Federal, los cuáles establecen los siguiente:

⁵⁰ Registro No. 165861, Localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXX, Diciembre de 2009, Página: 275, Tesis: 1a. CCXXIV/2009, Tesis Aislada, Materia(s): Administrativa

Artículo 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.

Artículo 73. El congreso tiene facultad:

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

Poder Fiscal Derivado. Se presenta cuando el ente público que posee el poder fiscal originario (Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios), lo transmite a otro, autorizándolo para establecer contribuciones sobre determinadas actividades que le son propias, en los términos del acuerdo de delegación de facultades que al efecto se celebre, a cambio de una participación sobre el producto de la contribución de que se trate.

Poder Fiscal Exclusivo: éste se presenta cuando la propia Constitución federal faculta, expresamente de manera exclusiva, a un ente público a establecer contribuciones sobre determinadas actividades, con exclusión de los demás.

Tenemos como ejemplo el artículo 73 Constitucional, el cual establece: El Congreso tiene facultad:

XXIX. Para establecer contribuciones:

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

5. Especiales sobre:

- a) Energía eléctrica
- b) Producción y consumo de tabaco labrado
- c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo
- d) Cerillos y fósforos
- e) Aguamiel y productos de su fermentación
- f) Explotación forestal; y
- g) Producción y consumo de cerveza.

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

Por su parte el artículo 115 establece que:

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

IV. Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como las que tengan como base el cambio de valor de los inmuebles.

Los municipios podrán celebrar convenios con el estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones”.

El poder fiscal concurrente: “Éste se presenta cuando tanto la Federación, como el Distrito Federal, los estados y los municipios, gravan en forma simultánea o coincidente, el mismo acto o actividad, dando origen a lo que se ha llamado múltiple imposición.”⁵¹

Por lo tanto es nuestra obligación contribuir para los gastos públicos, ya sea de la Federación, del Distrito Federal, del estado o municipio en el que se resida, y estos entes, en cualquier momento, pueden concurrir o coincidir gravando la misma actividad, dando origen a la múltiple imposición, sin que pueda ser refutado de inconstitucional, porque el artículo 31 fracción IV de la Constitución, así lo establece expresamente.

Poder Fiscal Subordinado. Este se presenta cuando el ente público que lo posee, para ejercitarlo, debe tener autorización expresa del Congreso de la Unión.

Por ejemplo el artículo 118 fracción I constitucional, establece que los estados, para establecer derechos de tonelaje, derechos de puerto, o contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones, requieren del consentimiento expreso del Congreso de la Unión.

2.1.8 Marco o fundamento constitucional de la Potestad Tributaria

Una de las características que distinguen al Derecho Fiscal de las demás ramas del Derecho, es su amplitud, debido a la diversidad de leyes, reglamentos, decretos y circulares que lo conforman.

El marco legal del Derecho Fiscal lo constituye, en primer término, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que es el ordenamiento jurídico donde se encuentran contenidas todas las disposiciones, las cuales dan forma y vida al Derecho Fiscal, como el artículo 31 fracción IV, que se refiere a las obligaciones de los mexicanos.

⁵¹ Ídem, pág. 99.

2.2 PODER FISCAL DEL ESTADO

El ejercicio del Poder Fiscal se manifiesta o se presenta, cuando el Estado, actuando soberanamente, y de manera general, determina cuáles son los hechos o situaciones que en caso de producirse en la realidad, generan la obligación de los particulares a efectuar el pago de las contribuciones.

El Estado actúa soberanamente porque hace uso del ejercicio de su poder de imperio, sobre sus gobernados, que le otorga la propia Constitución Federal.

Es de manera general, porque se establecen los hechos o situaciones, con base en supuestos contenidos en normas jurídicas, no imputables a ninguna persona en lo particular; sino que se deja entera libertad a ésta para que decida en el ejercicio de su libre albedrío, si realiza o no, los hechos o situaciones señalados como generadores de la obligación de pagar contribuciones.

2.2.1 Órganos titulares del poder fiscal de estado

Para determinar a quién le corresponde efectivamente el ejercicio del poder fiscal en nuestro país, es necesario analizar el contenido de las siguientes disposiciones constitucionales.

El artículo 49 de la Ley Suprema, establece que: “El Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.”

Por su parte, el artículo 73 fracción VII de la Constitución Federal, establece que: “El Congreso de la Unión tiene facultad: para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto”.

El artículo 89 fracción I constitucional refiere que es facultad del presidente de la república: “promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia”.

El artículo 115 constitucional, establece que:

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

IV. Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se forma de los rendimientos de los bienes que le pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan en su favor...”.

El artículo 40 Constitucional señala que: “Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república representativa, democrática, federal, compuesta de estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental.”

Del contenido de los preceptos anteriores, se desprende que el titular originario del poder fiscal es el propio Estado, quien es el único facultado por la Constitución para establecer contribuciones a cargo de los particulares, por lo que ningún otro organismo o corporación ni las personas físicas consideradas individualmente, pueden ser titulares del Poder Fiscal.

A cada uno de los tres poderes (Legislativo, Ejecutivo y Judicial) corresponde una función específica, entre ellos se logra un equilibrio político, tomando en consideración que la obligación de contribuir para los gastos públicos deriva de lo que al efecto establezcan las leyes y además que corresponde al Congreso de la Unión establecer las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto, por lo cual se concluye que en nuestro País, en lo que se refiere a la Federación, corresponde al Poder Legislativo Federal, el ejercicio pleno o material del poder fiscal.

El Poder Legislativo tiene encomendado por disposición constitucional, el ejercicio de la función legislativa, o sea expedir las leyes, y conforme a lo que estas dispongan debemos contribuir para los gastos públicos de la Federación.

Por otro lado, en virtud de que es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república representativa, democrática y federal, compuesta de estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una federación en su régimen exterior establecida según los principios de la propia Constitución, y que éstos adoptarán para su régimen interior la misma forma de gobierno republicano, representativo y popular, y para ejercicio de su gobierno igualmente se dividirá en Legislativo, Ejecutivo y Judicial, y que corresponde al poder legislativo establecer las contribuciones que basten para cubrir el presupuesto de sus entidades como de sus municipios, se concluye también, por lo que se refiere a los Estados, que en éstos el ejercicio pleno o material del poder fiscal, le corresponde al Poder Legislativo local.

2.3 LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA

Cuando se aplica a una persona concreta, la Potestad Tributaria se convierte en el Derecho Público Subjetivo del Estado para exigir el tributo, del cual es titular la Administración Financiera. En la Potestad Tributaria, la administración no tiene un derecho de crédito contra un deudor determinado, como sucede en la relación jurídica tributaria.

La Potestad Tributaria es general y no tiene deber correctivo, porque frente al Poder sólo hay situaciones de sujeción de soporte; en cambio, el Derecho Subjetivo de cobrar el tributo crea la obligación del contribuyente que ha de pagarlo.

“El conjunto total de situaciones jurídicas financieras entre la Administración y los administrados, consecuencia de la transformación de la Potestad Tributaria en el Derecho Público subjetivo de la Administración para exigir el tributo, constituye la relación jurídico tributaria”.⁵²

⁵² CARRETERO PÉREZ, Adolfo, Op. Cit.

La importancia de la relación jurídico-tributaria es fundamental por suponer la base científica del Derecho Financiero, ya que todas las ramas de éste giran en torno a la relación jurídico-tributaria.

La relación tributaria tiene por causa la ley que describe la capacidad gravable, pues los actos de la Administración son reglados y solo aplican la norma a la concreta capacidad económica gravada en cada tributo, asociado a determinados hechos la obligación de pagar el tributo.

El contenido de la relación jurídica tributaria lo integran el conjunto de situaciones jurídicas subjetivas, que surgen entre el sujeto pasivo y la Administración Financiera, como motivo de un tributo. Comprende no sólo el vínculo nacido al recaudarse el tributo, sino sus antecedentes próximos y sus efectos inmediatos.

Como ente soberano el estado visto desde un panorama amplio y general, está encaminado a satisfacer el bien común, y para la realización de tal finalidad deberá de contar con recursos económicos, fungiendo así como actividad económica en su conjunto.

2.3.1 Características de la relación jurídico tributaria

La relación jurídica tributaria tiene las siguientes características:

- Es de derecho público;
- Es legal;
- No es causal;
- Su contenido está integrado por el conjunto de situaciones jurídicas-subjetivas, que surgen entre el sujeto pasivo y la Administración Financiera, con motivo de un tributo;
- Es de distinto régimen jurídico; y
- Los derechos y deberes de los sujetos pueden nacer de actos diversos y de distinto régimen jurídico.

2.3.2 Elementos de la Relación jurídico- Tributaria

La relación jurídico tributaria tiene dos aspectos, uno estructural y otro funcional. El estructural se refiere a las partes constitucionales de la relación y el funcional se refiere a que se desarrolla a través de un procedimiento administrativo.

Los elementos estructurales son. El supuesto real sobre el que cae la relación, las personas relacionadas y el contenido de la misma y la medida de la deuda tributaria.

El primer elemento es el presupuesto de hecho o situación gravada por la ley, que determina el nacimiento de la obligación tributaria, es decir el hecho imponible.

El hecho imponible se compone de un elemento objetivo y otro subjetivo.

El elemento subjetivo se refiere al sujeto que debe realizarlo. La existencia de un elemento subjetivo o no determina el carácter personal o real del tributo.

El elemento objetivo es el hecho, acto o negocio indicativo de capacidad económica que grava el tributo.

2.3.3 Sujetos de la Relación Jurídico- Tributaria

En la relación jurídico tributaria intervienen dos sujetos: la Administración y las personas que se someten a ella.

Los sujetos pasivos son las personas a las que se aplica el derecho de crédito de la Administración, es decir, aquéllas que tienen el deber y la obligación de pagar el tributo.

El sujeto pasivo es la persona física o jurídica, pública o privada sobre la que recae el Derecho tributario del que es titular la Administración.

Capacidad Jurídico Tributaria.- Para que una persona sea sujeto pasivo debe poseer determinadas cualidades, que le permitan la posibilidad de ser titular de las

situaciones jurídicas producidas dentro de la relación. A esto se le conoce como capacidad jurídica.

La posibilidad de entrar en la relación tributaria con la Administración presupone la capacidad jurídica.

2.4 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

Existen Principios Constitucionales para que el ejercicio de la potestad tributaria sea congruente con el marco constitucional y que se observen los derechos fundamentales contenidos en la Constitución Federal.

Los principios de legalidad, igualdad, proporcionalidad, destino del gasto público, entre otros permiten alcanzar la justicia y la armonía en las relaciones de gobernantes y gobernados.

Los principios que en materia tributaria aparecen consignados en la constitución representan la guía suprema de todo el orden jurídico- fiscal, debido a que las normas que integran dicha compilación deben reflejarlo y respetarse en todo momento.

El poder tributario que se ejerce en México tanto en la federación como los Estados, no es absoluto, sino que se encuentra sujeto a limitaciones establecidas en la Constitución General de la República.

2.4.1 Principios de equidad y proporcionalidad constitucionales:

La proporcionalidad significa que cada quien tribute de acuerdo con su riqueza, ingresos o posibilidades económicas, y que esa aportación sea la mínima posible para no fastidiar, ahuyentar o empobrecer al contribuyente, y los que no tengan ninguna posibilidad contributiva porque carecen de bienes o recursos pecuniarios

que queden liberados de dicha obligación como parte de lo que debemos con entender como justicia fiscal.

La excesiva contribución molesta e irrita al particular, lo desilusiona y orilla a evadir sus obligaciones tributarias, ello es grave y perjudicial tanto para la economía de los particulares como para el propio fisco, pues el abuso se vuelve confiscatorio de los ingresos o riqueza de los contribuyentes, y por tal motivo se estará en presencia de una medida ilegal y arbitraria que se encuentra prohibida por el Derecho constitucional.

La proporcionalidad en el caso de los impuestos indirectos implica una cuota fija en relación a la categoría o volumen del objeto gravado. En los impuestos directos la proporcionalidad se transforma en subjetiva, nivelando el sacrificio del contribuyente mediante una tarifa progresiva que se traduce en una presión fiscal mayor sobre los sujetos que obtengan ingresos superiores.

La equidad tributaria significa que el impacto del gravamen sea el mismo para todas las personas físicas y morales que están colocadas en la misma circunstancia contributiva, esto es, que si realizan iguales actos, tienen similares bienes o riqueza, deben ser tratados en igualdad de condiciones, en cuanto al deber de aportar una parte de su capital para cubrir el gasto público, y que esa equidad sea general, uniforme, justa y apegada a la legalidad, tratando igual a los iguales, y desigual a los desiguales, desde el punto de vista económico.

En la distribución de cargas la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales, para esto se debe tomar en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos.

Los principios de equidad y proporcionalidad constitucionales son aquellos establecidos en la constitución política y siendo esta la ley fundamental del país, a ellos debe sujetarse toda la actividad tributaria.

El marco legal del Derecho Fiscal está constituido por diversas leyes, sin embargo el ordenamiento jurídico más importante es la Constitución Política de los

Estados Unidos Mexicanos, debido a que de esta se derivan las demás disposiciones fiscales, por lo cual es importante analizar lo que establece en relación a las obligaciones de los mexicanos en materia de contribuciones.

México es miembro de la OCDE desde 1994, esto significa que nuestro país al ser miembro de esta organización se sumó a las representaciones diplomáticas encargadas de fortalecer la soberanía de nuestro país, en los términos que establecen los diversos instrumentos jurídicos que sustentan su creación. El convenio modelo de la OCDE se conforma así como un elemento normativo adicional.

Existen determinados lineamientos establecidos en la Constitución así como en las leyes fiscales de los cuales se desprenden principios en materia tributaria los cuales nos establecen la igualdad, justicia, equidad, legalidad, proporcionalidad en las leyes fiscales, etc.

Las leyes Fiscales desde tiempos muy remotos han procurado establecer un sistema fiscal mexicano basado en los principios de equidad y proporcionalidad, los cuáles son establecidos en nuestra Constitución la cual no dice:

“Artículo 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”.⁵³

La principal característica que toda ley tributaria debe tener consiste fundamentalmente en que sus obligaciones o tributos sean precisamente proporcionales y equitativos.

⁵³ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 31 fracción IV.

Por lo anterior entendemos que para que exista la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos: 1) que sea proporcional 2) que sea equitativo y 3) que sea destinado para cubrir los gastos públicos.

El principio de proporcionalidad es entonces la correcta distribución entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ella gravados, en este caso el sujeto pasivo de la obligación tributaria es el empresario.

Lo anterior significa que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público por medio del pago de impuestos de acuerdo a sus capacidades económicas, pagando tributo a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos pero nunca una cantidad mayor que represente el total de sus ganancias.

El gravamen corresponde a la cantidad de ingresos percibidos, y esto se establece de acuerdo a su capacidad contributiva que nunca debe ser mayor ni menor a lo que le corresponde pagar.

Por lo tanto debe existir una relación entre las ganancias del sujeto pasivo y el pago realizado a la Hacienda Pública, de esta manera el sujeto pasivo de la actividad fiscal en este caso el empresario pagará más tributo si es mayor su capacidad económica y pagará menos tributo si es menor ésta.

Este principio también implica que los tributos incidan cualitativamente y por igual sobre todas las fuentes de riqueza disponibles en el país, además debe incidir sobre una porción razonable de su ingreso.

Por lo cual el principio de proporcionalidad en nuestro país se estructura de acuerdo a las siguientes características:

- Debe atender a la capacidad económica del sujeto pasivo.
- Para fijar la base gravable se debe establecer como tributo una parte justa y adecuada de sus ingresos.
- No debe ser mayor ni menor de lo que le corresponde al sujeto pasivo pagar.
- Debe ser acorde a la cantidad de ingresos que perciba y a la actividad empresarial a la que se dedique.
- La carga tributaria debe establecerse en forma equilibrada en el país.
- Nunca debe cubrir la totalidad de los ingresos percibidos por el sujeto pasivo, en aras del vital mínimo.

Por su parte la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha precisado los siguientes criterios jurisprudenciales:

DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA.

Conforme al principio de generalidad tributaria, cuando una persona reúne las condiciones relativas a la obligación de contribuir al gasto público, debe tributar sin importar cuál sea su sexo, nacionalidad, edad, naturaleza jurídica, categoría social o preferencia ideológica, entre otros criterios; sin embargo, afirmar que todas las personas deben contribuir no implica que no habrá excepciones, ya que la causa que legitima la obligación tributaria es la existencia de capacidad idónea para tal fin, parámetro que debe entenderse vinculado con lo que se ha denominado "mínimo vital" o "mínimo existencial", y que se ha establecido en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación como una garantía fundada en la dignidad humana, configurada como el requerimiento de que los individuos tengan como punto de partida condiciones tales que les permitan desarrollar un plan de vida autónomo, a fin de facilitar que los gobernados participen activamente en la vida

democrática. En ese sentido, cuando el legislador reconoce un nivel de renta o patrimonio -o, de ser el caso, alguna definición de consumo- que debe liberarse de la obligación tributaria, no se configura una excepción real al principio de generalidad, pues debe admitirse que las personas cuyos niveles de ingreso o patrimonio apenas resultan suficientes para subsistir no deberían verse conminadas a aportar cantidad alguna a título de contribuciones, pues ello sólo agravaría su ya precaria situación, lo cual no es la intención de una obligación fundada en un deber de solidaridad entre los gobernados. Con base en lo anterior, puede afirmarse que la exclusión de la imposición al mínimo vital permite cumplir con el principio de generalidad, al posibilitar que todas las personas contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos, excepto aquellas que, al no contar con un nivel económico mínimo, deben quedar al margen de la imposición.⁵⁴

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN AMPLIO DE CONFIGURACIÓN, AL DEFINIR LAS TASAS Y TARIFAS.

La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que los gobernados deben concurrir al sostenimiento de las cargas públicas en función de sus respectivas capacidades, de lo cual se sigue que quienes más aptitud o capacidad reportan, deben contribuir de forma diferenciada y, específicamente, en mayor medida. No obstante, los principios constitucionales de la materia tributaria no permiten asumir que exista un sistema de tasas o tarifas justas per se. Lo anterior, porque la determinación de la justicia en la tributación debe considerar los siguientes elementos: a) Que la determinación de la tasa máxima forma parte del ámbito amplio de configuración política que el Tribunal Constitucional debe reconocer al legislador tributario; b) Que dicha determinación puede ser tomada considerando al sistema tributario en lo general, de tal manera que la tasa o tarifa máxima del impuesto sobre la renta puede obedecer a la definición de la tasa aplicable en otros gravámenes; c) Que el fenómeno financiero público no se agota en la propia recaudación, sino que su análisis puede abarcar también el aspecto relativo a la forma en que se distribuye el gasto público; y, finalmente, d) Que el "sacrificio" que la tributación puede significar en cada caso es un elemento eminentemente subjetivo, con base en el cual podrían llegar a desprenderse postulados generales, mas no estructuras técnicas ni parámetros de medición que pretendan ser objetivos y aplicables en la práctica. En tal virtud, se concluye que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no otorga elementos definitivos que permitan a este Alto Tribunal emitir un pronunciamiento definitivo sobre la suficiencia o corrección del tipo tributario al que deba ajustarse el gravamen. Por ello, el juicio relativo a la proporcionalidad del gravamen debe limitarse a verificar si la tributación se ajusta a la capacidad contributiva de los gobernados, conforme a una banda -cuya apreciación y medida corresponde al propio legislador-, en la que el parámetro más bajo, en el cual no debe penetrar la tributación, es el mínimo existencial o mínimo vital que permite la subsistencia del causante como agente titular de derechos y obligaciones en un Estado social y democrático de Derecho; mientras que el parámetro máximo lo constituye la no confiscatoriedad del gravamen, de tal suerte que no se agote el patrimonio del causante o la fuente de la que deriva la obligación tributaria. Esta deferencia al legislador para la delimitación de los elementos integrantes de la tabla que contiene

⁵⁴ Registro No. 168160, Localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIX, Enero de 2009, Página: 547, Tesis: 1a. X/2009, Tesis Aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa.

la tarifa obedece a la intención de otorgar plena vigencia al principio democrático, dado que las circunstancias que se han descrito reflejan la dificultad para lograr consensos en torno a quiénes deben recibir el mismo trato frente a la ley, y quiénes son lo suficientemente distintos para pagar mayores impuestos o recibir más beneficios. A juicio de este Alto Tribunal, son los procesos democráticos los competentes para establecer tales distinciones.⁵⁵

DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONSTITUYE UN LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR EN LA IMPOSICIÓN DEL TRIBUTO.

En el marco que corresponde a la materia fiscal, el derecho al mínimo vital constituye una garantía fundada en la dignidad humana y como presupuesto del Estado democrático, de tal manera que los principios especiales que rigen el sistema tributario han de ser interpretados a la luz de los principios fundamentales que informan toda la Constitución. A partir de lo anterior, la capacidad contributiva - concepto capital para juzgar en relación con la proporcionalidad del gravamen, al menos en lo que hace a impuestos directos- ha de apreciarse teniendo en cuenta el contexto real, por lo cual debe precisarse que, si bien el deber de tributar es general, el derecho al mínimo vital exige analizar si la persona que no disponga de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente puede ser sujeto de ciertas cargas fiscales que ineludible y manifiestamente agraven su situación de penuria, cuando ello puede coexistir con la insuficiencia de una red de protección social efectiva y accesible a los más necesitados. Así, se considera que los causantes deben concurrir al levantamiento de las cargas públicas con arreglo a su capacidad contributiva, en la medida en la que ésta exceda un umbral mínimo que únicamente así podrá considerarse idónea para realizar en el campo económico y social las exigencias colectivas recogidas en la Constitución. El respeto al contenido esencial de este derecho exige que no se pueda equiparar automáticamente la capacidad que deriva de la obtención de cualquier recurso con la capacidad de contribuir al gasto público, todo ello respecto de las personas que puedan carecer de lo básico para subsistir en condiciones dignas; la acepción negativa del derecho al mínimo vital se erige como un límite que el Estado no puede traspasar en materia de disposición de los recursos materiales necesarios para llevar una vida digna. Esta limitante se ha expresado tradicionalmente en la prohibición de los impuestos confiscatorios, pero también es especialmente relevante para el caso el derecho al mínimo vital, en particular el de las personas que apenas cuentan con lo indispensable para sobrevivir. Lo dicho no implica intromisión alguna en la esfera legislativa dentro de la cual se inscribe la configuración del sistema tributario, dado que la misma, por una parte, no es ilimitada -siendo que corresponde a este Alto Tribunal la verificación del apego a las exigencias constitucionales- y por el otro, no es pretensión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que legalmente se defina con toda certeza ese mínimo de subsistencia que serviría de punto de partida en la imposición, sino que se reconozca un patrimonio protegido a efectos de atender las exigencias humanas más elementales, lo cual implica excluir las cantidades o conceptos que razonablemente no puedan integrarse a la mecánica del impuesto -ya sea a nivel del objeto o que no puedan conformar su base imponible-, toda vez que dichos

⁵⁵ Registro No. 170652, Localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXVI, Diciembre de 2007, Página: 143, Tesis: 1a. CCL/2007, Tesis Aislada Materia(s): Constitucional, Administrativa

montos o conceptos se encuentran vinculados a la satisfacción de las necesidades básicas del titular.⁵⁶

DERECHO AL MÍNIMO VITAL EN EL ORDEN CONSTITUCIONAL MEXICANO.

El derecho constitucional al mínimo vital cobra plena vigencia a partir de la interpretación sistemática de los derechos fundamentales consagrados en la Constitución General y particularmente de los artículos 1o., 3o., 4o., 6o., 13, 25, 27, 31, fracción IV, y 123. Un presupuesto del Estado Democrático de Derecho es el que requiere que los individuos tengan como punto de partida condiciones tales que les permitan desarrollar un plan de vida autónomo, a fin de facilitar que los gobernados participen activamente en la vida democrática. De esta forma, el goce del mínimo vital es un presupuesto sin el cual las coordenadas centrales de nuestro orden constitucional carecen de sentido, de tal suerte que la intersección entre la potestad Estatal y el entramado de derechos y libertades fundamentales consiste en la determinación de un mínimo de subsistencia digna y autónoma protegido constitucionalmente. Este parámetro constituye el contenido del derecho al mínimo vital, el cual, a su vez, coincide con las competencias, condiciones básicas y prestaciones sociales necesarias para que la persona pueda llevar una vida libre del temor y de las cargas de la miseria, de tal manera que el objeto del derecho al mínimo vital abarca todas las medidas positivas o negativas imprescindibles para evitar que la persona se vea inconstitucionalmente reducida en su valor intrínseco como ser humano por no contar con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna. Así, este derecho busca garantizar que la persona - centro del ordenamiento jurídico- no se convierta en instrumento de otros fines, objetivos, propósitos, bienes o intereses, por importantes o valiosos que ellos sean.⁵⁷

A su vez, Marco César García Bueno sostiene en relación con el concepto del mínimo exento, que este puede ser personal o familiar. En el primer caso, es necesario respetar las necesidades básicas del contribuyente; los recursos con los que satisface sus necesidades primarias, no deben ser gravados por impuestos, independientemente de la cuantía que representen. El mínimo exento personal se mueve en el ámbito de la justicia vertical. En la medida en que la riqueza del sujeto aumente, mayores posibilidades tendrá de satisfacer sus necesidades y, por ende, de participar en el concurso de los gastos públicos. En el segundo caso, se busca beneficiar a las familias cuya situación impositiva no pueda ser resuelta

⁵⁶ Registro No. 172546, Localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXV, Mayo de 2007, Página: 792, Tesis: 1a. XCVIII/2007, Tesis Aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa

⁵⁷ Localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXV, Mayo de 2007, Página: 793, Tesis: 1a. XCVII/2007, Tesis Aislada, Materia(s): Constitucional

mediante la progresividad. Se procura establecer tratamientos discriminatorios con relación a las condiciones específicas de cada núcleo familiar. De esta forma, la tributación no obedece a condiciones cuantitativas sino cualitativas. Por lo cual los contribuyentes que teniendo los mismos ingresos netos, tienen situaciones familiares diferentes y no cuentan con el mismo nivel de capacidad contributiva.⁵⁸

En tal virtud, el objeto del derecho al mínimo vital abarca todas las medidas positivas o negativas imprescindibles para evitar que la persona se vea inconstitucionalmente reducida en su valor intrínseco como ser humano por no contar con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna. Este derecho busca garantizar que la persona no se convierta en instrumento de otros fines, objetivos, propósitos, bienes o intereses, por importantes o valiosos que ellos sean; precisándose que en el caso de la materia tributaria, el derecho al mínimo vital goza de una vertiente o dimensión negativa que erige un límite que el Estado no puede traspasar en materia de disposición de los recursos materiales necesarios para llevar una vida digna.

“El principio de proporcionalidad se obtiene de un perfecto equilibrio entre la capacidad económica y los elementos indispensables para obtenerla, lo que en conjunto da como resultado la capacidad contributiva que se representa como la suma de la capacidad económica menos los esfuerzos necesarios para obtenerla, por lo que la capacidad contributiva es el objeto de la proporcionalidad”.⁵⁹

⁵⁸ García Bueno, Mario César, **"El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal"**. Conceptos de Reforma Fiscal. Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2002. pp.45-55

⁵⁹ BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto, **"El Poder Tributario Frente a la Constitución"**, Edit. Sicco, 1ª. edición, México 2009, pág.56.

La tributación exige dos elementos: elección del objeto imponible y establecimiento del tipo impositivo.

La proporcionalidad en la elección

Para establecer una contribución deben respetarse tres criterios:

1. Idoneidad o adecuación: se desarrolla en dos vertientes: 1) aquella medida legislativa debe tener un fin legítimo y 2) debe ser objetivamente idónea o adecuada para realizarse.
2. Necesidad o indispensabilidad: la medida legislativa que restrinja un derecho fundamental debe ser estrictamente indispensable para satisfacer el fin que a aquéllos intenta oponer.
3. Proporcionalidad en sentido estricto: se refiere a la colisión de principios y ponderación, este subprincipio supone una valoración entre un derecho fundamental o un principio constitucional y el fin legislativo que origina su menoscabo.

La proporcionalidad en la imposición

Una vez elegido el objeto imponible, corresponde al legislador elaborar el tipo impositivo, en donde la proporcionalidad exige del legislador el establecimiento normativo de dos elementos:

1. Elementos impositivos: los cuáles son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.
2. Elementos neutralizadores: llamados excepciones que a su vez se dividen en totales y parciales.

Son totales cuando eliminan completamente el efecto impositivo de la contribución y serán parciales cuando neutralizan parcialmente la carga tributaria, haciéndola proporcional con los esfuerzos para obtener la riqueza gravable.⁶⁰

⁶⁰ Ídem, pág. 57.

El principio de equidad constitucional hace referencia a un principio de igualdad pero este entendió como tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales. Se refiere principalmente a un trato igual a los sujetos pasivos de un mismo tributo.

Las normas tributarias no deben establecer distinciones en cuanto a la capacidad económica por lo cual la regulación jurídica tributaria debe ser igual a los sujetos pasivos que se encuentren en las mismas condiciones que refiere la ley.

Los sujetos pasivos de la obligación fiscal pagarán tributos de manera igual que otros sujetos pasivos que se encuentren en la misma situación fiscal y aquellos sujetos pasivos que se encuentren en distinta situación fiscal pagaran desigual a los primeros.

La equidad ha sido estimada como la justicia al caso concreto, lo cual implica el tratamiento justo a un individuo o a un caso particular.

Por tanto, los contribuyentes deben ser clasificados de acuerdo a sus ingresos y su situación fiscal y en determinados grupos de igualdad de obligaciones se debe establecer la carga fiscal.

Existirá desigualdad en la imposición o tributación cuando a los contribuyentes con ingresos distintos se les aplique tarifas basadas en cuotas o porcentajes fijos aun cuando tengan distinta capacidad económica.

Por lo cual el principio de equidad en nuestro país se estructura de acuerdo a las siguientes características:

- Se basa en una noción de desigualdad

- La recaudación debe ser justa y adecuada
- Cada sujeto pasivo debe contribuir al gasto público de acuerdo a su situación frente a la ley.

Para entender mejor estos principios y no confundirlos se establecen algunas diferencias:

PROPORCIONALIDAD	EQUIDAD
Atiende a la capacidad contributiva de los contribuyentes y a la correcta distribución de las cargas fiscales.	Se refiere específicamente a la desigualdad de los causantes ante la ley. Busca la desigualdad a fin de afectar económicamente en mayor medida a las personas de mayores ingresos.
Está vinculado con la economía general del país	Se relaciona con la posición concreta del contribuyente frente a la ley fiscal.
Atiende fundamentalmente, a las tasas, cuotas o tarifas tributarias.	Se ocupa de los demás elementos del tributo.
Debe inspirarse en criterios de progresividad	Se basa siempre en una noción de igualdad
Persigue la implantación de la justicia en todo el sistema tributario nacional.	Es por excelencia la aplicación de la justicia en casos concretos.
Existe en función de la percepción de ingresos	Exclusivamente trata de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley.
Regula la capacidad contributiva de los ciudadanos	Atiende a las hipótesis normativas de nacimiento y plazo para el pago de las

	contribuciones.
Se vincula directamente con el entero de las contribuciones necesarias para sufragar los gastos públicos.	Se relaciona con la regulación justa y adecuada del procedimiento recaudatorio en sí.
Opera en atención a la capacidad contributiva del contribuyente	Sólo opera con respecto a las personas que al ser sujetos pasivos de un mismo tributo.

Equidad

“Este principio se refiere a la igualdad (formal y sustancial) que debe existir en materia fiscal para los sujetos de tributación atinente a obtener equilibrio y uniformidad entre los diversos contribuyentes, lo que conlleva a una armonía impositiva”.⁶¹

“Este principio debe atenderse a las diferencias reales de los contribuyentes, la equidad surge por reconocimiento positivo de diferencias y produce desigualdad jurídica basada en razones justificadas por la diversidad de derechos patrimoniales y posiciones de sujeción, lo que no acontece con las discriminaciones, las cuáles se basan en distinciones o diferencias negativas que obstaculizan el orden social. Por lo cual se llega a la siguiente conclusión”:⁶²

- a) La igualdad formal o política: tutelada en la Constitución Federal, en materia tributaria implica que todos los contribuyentes son igualmente tutelares de los derechos que dicha materia arroja.
- b) Las desigualdades o igualdad sustancial: surge sólo para efectos de imposición; es decir para los elementos impositivos como son: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, los cuáles si pueden ser distintos para un

⁶¹ ídem. pág.60.

⁶² ídem.

nivel de contribuyentes y para otro en virtud de ser desigualdades basadas en distinciones positivas.

- c) La discriminación: es establecer diferencias negativas, pues son solo ideas que atañen el reconocimiento de la facticidad social en la regulación normativa.

Por su parte la jurisprudencia nos establece las siguientes disposiciones respecto a los principios de equidad y proporcionalidad constitucionales:

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA DETERMINAR SI UNA CONTRIBUCIÓN CUMPLE CON ESE PRINCIPIO, ES NECESARIO ATENDER A SU NATURALEZA PARA ESTABLECER LAS FORMAS COMO SE MANIFIESTA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

La capacidad contributiva no se manifiesta de la misma manera en todas las contribuciones, pues aparece en forma directa e inmediata en los impuestos directos, como los que recaen en la renta o el patrimonio, porque son soportados por personas que perciben, son propietarias o poseedoras de ellos, mientras que en los indirectos la capacidad tiene un carácter mediato como la circulación de bienes, la erogación, el gasto y el consumo, ya que parten de la previa existencia de una renta o patrimonio, y gravan el uso final de toda la riqueza a través de su destino, gasto o tipo de erogación que refleja indirectamente dicha capacidad. Luego, para determinar si una contribución cumple con el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es necesario atender a la naturaleza de dicho tributo a fin de conocer la forma como se manifiesta y modifica la capacidad contributiva.

Acción de inconstitucionalidad 29/2008. Diputados integrantes de la Sexagésima Legislatura del Congreso de la Unión. 12 de mayo de 2008. Once votos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Maura Angélica Sanabria Martínez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Jonathan Bass Herrera.

El Tribunal Pleno, el veintiséis de marzo en curso, aprobó, con el número 2/2009, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de marzo de dos mil nueve.⁶³

⁶³ Jurisprudencia No. 167415, Seminario Judicial de la Federación, novena época, abril de 2009, pleno, pág.1129.

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

El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica. (No. Registro: 198,402. Jurisprudencia. Materia(s): Administrativa, Constitucional.⁶⁴

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.⁶⁵

⁶⁴ Jurisprudencia número 198, 401, Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, tomo V, Junio de 1997. Tesis: P./J. 42/97. Página: 36

⁶⁵ Jurisprudencia número 198,403. Jurisprudencia. Materia(s): Administrativa, Constitucional. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: V, Junio de 1997. Tesis: P./J. 41/97. Página: 43.

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.⁶⁶

2.4.2 El principio de legalidad

“El principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, es decir, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación”.⁶⁷

Los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria deben estar consignados de manera expresa en la ley, de

⁶⁶ Jurisprudencia número 184,291. Jurisprudencia. Materia(s): Administrativa. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XVII, Mayo de 2003. Tesis: P./J. 10/2003. Página: 144.

⁶⁷ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Op. Cit., pág. 257.

tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado.

Sobre el establecimiento de las contribuciones se encuentra regulada en la fracción IV del artículo 31 constitucional, que establece la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, lo que significa que solo por ley, formal y materialmente considerada, pueden ser impuestas las contribuciones, con los elementos que las integran: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, lo que nos permite aplicar en este caso el aforismo de *nullum tributum sine lege*.

La exposición del principio de legalidad se encuentra en la siguiente jurisprudencia:

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.

El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar

actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.⁶⁸

“El principio de legalidad es aquel que se constriñe a la obligatoriedad de que todo acto de autoridad se encuentre sujeto a una norma jurídica, general, abstracta, impersonal, heterónoma expedida con anterioridad a dicho acto por parte del poder competente que el orden jurídico señale para tales efectos”.⁶⁹

El principio de legalidad en materia fiscal tiene un respaldo fundamental en los artículos 14, 16 y 31 fracción IV de la Constitución.

El principio de legalidad también indica que la ley que establece la obligación contributiva debe precisar los elementos de la misma, como son: los sujetos activo y pasivo, el objeto de ella, la base, la cuota o tarifa, el periodo o fecha de paga, forma de pago, las exenciones, formas de extinción de la obligación, autoridad ante quien debe cubrirse el tributo, la determinación y exigibilidad del mismo, y los medios de defensa legal a favor del gobernado.

Con lo anterior se le da certidumbre y fijeza a la obligación fiscal, así como un firme respeto a los derechos de los particulares frente al poder público.

A través del principio de legalidad se pretende que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuesto imprevisible a o título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra opción que aplicar las

⁶⁸ Jurisprudencia No. 232797, Seminario Judicial de la Federación, séptima época, primera parte, pleno, pág.173

⁶⁹ CASTREJÓN GARCÍA, Gabino Eduardo, “Derecho Tributario”, Cárdenas Editores, México 2002.

disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.

El principio de legalidad tiene dos sentidos:

1. Legalidad formal: se refiere a que más allá de que la norma se encuentre escrita, ésta debe evitar incurrir en ambigüedades y vaguedades.
2. Legalidad sustancial: significa legislar respetando los criterios de forma y de contenido establecidos por el propio ordenamiento jurídico y procurando que la nueva ley se integre armónicamente en el mismo.

Se puede concluir que todas las autoridades fiscales sólo pueden hacer lo que la ley les permite, cuidando la correcta aplicación de la misma, para evitar el abuso de poder, la desproporción, la arbitrariedad, la injusticia o la ilegalidad en perjuicio de los particulares.⁷⁰

2.4.3 Principio de destino del gasto público

Otro principio consignado en el artículo 31, fracción IV, de la Ley Suprema, es la del destino del gasto público, requisito sin el cual no puede ser válido el establecimiento de contribuciones que no tengan por objeto satisfacer las funciones y servicios que el Estado debe prestar a la colectividad.

⁷⁰ Al respecto ver: "AUTORIDADES. Las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite". Quinta época/Instancia: pleno/Fuente: *Apéndice Semanario Judicial de la Federación de 1995*/Tomo VI, Parte SCJN/tesis 100/página 63.

Por lo tanto, cuando se compruebe que los ingresos recaudados no serán aplicados a los gastos públicos, se puede estimar que la aportación coactiva de bienes por los particulares deja de ser contribución y se concierte en una exacción arbitraria.

Miguel Valadés Villareal sostiene que “para que un gasto se considere público es necesario que:

- A) La asignación de fondos sea para expensar una atribución o competencia constitucional de la Federación, o de los Estados o de los Municipios,
- B) Quién haga el gasto sea la administración pública, centralizada o descentralizada, o los otros poderes de la Unión, de los Estados o del municipio.
- C) Que se haga conforme a una autorización consignada en el presupuesto anual de egresos, o por una ley posterior que convalide el gasto”.⁷¹

La fracción IV del artículo 31 constitucional nos indica que las contribuciones que se paguen a la Federación, a las Entidades Federativas y a los Municipios se destinen a cubrir los gastos públicos.

El gasto público tiene sentido social y un alcance de interés colectivo, de tal manera que todo lo recaudado por concepto de impuestos, derechos y contribuciones especiales, siempre debe ir enfocado a la atención de necesidades o demandas de la población, relacionadas con la prestación de servicios públicos, la construcción de obras sociales o la cobertura de requerimientos colectivos

⁷¹ VALADÉS VILLAREAL, Miguel, “Principios Constitucionales que regulan las contribuciones”, en Estudios de Derecho Público, contemporáneo, pág. 337.

contenidos fundamentalmente en el presupuesto de egresos que haya sido aprobado por el Poder Legislativo.

Por lo cual, la principal finalidad de las contribuciones es la de cubrir el gasto público, para atender la seguridad social, la educación y seguridad pública, la defensa nacional, la administración y procuración de justicia, la construcción y mantenimiento de escuelas, hospitales, caminos, impulsar la investigación científica y tecnológica, etc.

Por gastos públicos deben entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado, de una necesidad colectiva.

La fuente de los gastos públicos es precisamente el presupuesto de egresos de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios, aunque se presenten por organismos descentralizados y empresas de participación estatal, o que las erogaciones tengan un fin general o específico, pero siempre en beneficio colectivo.

Para Burgoa Toledo, “este principio se refiere al fin de la norma, en el ámbito fiscal, clasifica tres tipos de leyes:

1. Leyes presupuestales: son aquéllas que contienen una estimación de las cantidades que por contribuciones cobrará el Estado (ingresos) y la forma en que serán utilizados (egresos).
2. Leyes generales: son aquéllas que contienen generalidades, derechos y obligaciones de los contribuyentes, facultades y obligaciones de las autoridades y los medios de defensa.
3. Leyes especiales: son aquéllas que contienen los elementos impositivos y neutralizadores de cada contribución.”⁷²

⁷² BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto, Op. Cit., pág.64.

Se puede concluir que el principio de destino de gasto público, se refiere a los fines en que serán empleadas las contribuciones a cargo de los particulares para cubrir el gasto público.

2.5 LAS CONTRIBUCIONES

Son las prestaciones en dinero o en especie establecidas en la Ley unilateralmente, por el Estado, a cargo de las personas físicas y morales, para sufragar los gastos públicos, cuando se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma.

Existen diversas clasificaciones doctrinales de las contribuciones, Héctor Villegas realiza una clasificación en la que divide a los tributos en vinculados y no vinculados.

En los tributos no vinculados (impuestos) no existe conexión del obligado con actividad alguna que se singularice a su respecto o que lo beneficie, por lo tanto el hecho imponible consistirá en un hecho o situación que tenga índole abstracto como indicio de capacidad contributiva, por ejemplo recibir una renta, poseer un patrimonio, realizar un gasto.

Por su parte, en los tributos vinculados, el hecho imponible contiene, también un hecho en que el obligado ejecuta una situación en que le se halla, pero el hecho imponible está estructurado de forma tal que dentro de sus ingredientes hay asimismo una actividad o gasto a cargo del Estado que se particulariza en el obligado o repercute en su patrimonio.

El término tributo históricamente surge para referirse a la contribución forzosa que los pueblos vencedores solían imponer a los vencidos después de una gran guerra; ofrenda a los dioses.

En México, antes de su independencia, un antecedente trascendente lo encontramos en el pueblo Azteca, donde se tomo muy en cuenta la importancia de la recaudación, creando un sistema llamado “*Calpixquis*”, tratándose de impuestos normales e impuestos de guerra o para celebridades religiosas. En un principio los tributos dentro del pueblo Azteca se establecieron en especie y posteriormente a la conquista se manejaron en dinero y moneda.

En otro orden de ideas, Manuel de Juano realiza una división cuatripartita de los tributos, en impuestos, tasas, contribuciones de mejoras y parafiscales.

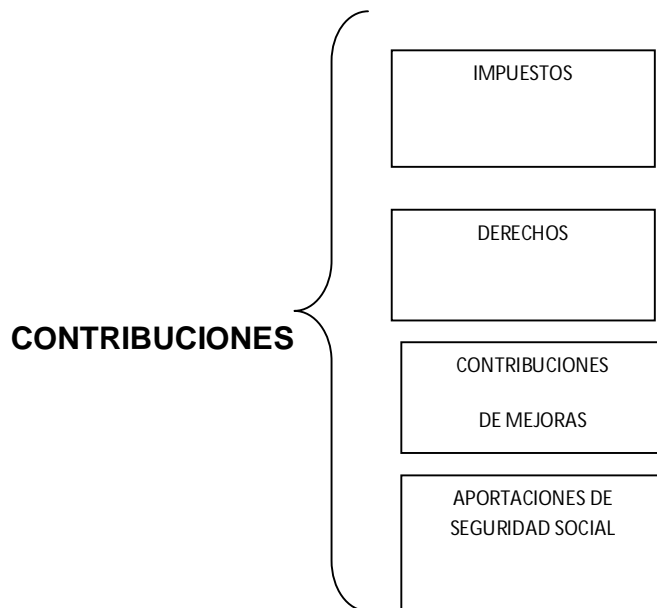
Sergio Francisco de la Garza expresa que “tanto la ciencia de las finanzas públicas como el derecho financiero, expresado por la mayoría de sus más preclaros exponentes, están de acuerdo en que los tributos puedan clasificarse en tres grandes grupos conforme a tres grandes principios de distribución de las cargas públicas. Las tres cargas tradicionales de tributos vienen a ser. Derechos, impuestos y contribuciones especiales”.⁷³

Por nuestra parte siguiendo al Código Fiscal Federal clasificamos a las contribuciones en: impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras.

Lo anterior se resume con el siguiente cuadro, el cual sintetiza al artículo 2º. Del Código Fiscal de la Federación.⁷⁴

⁷³ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Op. Cit., pág.307 y 339.

⁷⁴ Artículo 2º. Del Código Fiscal de la Federación.



2.5.1 Impuestos

La palabra impuesto proviene de la raíz latina, *impositus*, que significa tributo o carga.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º. Fracción I define a los impuestos como “las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo,” esto se refiere a aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Para Sergio Francisco de la Garza el impuesto “es una prestación tributaria ex-lege, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos”.⁷⁵

⁷⁵ Ídem.

Para Rodríguez Lobato el impuesto “es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato”.⁷⁶

“Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente”.⁷⁷

El impuesto “es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos a favor del Estado y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria”.⁷⁸

Los impuestos “son las contribuciones que conforme a la ley, exige el Estado, con carácter general, obligatoria e impersonal, a todas las personas físicas y morales, cuya situación coincide con el hecho generador del tributo, y que lleva como destino cubrir el gasto público, sin esperar una compensación o beneficio directo los sujetos pasivos.”⁷⁹

Los impuestos constituyen el ingreso más importante que percibe el poder público por medio del cual le hace frente a diversas funciones.

Para Giannini el impuesto “es una prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originada o derivada, en los casos, en la medida y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso”.⁸⁰

⁷⁶ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, “**Derecho Fiscal**” Edit. Oxford, 2ª. edición, México 2005, pág.61

⁷⁷ CARDENAS ELIZONDO, Francisco, Op. Cit., pág. 175.

⁷⁸ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Op. Cit., pág.223.

⁷⁹ ídem

⁸⁰ GIANNINI, Achille Donato, “**Instituciones de Derecho Tributario**”, Editorial Derecho Financiero, Madrid, España, 1957. Págs. 46 y 47.

Existe una necesidad del estado para hacerse de medios económicos indispensables para su subsistencia y para el interés social.

Doricela Mabarak expresa que “el impuesto es una prestación porque la relación jurídica fiscal que se establece para el pago de la contribución, la obligación recae exclusivamente sobre el contribuyente, en tanto que el derecho correlativo corre a cargo, también de manera exclusiva, de la autoridad gubernamental; es decir esta no adquiere el compromiso de entregar nada concreto o individualizado a cambio del pago efectuado, pues el contribuyente aporta la suma de dinero que se le exige en los términos legales y esto da por terminada la relación jurídica que surge entre ambos, la cual volverá a surgir cuando se realice en el futuro otro hecho que genere la obligación fiscal”.⁸¹

JURISPRUDENCIA:

IMPUESTOS. Los impuestos no son tributos establecidos en virtud de un derecho superior, sino una contribución que se basa en las cargas de la vida social. Los impuestos deben ser proporcionales a las facultades de los contribuyentes, a las rentas o al capital, según el sistema que se adopte. Si se trata de impuestos indirectos, el hecho que los causa, es lo que la ley tiene en cuenta, y la contribución debe estar en proporción de la importancia del acto.

Quinta época

Amparo administrativo directo 4205/30. Nieves José A. 24 de agosto de 1934. Unanimidad de cinco votos. Relator: Luis M. Calderón⁸²

⁸¹ MABARAK CERECEDO, Doricela, “**Derecho Financiero Público**”, Editorial Mc Graw-Hill, México, 1995, pág.60.

⁸² Jurisprudencia No. 336334, Seminario Judicial de la Federación, quinta época, segunda sala, pág. 3512.

2.5.1.1 Impuestos directos e Impuestos Indirectos

Los impuestos pueden ser directos e indirectos, serán directos cuando no son repercutibles y gravan los rendimientos e indirectos cuando si son repercutibles y gravan el consumo.

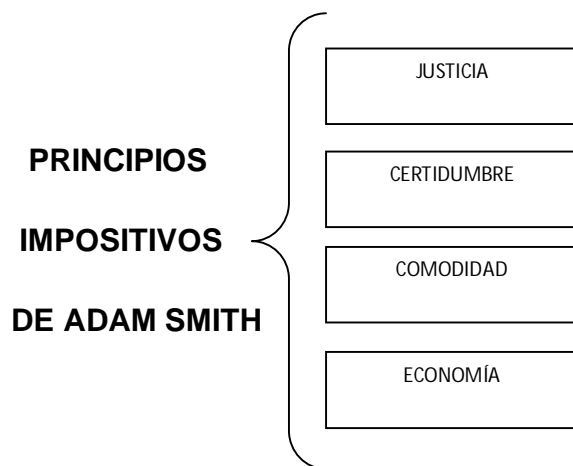
Los principios doctrinales son todos aquellos propuestos por los estudiosos de la materia a través del desarrollo histórico de la misma, por ejemplo los que fueron señalados por Adam Smith.

Adam Smith en su obra la riqueza de las naciones, señala cuatro principios cardinales en materia impositiva que son:

1. El principio de justicia. Cada quien debe contribuir al gasto público según sus posibilidades o ingresos, es decir, para la fijación y el pago de impuestos debe tenerse en cuenta la capacidad económica del contribuyente. Se refiere a la contribución al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a las capacidades económicas del contribuyente (este principio es equivalente al de la proporcionalidad).
2. El principio de certidumbre. Consiste en que todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos esenciales, debe evitarse que la autoridad abuse de su poder, con el pretexto de interpretar leyes; por tanto, la autoridad debe tener normada su actividad de forma precisa en la ley fiscal, la cuál ha de ser clara, de modo tal que no permita el abuso de ésta.
3. El principio de comodidad. Todo impuesto debe recaudarse en la época y de la manera como es más probable que convenga su pago al contribuyente.
4. Principio de economía. Consiste en que el rendimiento del impuesto debe ser lo mayor posible y su recaudación no debe ser onerosa, la diferencia

entre lo que se recauda y lo que entra efectivamente al tesoro público debe ser lo más pequeña posible.

De esta forma, los principios aludidos pueden resumirse como sigue:



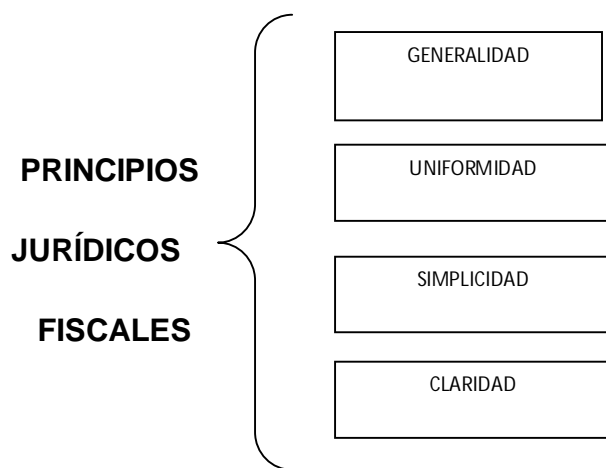
Principios jurídicos de carácter fiscal

El tratadista Alemán Adolfo Wagner, en su obra Tratado de las Ciencias de las finanzas, enumera otros principios de carácter fiscal como son:

1. Principio de generalidad. La ley debe abarcar a todas las personas cuya situación articular se ubique en la hipótesis contenida en ella, es decir, el hecho imponible, el cual al realizarse provoca el surgimiento de la obligación fiscal.
2. Principio de uniformidad. A los sujetos pasivos colocados en el mismo supuesto impositivo se les imponen obligaciones iguales.
3. Principio de simplicidad. Se refiere a que el trámite para el cumplimiento de las obligaciones fiscales no debe ser complejo, sino fácil y sencillo para cualquier contribuyente.

4. Principio de claridad. Significa que las disposiciones fiscales no deben ser concisas u oscuras, sino entendidas por los súbditos de un estado, y a que estos puedan cumplir de forma oportuna sus obligaciones fiscales.

Lo anterior se resume como sigue:



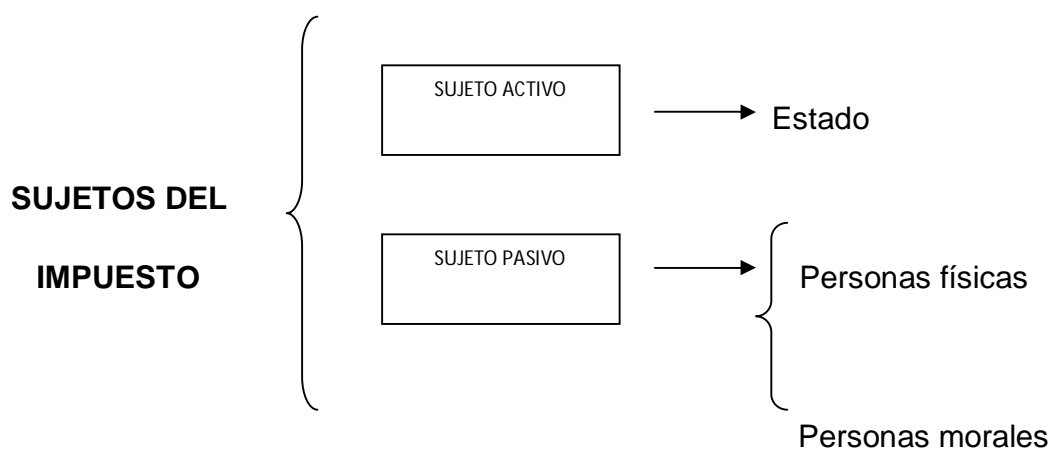
La diferencia entre los principios jurídicos fiscales y los principios de Adam Smith radica en que los primeros son jurídicos, en tanto que los segundos son teóricos o doctrinales, estos últimos deben de tomarse en cuenta para la creación y modificación de un impuesto.

Los principios de Adam Smith son de carácter doctrinario, por tanto deben tomarse en cuenta al establecer o modificar una disposición de carácter fiscal, en cambio los principios jurídicos fiscales regulan el ejercicio de la actividad fiscal del Estado, estos derivan de la legislación positiva de carácter fiscal de nuestro país.

Los principios jurídico fiscales se desprenden del contenido de nuestra Carta Magna, siendo esta la ley fundamental, a dichos principios debe sujetarse esencialmente la actividad del Estado.

2.5.1.2 Sujetos de la Relación Jurídico-tributaria

En el impuesto una vez que se ha realizado el presupuesto de hecho previsto por la ley impositiva, o sea, que se ha realizado el hecho generador, surge la obligación fiscal, y, por lo tanto, hay un sujeto activo y un sujeto pasivo de la obligación, siendo siempre el sujeto activo el Estado. El sujeto pasivo pueden serlo las personas físicas y las morales.



2.5.1.3 Características de los impuestos:

- Debe estar establecido en una ley
- Debe ser obligatorio
- Debe ser proporcional y equitativo
- Se trata de contribuciones que deben hacer las personas físicas y morales que encuadren dentro de la hipótesis normativa.
- Su pago es en dinero o en especie
- El entero del impuesto es obligatorio

- Solo es concebible mediante un precepto jurídico
- Está a cargo de las personas físicas y morales
- Su finalidad es fiscal

2.5.1.4 Efectos de los impuestos

Se refieren a las consecuencias que se engendran, con motivo de su establecimiento, nacimiento, determinación, pago, evasión y exigibilidad, en relación con el fisco, sujetos pasivos y terceras personas vinculadas con la obligación tributaria.

1. Morales. Estos buscan lograr conductas éticas en la sociedad.
2. Políticos. El excesivo impuesto puede ser causa de revoluciones.
3. Económicos. Los principales efectos económicos de los impuestos son: repercusión, difusión y absorción.

Repercusión. Es aquel proceso por medio del cuál el contribuyente desplaza el impuesto total o parcialmente a otras personas, en este proceso existen tres fases:

- a) Percusión. Es la caída del impuesto sobre el sujeto pasivo.
- b) Traslación. Es el hecho de pasar la carga del impuesto a otra u otras personas.
- c) Incidencia. Es la caída del impuesto sobre la persona que realmente lo paga, es decir, que ve afectada su economía por la trascendencia del impuesto.

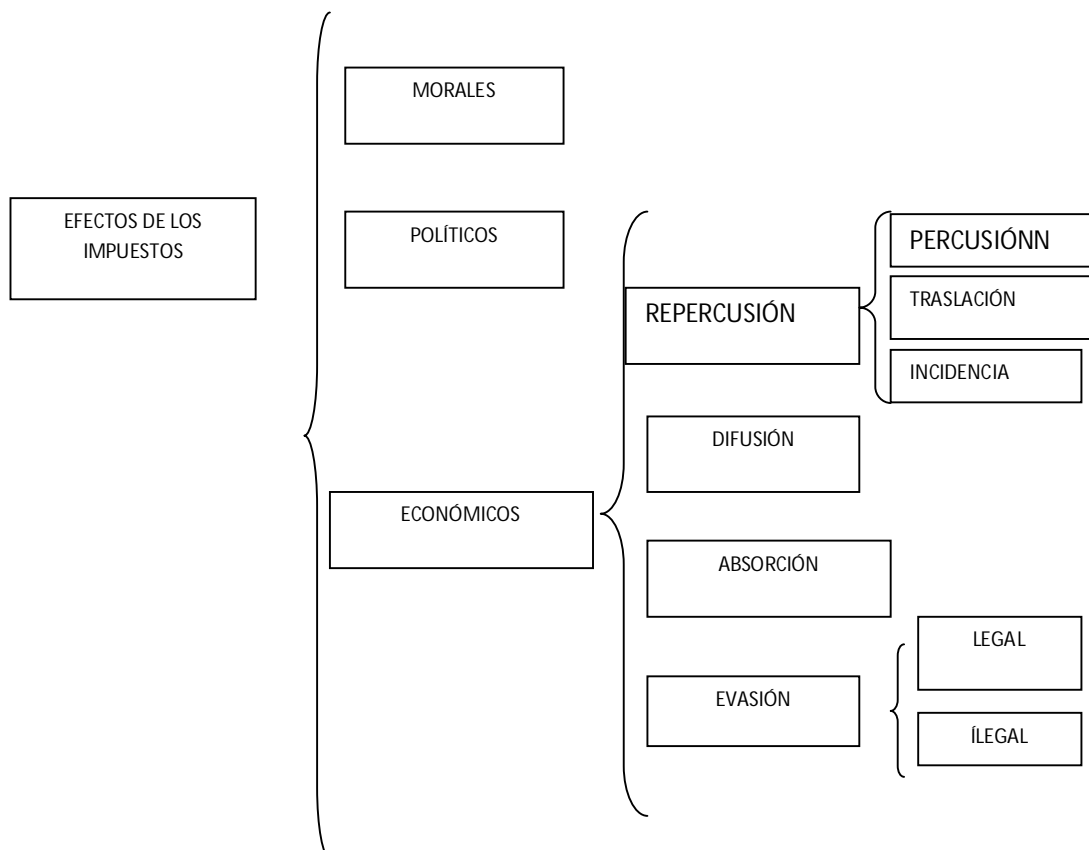
Evasión. Consiste en eludir el pago del impuesto, hay dos formas de evasión: legal e ilegal.

La legal, también llamada elusión, se refiere al no pago de la contribución pero interpretando y relacionando las disposiciones fiscales.

La evasión es ilegal cuando, para eludir el pago del impuesto, se realizan actos violatorios de las normas legales.

La evasión se presenta cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto recurriendo a conductas violatorias de la ley, ya sea porque realice lo que ésta prohíbe u omite efectuar lo que ordena.

La elusión consiste en sustraerse del pago del impuesto pero sin recurrir a conductas ilícitas, ya sea trasladando la fuente del impuesto a un lugar diferente de aquél en que debe aplicarse el tributo, o absteniéndose de realizar los hechos o actos específicamente gravados por la ley.



2.5.1.5 Clasificación de los impuestos

Una primera clasificación divide a los impuestos en directos e indirectos, son impuestos directos aquellos que no pueden ser trasladados y son indirectos los que si pueden ser trasladados por lo tanto no inciden en el patrimonio del sujeto pasivo, sino en el de otras personas.

2.5.1.5.1 Impuestos Directos

“Los impuestos directos son aquéllos que recaen directamente en el contribuyente, en tanto persona natural o jurídica e incluyen los impuestos sobre la renta, los que se cobran a las sucesiones y herencias, los impuestos al enriquecimiento, y las cantidades que se pagan al fisco por la realización de diversos trámites personales, como la obtención de documentos de identidad, licencias, pago de derechos, etc.”.⁸³

Los impuestos directos en especial aquellos que se aplican sobre la renta, suelen ser progresivos, es decir, más que proporcionales en relación con la rentas de los contribuyentes, por lo cual los utilizan los gobiernos que intentan redistribuir la riqueza entre los miembros de la sociedad.

“Impuesto directo es aquél en el legislador se propone alcanzar inmediatamente el verdadero contribuyente, es decir, suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden”.⁸⁴

⁸³ MENDOZA BREMAUNTZ, Emma, et al. Op. Cit., pág. 220.

⁸⁴ FLORES ZAVALA, Ernesto, Op. Cit., pág.299.

Desde el punto de vista administrativo, los impuestos directos son los que recaen sobre las personas, la posesión, o el disfrute de la riqueza, gravan situaciones normales y permanentes y son más o menos estables.

Se puede clasificar entre los impuestos directos aplicables a las Pequeñas y Medianas Empresas al Impuesto Sobre la Renta y al Impuesto Empresarial a Tasa Única.

De acuerdo con la doctrina, los impuestos directos tienen las siguientes ventajas:

1. Aseguran al Estado una renta cierta, conocida con anticipación y que puede contar con fijeza.
2. Hacen posible la realización de la justicia fiscal
3. Tienen en tiempo de crisis cierta fijeza o cuando menos mayor fijeza que los indirectos.

Estos impuestos presentan las siguientes desventajas:

1. Son muy sensibles a los contribuyentes
2. Son poco productivos
3. Son poco elásticos
4. Los impuestos directos se prestan mas a la arbitrariedad por parte de los agentes fiscales
5. Dejan sin gravar a un gran sector social.

2.5.1.5.2 Impuestos Indirectos

“En este tipo de impuestos el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión. Las calidades del sujeto del impuesto y pagador son distintas. El legislador grava al sujeto a sabiendas de que éste trasladará el impuesto al pagador”.⁸⁵

Los impuestos indirectos, cuando recaen en todos o casi todos los bienes y no en los pocos que se consideran suntuarios, resultan en contrapartida regresivos, porque los consumidores de menores recursos no pueden prescindir de la compra de ciertos bienes y servicios; por lo tanto, el impuesto reduce más que proporcionalmente los ingresos que reciben.

Los impuestos indirectos son los que se cargan sobre las mercancías o las transacciones que se realizan con ellas⁸⁶: así sucede en el caso de los impuestos a las ventas, al valor agregado (IVA) o añadido, cuando se pagan aranceles para importar bienes, etc.

Los impuestos indirectos son percibidos con ocasión de un hecho, de un acto, de un cambio aislado o accidental.

Los impuestos indirectos presentan las siguientes ventajas:

1. Son poco perceptibles para los que en realidad los pagan
2. Son más productivos que los impuestos directos

⁸⁵ FLORES ZAVALA, Ernesto, Op. Cit., pág. 299.

⁸⁶ MENDOZA BREMAUNTZ, Emma, et al. Op. Cit., 583 págs.

3. Permiten gravar a todo un sector de la población que escapa de los impuestos directos
4. Tienen una gran elasticidad
5. Es posible incrementar su rendimiento con una elevación de cuotas, sin que provoque tantas protestas como en los impuestos directos.
6. Son voluntarios.

Las desventajas de los impuestos indirectos son las siguientes:

1. No son justos
2. No tienen la misma fijeza que los impuestos directos
3. Los gastos de precepción son muy elevados
4. Producen molestias que entorpecen la industria por la necesidad de controlarlos.

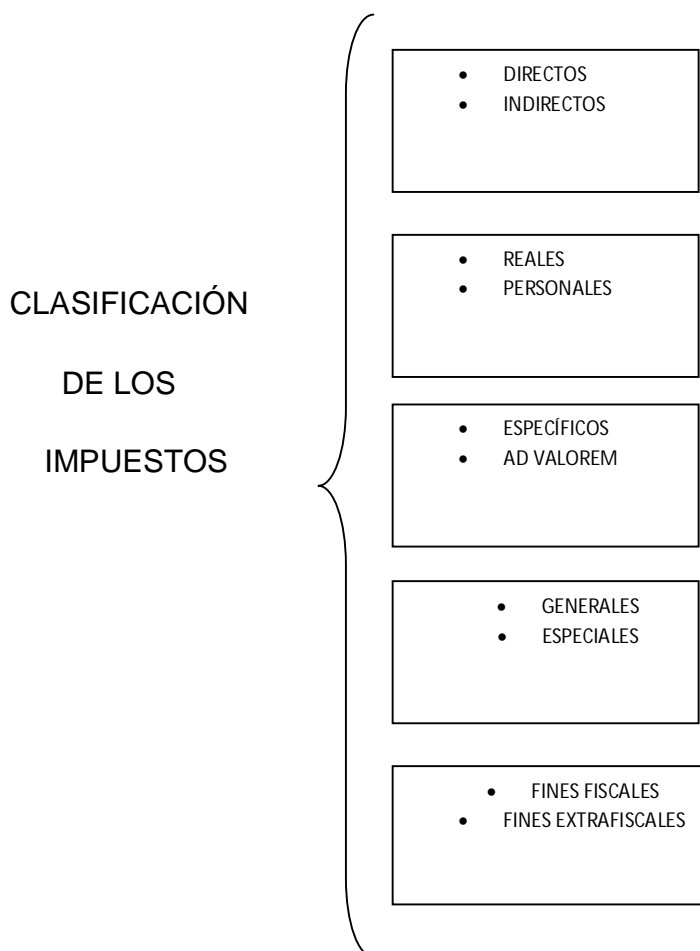
En esta clasificación se encuentran el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto especial sobre Producción y Servicios.

Otra clasificación los divide en reales y personales, los primeros son los que se establecen atendiendo, exclusivamente, a los bienes o cosas que gravan, los segundos son los que se establecen en atención a las personas.

Hay impuestos específicos y *ad valorem*, los primeros son aquellos que establecen una función de unidad de medida o calidad del bien gravado y los segundos son los que se establecen en función del valor del bien gravado.

Por otra parte tenemos una división en generales y especiales, siendo los primeros aquellos que gravan diversas actividades u operaciones, en cambio el impuesto especial es el que grava una actividad determinada en forma aislada.

Existen impuestos con fines fiscales y con fines extrafiscales. Los impuestos con fines fiscales son los que se establecen para recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el presupuesto de egresos y los impuestos con fines extrafiscales son los que se establecen sin el ánimo de recaudarlos ni de obtener de ellos ingresos para satisfacer el presupuesto.



2.5.1.6 ELEMENTOS DEL IMPUESTO

A) El sujeto activo quién es el acreedor del impuesto es la entidad pública que tiene la obligación y la facultad de exigir el pago de la contribución y este puede ser la federación, las entidades federativas y los municipios.

B) El sujeto pasivo quién es la persona física o moral mexicana o extranjera, que conforme a la legislación fiscal respectiva debe aportar una parte de su riqueza para cubrir el gasto público.

El sujeto pasivo del impuesto es todo ente económico al que se le genera la obligación de contribuir a favor del fisco, por haberse ubicado en el presupuesto de hecho al que la ley imputa esa obligación tributaria, y por ello puede ser una persona física o jurídica colectiva, pública o privada, mexicana o extranjera que quede encuadrada en la hipótesis normativa del gravamen.

De tal manera que el sujeto pasivo del impuesto será entonces el individuo cuya situación coincide con lo que la ley señala como el motor que genera el crédito fiscal, es decir que se trata de la persona que realiza el acto, la actividad, el servicio o que es dueña de los bienes sobre los cuáles recae el tributo y que la ley toma y encuentra como su fundamento de hecho para fincar y exigir el impuesto.

C) El objeto del impuesto, es la materia sobre la cual recae el gravamen, es decir, los hechos o circunstancias que generan o hacen nacer el crédito fiscal y se refiere a los actos, actividades, ingresos, bienes u operaciones en virtud de las cuáles una persona física o moral se ve obligada a pagar un determinado tributo.

D) La cuota del impuesto: es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria.

E) Tarifas. Son las listas de unidades correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría de actos, bienes o servicios gravados.

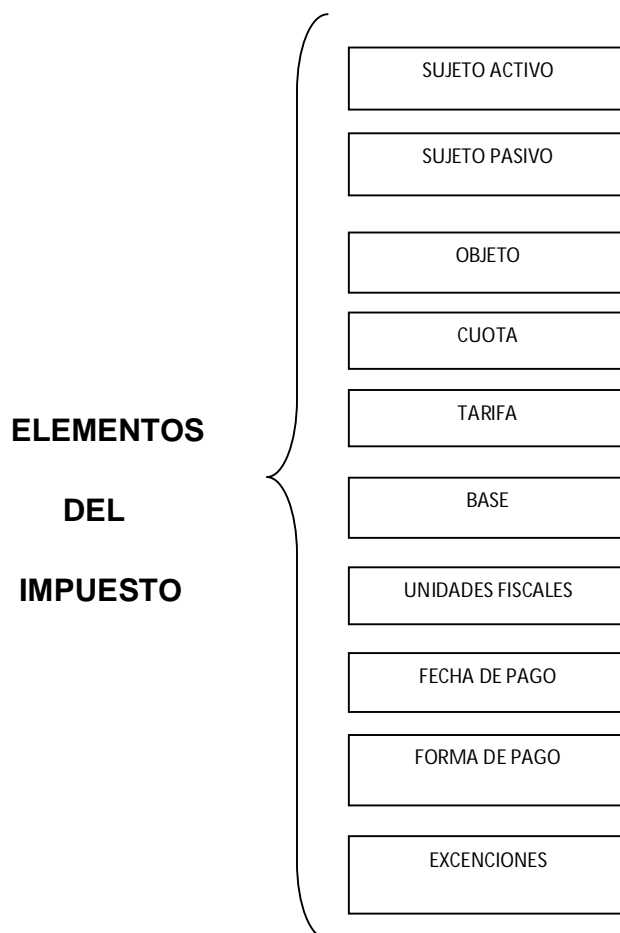
F) La base del impuesto. Es la cuantía, el monto de ingresos o el valor de las cosas sobre la que se determina el impuesto a cargo del sujeto pasivo principal o de los responsables solidarios

G) Unidad fiscales. Es la cantidad delimitada en medida, número, peso o litraje sobre la que la ley fija una cantidad específica que debe pagarse por concepto del impuesto y que servirá para hacer el cálculo correspondiente a cada caso concreto.

H) La fecha o periodo de pago.

I) La forma de pago

J) Exenciones del impuesto. Se refiere a los supuestos de las personas físicas y morales que están liberadas de la obligación contributiva, por razones económicas, sociales o políticas.



2.5.2 Derechos

La segunda figura tributaria en importancia como fuente de recursos para el Estado es la que se denomina Derechos.

Los derechos son contraprestaciones que los particulares pagan al Estado por la prestación de un servicio determinado.

Para Rodríguez Lobato “los derechos son las contraprestaciones en dinero que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales que de manera directa e individual reciben la prestación de servicios jurídicos administrativos inherentes al propio Estado en sus funciones de Derecho Público y que están destinadas al sostenimiento de estos servicios”.⁸⁷

Los define el artículo 2 fracción IV del Código Fiscal Federal como “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 los presten organismos descentralizados u órganos desconcentrados”.

“Los derechos son contribuciones estatuidas en la ley, que deben cubrir al Estado las personas físicas y morales que alcancen los beneficios directos o particulares por los servicios públicos que les presta, o por usar, disfrutar o disponer de los bienes del dominio público, en los casos y condiciones que así lo marque la legislación respectiva”.⁸⁸

⁸⁷ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Op. Cit.,, pág.77

⁸⁸ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Op. Cit.,, pág. 251

Los servicios públicos pueden ser aquéllos en que el Estado ejerce el monopolio de los mismos, o por disposición legal al prestarse a los particulares generan dicha contribución.

Los bienes de dominio público que generan el pago de derechos son aquéllos que se encuentran catalogados en la Constitución federal y en la Ley General de Bienes Nacionales como inalienables, imprescriptibles, e inembargables y se dividen en bienes de uso común y los destinados a un servicio público.

También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados, porque presten servicios exclusivos del Estado. De este concepto se deriva que:

- Los derechos son contribuciones.
- Los derechos deben estar establecidos en una ley.
- Por servicios que preste el Estado en sus funciones de derechos público deben pagarse derechos.
- Por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación tienen que pagarse derechos.

Sujetos

El Estado es el sujeto activo y la persona física o moral prestataria del servicio jurídico administrativo es el sujeto pasivo

Características

Los Derechos tienen las siguientes características:

1. El servicio que se preste al usuario debe ser aprovechado directa e individualmente por éste.
2. El servicio debe prestarlo la administración activa o centralizada.

3. El cobro debe fundarse en una ley
4. El pago es obligatorio
5. Debe ser proporcional y equitativo

Al respecto resulta importante hacer mención a la siguiente tesis emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

DERECHOS POR SERVICIOS. SU CONNOTACIÓN.

Si bien es cierto que de acuerdo con la doctrina jurídica y la legislación fiscal, los tributos conocidos como derechos, o tasas en otras latitudes, son las contribuciones que se pagan al Estado como contraprestación de los servicios administrativos prestados, sin embargo, la palabra "contraprestación" no debe entenderse en el sentido del derecho privado, de manera que el precio corresponda exactamente al valor del servicio prestado, pues los servicios públicos que realiza el Estado se organizan en función del interés general y secundariamente en el de los particulares, ya que con tales servicios se tiende a garantizar la seguridad pública, la certeza de los derechos, la educación superior, la higiene del trabajo, la salud pública y la urbanización. Además, porque el Estado no es la empresa privada que ofrece al público sus servicios a un precio comercial, con base exclusivamente en los costos de producción, venta y lucro debido, pues ésta se organiza en función del interés de los particulares. Los derechos constituyen un tributo impuesto por el Estado a los gobernados que utilizan los servicios públicos y están comprendidos en la fracción IV del artículo 31 constitucional, que establece como obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y, por tanto, los servicios aludidos se han de cubrir con los gravámenes correspondientes, que reciben el nombre

DERECHOS POR SERVICIOS. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD SE RIGEN POR UN SISTEMA DISTINTO DEL DE LOS IMPUESTOS.

Las garantías de proporcionalidad y equidad de las cargas tributarias establecidas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que el legislador trata de satisfacer en materia de derechos a través de una cuota o tarifa aplicable a una base, cuyos parámetros contienen elementos que reflejan la capacidad contributiva del gobernado, se traduce en un sistema que únicamente es aplicable a los impuestos, pero que en manera alguna puede invocarse o aplicarse cuando se trate de la constitucionalidad de derechos por servicios, cuya naturaleza es distinta de la de los impuestos y, por tanto, reclama un concepto adecuado de esa proporcionalidad y equidad. De acuerdo con la doctrina jurídico-fiscal y la legislación tributaria, por derechos han de entenderse: "las contraprestaciones que se paguen a la

⁸⁹ Jurisprudencia No. 196935, Seminario Judicial de la Federación, novena época, enero de 1998, pleno, tesis p/j 1/98.

hacienda pública del Estado, como precio de servicios de carácter administrativo prestados por los poderes del mismo y sus dependencias a personas determinadas que los soliciten", de tal manera que para la determinación de las cuotas correspondientes por concepto de derechos ha de tenerse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos.⁹⁰

2.5.3 Contribuciones de Mejoras

LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES

Emilio Margáin Manautou define a la contribución especial como "una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra o la prestación de un servicio público de interés general, que los beneficia en forma específica".⁹¹

Adolfo Arrijoa Vizcaíno expresa que "las contribuciones especiales son las prestaciones que el Estado obtiene por la realización de servicios públicos generales e indivisibles, normalmente constituidos por obras de urbanización, gravando a los particulares que se benefician de manera directa y específica con motivo de la realización de tales obras, ya sea sobre el incremento ganado o plusvalía obtenida, o bien mediante la recuperación proporcional del costo de las obras o servicios de que se trate".⁹²

El artículo 2 fracción III, define las contribuciones de mejoras como las establecidas en la Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

⁹⁰ Jurisprudencia número 2/1998, Semanario Judicial de la federación, novena época, enero de 1998, pleno,

⁹¹ MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, Op. Cit, pág. 98.

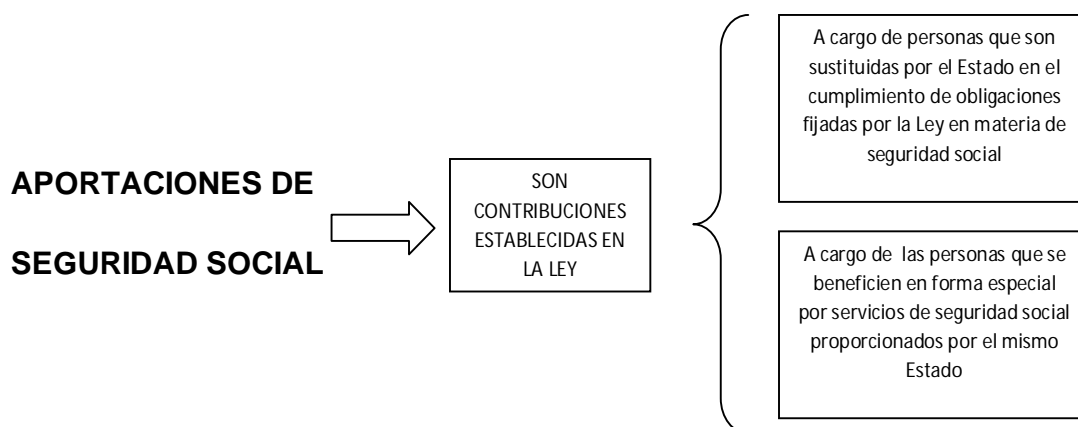
⁹² ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Op. Cit., pág 263.

Por lo cual las características esenciales de las contribuciones especiales son:

- Son de carácter obligatorio para los particulares.
- El pago es por la ejecución de obra o al servicio público prestado por la administración pública.
- La contribución únicamente la pagan los sujetos que obtienen un beneficio directo e inmediato.

2.5.4 Aportaciones de Seguridad Social

Son definidas por el art. 2 fracción II, del Código Fiscal Federal como las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.



CARACTERÍSTICAS:

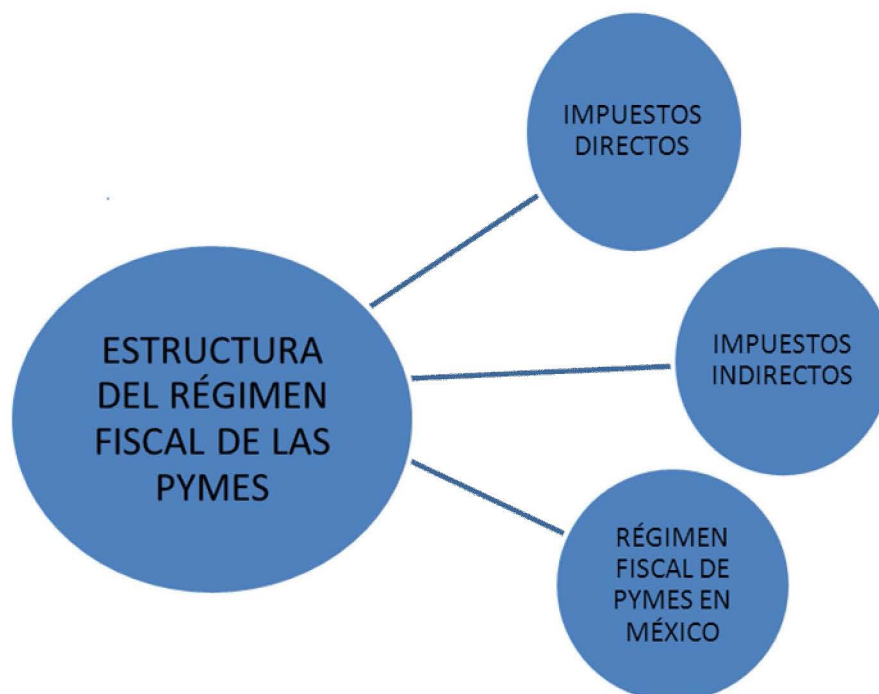
- Son contribuciones
- Deben estar establecidas en una ley
- Son a cargo de personas físicas o morales

Son a favor de entidades o dependencias públicas federales.

La potestad tributaria, para fijar las contribuciones necesarias, se ha sustentado en el propio poder soberano, pero también en la obligación que tienen los contribuyentes que cuentan con capacidad contributiva de aportar los recursos necesarios para la subsistencia del Estado.

CAPÍTULO TERCERO

RÉGIMEN FISCAL DE LAS PYMES



CAPÍTULO TERCERO.- ESTRUCTURA DEL RÉGIMEN FISCAL DE LAS PYMES

Los impuestos han sido clasificados tradicionalmente en dos grandes grupos como son: impuestos directos e impuestos indirectos.

3.1 IMPUESTOS DIRECTOS

3.1.1 IMPUESTO SOBRE LA RENTA

La ley que lo establece es la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, la actual Ley del Impuesto Sobre la Renta entró en vigor el 1 de enero del 2002, abrogando la Ley del ISR publicada en el diario oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1980, cuyas características principales son:

- La tasa para 2010-2012 es del 30%, la tasa para 2013 será del 29%.
- Se establece el acreditamiento de subsidio al empleo contra el ISR a cargo y el retenido a terceros.
- Se establece una reducción del ISR a las personas morales que realicen exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas.

Concepto de Renta

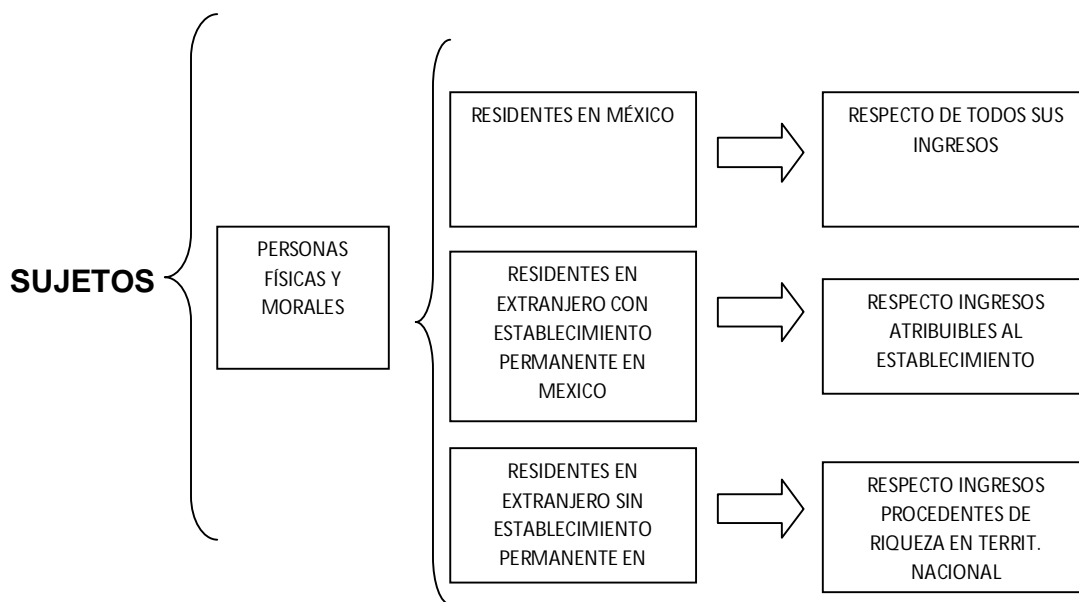
“Renta es el ingreso procedente de la explotación de los bienes, de la explotación del trabajo, o de la combinación de ambas explotaciones”.⁹³

⁹³ CHAPOY BENITEZ, Dolores Beatriz, “Derecho Financiero”, Edit. Mc. Graw- Hill, 1ª. edición, México 1997, pág.81.

“Se llama renta, al producto del capital, del trabajo o de la combinación del capital y del trabajo”.⁹⁴

Concepto general del objeto del Impuesto sobre la Renta

“El impuesto que grava todos los ingresos que se acumules, en dinero, especie, servicios o en crédito, originados por el trabajo personal, bienes, por ganancia en la enajenación de bienes, premios, hechos o actos jurídicos, capital, actividades empresariales, utilidades por fluctuación de monedas extranjeras, o la combinación de todos ellos, que aumenten el patrimonio del contribuyente, persona física o moral, mexicana o extranjera, residente en el país o fuera de él, provenientes de fuentes de riqueza ubicadas en territorio nacional, restando las deducciones, pérdidas, bienes exceptuados del pago y estímulos fiscales autorizados por la ley”.⁹⁵



⁹⁴ FLORES ZAVALA, Ernesto, Op. Cit., pág.477.

⁹⁵ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, “**Derecho Fiscal Mexicano**”, Edit. Cárdenas editor y distribuidor, 9ª. edición, México 1994, pág.355.

Cálculo del Impuesto Sobre la Renta para las personas morales

Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio, la tasa del 30%. La cual es vigente para los años 2010-2012 y arribando a una tasa del 29% para 2013.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

- I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por el título II de la Ley del ISR. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.

Objeto del ISR respecto de las personas físicas, con motivo de los ingresos provenientes por actividades empresariales

Se entenderá por actividades empresariales conforme al artículo 16 del Código Fiscal Federal las siguientes:

- I. Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.

II. Las industriales entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.

III. Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

IV. Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

V. Las de pesca que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

VI. Las silvícolas que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

Se considera empresa la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo, ya sea directamente, a través de fideicomiso o por conducto de terceros; por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales.(artículo 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta).

Deducciones autorizadas para las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales

Las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales, podrán realizar las siguientes deducciones:

- I. Las devoluciones que se 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. (Se deroga).
- 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 del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de la LIVA.
- 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 a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados. Para estos efectos, se considera que los pagos por intereses moratorios que se realicen con posterioridad

al tercer mes siguiente a aquél en el que se incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquél en el que se incurrió en mora, hasta que el monto pagado exceda al monto de los intereses moratorios devengados deducidos correspondientes al último periodo citado.

- X.** El ajuste anual por inflación que resulte deducible en los términos del artículo 46 de la LIVA.

- 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 LIVA.

Las PYMES se ven afectadas directamente por el alza de las tasas impositivas del Impuesto Sobre la Renta.

Con el ISR que aumenta su tasa del 28 a 30%, se ve disminuida la utilidad neta de las compañías, que es de donde las empresas se financian para reinvertir y continuar operando.

Las PYMES requieren beneficios adicionales en materia fiscal para enfrentar los factores que las han llevado al cierre de empresas y poder subsistir por lo cual se sugiere, en cuanto al ISR una política fiscal que consiste en: no limitar las deducciones de inversiones, no topar los gastos necesarios, deducir las compras en ISR como se hace en IETU.

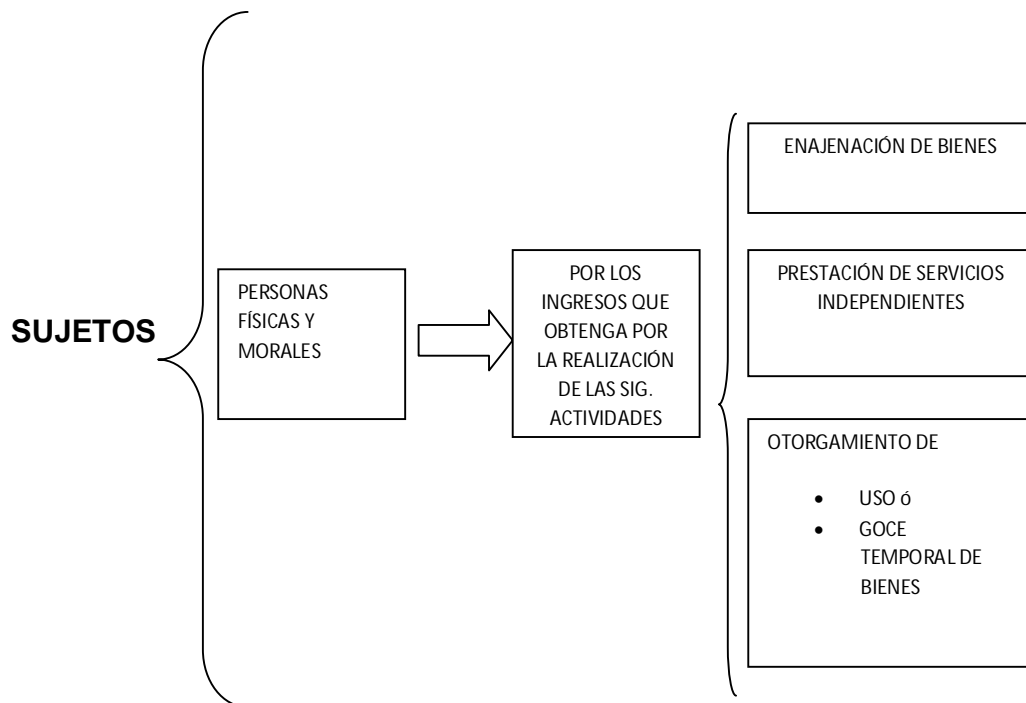
3.1.2 IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA

La Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única fue aprobada por el Congreso de la Unión el 1° de Junio de 2007, como parte del paquete de Reforma Fiscal propuesto por el Ejecutivo encabezado por el Presidente Felipe de Jesús Calderón Hinojosa. Dicha Ley entró en vigor el 1 de Enero del 2008, cuyas características principales son:

- La tasa del IETU será de 16.5% en 2008, del 17% en 2009 y de 17.5% para los años siguientes.
- Los activos fijos podrán deducirse de forma inmediata.
- Solo se podrán deducir los conceptos que la propia Ley establece.
- No se permite la deducción de los bienes importados temporalmente.
- El IETU del ejercicio y los pagos provisionales se deberán enterar en los mismos plazos fijados para los pagos de ISR

Conforme a lo previsto en el artículo 1 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única vigente, están obligadas al pago del impuesto empresarial a tasa única, las personas físicas (Con actividad empresarial o régimen intermedio) y las morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos que obtengan, independientemente del lugar en donde se generen, por la realización de las siguientes actividades:

- Enajenación de bienes.
- Prestación de servicios independientes.
- Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y servicios.



Tasa

La tasa del IETU es del 17.5%. En resumen, lo que se pagará será la cantidad que de los ingresos obtenidos (ganancia por venta de bien o servicio), menos las deducciones debidamente requisitadas, y que son conforme a derecho, dando un resultado que se multiplicara por 0.17. Dando así el impuesto a proporcionar al gobierno mexicano.

Base

El impuesto empresarial a tasa única se calcula aplicando la tasa del impuesto a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos por las actividades gravadas descritas anteriormente, las deducciones autorizadas que establece esta Ley.

Deducciones autorizadas en el IETU

Los contribuyentes sólo podrán efectuar las deducciones siguientes:

I. Las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que utilicen para realizar las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley o para la administración de las actividades mencionadas o en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios, que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única.

II. Las contribuciones a cargo del contribuyente pagadas en México, con excepción de los impuestos empresarial a tasa única, sobre la renta, y a los depósitos en efectivo, de las aportaciones de seguridad social y de aquéllas que conforme a las disposiciones legales deban trasladarse. Igualmente son deducibles el impuesto al valor agregado o el impuesto especial sobre producción y servicios, cuando el contribuyente no tenga derecho a acreditar los mencionados impuestos que le hubieran sido trasladados o que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, que correspondan a erogaciones deducibles en los términos de esta Ley, así como las contribuciones a cargo de terceros pagadas en México cuando formen parte de la contraprestación, excepto tratándose del impuesto sobre la renta retenido o de las aportaciones de seguridad social.

También son deducibles las erogaciones por concepto de aprovechamientos a cargo del contribuyente por concepto de la explotación de bienes de dominio público, por la prestación de un servicio público sujeto a una concesión o permiso, según corresponda, siempre que la erogación también sea deducible en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

III. El importe de las devoluciones de bienes que se reciban, de los descuentos o bonificaciones que se hagan, así como de los depósitos o anticipos que se devuelvan, siempre que los ingresos de las operaciones que les dieron origen hayan estado afectos al impuesto establecido en esta Ley.

IV. Las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas convencionales, siempre que la ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de riesgos creados, responsabilidad objetiva, caso fortuito, fuerza mayor o por actos de terceros, salvo que los daños y los perjuicios o la causa que dio origen a la pena convencional, se hayan originado por culpa imputable al contribuyente.

V. La creación o incremento de las reservas matemáticas vinculadas con los seguros de vida, o de los seguros de pensiones derivados de las leyes de seguridad social, realizada por las instituciones de seguros autorizadas para la venta de los seguros antes mencionados, en términos de lo previsto en las fracciones I y II del artículo 8 de la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, así como la creación o incremento que dichas instituciones realicen de los fondos de administración ligados a los seguros de vida.

VI. Las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados o a sus beneficiarios cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas contratadas, así como las cantidades que paguen las instituciones de fianzas para cubrir el pago de reclamaciones.

VII. Los premios que paguen en efectivo las personas que organicen loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase, autorizados conforme a las leyes respectivas.

VIII. Los donativos no onerosos ni remunerativos en los mismos términos y límites establecidos para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

IX. Las pérdidas por créditos incobrables, que sufran los contribuyentes a que se refiere el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 3 de esta Ley, respecto de los servicios por los que devenguen intereses a su favor, siempre que se cumplan los supuestos previstos en el artículo 31 fracción XVI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aun cuando para los efectos de este último impuesto hayan optado por efectuar la deducción a que se refiere el artículo 53 de la citada Ley.

X. Las pérdidas por créditos incobrables y caso fortuito o fuerza mayor, deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, correspondientes a ingresos afectos al impuesto empresarial a tasa única, de conformidad con las presunciones establecidas en los párrafos segundo y tercero de la fracción IV del artículo 3 de esta Ley, hasta por el monto del ingreso afecto al impuesto empresarial a tasa única.

INGRESOS GRAVADOS:

Son objeto de este impuesto los siguientes ingresos COBRADOS:

- Ingresos por la enajenación de bienes, prestación de servicios u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.
- Anticipos o depósitos que se restituyan al contribuyente.
- Las bonificaciones o descuentos que reciban por operaciones que se hubieran deducidos.
- Recuperación de seguros de bienes que se hubieran deducidos para el ISR.
- Ingresos por exportación.

INGRESOS EXENTOS:

No se pagará el IETU por los siguientes ingresos:

- Los percibidos por la Federación, Entidades Federativa y municipios.
- Los percibidos por partidos políticos, sindicatos obreros, cámaras de comercio, organizaciones con fines científicos, políticos, religiosos y culturales, organizaciones que administran cajas de ahorro y asociaciones de padres de familia.
- Los percibidos por Personas Morales No contribuyentes que para efectos del ISR estén autorizadas para obtener donativos deducibles siempre que no distribuyan remantes a sus socios.
- Los ingresos por actividades agropecuarias hasta por el monto exento para ISR, siempre que estén inscritos al RFC.
- Fondos de pensiones o jubilaciones accionistas de personas morales.
- La enajenación de acciones, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito.
- La enajenación de monedas
- Los ingresos accidentales de persona física.

DETERMINACION DEL IETU.

El IETU se determinará por ejercicios y en pagos provisionales mensuales acumulados, calculados de la siguiente manera:

INGRESOS COBRADOS

(-) DEDUCCIONES PAGADAS.

BASE DE IETU

(X) TASA DEL 17.5% para 2010

(=) IETU del ejercicio

ACREDITAMIENTOS.

Contra el IETU del ejercicio se podrán acreditar los siguientes conceptos:

IETU DEL EJERCICIO

- (-) CRÉDITO POR IETU NEGATIVO DE LOS 10 EJERCICIOS ANTERIORES (se originará cuando los ingresos sean menores a las deducciones. El resultado negativo se multiplicará por la tasa vigente de IETU y será el crédito fiscal acreditable)

- (-) EROGACIONES POR SALARIOS, ASIMILADOS Y APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL POR 17.5%

- (-) CRÉDITO FISCAL POR SALDO PENDIENTE DE DEDUCIR “ACTUALIZADO” DE INVERSIONES DE LOS AÑOS 1998 A 2007 (Representa el producto total los Saldos Pendientes de Deducir de las Inversiones adquiridas durante los últimos 10 años, multiplicados por la tasa vigente de IETU y el resultado por un 5% en cada año. Crédito solo aplicable durante 10 años por lo que solo se podrá deducir el 50% (5% en cada año, durante 10 años))

(-) ISR PROPIO DEL EJERCICIO (Incluyendo el ISR PAGADO POR DIVIDENDOS DISTRIBUIDOS, sin incluir el ISR Pagado mediante ACREDITAMIENTOS O ESTÍMULOS)

(=) IETU A CARGO O CERO (no podrá originarse un IETU a favor por acreditamientos)

(-) PAGOS PROVISIONALES DE IETU

(=) IETU A PAGAR O SALDO A FAVOR DE IETU

FECHAS DE PAGO.

- El IETU del ejercicio y los pagos provisionales se deberán enterar en los mismos plazos fijados para los pagos de ISR

OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES OBLIGADOS AL PAGO DEL IETU.

- Llevar contabilidad en los términos del Código Fiscal de la Federación
- Expedir comprobantes por las actividades que realicen.
- Considerar precios y montos comprobables entre partes independientes en operaciones entre partes relacionadas (precios de transferencia)
- La designación de un representante común en operaciones en copropiedad o en sociedad conyugal.

Las PYMES se ven afectadas por el IETU de manera directa, dado que este impuesto considera la totalidad de los ingresos obtenidos efectivamente en un ejercicio menos las deducciones autorizadas del mismo periodo, por lo que

producen un impacto en la carga fiscal de manera significativa que puede llevar a la quiebra de empresas.

En cambio, las grandes empresas no tienen problemas al pagar este impuesto porque la tasa del ISR que pagan está por encima del IETU, y en el momento del acreditamiento queda sin efecto, sin embargo para las PMES no es fácil realizar el acreditamiento, por ello la importancia de que se realice un Régimen Fiscal especial para las PYMES, ya que no está en las mismas condiciones que las grandes empresas.

Para poder ayudar a las PYMES en la situación de detrimento en que se encuentran se podrían otorgar beneficios fiscales en cuanto al Impuesto Empresarial a Tasa Única como son: Deducción de Sueldos y Salarios, deducción de intereses, deducción de costo de venta, ampliación de fecha de pagos provisionales, y que las deducciones en cuanto al porcentaje que sean superiores a los porcentajes establecidos en la ley para ciertos sectores como lo es el medio ambiente.

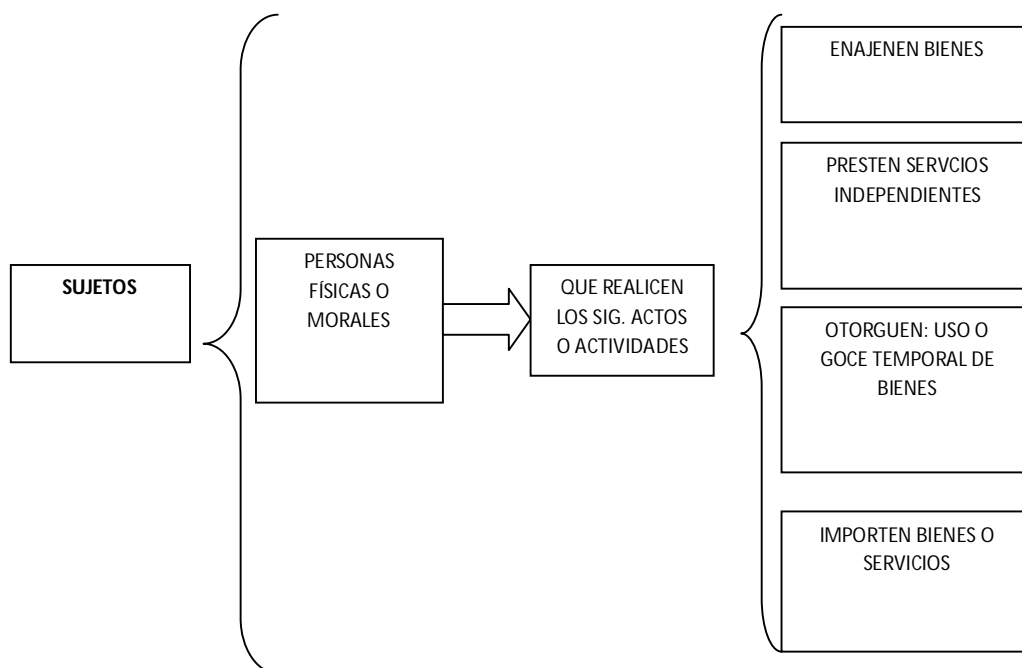
3.2 IMPUESTOS INDIRECTOS

3.2.1 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El Impuesto sobre el 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.

“El impuesto sobre el valor agregado 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 su

negociación, considerándose así que todos los que intermedien en 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”.⁹⁶



CARACTERÍSTICAS

El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto indirecto, es decir lo paga una persona que tiene no solo 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.

⁹⁶ FLORES ZAVALA, Ernesto, Op. Cit., pág.520.

Desde el punto de vista económico- financiero pertenece al género de impuestos a las transacciones es decir a la circulación económica de los bienes.

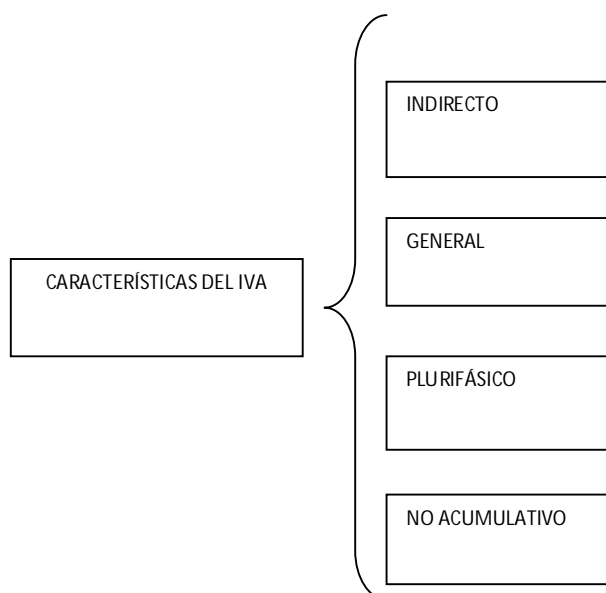
Es un impuesto plurifásico porque el gravamen se aplica en cada una de las etapas del ciclo económico, y es no acumulativo, porque solo alcanza la parte del valor de los bienes que se incorporan en cada etapa.

Es un impuesto indirecto porque se trata de un impuesto que debe soportar el consumidor final de los bienes o servicios, el sujeto pasivo traslada la carga al consumidor final, provocando un efecto de traslación.

Es general porque tiende a alcanzar con la extensión de su objeto una dimensión global de transacciones económicas.

Es plurifásico porque tiende a alcanzar todo el ciclo de transacciones económicas que involucran bienes y servicios.

Es no acumulativo debido a que en la etapa final queda gravado el valor total de los bienes y servicios sin duplicaciones.



TASA

El IVA tiene las siguientes tasas:

A partir del 2010, la tasa del 16%, tasa del 11% en zona fronteriza, tasa del 0% a ciertos actos, y tasa exento.

BASE

El impuesto se calculará aplicando los valores que señala la Ley del IVA, El IVA en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

Para calcular la base para el pago del impuesto por enajenación se considerará como valor el precio o la contraprestación pactados, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.

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

Para calcular la base del impuesto por otorgamiento del uso o goce temporal de bienes cuando se otorgue éste, se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en el que quien efectúa dicho otorgamiento cobre las contraprestaciones derivadas del mismo y sobre el monto de cada una de ellas.

Para calcular el impuesto al valor agregado tratándose de importación de bienes tangibles, se considerará el valor que se utilice para los fines del impuesto

general de importación, adicionado con el monto de este último gravamen y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación.

IMPUESTO MENSUAL

El IVA es un impuesto mensual porque se calculará por cada mes de calendario a excepción de las enajenaciones, prestaciones de servicios e importaciones accidentales.

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

El monto del pago mensual : 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 la Ley del IVA. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto que corresponda al total de sus actividades, el impuesto que se le hubiere retenido en dicho mes.

IMPUESTO TRASLATIVO

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

IMPUESTO A PAGAR

El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de la Ley del IVA.

IVA ACREDITABLE

El IVA es un impuesto acreditable, De acuerdo al artículo 4^o. De la Ley del IVA “El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la Ley del IVA la tasa que corresponda según sea el caso”.⁹⁷

Por lo anterior 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.

REQUISITOS PARA QUE EL IVA SEA ACREDITABLE

I. Que el impuesto al valor agregado corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto establecido en la Ley del IVA o a las que se les aplique la tasa de 0%.

⁹⁷ LEY DEL IVA, artículo 4^o.

II. Que el impuesto al valor agregado haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes a que se refiere la fracción III del artículo 32 de la Ley del IVA.

III. Que el impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate;

IV. Que tratándose del impuesto al valor agregado trasladado que se hubiese retenido conforme al artículo 1o.-A de la Ley del IVA, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en la misma

Para las Empresas el IVA constituye una afectación en los beneficios de las Empresas, debido a que al ser de manera general se ven afectados los bienes o servicios con el alza de precios, lo cual puede originar que las empresas reduzcan las ventas.

3.3 RÉGIMEN DE LAS PYMES EN MÉXICO

3.3.1 RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

Las personas físicas que se dediquen al comercio, industria, transporte, actividades agropecuarias, ganaderas, y que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general, pueden optar por pagar el ISR como pequeños contribuyentes, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial y los intereses obtenidos en el año anterior no hayan excedido de dos millones de pesos. Este régimen es opcional, ya que en su lugar pueden tributar en el régimen Intermedio o en el régimen de Actividades Empresariales.

Al iniciar actividades se puede tributar como pequeño contribuyente cuando se estime que los ingresos o ventas del año no excederán de dos millones de pesos.

Cuando se realicen actividades por un periodo menor de doce meses, para calcular el límite anual (dos millones de pesos) se dividen los ingresos obtenidos entre el número de días que comprenda el periodo, y el resultado se multiplica por 365 días. Si la cantidad obtenida excede dicho monto, en el año siguiente no se puede tributar como pequeño contribuyente.

No pueden tributar en el régimen de Pequeños Contribuyentes las personas físicas:

- Que obtengan ingresos por comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación, distribución o espectáculos públicos;
- Que expidan uno o más comprobantes que reúnan todos los requisitos fiscales (facturas), y
- Que obtengan más de 30% de sus ingresos por la venta de mercancía importada durante el año. Cuando sus ingresos excedan este porcentaje, podrán tributar como pequeños contribuyentes si pagan por concepto de ISR la tasa de 20% sobre la diferencia entre los ingresos obtenidos por la venta menos el valor de adquisición de dichas mercancías.

Lo primero que debe hacer una persona cuando inicie su negocio es inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, en la entidad federativa donde obtiene sus ingresos; si este servicio aún no se proporciona en la entidad correspondiente, entonces debe hacerlo en cualquier Módulo de Servicios al Contribuyente del SAT.

La Inscripción al RFC ante el SAT puede realizarse a través de los siguientes medios:

- Internet.
- Personalmente acudiendo a cualquier Módulo de Servicios al Contribuyente del SAT.

IMPUESTOS QUE DEBEN PAGAR

Las personas físicas que tributan en el régimen de Pequeños Contribuyentes, deben pagar los siguientes impuestos:

- El impuesto sobre la renta (ISR).
- El impuesto al valor agregado (IVA).
- El impuesto empresarial a tasa única (IETU).

Los pequeños contribuyentes deben pagar sus impuestos a más tardar el día 17 del mes posterior al bimestre al que corresponde el pago, conforme a la siguiente tabla.⁹⁸

BIMESTRE	FECHA LÍMITE DE PAGO
enero-febrero	17 de marzo
marzo-abril	17 de mayo
mayo-junio	17 de julio
julio-agosto	17 de septiembre
septiembre-octubre	17 de noviembre
noviembre-diciembre	17 de enero del siguiente año

Lo anterior de conformidad con el artículo 139 fracción VI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

⁹⁸ ftp2.sat.gob.mx/asistencia_ftp/publicaciones/folletos08/repecos.pdf

Obligaciones que deben cumplir los Pequeños Contribuyentes

- Presentar avisos para actualizar su situación fiscal.
- Entregar comprobantes a sus clientes.
- Solicitar y conservar comprobantes.
- Llevar contabilidad.
- Presentar declaración informativa de los ingresos obtenidos en el año anterior.

Los pequeños contribuyentes que tengan trabajadores a su servicio deben cumplir con lo siguiente:

- Retener y enterar mensualmente al SAT a través de los bancos autorizados el impuesto sobre la renta que corresponda a sus trabajadores. Se puede dejar de cumplir con esta obligación hasta por tres trabajadores, cuyo salario no exceda de un salario mínimo general de su área geográfica elevado al año.
- Calcular el impuesto anual de sus trabajadores.
- Pagar a sus trabajadores, en su caso, el subsidio para el empleo.
- Presentar a más tardar el 15 de febrero del año siguiente declaración informativa de las personas a las que les hayan realizado pagos por salarios.

3.3.2 RÉGIMEN INTERMEDIO

Las pequeñas y medianas empresas desempeñan un papel trascendental en la economía del país y constituyen el pilar de nuestra economía, es por ello que deben documentarse sobre el régimen fiscal que más les conviene, para así contar con los mayores beneficios fiscales que les otorgan las disposiciones tributarias. Dentro de esas posibilidades encontramos el llamado Régimen Intermedio de las actividades empresariales señalado en la sección II, del capítulo II, del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), aplicable únicamente a personas físicas.

El Régimen Intermedio de las actividades empresariales constituye otra opción de tributación para éste tipo de contribuyentes.

De conformidad con el Artículo 134 de la LISR, este Régimen es opcional; sin embargo, deben reunirse dos requisitos indispensables para poder tributar en el mismo:

- En primer término el contribuyente debe realizar exclusivamente actividades empresariales, y
- Que sus ingresos brutos no hayan excedido de \$4,000,000.00 en el ejercicio inmediato anterior.

De acuerdo con lo anterior, el Artículo 134 de la Ley en comento, sólo está regulando a las personas físicas que ya estaban inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes hasta antes de la entrada en vigor de la actual Ley del ISR (2002), las cuales tenían la opción de poder elegir tributar en el régimen motivo de este análisis, siempre y cuando sus ingresos no hubiesen excedido el monto antes señalado.

Con relación al primer requisito, el segundo párrafo de dicho artículo considera que se obtienen ingresos exclusivamente por la realización de actividades empresariales cuando en el ejercicio inmediato anterior éstos hubieran representado, por lo menos, el 90% del total de sus ingresos acumulables disminuidos de aquellos a que se refiere el Capítulo I, del Título IV de la misma Ley (sueldos y salarios).

Como podemos apreciar, la falta de uno de estos requisitos es motivo para no tributar en éste régimen y pasar de manera directa al llamado Régimen General de Ley, regulado en la Sección I, del Capítulo II, del Título IV de la LISR, que aún y cuando las disposiciones de éste régimen le son aplicables al Régimen Intermedio, existen una serie de particularidades.

El Artículo 135 de la Ley del ISR, establece que los contribuyentes que inicien actividades y que realicen exclusivamente actividades empresariales podrán optar por tributar en el Régimen Intermedio de las actividades empresariales cuando estimen que sus ingresos no excederán del monto antes señalado.

En caso de que el periodo por el que realicen las actividades sea inferior a doce meses, dividirán los ingresos obtenidos entre el número de días que comprenda el periodo y el resultado se multiplicará por 365 días; si el resultado obtenido excede del límite establecido, en el ejercicio siguiente no se podrá ejercer la opción de seguir tributando en este Régimen, y a partir del ejercicio siguiente se tendrá que tributar de conformidad con las reglas aplicables a las Actividades empresariales y profesionales señaladas en la Sección I, del Capítulo II, del Título IV de la Ley en comento.

De acuerdo a lo señalado en el párrafo anterior, podemos inferir que los contribuyentes que inicien actividades podrán ejercer la opción de tributar en

el Régimen Intermedio por lo menos el primer ejercicio, sin importar si exceden del monto de ingresos antes señalado, ya que la consecuencia de no haber estimado correctamente los ingresos que iban a percibir en dicho ejercicio, es el salirse del Régimen en el cual estaban tributando y pasar de manera directa al Régimen General de Ley.

3.3.2.1 Aspectos a considerar en el Régimen Intermedio

Las disposiciones aplicables a las personas físicas en el llamado “Régimen General de las Actividades Empresariales” le son aplicables a los contribuyentes que tributen en el Régimen Intermedio; sin embargo, existen algunas disposiciones particulares que les permiten tener ciertas facilidades administrativas y obligaciones específicas, mismas que analizaremos a continuación.

Entre algunas de las facilidades administrativas y obligaciones específicas que tienen los contribuyentes que tributan en este Régimen podemos citar las siguientes:

1. Contabilidad Simplificada

Llevarán un solo libro de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones, en lugar de llevar la contabilidad conforme al Código Fiscal de la Federación y su reglamento (Artículo 133, fracción II de la LISR).

Conforme al Artículo 168 del Reglamento de la LISR, los contribuyentes que obtengan ingresos en dos o más Entidades Federativas, deberán registrar por separado los ingresos, egresos, inversiones y deducciones, en la proporción que corresponda a la actividad realizada en cada Entidad Federativa.

2. Cobro en parcialidades

En lugar de expedir un comprobante por cada una de las parcialidades que se cobren con posterioridad a la expedición del mismo, como lo establece la fracción III del Artículo 133 de la misma Ley, podrán anotar el importe de las parcialidades que se paguen en el reverso del comprobante.

3. Dedución de activos fijos en el ejercicio en que se efectúen las erogaciones

Las erogaciones efectuadas por concepto de activos fijos, gastos y cargos diferidos se podrán deducir en el ejercicio en que sean efectivamente erogadas; excepto tratándose de automóviles, autobuses, camiones de carga, tractocamiones y remolques, los que deberán deducirse en los términos de la Sección II, del Capítulo II, del Título II de la LISR.

4 Máquinas registradoras de comprobación fiscal.

Los contribuyentes que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos superiores a \$1,750,000.00 sin exceder de \$4,000,000.00, y que hayan optado por tributar en el Régimen Intermedio, estarán obligados a tener en operación para el registro de sus ingresos derivado de operaciones con el público en general máquinas registradoras de comprobación fiscal o equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal.

Los contribuyentes que opten por tributar bajo el Régimen Intermedio, están obligados a cumplir con las demás obligaciones fiscales formales establecidas en el Artículo 133 de la LISR, aplicables a los contribuyentes de la Sección I, también conocida como Régimen General y que no únicamente le son aplicables las antes enlistadas.

V. Determinación de la base para el cálculo del impuesto

Los contribuyentes tendrán la obligación de realizar pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual, a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

Dicho pago se determinará restando de la totalidad de los ingresos efectivamente cobrados en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponda el pago, las deducciones autorizadas correspondientes al mismo periodo, y en su caso, las pérdidas fiscales ocurridas en años anteriores que no se hubieran disminuido de la utilidad gravable.

Al resultado que se obtenga conforme al párrafo anterior, se le aplicará la tarifa publicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) y que corresponda al periodo por el que se efectúa el pago.

VI. Pagos provisionales a las Entidades Federativas

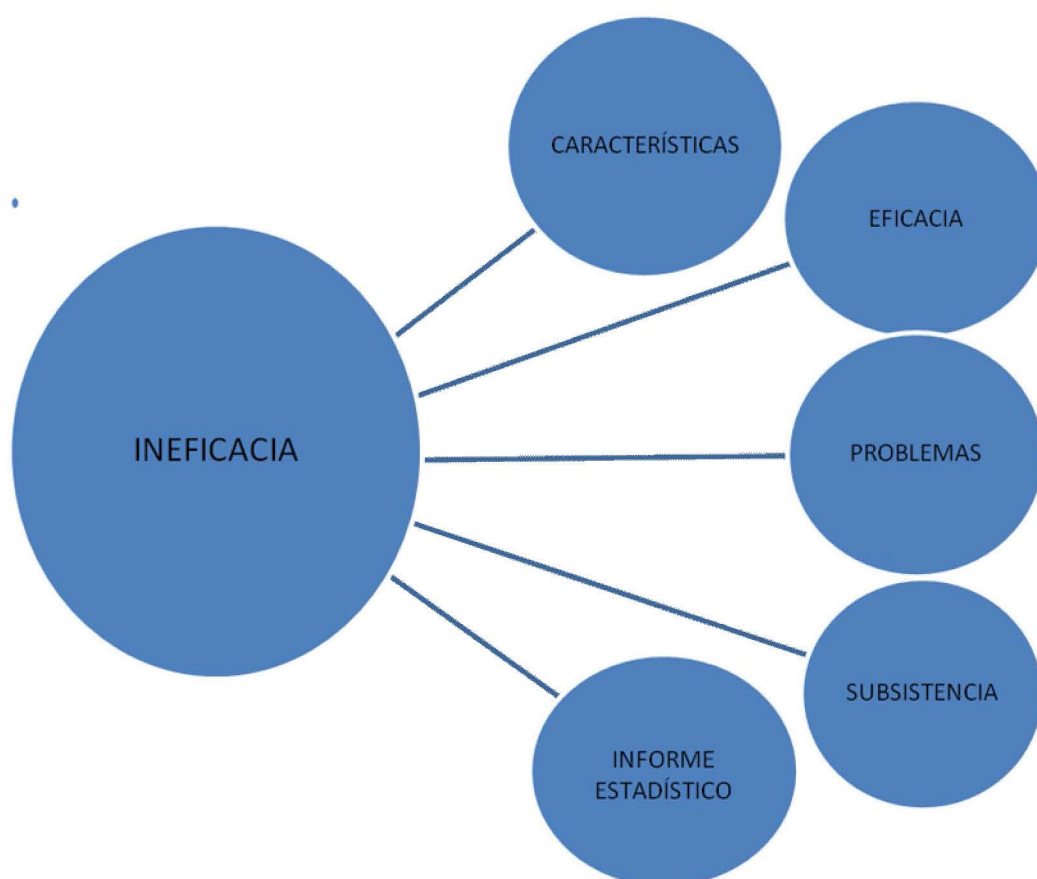
A partir de 2003 a través de las modificaciones a la LISR, en el Artículo 136-Bis nace la obligación de las personas físicas del Régimen Intermedio de efectuar pagos provisionales mensuales a las Entidades Federativas de donde obtengan los ingresos, a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél que se declare.

Dichos pagos se calcularán aplicando la tasa de 5% sobre la utilidad gravable determinada de conformidad con el Artículo 127 de la Ley por el periodo al que corresponda el pago, pudiendo restar, en su caso, los pagos mensuales de 5% que se hubieran efectuado con anterioridad correspondientes al mismo ejercicio.

Como se pudo observar, las PYMES únicamente cuentan con el Régimen de Pequeños Contribuyentes y con el Régimen Intermedio, por lo cual solo pueden optar por dos esquemas fiscales, lo que implica una afectación para ellas en varios aspectos y deberán tener otro tipo de régimen especial que les permita su crecimiento.

CAPÍTULO CUARTO

INEFICACIA DEL RÉGIMEN FISCAL DE PYMES



CAPÍTULO CUARTO. INEFICACIA DEL RÉGIMEN FISCAL DE LAS PYMES EN MÉXICO

4.1 CARACTERÍSTICAS DEL RÉGIMEN FISCAL DE LAS PYMES

- Pueden optar por este régimen tanto personas físicas como personas morales inscritas en el RFC.
- Pueden optar por el régimen de pequeños contribuyentes, por el intermedio o por el de actividades empresariales dependiendo del ingreso que perciban anualmente.
- Su inscripción se realiza a través de internet o personalmente acudiendo a cualquier módulo del SAT.⁹⁹
- Cuentan con una fecha límite de pago de impuestos.
- Los contribuyentes deben llevar una contabilidad
- Los contribuyentes deben presentar una declaración

4.2 EFICACIA

De acuerdo con el Diccionario de la Real academia de la lengua, la Eficacia se define como: "Capacidad de lograr el efecto que se desea o se espera, sin que priven para ello los recursos o los medios empleados".¹⁰⁰

En tanto la eficiencia es la: "Capacidad para lograr un fin empleando los mejores medios posibles".

La eficiencia y la efectividad son dos adjetivos de naturaleza cualitativa, ambos aplicables a los procesos logísticos o cualquier área en general, pues en condiciones ordinarias se propende a la optimización; es importante entender, que la eficacia no es un defecto, pues una alta eficiencia depende de seguir estrictamente los lineamiento de la planificación, pero es conocido que la

⁹⁹ www.sat.gob.mx

¹⁰⁰ Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española

planificación debe ser flexible, pues existen variables influyentes, especialmente las del entorno que producen cambios que de no poderse actuar en ellos podrían producir el fracaso, es en estas contingencias donde la eficacia se impone. Por otra parte, la efectividad es la cuantificación del cumplimiento de la meta, no importa si ésta se logra en forma eficiente o en forma efectiva. En algunos casos, se acepta la efectividad como el logro de una meta acertadamente seleccionada en el proceso de planificación, es decir, la hipótesis que producía la solución idónea al problema o necesidad existente.

La eficacia elude a la producción real o efectiva de un efecto, en tanto que la eficiencia está referida a la idoneidad de la actividad dirigida a un fin.

Los principios de eficacia y eficiencia no dejan de plantear problemas en el ámbito del Derecho Administrativo por la multiplicidad de fines que tienen asignados los entes públicos y su condicionamiento externo por el principio de legalidad.

Cuando se habla de efectividad del Derecho se está haciendo referencia a una “cualidad” o “propiedad” (lo que es propio de algo). La efectividad es una condición de la eficacia.

“La eficacia del ordenamiento, en cuanto encuentra su origen en la habilitación de la norma fundamental al poder constituyente para organizar la fuerza, se encuentra localizado, al igual que la unidad de las distintas fuerzas que la integran en la norma fundamental. Tal norma fundamental es la unidad es la unidad a la que se reducen todas las normas que componen el ordenamiento, y al mismo tiempo es la responsable de que ésta sea eficaz, en cuanto establece el deber de obedecer al poder constituyente, al conjunto de fuerzas políticas que han instaurado un determinado ordenamiento jurídico”¹⁰¹.

¹⁰¹ BOBBIO, Norberto, Teoría General del Derecho, ed. Temis, Bogotá.

Así, Bobbio entiende el concepto de unidad desde el punto de vista de la estructura kelseniana del ordenamiento, de un orden jerarquizado, en un orden piramidal en cuyo vértice radica la norma fundamental de la que derivan las normas que integran las diferentes fuentes situadas.

“La concepción de la validez jurídica de un sistema de normas es que las normas que a él pertenecen sean eficaces en general, es decir, que valgan socialmente. Aquí serán considerados sólo sistemas jurídicos desarrollados. La validez jurídica de las normas de un sistema jurídico desarrollado se basa en una Constitución, escrita o no, que dice bajo cuáles condiciones una norma pertenece al sistema jurídico y por qué vale jurídicamente”.¹⁰²

“La eficacia es un requisito imprescindible para que el ordenamiento jurídico sea válido, para que tenga existencia en cuanto a tal”¹⁰³.

Bobbio sitúa en la norma fundamental tanto la idea de unidad, como la de eficacia y validez del ordenamiento jurídico.

Por lo anterior, se concluye que la eficacia del ordenamiento jurídico requiere una norma fundamental que establezca la necesidad de obedecer al poder originario o constituyente, dotándolo del ejercicio de la fuerza como instrumento necesario para ejercer el poder, y que a su vez legitima su ejercicio por las normas sucesivamente inferiores.

4.3 PROBLEMAS QUE ENFRENTAN LAS PYMES DERIVADOS DE SU RÉGIMEN FISCAL

En México la legislación tributaria sufre modificaciones constantemente, es difícil para las empresas acoplarse a los cambios del régimen fiscal, pues cuando

¹⁰² ROBERT ALEXANDER, El concepto y la Validez del Derecho, editorial Gedisa, pág. 90.

¹⁰³ Bobbio, Norberto, Opcit.

ellos se acoplan a determinado régimen fiscal, para declarar en base a las leyes tributarias que aplican, se crean nuevos impuestos como lo es el IETU o el aumento en las tasas de los demás impuestos, el contribuyente tiene que adquirir los nuevos conocimientos que implican el no infringir la ley y de esta manera se produce un cambio en la situación de su empresa.

Al problema anterior se suma la multiplicidad de leyes y reglamentos que existen en materia tributaria, lo cual además de provocar confusión también implica inestabilidad.

“La historia demuestra que, en todos los países, si bien con diferencias y a través de distintas técnicas, ya sea bajo la argumentación de la existencia de poderes propios de la Administración o como facultad delegada por el órgano legislativo, se ha ido erosionando el monopolio normativo de la ley”¹⁰⁴.

Otro aspecto importante en las deficiencias del régimen fiscal aplicado a PYMES consiste en la contradicción que existe entre las propias leyes tributarias, pues en muchas ocasiones una disposición está regulada en dos o más leyes fiscales de distinta manera.

Por ello, Flores Zavala, señala que: “La doble imposición se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya los establezca una misma entidad, o bien por que concurren en esa fuente dos o más entidades diversas”¹⁰⁵

Flores Zavala¹⁰⁶ señala como regla general que “debe evitarse la doble imposición porque es contraria al principio de justicia, pues la fuente doblemente gravada se encontrará en citación de desigualdad frente a otras gravadas con un solo impuesto, y porque constituye un obstáculo para el desarrollo económico de un país”.

¹⁰⁴ GARCÍA de ENTERRÍA, Eduardo y Fernández, Tomás R, “Curso de Derecho Administrativo”, 10ª. edición, Civitas, Madrid, t. I. p. 179.

¹⁰⁵ FLORES ZAVALA, Ernesto, “Derecho Fiscal”, 15ª. edición, editorial Themis, México, 2001, pág. 247.

¹⁰⁶ Ídem, “Finanzas Públicas Mexicanas”, 33ª. edición. Editorial Porrúa, México, 2001. P.333.

Es de suma importancia que las normas que integran el sistema tributario se guíen por los principios de equidad y proporcionalidad tributaria.

En los últimos años PYME ha tomado un auge muy fuerte en los diferentes ámbitos del desarrollo económico. La existencia de Pymes pueden ser la diferencia entre un país financieramente sano y otro que no lo sea tanto

Las condiciones sociales, políticas y económicas que permean a la sociedad, han gestado un descrédito a las instituciones que conforman el Estado Mexicano. Esta condición se refleja en los niveles de participación y en el cumplimiento de las obligaciones ciudadanas y, con gran notoriedad, en la recaudación de la hacienda pública.

Lo anterior quiere decir que tanto las personas físicas como las personas morales que realicen actividades económicas, previstas en las leyes fiscales como gravadas o sujetas al pago de impuestos, deberán realizar su inscripción de acuerdo con lo que las propias normas fiscales determinen.

La mayoría de las PYMES se encuentran con problemas que afectan su desarrollo y subsistencia como son los siguientes:

Principales factores externos que afectan la estructura de costos de la empresa.

- 1).- Altos costos de materias primas, materiales y componentes.
- 2).-Capacidad de producción ociosa.
- 3).- Elevada imposición tributaria.**
- 4).- Altas tasas de interés del crédito.
- 5).- Elevados costos de transporte, comunicaciones y otros servicios

Problemas relacionados con la política fiscal:

- 1).- La carga fiscal es excesiva. Se desalienta la formación de nuevas empresas, al mismo tiempo que ahoga las ya establecidas al aumentar sensiblemente su estructura de costos.
- 2).- No existe una estructura fiscal diferenciada, que de tratamiento específico a las empresas de acuerdo con su tamaño, grado de madurez y actividad económica. Los esquemas fiscales se aplican igualmente para empresas grandes que para las MIPYMES, lo cual se considera un error, pues estas últimas deberían recibir un tratamiento especial.
- 3).- Los estímulos fiscales son prácticamente Inexistentes. No se ha usado la política fiscal como agente promotor que cambie las conductas empresariales. Tampoco se contempla la posibilidad de generación de empleos.
- 4).- No hay una traducción de los impuestos en buenos servicios, lo cual significa que no hay una retribución por parte del gobierno. La mayoría de las empresas considera que los servicios públicos son muy malos.
- 5).- La economía informal constituye una competencia desleal. Los empresarios perciben la existencia de un régimen de terrorismo fiscal en el que se persigue al que paga y se tolera al que no lo hace.

Problemas relacionados con comercialización

- 1.- Las empresas más pequeñas enfrentan términos de intercambio muy injustos impuestos por las empresas grandes. No hay mecanismos que regulen las prácticas de las empresas grandes para adquirir bienes y servicios de las pequeñas.
- 2.- Las MIPYMES enfrentan también la competencia desleal de los negocios informales que gozan de ventajas claras de costo.
- 3.- No son suficientes los programas gubernamentales y de cámaras empresariales para fomentar el desarrollo de proveedores.

4.- La crisis económica y la disminución de las fuentes de empleo han provocado una importante disminución de las ventas y dificultades en el pago efectivo a proveedores. El mercado requiere urgentemente una reactivación.

5.- Todavía no se tienen los canales adecuados para que las MIPYMES puedan ofrecer sus productos en el extranjero y desarrollen capacidad para exportar. En las compras de entidades gubernamentales existen prácticas de corrupción fuera del alcance de las MIPYMES, lo que provoca que la mayoría de los contratos se otorguen a empresas grandes.

La MIPYME no tiene recursos suficientes para difundir sus productos ni el tiempo para desarrollar una estrategia de mercadotecnia. Tampoco existen apoyos específicos para generar este tipo de capacidades y actividades.

4.4 SUBSISTENCIA DE PYMES EN EL PERIODO 2002-2004 EN MÉXICO

La mayoría de las PYMES en el periodo del 2002-2004 terminan en quiebra, ésta se define como el estado jurídico de un comerciante, declarado judicialmente, como consecuencia del incumplimiento en el pago de sus obligaciones profesionales, que produce la limitación de sus facultades relativas a la administración y disposición de los bienes, así como la liquidación de su patrimonio y distribución de los bienes que lo constituyen, entre los acreedores legítimos en la proporción en que tengan derecho de ser pagados.

4.5 INFORME ESTADÍSTICO 2002-2004¹⁰⁷

4.5.1 Informe Estadístico 2002

Durante el 2002, la Secretaría de Economía, en conjunto con el banco Interamericano de desarrollo, El Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática, desarrolló la prueba piloto para la conformación del Observatorio de la Pequeña y mediana Empresa (Observatorio PYME) en México.

El observatorio PYME agrupa a un panel de más de mil pequeñas y medianas empresas (PYMES) mexicanas las cuáles responden a un cuestionario diseñado para detectar fortalezas, tendencias, problemáticas y oportunidades.

Los resultados de la encuesta al provenir de una muestra estadísticamente significativa pueden ser expandidos posteriormente para el total de empresas del país, permitiendo obtener información oportuna y de calidad sobre el estado de las PYMES en México.

La labor de selección e muestra, levantamiento de encuesta y análisis y compilación de resultados fue elaborada por INEGI.

En México la estratificación de empresas por tamaño se establece con base en el sector económico y el número de empleados. La clasificación vigente se presenta a continuación:

SECTOR	MANUFACTURERO	COMERCIO	SERVICIOS
TAMAÑO			
MICRO	0-10	0-10	0-10
PEQUEÑA	11-50	11-30	11-50
MEDIANA	51-250	31-100	51-100
GRANDE	251 EN ADELANTE	101 EN ADELANTE	101 EN ADELANTE

¹⁰⁷ Observatorio de la PYME en México, realizado por el INEGI y la Secretaría de Economía en 2002.

De acuerdo a los censos económicos del INEGI en México existen alrededor de 2.8 millones de unidades empresariales, de las cuáles el 4% son PYME.¹⁰⁸

Siguiendo a los resultados de los censos Económicos de INEGI, el 52% del total de las empresas se ocupan del sector comercio, 36 % en el sector de servicios y 12% en el sector manufacturero.

Las PYMES conforman cerca del 50% del total de establecimientos. Las PYMES generan cerca del 40% del empleo total.

Del análisis realizado, es posible identificar los huecos de atención que resultan al cruzar las necesidades y problemática de las PyMES, con la oferta de programas gubernamentales.

Las acciones de gobierno deben enfocarse a cumplir los siguientes puntos:

- El establecimiento de un régimen fiscal adecuado a PYMES que les de mayores oportunidades de crecimiento.
- Es necesario la implementación de programas de apoyo empresarial.
- Es de vital importancia que las acciones de gobierno cuenten con una metodología especializada que actúe como apoyo para seguimiento y evaluación de impacto.
- Se debe considerar la naturaleza de las PYMES en México, en particular su carácter de empresa familiar.
- Eliminar los obstáculos a los que las PYMES se enfrentan en etapa de crecimiento.

En términos generales es posible aseverar que las PYMES en México cuentan con presencia y experiencia en el mercado, considerando que casi el 50% de éstas tiene más de 12 años con la misma razón social.

¹⁰⁸ Censos económicos INEGI realizados en 2002

De la distribución de empresas puede desprenderse el efecto de la crisis sobre el sector empresarial mexicano, los ciclos económicos entendidos como crisis económicas y recuperaciones posteriores tienen efectos sobre la creación y destrucción de entidades empresariales.

Asimismo las PYMES cuentan con una reducción y un estancamiento considerable, y es muy poco el porcentaje de PYMES que muestra un crecimiento acelerado.

Las expectativas que las empresas se han formado sobre el desempeño futuro son mayores, sin embargo no superan el 5 por ciento del total.

Además de la situación macroeconómica, existen factores internos que afectan directamente el desempeño de las PYMES en México, como es en este caso su régimen fiscal.

Universo Empresarial en México¹⁰⁹

Empresa	% de unidad económica	Personal ocupado	%PIB
Micro	97.0	47%	31
Pequeña	2.7	20%	26
Mediana	0.2	11%	12

Si se añadiera la economía informal aumentaría la participación de micro y pequeños negocios, tanto en su participación del PIB como del personal que ocupan. Por lo anterior, el desarrollo del País y de la Ciudad de México debe

¹⁰⁹ FUENTE: INEGI, Censos Económicos 2002.

basarse en la MIPYME y hacia este sector se tienen que enfocar los esfuerzos de política industrial y comercial.

4.5.1.1 De acuerdo a sus características

1. Distribución porcentual de las empresas de acuerdo a los años de operación con la misma razón social.

Período	Distribución Porcentual
De 1 a 4 años	13.15
De 5 a 9 años	30.43
De 9 a 12 años	21.29
Más de 12 años	35.13

De acuerdo a esta estadística se puede apreciar que casi la mitad de las PYMES cambian de razón social en los primeros 9 años de operación, lo que indica que no subsisten por mucho tiempo ya que debido a problemas que presentan lo cual perjudica en la economía del país.

2. Distribución porcentual de las empresas de acuerdo a la categoría jurídica a la que pertenecen.

Categoría Jurídica	Distribución porcentual
Persona física	25.33
Sociedad anónima	9.91
Sociedad anónima de capital variable	62.00
Sociedad de responsabilidad limitada	0.19
Sociedad cooperativa	0.00
Comandita simple	0.00
Comandita por acciones	0.00
Otras sociedades mercantiles de propiedad privada	2.57

Con lo anterior podemos apreciar que la mayor parte de empresas de tipo PYMES son de la categoría jurídica de Sociedad Anónima de Capital Variable lo que indica que su subsistencia depende de aportaciones posteriores de los socios o de la admisión de nuevos socios para el aumento de su capital, por lo tanto es importante que cuenten con un régimen fiscal adecuado para no llegar a la quiebra al no contar con otros apoyos.

3. Porcentaje de empresas que poseen más de un establecimiento

Concepto	Porcentaje
Empresas que poseen más de un establecimiento	29.24

Con lo anterior se observa que casi el 30% de las PYMES poseen más de un establecimiento por lo que el quiebre de una empresa afecta varios establecimientos, lo que llevaría a un número considerable de pérdida de empleados en caso de quiebre de empresas.

4. Total de establecimientos que integran a las empresas, metros cuadrados, así como el valor del mercado, de acuerdo al tipo del establecimiento.

Tipo de establecimiento	PROPIOS			ALQUILADOS		
	Cantidad	m2. (superficie)	Valor de mercado (miles de \$)	Cantidad	m2. (superficie)	Valor de mercado (miles de \$)
Con actividad económica	4,602	2,532,631	3,713,877	10,693	3,555,228	3,712,157
Auxiliares	2,291	1,975,942	2,445,282	3,284	1,037,384	1,463,988

De acuerdo con esta tabla la mayoría de los establecimientos que integran las empresas son alquilados por lo que se nota una afectación en la economía de los socios ya que no cuentan con un patrimonio propio en cuanto al establecimiento y sus ingresos dependen exclusivamente de las ventas.

5. Distribución porcentual del capital social de las empresas por sector de procedencia

Sector	Distribución porcentual
Privado	97.97
Público	0.00
Capital extranjero	2.03

Se puede ver con esta tabla que la mayor parte del capital social de las empresas proviene del sector privado por lo cual no cuentan con el apoyo del gobierno para constituirse y esto indica que su creación es particular.

6. Porcentaje de empresas que forman parte de un grupo económico

Concepto	Porcentaje
Grupo económico	15.23

7. Porcentaje de empresas que en los últimos años han cambiado la propiedad de la misma

Concepto	Porcentaje
Empresas	18.27

Un porcentaje considerable ha cambiado su propiedad de la empresa en los últimos años lo que conlleva a pérdidas económicas.

4.5.1.2 De acuerdo a sus inversiones

8. Porcentaje de las empresas que realizaron inversiones durante los últimos dos años

Concepto	Porcentajes
Empresas	42.74

Se nota una baja en cuanto al porcentaje de las inversiones que realizaron las PYMES lo que indica pérdidas económicas en la economía del país.

9. Porcentaje de empresas que realizaron inversiones en equipamiento e instalaciones durante el 2002 por destino de inversión

Destino de inversión	Porcentajes
Incorporación de nuevos productos	12.19
Incorporación de nuevas tecnologías	34.14
Cambios en la estrategia de productos	7.45
Cambios en la estrategia de ventas	21.19
Aumento en las ventas	39.51
Reducción en los costos	15.28
Equipo de transporte para reparto de mercancías	2.22
Otros	5.26
Ninguno	.54

10. Monto total de las ventas de las empresas por año de referencia (miles de pesos)

Año	Monto de venta
2000	430661449
2001	477562347

4.5.1.3 De acuerdo a sus clientes y consumidores

11. Distribución porcentual de las empresas de acuerdo al número de clientes que poseen.

Cliente	Distribución porcentual
De 1 a 10	8.80
De 11 a 50	26.67
De 51 a 100	22.06
De 101 a 500	34.86
Más de 500	7.61

De lo anterior se puede notar que las PYMES cuentan cada vez con menos clientes lo que indica que sus ingresos van en decadencia, pues se ven afectadas por el régimen fiscal.

4.5.1.4 De acuerdo a su comercialización

12. Porcentaje de empresas que realizaron exportaciones en los últimos dos años

Concepto	Porcentaje
Empresas	4.92

Únicamente el 4.92% de las PYMES realizaron exportaciones en los últimos años lo que conlleva a afirmar que no cuentan con una economía sólida y por lo tanto se han visto afectadas económicamente.

4.5.1.5 De acuerdo a su desempeño y problemas

13. Distribución porcentual de las empresas con respecto a su comportamiento general.

Comportamiento	Distribución porcentual
Crecimiento acelerado	3.16
Crecimiento normal	62.35
Estancamiento	17.20
Reducción	17.29

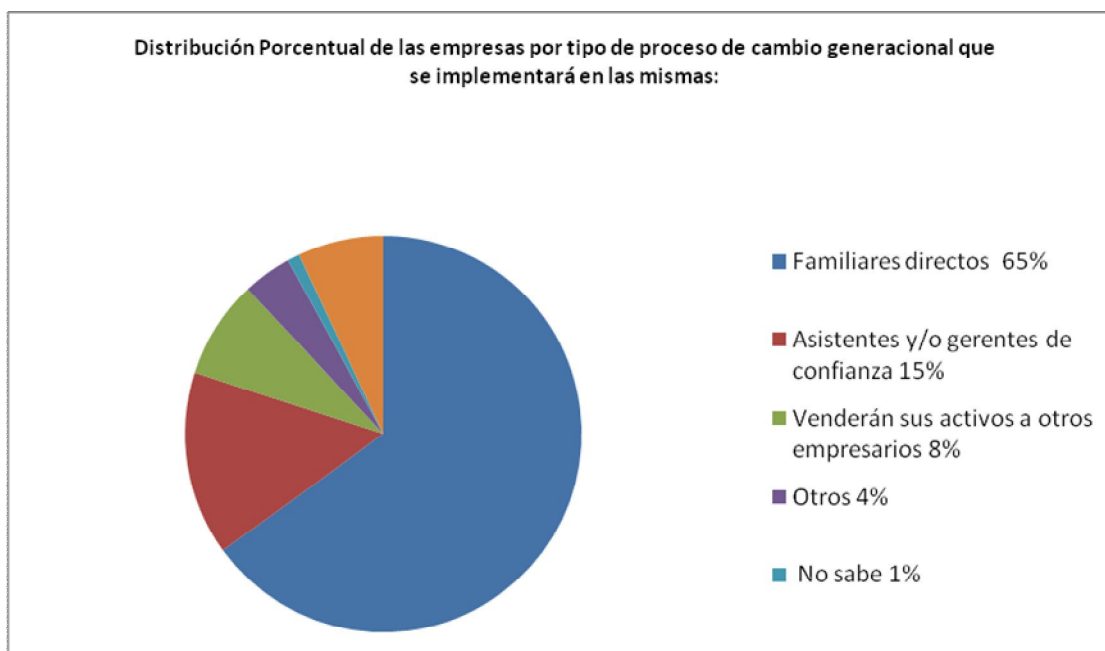
Se muestra que las PYMES muestran un número considerable de estancamiento y reducción en los últimos años, un muy bajo crecimiento acelerado y un mediano crecimiento normal, lo que indica que van en decadencia.

4.5.1.6 de acuerdo al empleo otorgado

14. Número total de personas ocupados en las empresas por periodo de referencia

Periodo	total
2002	492264
2004	501896

De acuerdo al tipo de empresa. El 65 por ciento de las PYMES en México son de carácter familiar, como se aprecia en la gráfica siguiente:¹¹⁰



Lo anterior indica que este tipo de empresas benefician principalmente al núcleo familiar y su quiebra llevaría a una desintegración.

Las PYMES presentan falta de información y apoyos para la exportación. Las PYMES mexicanas establecen que factores tales como, la escasez y alto costo de fletes, la lentitud en las operaciones debido a los excesivos trámites aduaneros; así como los altos aranceles en los mercados de destino han limitado sus exportaciones; ya que únicamente el 9 por ciento de estas empresas ha logrado consumir esta actividad en los últimos dos años.

El 83 por ciento de las empresas no realiza actividad alguna para consolidar su presencia en el exterior.

¹¹⁰ Principales resultados del Observatorio PYME en México

4.5.2 Informe estadístico 2004

En el presente informe se presenta información estadística realizada por el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática (INEGI) sobre la Micro, Pequeña y Mediana Empresa, en el cuál se establecen las características de los establecimientos agrupados por tamaño.

Los tabulados de los Censos Económicos presentan los datos a través de estratos de personal ocupado, ventas, producción bruta y activos fijos, entre otros; lo cual representa una mayor utilidad el conocer este tipo de cifras censales. Para esta publicación la estratificación de las unidades económicas se basa en el total de personal ocupado que reportaron dichas unidades económicas; y, el criterio utilizado para delimitar los estratos en micro, pequeño, mediano y grande está basado en lo establecido por el Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre de 2002.

A través de estos resultados censales se brindan las herramientas necesarias para hacer desgloses a partir de la estratificación y el peso de las distintas actividades económicas, donde se puede observar el comportamiento de variables como: personal ocupado, remuneraciones, activos fijos netos y valor agregado censal bruto según el tamaño de los establecimientos.

Se establecen tres tipos de categorías a través de las cuáles se hace el estudio de las PYMES, las cuáles son: Industrias manufactureras, de comercio y de servicios, para analizar la información de manera desglosada (por subsector y ramas en manufacturas y en comercio, y por sector en servicios).

La importancia de enfocarse en este tipo de categorías radica en que, el 97.3% de las unidades económicas y el 88.7% del personal ocupado corresponden en conjunto a la industria manufacturera, al comercio y a los servicios.

Los Censos Económicos más recientes son los Censos Económicos 2004, los cuales reportaron 3 millones 5 mil 157 unidades económicas dedicadas a todas las actividades económicas objeto de censo en 2003.

Los Censos Económicos 2004 tuvieron como objetivo general captar, procesar y divulgar información estadística económica básica actualizada y de calidad, referida a la totalidad del país, para el año 2003, sobre los establecimientos productores de bienes, comercializadores de mercancías y presta-dores de servicios. Se buscó producir para la sociedad, información económica sobre todas las unidades que realizan las actividades de Pesca; Minería; Electricidad, gas y agua; Construcción; Manufacturas; Comercio; Transportes, correos y almacenamiento; y Servicios.

Para efectos de la recopilación de los datos, se utilizaron dos métodos: el censo y el muestreo.

Durante los Censos Económicos 2004 se captaron cuestionarios impresos y como parte de una estrategia experimental, los datos de 180 mil establecimientos pequeños y medianos utilizando un dispositivo de cómputo móvil, y a esa información se le aplicó una validación electrónica inicial desde el momento de la entrevista.

En este sentido, en el presente estudio se dedica un capítulo que contiene una descripción específica para cada uno de estos tres grandes grupos de actividad económica. Asimismo, se presenta una breve descripción sobre el comportamiento del resto los sectores y del personal ocupado correspondiente.

En los Censos Económicos se denomina de manera genérica *unidad económica*, a todo tipo de unidad de observación.

Para los Censos Económicos, el Establecimiento es la unidad económica que en una sola ubicación física, asentada en un lugar de manera permanente y delimitada por construcciones e instalaciones fijas, combina acciones y recursos bajo el control de una sola entidad propietaria o controladora, para realizar actividades de producción de bienes, maquila total o parcial de uno o varios productos, la compra-venta de mercancías o prestación de servicios, sea con fines mercantiles o no.

Por su parte, la empresa es una unidad institucional o la combinación más pequeña de unidades institucionales que abarca o controla directa o indirectamente las funciones necesarias para realizar su producción. La condición que debe satisfacer la empresa, es depender de una sola entidad propietaria o de control; sin embargo, puede ser heterogénea en lo referente a sus actividades.

Es muy común que las publicaciones referentes a la micro, pequeña y mediana empresa no hagan tal diferenciación entre "establecimientos" y "empresas", por lo que es pertinente aclarar que la información que se presenta en este trabajo hace referencia a cada unidad económica (establecimientos y empresas), por lo que, cuestiones prácticas, en esta publicación se utilizarán de manera equivalente los términos unidad económica, establecimiento, empresa o negocio.

Industrias manufactureras, comercio y servicios

Unidades económicas y personal ocupado total por estratos, 1993, 1998 y 2003¹¹¹

(Porcentajes)

ESTRATIFICACIÓN CENSAL	UNIDADES ECONÓMICAS	PERSONAL OCUPADO TOTAL
---------------------------	------------------------	---------------------------

¹¹¹ Censos Estadísticos, 2004.

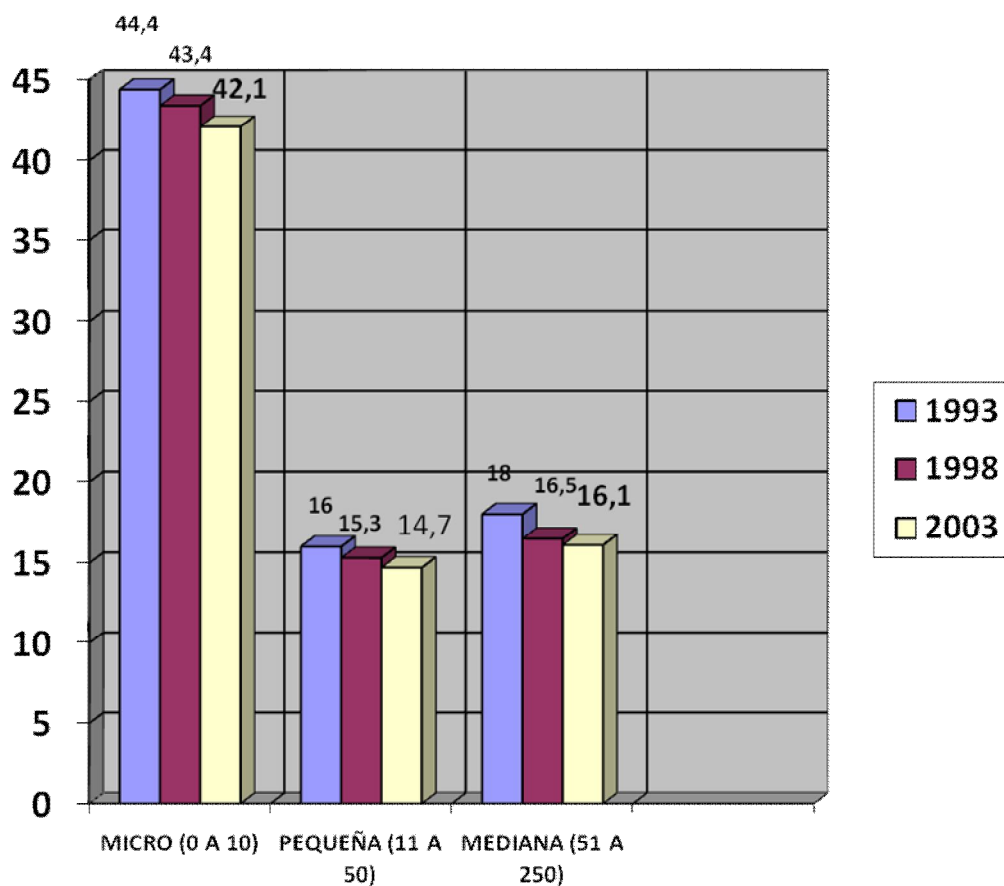
De acuerdo al núm. De personas	1993	1998	2003	1993	1998	2003
0 a 10	95.8%	95.9%	95.5%	44.4%	43.4%	42.1%
11 a 50	3.3%	3.2%	3.5%	16.0%	15.3%	14.7%
51 a 250	0.7%	0.7%	0.8%	18.0%	16.5%	16.1%
Total PYMES	99.8%	99.8%	99.8%	78.4%	75.2%	72.9%

En la tabla anterior, se observa que las PYMES respecto de industrias manufactureras, de comercio y de servicios, constituyen un 99.8% del total de empresas del País, y no obtuvieron incremento respecto de los años 1993 a 1998 y 2003, respecto al personal ocupado, podemos observar que el porcentaje de trabajadores empleados va en detrimento en los 3 censos, y respecto a cada unidad económica, reduciendo en un 5.5% el número de empleados en este tipo de unidades económicas, de 1993 con respecto a 2003.

Lo anterior nos indica, que entre más pequeña sea la empresa, es más difícil que perdure con el paso del tiempo, así mismo se refleja el descenso en el porcentaje de trabajadores empleados en las PYMES, con dichas cifras se muestra claramente que existe una afectación a este tipo de empresas de un periodo a otro, produciendo resultados en perjuicio de la economía del país.

Gráfica comparativa de personal ocupado por PYMES en industrias manufactureras de comercio y servicio de 1993, 1998 y 2003.

PORCENTAJE DE PERSONAL OCUPADO POR PYMES



En la grafica anterior se observa la disminución del número de empleados contratados por cada una de las empresas correspondientes a pymes respecto de los años 1993 a 1998 y de 1998 a 2003.

Estos datos censales refieren un problema al que se enfrentan las PYMES por no contar con un adecuado régimen fiscal, al despedir a gran porcentaje de número de empleados de un periodo a otro, por lo que se muestra una baja en el empleo en México.

EMPRESAS MANUFACTURERAS

En este tema se analizan las características principales del sector manufacturero de acuerdo con el tamaño de los establecimientos (micro, pequeños, y medianos). Se considera información a nivel nacional, por entidad, por principales subsectores según el personal ocupado total y por tamaño.

Las industrias manufactureras están conformadas por unidades económicas dedicadas principalmente a la transformación mecánica, física o química de materiales o sustancias, con el fin de obtener productos nuevos. Este sector se caracteriza por ser diversificado: en éste coexisten actividades altamente concentradas, como la industria siderúrgica, la automotriz, la de cemento, la elaboración de cerveza, la refinación de petróleo, por citar algunas; junto con industrias atomizadas, como son: la fabricación de productos de herrería, elaboración de pan, tortillas de maíz, purificación de agua, entre otras.

Evolución de los establecimientos y del personal ocupado en las manufacturas

La evolución de las unidades económicas del sector manufacturero en el periodo de 1998 a 2003, mostró una disminución de (-) 4.5%, siendo los establecimientos micro los que contribuyeron a esta caída, en términos absolutos, con el mayor número.

La disminución tanto en el número de establecimientos como en el personal ocupado no fue homogénea, pues mientras que las unidades económicas cayeron solo (-) 4.5%, el personal ocupado disminuyó (-) 8.4% por ciento.

Por estratos la reducción de las unidades económicas se presentó en los micro establecimientos, en los pequeños y en los medianos; aunque fue más importante la caída porcentual en las empresas pequeñas y medianas, con (-) 13.1 y (-) 12.1%, respectivamente. Un comportamiento similar se dio en el personal ocupado total, las pequeñas empresas disminuyeron (-) 13.6% y las medianas (-) 11.6%.

TAMAÑO	UNIDADES ECONÓMICAS		CRECIMIENTO PORCENTUAL
	1998	2003	1998-2003
MICRO	310 118	298 678	-3.7%
PEQUEÑAS	22 739	19 754	-13.1%
MEDIANAS	8 228	7 235	-12.1%
TOTAL PYMES MANUFACTURAS	341 085	325 667	-4.5

TAMAÑO	PERSONAL OCUPADO TOTAL		CRECIMIENTO PORCENTUAL
	1998	2003	1998-2003
MICRO	773 288	762 103	-1.4%
PEQUEÑAS	499 473	431 768	-13.6%
MEDIANAS	916 654	810 095	-11.6%
TOTAL PYMES MANUFACTURAS	218 9415	2003966	-8.4%

Las Unidades económicas pequeñas y medianas empresas observaron una disminución en este tipo de empresas manufacturas (1.5 y 0.5 puntos porcentuales respectivamente), así como también han disminuido en cuanto al personal ocupado, como se observa en la siguiente gráfica:

Industrias manufactureras

Unidades económicas y personal ocupado total por tamaño 1998 y 2003

(Porcentajes)

TAMAÑO	UNIDADES ECONÓMICAS		PERSONAL OCUPADO TOTAL	
	1998	2003	1998	2003
MICRO	90.1	90.0	18.3	18.2
PEQUEÑAS	6.6	6.0	11.8	10.3
MEDIANAS	2.4	2.2	21.7	19.3

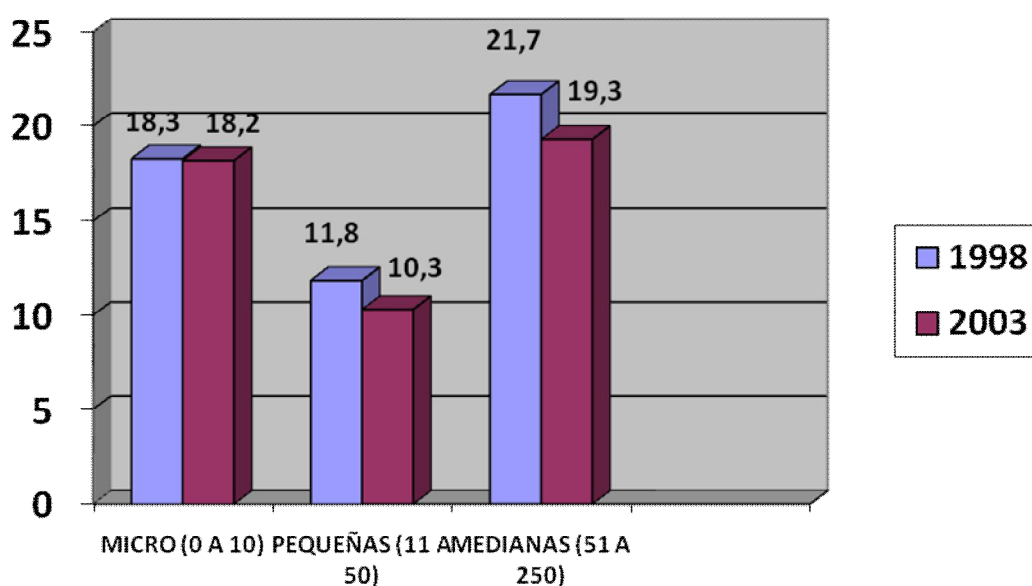
En la anterior gráfica se establecen los porcentajes de disminución de las unidades económicas, así como del personal ocupado del periodo 1998 al 2003, lo que indica una disminución en ambas variables, resultando en perjuicio de las micro, pequeñas y medianas empresas.

Industrias manufactureras

Personal ocupado total por tamaño, 1998 y 2003

(Porcentajes)¹¹²

PORCENTAJE DE PERSONAL OCUPADO POR PYMES EN INDUSTRIAS MANUFACTURERAS



Como se aprecia, existe una disminución en el número de personal ocupado en las PYMES respecto de las industrias manufactureras, lo cual afecta la economía debido a que éste tipo de empresas es de fundamental importancia en el desarrollo del país, lo cual afecta considerablemente el desarrollo económico de México.

¹¹² CENSOS ECONÓMICOS, 2004.

Categoría jurídica de las unidades económicas por tamaño

La categoría jurídica se refiere a la forma legal bajo la que se encontraba trabajando la unidad económica, lo que indica el tipo de régimen fiscal al que se sujeta, así como la conformación del capital social o de su patrimonio.

Las Categorías Jurídicas que distinguieron los cuestionarios de los Censos Económicos fueron: Persona física, Cooperativas y asociaciones, Sociedad mercantil, Sector y administración pública y Otra (que se refiere a sociedades o agrupaciones en general no contempladas anteriormente).

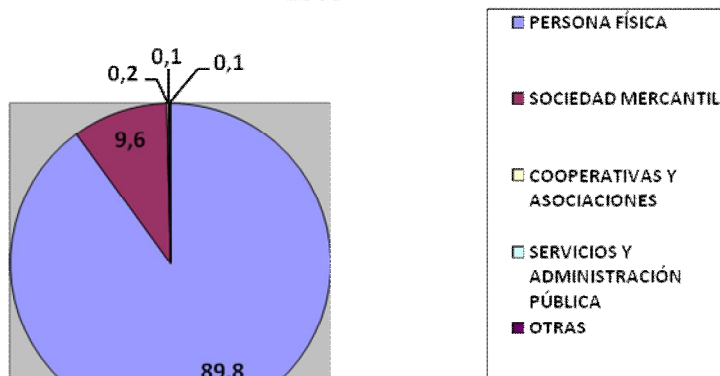
Las dos categorías más importantes bajo las cuales operaron las unidades económicas, son: Persona física y Sociedad mercantil, representando 89.8 y 9.6% del total, respectivamente. Los micro establecimientos según su forma de operación se constituyeron principalmente como Personas físicas, representando 96.2%.

Industrias manufactureras

Categoría jurídica de las unidades económicas, 2003

(Porcentajes)

CATEGORÍA JURÍDICA DE LAS UNIDADES ECONÓMICAS
2003



EMPRESAS COMERCIALES

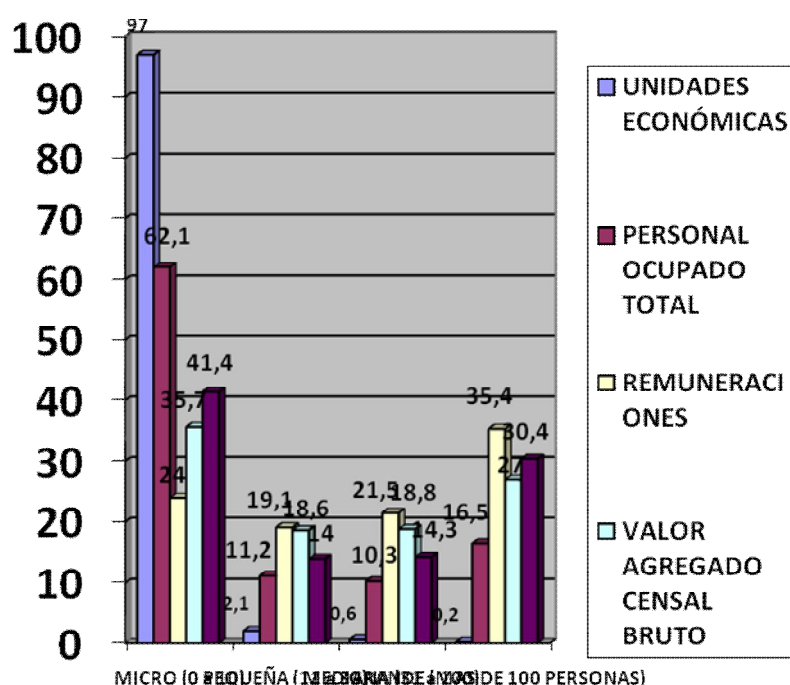
El Comercio al por mayor comprende las unidades económicas dedicadas principalmente a la compra-venta (sin realizar la transformación) de bienes de consumo intermedio, y el Comercio al por menor incluye a unidades dedicadas a la compra-venta de bienes de consumo final.

Según el número de comercios en el país, esta actividad es abundante, ya que una de cada dos unidades económicas (52.6%) se dedicó al comercio y tres de cada diez personas (30.8%), sin embargo su aportación a la producción bruta total fue de sólo 13.2 por ciento.

Comercio

Características principales por tamaño de los establecimientos, 2003

(Porcentajes)



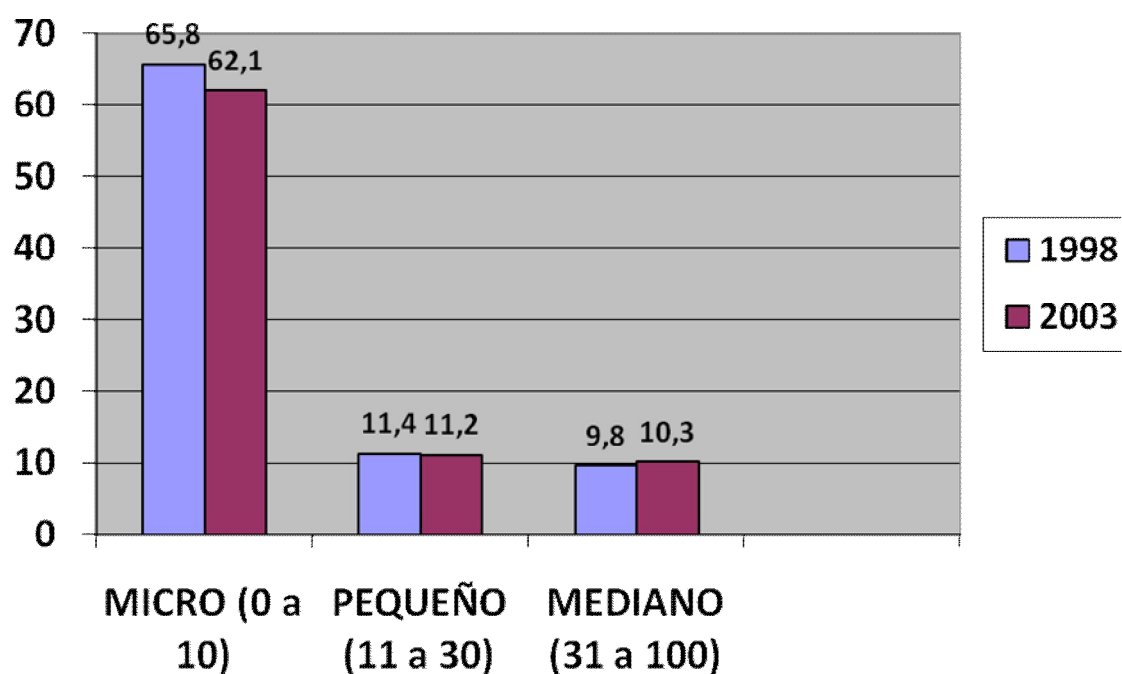
La participación del personal ocupado total registró cambios de 1993 a 2003, pues los puestos de trabajo de las micro empresas representaron 67.6% del total de Comercio en 1993 y diez años después descendió a 62.1%.

TAMAÑO	UNIDADES ECONÓMICAS		PERSONAL OCUPADO TOTAL	
	1998	2003	1998	2003
MICRO	97.1	97.0	65.8	62.1
PEQUEÑAS	1.8	2.1	11.4	11.2
MEDIANAS	0.5	0.6	9.8	10.3

Comercio

Personal ocupado total por tamaño, 1998 y 2003

(Porcentajes)



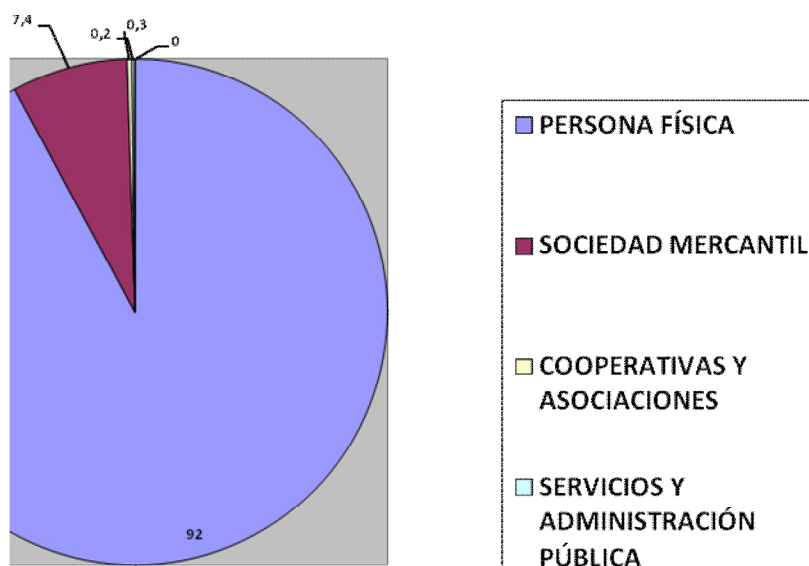
En la anterior gráfica se proporcionan datos estadísticos relevantes, los cuáles hacen notar la disminución del personal ocupado en los establecimientos,

en una rama tan importante como es la del comercio, reflejándose principalmente en las empresas de menor tamaño.

Comercio

Categoría jurídica de las unidades económicas, 2003

(Porcentajes)



La principal categoría jurídica con la que operó el Comercio fue como Persona física, 92% del total.

Los micro establecimientos se constituyeron principalmente como Personas físicas, representando 94.3%. Lo anterior refleja la forma de constitución de las PYMES respecto a la rama del comercio, las cuales operan principalmente como personas físicas.

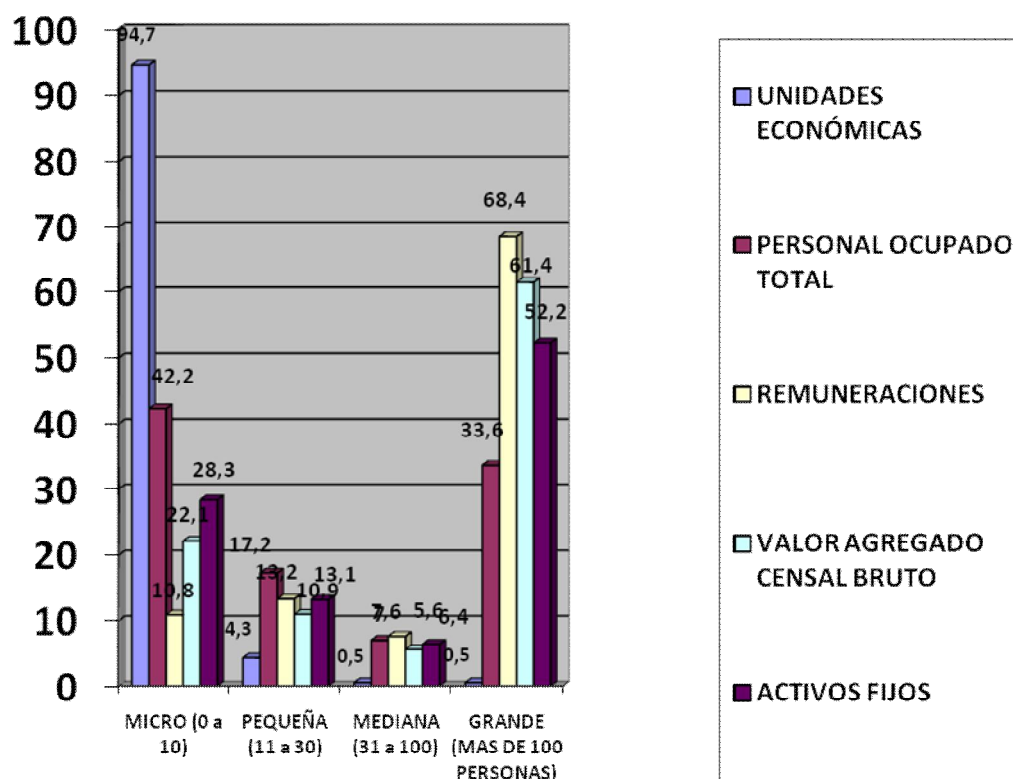
SERVICIOS

Las unidades económicas de los Servicios representaron 33.7% del total nacional, porcentaje que los ubicó en el segundo lugar a nivel nacional, el primero fue el Comercio. El personal ocupado total representó 32.1% para situarse en primer lugar; la producción bruta lo hizo en 23.3%, cifra que colocó a los Servicios en segundo lugar a nivel nacional.

Servicios ¹¹³

Características principales por tamaño de los establecimientos, 2003

(Porcentajes)



¹¹³ CENSOS ECONÓMICOS, 2004.

Debido a que los servicios son el conjunto de actividades encaminadas a satisfacer necesidades de terceros, ya sea en su persona o en sus bienes, las unidades económicas que realizan servicios generan un valor a la sociedad a través de las actividades que desarrollan, mismo que se contabiliza mediante el valor agregado (valor de los ingresos menos el costo de los insumos que se utilizan en la actividad).

Por lo que respecta al personal ocupado total, se observan disminuciones en la participación de la micro y la pequeña empresa (del 50.3 al 42.2% y del 21.2 al 17.2%, respectivamente).

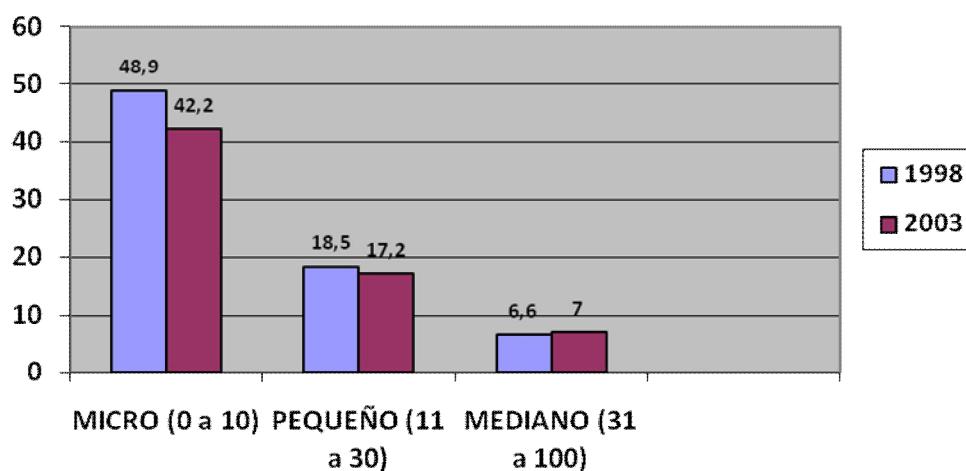
Servicios

Unidades económicas y personal ocupado total por tamaño

1998 y 2003

(Porcentajes)

TAMAÑO	UNIDADES ECONÓMICAS		PERSONAL OCUPADO TOTAL	
	1998	2003	1998	2003
MICRO	95.5	94.7	48.9	42.2
PEQUEÑAS	3.8	4.3	18.5	17.2
MEDIANAS	0.4	0.5	6.6	7.0



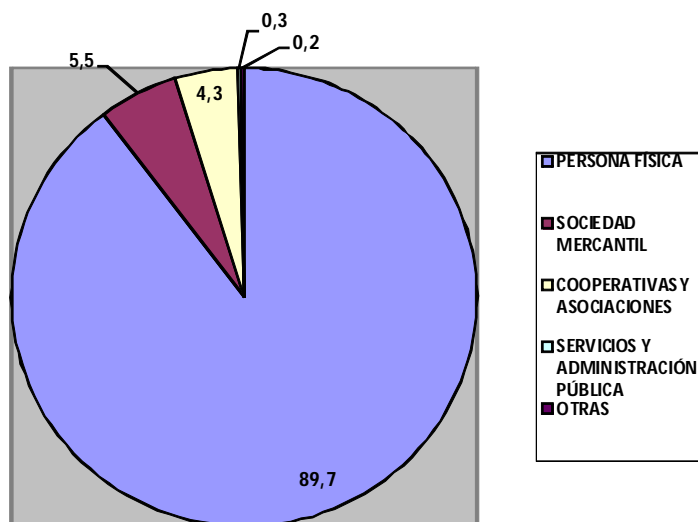
Servicios privados por sector

En 2003, el grupo de sectores dedicados a la prestación de Servicios operó con un millón 013 mil 743 unidades económicas, mismas que dieron empleo a 5 millones 215 mil 808 personas.

Al observar el comportamiento de los establecimientos por su tamaño, 94.7% eran micro establecimientos y solamente 4 mil 594 pertenecían a la gran empresa, que representaron 0.5% del total de establecimientos.

Categoría jurídica de las unidades económicas ,2003

Servicios



4.6 PROPUESTA PARA UNA CORRECTA POLÍTICA FISCAL EN PYMES

4.6.1 Obtención de mayores incentivos fiscales

Las PYMES a pesar de ser las unidades productivas que por excelencia generan empleos, no han sido objeto de atención especial, es por ello que se requiere que cuenten con mayores incentivos fiscales, ya que actualmente la carga fiscal es excesiva.

A las PYMES se les podría apoyar con un mayor número de deducciones, así como exigir menos requisitos para que los empresarios inviertan.

Una propuesta consiste en no limitar las deducciones de inversiones, así por ejemplo, el artículo 42 fracción II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece lo siguiente: *“las inversiones en automóviles sólo serán deducibles hasta por un monto de \$175,000.00.”* lo anterior implica un límite para deducir automóviles, lo cual considero, se debería eliminar y no existir esos límites en deducciones que autoriza el artículo 37 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Otra propuesta consiste en no establecer un tope a los gastos necesarios, estos deben ser deducibles porque generan un posible ingreso para el contribuyente, así por ejemplo el artículo 32 fracción XX de la Ley del impuesto Sobre la Renta establece lo siguiente: *“ No serán deducibles: XX. El 87.5% de los consumos en los restaurantes...”* así remite a la fracción V la cual establece *“Tratándose de gastos de viaje destinados a la alimentación, estos sólo serán deducibles hasta por un monto que no exceda de \$750.00 diarios por cada beneficiario...”* lo cual propongo se debería de eliminar y no exigir tantos requisitos como lo es la documentación que solicitan y el pago mediante tarjeta de crédito.

Se debería establecer una deducción inmediata en todas las inversiones y no únicamente en bienes nuevos de activo fijo como está establecida en el artículo

220 de la ley del Impuesto Sobre la Renta, así mismo se deben eliminar los requisitos para ejercer la deducción inmediata establecidos en el último párrafo del artículo 220 de la Ley del impuesto Sobre la Renta.

Se deben deducir las compras en el Impuesto Sobre la Renta, así como se hace en el Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Se debería otorgar a las PYMES incentivos fiscales cuando estas realicen, o actividades de investigación y desarrollo, mejora del medio ambiente, inversiones.

4.6.2 Obtención de beneficios fiscales por inversiones

A las PYMES que realicen un mayor número de inversiones se les puede otorgar beneficios fiscales como una ampliación en la fecha de pago en el IETU los pagos provisionales, en vez de ser mensuales como lo establece el artículo 9º. de la Ley del impuesto Empresarial a Tasa Única, deberían ser bimestrales o trimestrales.

En cuanto al porcentaje de deducciones se deben establecer porcentajes superiores a los porcentajes establecidos en la ley en aquellas actividades dedicadas a la ley mejora del medio ambiente.

En el Impuesto Empresarial a Tasa Única debe existir una deducción de sueldos y salarios y Aportaciones de Seguridad Social.

Otras propuestas para el IETU consisten en hacer deducibles los intereses y deducir el costo de venta como se hace en el Impuesto Sobre la Renta, para que los contribuyentes no tengan demasiada carga administrativa.

En el IETU se los pagos provisionales en vez de ser mensuales como lo establece el artículo 9º. De la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, deberían ser bimestrales.

También sugiero que los porcentajes de deducciones sean superiores a los establecidos en la ley respecto del cuidado del medio ambiente.

4.6.3 Desarrollo de Esquemas Fiscales diferenciados

Existe una falta de diferenciación en la estructura fiscal de las PYMES, debido a que éstas son tratadas de igual manera que las grandes empresas.

Por lo que se refiere al Impuesto Empresarial a Tasa Única éste ha provocado fuertes dificultades porque se aplica por igual a empresas con menos de 250 empleados que a empresas con 10 000 trabajadores, ante esta situación urge que el gobierno federal considere un régimen fiscal especial para las PYMES, podría existir un mayor número de deducciones para las PYMES en el Impuesto Empresarial a Tasa Única.

En México se deben de crear regímenes fiscales especiales para PYMES, a fin de que puedan enfrentar las difíciles condiciones económicas.

En caso de que lo anterior no funcionare, las PYMES podrían contar entonces con un impuesto único, a falta de un régimen tributario especial, la creación de un impuesto único es otra alternativa en el cual se establezca una tasa general a todas las actividades, para lo anterior es necesario que la ley fiscal establezca el concepto de PYME, de tal manera que las PYMES eliminen ISR e IETU y cuenten con una tasa del 23% en todas las actividades que realicen, dicha tasa debe ser a base de flujo de efectivo y de esa manera el contribuyente se vería más beneficiado y tendría más facilidades de pagar su impuesto.

4.6.4 Deducción de la base gravable

Las leyes fiscales deben establecer facilidades administrativas a las PYMES como deducciones más sencillas que pueden ser facilidades administrativas en cuanto al procedimiento del cálculo del impuesto, ya que el no contar con procedimientos sencillos me genera un costo, así como reducciones en el número de obligaciones como por ejemplo en cuanto al informe de sueldos y salarios debería establecerse únicamente para las personas que tengan más de 2000 trabajadores, las declaraciones informativas de operaciones con terceros en lugar de realizarlas mensualmente como lo establece el artículo 32 fracción VII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se deberían efectuar una vez al año .

Estas facilidades se podrían aplicar para empresas cuyas ventas anuales sean menores a cuatrocientos mil pesos.

La Secretaría de Hacienda y crédito público a través de las leyes fiscales debe establecer criterios bien definidos acerca de lo que es una PYME, es decir su concepto, número de trabajadores, ingresos anuales.

Lo anterior apoyaría a las PYMES en el cumplimiento de sus obligaciones, además las PYMES competitivas ofrecerán ofertas innovadoras y globales de empleo así como paquetes que incluyen salario fijo, aportación variable, en especie, salario emocional, condiciones laborales flexibles y adaptadas a la realidad vital del profesional, calidad de vida laboral y familiar y posibilidades de desarrollo.

En cuanto al Impuesto Sobre la Renta, se podría establecer un número mayor de deducciones autorizadas de acuerdo al ingreso anual que perciban las PYMES, para realizar una diferenciación respecto de las grandes empresas que sea en base a los sus ingresos.

LO ANTERIOR SE RESUME COMO SIGUE:

ISR	IETU	IVA
1.- No limitar las deducciones de inversiones	1.- Deducción de Sueldos y Salarios	1.- Devolución a favor para los exentos de IVA.
2.- No topar los gastos necesarios	2.- Hacer deducibles los intereses	
3.- Deducción Inmediata para todos	3.- Deducir el costo de venta	
4.- Deducir las compras en ISR como se hace en IETU	4.- Ampliación de fecha de pagos provisionales.	
	5.- Deducciones en cuanto al porcentaje superiores a los porcentajes establecidos en la ley para ciertos sectores.	
IMPUESTO ÚNICO PARA PYMES. En caso de que lo anterior no funcione		

CONCLUSIONES

Las PYMES constituyen un elemento fundamental para el desarrollo de México, tanto por su contribución al empleo como por su aportación al Producto Interno Bruto, en el capítulo primero vimos la importancia que tienen en la economía.

La mayoría de PYMES son de industria, comercio y servicios y éstas generan el mayor porcentaje de producción en el país, al otorgar empleo.

Las PYMES son de gran utilidad debido a que se encuentran establecidas en todo el país y proporcionan unidades de bienes y servicios y elevan el nivel de ingresos de la población.

En el capítulo segundo se estudió la potestad tributaria del Estado, lo cual nos lleva a concluir que si bien es cierto el Estado tiene facultad de imponer contribuciones a las personas físicas y morales, también lo es que debe cumplir con ciertos principios y garantías constitucionales en materia de impuestos, lo cual sería importante que se cumpliera para evitar que la carga impositiva hacia las Empresas sea excesiva, al ser éstas de gran relevancia en la economía.

En el capítulo tercero se estudió el Régimen Fiscal de Pymes en México, del cual se puede concluir que se trata de un régimen no apropiado para éste tipo de Empresas, debido a que las contribuciones impuestas son excesivas, se trata de un régimen que conlleva a la disminución y a la quiebra de las PYMES, y afecta varios sectores de la economía como lo es el trabajo.

En el capítulo cuarto con los datos estadísticos realizados por el INEGI, se muestra el detrimento que se produce en las empresas PYMES de un periodo a otro, resultando una pérdida en el número de trabajadores así como en la cantidad de PYMES que estaban constituidas, lo cual da como consecuencia que las

remuneraciones aportadas por este tipo de empresas disminuyan considerablemente, así como el porcentaje del producto interno bruto(PIB) del país, el cual también se ve afectado, así como el ingreso al erario federal, lo que en conjunto produce pérdidas de carácter económico que impiden el desarrollo y fortalecimiento de nuestro país, lo anterior muestra la situación en la que se encuentran las PYMES debido a diversos factores, por lo cual el trabajo propone una manera de beneficiarlas a través de un cambio fiscal.

La presente tesis nos lleva a concluir la importancia de un adecuado régimen fiscal de PYMES, que sea proporcional y equitativo, en el cuál se considere a la pequeña y mediana empresa como un factor fundamental en el crecimiento económico de un país.

Dado lo anterior, el Derecho Fiscal debe enfocarse en mejorar su régimen, para que las PYMES se vean beneficiadas, y que se les otorgue un mejor apoyo que los beneficios que tienen las grandes empresas.

Por lo anterior:

- Es muy importante que existan mayores incentivos fiscales y menos requisitos para que los empresarios inviertan.
- Una propuesta concreta para la asignación de incentivos fiscales se refiere a que las PYMES obtengan beneficios fiscales por las inversiones realizadas.
- Para poder desarrollar esquemas fiscales diferenciados que den trato preferencial a las PYMES debe revisarse los criterios de clasificación de las empresas.
- Establecer procedimientos fácilmente comprensibles y la drástica disminución de trámites en la Secretaría de Hacienda.
- Los niveles de impuestos y las tarifas por el uso de servicios públicos tendrían que hacerse flexibles en función del tamaño y giro de la empresa. También deben bajarse los impuestos al consumo.

- Como propuesta concreta para disminuir el peso específico del sector informal, se ha planteado que se aumenten los rubros que las empresas pueden deducir de su base gravable, como un estímulo para la expedición de facturas.

BIBLIOGRAFÍA

- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, “**Derecho Fiscal**”, Themis, México, 2003.
- BAUCHE GARCADIÉGO, Mario, “**La Empresa**”, 2ª. ed., Edit. Porrúa, S.A., México, 1983, 709 pp.
- BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto, “**El Poder Tributario Frente a la Constitución**”, Edit. Sicco, 1ª. edición, México 2009, 262 págs.
- CARDENAS ELIZONDO, Francisco, “**Introducción al estudio del Derecho Fiscal**”, edit. Porrúa, 1ª. edición, México 1992, 379 págs.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo, “**Derecho Fiscal I**” Edit. IURE editores, 5ª. edición, México 2006, 432 págs.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo, “**Derecho Fiscal Constitucional**”, 2ª. ed., México, 1993.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo, “**Diccionarios jurídicos temáticos, Derecho fiscal**”, primera parte, Volumen 2, A-J, 2ª. ed., Edit. Oxford University Press, México, 2003, 443 pp.
- CARRETERO PÉREZ, Adolfo, “**Derecho Financiero**”, Edit. Santillana, 1ª. Edición, 968, 844 págs.
- CASTREJÓN GARCÍA, Gabino Eduardo, “**Derecho Tributario**”, Cárdenas Editores, México 2002.
- CHAPOY BENITEZ, Dolores Beatriz, “**Derecho Financiero**”, Edit. Mc Graw - Hill, 1ª. edición, México 1997, 243 págs.
- DE LA CUEVA, Arturo, “**Derecho Fiscal**”, 2ª.ed., Editorial Porrúa, México 2003, 337 pp.

- DE LA GARZA, Sergio Francisco, “**Derecho Financiero Mexicano**”, Edit. Porrúa, México, 1990.982 págs.
- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, “**Principios de Derecho Tributario**”, Edit. Limusa, 3ª. Edición, México, 2001.
- FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, “**Derecho Fiscal**”, Edit. Mc. Graw-Hill, 1ª. edición, México 1998, 466 págs.
- FLORES ZAVALA, Ernesto, “**Finanzas Públicas Mexicanas**”, Edit. Porrúa, trigésima tercera edición, México 2001, 561 págs.
- GARCÍA PEÑA, José Heriberto, “**Problemas actuales del Derecho Empresarial mexicano**”, 1ª. Edición, Edit. Porrúa, México, 2005, 175 págs.
- JIMENEZ GONZÁLEZ, Antonio, “**Lecciones de Derecho Tributario**”, Edit. Ecasa, 3ª. Edición, 2ª. Reimpresión, 1993, 573 págs.
- MARABAK CERECEDO, Doricela, “**Derecho Fiscal Aplicado**”, Edit. Mc Graw Hill, 1ª. Ed. México, 2008, 440 págs.
- MARÍN-BEJARANO ARIANES, Antonio y ARCILA MARTIN, Manuel, “**Régimen Fiscal de la Empresa**”, España, Tecnos, 1990, p. 43.
- MENDOZA BREMAUNTZ, Emma, et al. “**Derecho Económico**”, IURE Editores, 1ª. Ed. México, 2009, 583 págs.
- ORANTIA ARELLANO, Fernando A, “**Las Facultades del Congreso Federal en materia Fiscal**”, Edit. Porrúa, 2ª. edición, México 2001, 366 págs.
- QUINTANA VALTIERRA, Jesús, “**Derecho Tributario Mexicano**”, edit. Trillas, 1ª. edición, México 1985, 371 págs.
- REYES PONCE, Agustín, Administración de Empresas, Teoría y Práctica, primera parte, Edit. Limusa, 1ª. Edición, México, 188 págs.

- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, “**Derecho Fiscal**” Edit. Oxford, 2ª. edición, México 2005, 309 págs.
- RODRÍGUEZ VALENCIA, Joaquín, “**Administración de Pequeñas y Medianas Empresas**”, 5ª. ed., Edit. Thomson, México, 2007, 340 pp.
- SALDAÑA MAGALLANES, Alejandro A, “**Curso Elemental sobre Derecho tributario**”, Editorial ISEF, 1ª. Edición, enero de 2005, 141 págs.
- SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, “**Derecho Fiscal Mexicano**”, Edit. Porrúa, 1ª. edición, México 1999, 607 págs.
- SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, “**Derecho Fiscal Mexicano**”, Edit. Cárdenas editor y distribuidor, 9ª. edición, México 1994, 649 págs.
- SANROMÁN ARANDA, Roberto y CRUZ GREGG Angélica, “**Derecho Corporativo y la Empresa**”, 1ª. ed., Edit. Cengage Learning, México, 2008, 194 pp.
- ZAMUDIO URBANO, Rigoberto, “**Sistema Tributario en México**”, 1ª ed., editorial Porrúa, México, 2005, 223 pp.

LEGISLACIÓN CONSULTADA

- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS
- CÓDIGO FISCAL FEDERAL
- CÓDIGO DE COMERCIO
- LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
- LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA
- LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS.
- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

PÁGINAS DE INTERNET CONSULTADAS:

www.inegi.org.mx

www.observatoriopyme.org

www.sat.gob.mx

<http://www.cipi.gob.mx/html/observatorio.html>

www.economia.gob.mx