

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

***“NATURALEZA JURÍDICA DE LA FRACCION IV DEL
ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL”***

**TESIS QUE PARA OPTAR POR EL TÍTULO
DE LICENCIADO EN DERECHO**

PRESENTA

JESUS RODRIGUEZ DAVALOS

CIUDAD UNIVERSITARIA, D.F. 2012



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y
DE AMPARO

Cd. Universitaria, D.F., 24 de abril de 2012.

DR. ISIDRO ÁVILA MARTÍNEZ
DIRECTOR GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN
ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
P R E S E N T E.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante **RODRÍGUEZ DÁVALOS JESÚS** con número de cuenta 08754826-8 bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "**NATURALEZA JURÍDICA DE LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL**", realizada con la asesoría del profesor Lic. Ignacio Javier Navarro Vega.

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

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

A T E N T A M E N T E
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
DIRECTOR DEL SEMINARIO



FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO
CONSTITUCIONAL Y DE AMPARO

LIC. EDMUNDO ELÍAS MUSI

**mpm*

México, D. F., a 20 DE Abril de 2012.

**SEÑOR LIC. DON EDMUNDO ELIAS MUSI
DIRECTOR DEL SEMINARIO DE DERECHO
CONSTITUCIONAL Y DE AMPARO.
FACULTAD DE DERECHO DE LA UNAM.
P R E S E N T E.**

Me es grato dirigirme a usted para hacerle llegar mi cordial saludo, así como para informarle que el C. Pasante de Derecho **JESUS RODRIGUEZ DÁVALOS, con número de cuenta 087548268**, ha terminado bajo mi dirección su tesis recepcional que para optar por el título de Licenciado en Derecho, elaboró en ese H. Seminario a su muy digno cargo, con el tema **“NATURALEZA JURÍDICA DE LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL”**,

Al respecto le comunico que dicha investigación se integra con un prólogo, en el que explica el por qué, cómo y para que realizó la tesis; también forman parte de la misma tres capítulos, conclusiones, propuestas, bibliografía adecuada, suficiente y actualizada, así como la respectiva legislación aplicable.

Con esos elementos estimo que dicho alumno cumple con todos los requisitos exigidos por el Reglamento de Exámenes Profesionales de nuestra Universidad, para obtener la aprobación de su tesis, lo cual queda sujeto a su amable criterio, y en el caso de que sea favorable, se sirva expedir el correspondiente oficio de impresión.

Por la atención que se sirva dar a la presente, reciba mi agradecimiento.

A T E N T A M E N T E.

C.c.p.- El C. Jesús Rodríguez Dávalos.- Interesado

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO, ASI COMO A SU SIEMPRE ERGUIDA FACULTAD DE DERECHO, CON MI PERMANENTE GRATITUD.

A MIS MAESTROS , TODOS, POR LO QUE ME ENSEÑARON Y ME DIERON, CON MI AGRADECIMIENTO.

A MI MUY QUERIDO ABUELO, SR. LIC. Y MAESTRO, DON. JESUS RODRIGUEZ Y RODRIGUEZ

A MIS PAPAS MATE Y SOFI, POR SU CONSTANTE APOYO Y CARIÑO.

A MIS MUY RESPETADOS MAESTROS, SR. LIC. EDMUNDO ELIAS MUSI Y SR. LIC. IGNACIO J. NAVARRO VEGA.

**“NATURALEZA JURÍDICA DE LA FRACCIÓN IV DEL
ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL”**

PROLOGO

**CAPÍTULO PRIMERO
REGULACION DE LOS IMPUESTOS EN LA
LEGISLACION MEXICANA**

1.	Naturaleza Jurídica de los Impuestos.....	1
1.1.	Concepto del Impuesto.....	5
1.2.	Características Legales del Impuesto.....	6
1.3.	Clasificación de los Impuestos.....	9
1.4.	Impuestos Previstos en la Legislación Fiscal Mexicana.....	10
1.5.	Impuestos al Servicio Exterior.....	11
1.5.1.	Concepto y Objetivo del Impuesto al Comercio Exterior.....	11
1.5.2.	Características de los Impuestos al Comercio Exterior.....	13
1.5.3.	Elementos de los Impuestos al Comercio Exterior.....	13
1.5.4.	Clasificación de los Impuestos al Comercio Exterior.....	15
1.6.	Hecho Impunible y Hecho Generador.....	16
1.7.	Afectación de Mercancías y Exenciones de Mercancías.....	20
1.8.	Determinación y Pago de los Impuestos al Comercio Exterior.....	26
1.9.	Contribuyentes y Responsables Solidarios.....	50
2.	Fundamentación Constitucional de las Contribuciones en México.....	57

**CAPÍTULO SEGUNDO
PRINCIPALES ARTÍCULOS CONSTITUCIONALES EN
MATERIA TRIBUTARIA FEDERAL**

3.	Comentarios en Torno al Contenido del Artículo 31 Constitucional.....	71
3.1.	Antecedentes Concretos de la Fracción IV del Artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	73
3.1.1.	Concepto de Obligatoriedad.....	76
3.1.2.	La Aparente restricción de los mexicanos, como si se excluyese a los extranjeros del carácter de sujetos pasivos de la Relación Tributaria.....	78
3.1.3.	Concepto de Contribución, no de Tributo, ni de Impuesto.....	79
3.1.4.	La Noción de Gastos Públicos.....	80
3.1.5.	La Preexistencia de los sujetos activos de la Relación Tributaria: Federación, Entidades Federativas, Municipios y el Distrito federal.....	82
3.1.6.	La Condición de Residencia del Contribuyente.....	83
3.1.7.	La Identificación o Prefiguración de la manera de Contribuir, Proporcional y Equitativa.....	84

3.1.8. La Delegación de la manera de Contribuir a la Preventiva Legal...	87
4. Artículos Constitucionales de Efectos Genéricos en Materia Tributaria.....	89
4.1. Contenido y Alcance del Artículo 73 Primer Párrafo y de sus Fracciones VII y XXIX.....	90
4.2. Artículo 74 Primer Párrafo y su Fracción IV Constitucional.....	94
4.3. Artículo 117 Primer Párrafo y sus Fracciones IV, V, VI, VII y IX.....	97
4.4. Artículo 118, Primer Párrafo y su Fracción I Constitucional.....	99
4.5. Artículo 131 Constitucional.....	100
4.6. Artículo 8° Constitucional.....	101
4.7. Artículo 3° Constitucional.....	106

CAPÍTULO TERCERO
EL FUNCIONAMIENTO DE LA POLÍTICA
FISCAL ESTATAL

5. Una Legislación Fiscal Inadecuada Produce una Política Indagatoria Incorrecta.....	108
5.1. Una Menor Actividad Económica.....	110
5.2. Una Alta Tasa de Desempleo.....	110
5.3. Mayor Desempleo y un Aumento de la Emigración de Mano de Obra.....	111
5.4. Enorme Caída del Poder Adquisitivo.....	111
5.5. Una creciente Marginación Social.....	112
6. Principales Objetivos Económicos de las Políticas Fiscales orientadas correctamente.....	113
6.1. Políticas Monetarias.....	113
6.2. Políticas Fiscales.....	114
6.2.1. La Política de Ingresos.....	116
6.2.2. La Política de Egresos.....	116
6.2.3. La Técnica Fiscal.....	117
7. Principios para un Nuevo Sistema Fiscal Regulatorio.....	118
7.1. Principios que debe observar el Poder Legislativo.....	118
7.1.1. El Principio de Armonía con la Política Fiscal.....	120
7.1.2. El Principio de Justicia.....	120
7.1.3. El Principio de Modernidad Fiscal.....	123
7.2. Principios que debe observar el Poder Judicial.....	126
7.3. Principios que deben ser observados por el Poder Ejecutivo y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.....	127
7.3.1. Necesaria Armonía con el Diseño de la Política Fiscal en su Desempeño.....	127
7.3.2. Aplicación Enérgica de la Ley Fiscal.....	128
7.3.3. Transparencia en la Recaudación y Uso de los Recursos Públicos... 128	
7.4. Principios que deben observar los Contribuyentes.....	129
7.4.1. Relación Armónica con la Política Fiscal Diseñada para México....	129
7.4.2. Pago Oportuno y Responsable de los Impuestos.....	129
7.4.3. Obligar a Pagar a Quienes son Evasores Fiscales.....	130

8. La Eficacia en la Recaudación.....	130
9. La Transparencia en el Uso de los Recursos Públicos.....	131
10. La Poca o Nula Distorsión del Libre Mercado.....	131
11. El Fortalecimiento del Régimen Político Republicano.....	132
CONCLUSIONES.....	133
PROPUESTAS.....	138
BIBLIOGRAFIA.....	141
LEGISLACION APLICABLE.....	146

PROLOGO

Es bien sabido que los impuestos son tan antiguos como los mismos seres humanos. La historia, la economía y la literatura de todos los países y de todos los tiempos contiene infinidad de temas relativos a los impuestos en los que se incluyen a los tributos como prestaciones personales y otras muchas formas de pago semejantes. Por ello es fácil suponer que en la antigüedad los impuestos se cargaban a capricho de los soberanos, lo que implicaba el sufrimiento de una secuela de atrocidades y en contrapartida, reacciones de inventiva por parte del genio humano para superar esas vejaciones, incluyendo formas específicas de evasión.

La historia nos enseña cuales han sido los métodos y las formas que se han aplicado para el cobro de los impuestos, pero también cuales han sido y son sus fines y objetivos que utilizados en forma adecuada han contribuido a que los Estados puedan realizar sus fines jurídico-políticos y económicos y exclusivos, los cuales justifican sus existencias y sus respectivos funcionamientos en beneficio y provecho de los integrantes de sus poblaciones; por ello el estudio y el análisis de las relaciones estrechas entre lo económico y lo jurídico alcanzan un muy importante relieve en el ámbito Derecho Tributario.

Asimismo, los problemas del Derecho Fiscal son susceptibles de ser analizados ya sea desde un punto de vista esencialmente jurídico, o bien, desde la optica de un pleno contenido económico, solo que resulta que válidamente no se puede separar su tratamiento unilateral porque ello produce resultados parciales y frustrantes.

Las razones anteriores justifican la presente investigación, la cual dentro de nuestras naturales limitaciones tratamos de alcanzar un análisis suficiente de los fenómenos económicos fiscales que han contribuido, tanto a la existencia como al

funcionamiento de los Estados y en particular de nuestro país, para beneficio y ayuda al desarrollo integral de sus habitantes.

Para el logro de esas finalidades se utilizaron diversos métodos de investigación procedentes que tendieron a ubicar y concretar, tanto a la información como los elementos necesarios para el desarrollo de la temática, relacionada especialmente con los impuestos considerados como la esencia de la materia fiscal.

En la medida que esta investigación pudo lograr sus objetivos, estimaremos justificada su elaboración, cuestión que se deja a la benevolente consideración de los muy distinguidos Maestros que conformarán el Sínodo ante el cual habremos de comparecer en el examen profesional correspondiente.

CAPITULO PRIMERO REGULACION DE LOS IMPUESTOS EN LA LEGISLACION MEXICANA

1. NATURALEZA JURÍDICA DE LOS IMPUESTOS

El tributo es tan antiguo como la comunidad humana y desde las primeras manifestaciones de la vida colectiva, estuvo presente como un hecho indiscutible, sin embargo, una materia tan antigua es aún, muy joven. El Derecho Tributario se encuentra en la actualidad en plena formación por la doctrina. Esta se ve apresurada por la legislación, la que a su vez, lo es por la necesidad que tiene el estado de mayores recursos, lo cual va tendiente en su afán de avanzar, especialmente en cuanto a su terminología, ya que sus estudios son los que cristaliza el legislador en un ordenamiento.

Numerosos son los tratadistas que se han ocupado de analizar los principios teóricos que deben informar a toda ley impositiva, siendo los más conocidos los formulados por Adán Smith en el Libro V de su obra "Riqueza de las Naciones", que aún cuando datan de hace mas de dos siglos generalmente son respetados y observados por los legisladores contemporáneos. Al elaborar las leyes tributarias, porque si no se toman en cuenta se podría poner en vigor un ordenamiento inequitativo y arbitrario. Tales principios son los de Justicia, de Certidumbre, de Comodidad y de Economía. En esta forma el impuesto sigue siendo, hoy en día la principal fuente de ingresos para el país, y por lo tanto, el tributo más estudiado por la doctrina. Establecido para satisfacer el gasto público en la medida en que las restantes fuentes de ingresos no rindan lo suficiente para cubrirlo¹. La ley es la fuente más importante del derecho tributario, así en el artículo 31, fracción IV constitucional se establece la obligación de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes.

La ley es la fuente más importante del derecho tributario, así en el Artículo 31, fracción IV Constitucional se establece la obligación de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes.

¹ Flores Zavala, Ernesto, Panorama de la Tributación en México, Edit. Porrúa, Vigésima Octava Edición, México, 1987, Págs. 75 y 76.

Los antecedentes de esta garantía se han hecho remontar hasta la declaración de los derechos del hombre y del ciudadano de la República Francesa, que en su numeral 13 dispone para el mandamiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus ingresos.

Por otra parte, la Constitución de Cádiz en su artículo 399, estableció que las contribuciones se repartirán entre todos los españoles en proporción a sus ingresos, sin excepción ni privilegio alguno.

En el México Independiente aparece por primera vez en el Reglamento Constitucional Político del Imperio Mexicano, de 10 de enero de 1822, en el que se establece que todos los habitantes del imperio deben contribuir, a cubrir las exigencias del Estado en razón de sus ingresos.

La Constitución de 1857, establecía al igual que la actual, que la obligación de contribuir debía realizarse de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De acuerdo con el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se establece la obligación de los mexicanos a contribuir al gasto público, tanto de la Federación como de los Estados y Municipios en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Asimismo, el artículo 73, fracción VII del citado ordenamiento, faculta al Congreso para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y, en su fracción XXIX (A), para establecer diversas contribuciones: 1º Sobre el comercio exterior; 2º Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales, comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27; 3º Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros; 4º Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y 5º Especiales sobre: a) Energía eléctrica; b) Producción y consumo de tabacos laborados; c) Gasolina y otros productos derivados de 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 por concepto del impuesto sobre energía eléctrica;

XXIX-B. Para legislar sobre las características y uso de la bandera, escudo e himno nacionales;

XXIX-C. Para expedir las leyes que establezcan la concurrencia del Gobierno Federal, de los Estados y de los Municipios, en el ámbito de sus respectivas competencia, en materia de asentamientos humanos, con objeto de cumplir los fines previstos en el párrafo tercero del artículo 27 de esta Constitución;

XXIX-D. Para expedir leyes sobre planeación nacional del desarrollo económico y social, así como en materia de información estadística y geográfica de interés nacional;

XXIX-E. Para expedir leyes para la programación, promoción, concertación y ejecución de acciones de orden económico, especialmente las referentes al abasto y otras que tengan como fin la producción suficiente y oportuna de bienes y servicios, social y nacionalmente necesarios;

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

XXIX-G. Para expedir leyes que establezcan la concurrencia del Gobierno Federal, de los gobiernos de los Estados y de los Municipios, en el ámbito de sus respectivas competencias, en materia de protección al ambiente y de preservación y restauración del equilibrio ecológico;

XXIX-H. Para expedir leyes que instituyan tribunales de lo contencioso-administrativo, dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, y que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la administración pública federal y los particulares; así como para imponer sanciones a los servidores públicos por responsabilidad administrativa que determine la ley, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, los procedimientos y los recursos contra sus resoluciones;

XXIX-I. Para expedir leyes que establezcan las bases sobre las cuales la Federación, Los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, coordinarán sus acciones en materia de protección civil;

XXIX-J. Para legislar en materia de deporte, estableciendo las bases generales de coordinación de la facultad concurrente entre la Federación, Los Estados, el Distrito Federal y Municipios; asimismo de la participación de los sectores social y privado.

XXIX-K. Para expedir leyes en materia de turismo, estableciendo las bases generales de coordinación de las facultades concurrentes entre la Federación, Estados, Municipios y el Distrito Federal, así como la participación de los sectores social y privado.

XXIX-L. Para expedir leyes que establezcan la concurrencia del gobierno federal, de los gobiernos de las entidades federativas y de los municipios, en el ámbito de sus respectivas competencias, en materia de pesca y acuicultura, así como la participación de los sectores social y privado;

XXIX-M. Para expedir leyes en materia de seguridad nacional, estableciendo los requisitos y límites a las investigaciones correspondientes.

XXIX-N. Para expedir leyes en materia de constitución, organización funcionamiento y extinción de las sociedades cooperativas. Estas leyes establecerán las bases para la concurrencia en materia de fomento y desarrollo sustentable de la actividad cooperativa de la Federación, Estados y Municipios, así como del Distrito Federal, en el ámbito de sus respectivas competencias.

Por lo tanto y de acuerdo al artículo 31 fracción IV, citado, sólo el Estado, en virtud de su potestad de imperio, puede ser el sujeto activo en la relación jurídica tributaria, siendo la Federación, los Estados y los Municipios, los únicos entes que tienen derecho de exigir el pago de impuesto.

1.1. CONCEPTO DEL IMPUESTO.

Diversos tratadistas han tratado de dar una definición de lo que es el impuesto, de esta forma el tratadista RAFAEL BIELSA define al impuesto “como parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos”.²

Para BLUMENSTEIN: “Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma”.³

GIULLIANI FONROUGE define el tributo como “una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho”.⁴

JARACH señala que “el tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado y otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo”.⁵

GERALDO ATALIBA, define el tributo como “la obligación jurídica pecuniaria, ex lege, que no constituye sanción de un hecho ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio, una persona pública y cuyo sujeto es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley”.⁶

² Rafael Bielsa, Estudios de Derecho Público, Tomo I, Derecho Fiscal, De Palma, Buenos Aires, 1951, págs. 54 a 56.

³ Blumentein, Ernest, Sistema de Distrito Delle Imposte, Giuffre, 1954, pág. 1.

⁴ Giuliani Fonrouge, C.M. Derecho Financiero, Buenos Aires, 2003, Vol. I, pág., 151.

⁵ Jarach, D. El Hecho Imponible, Ed. Rev. De Jurisprudencia, Buenos Aires, 1982, 3ª edición, pág. 18.

⁶ Ataliba, Geraldo, Hipotesis de Incidencia Tributaria, 2ª Edición, Num. 99 Edit. Aguistados Tribunais, Saopaulo, 1996, pág. 80.

I.2. CARACTERÍSTICAS LEGALES

Para el autor SERGIO DE LA GARZA los tributos tienen las características siguientes:

- a) Carácter Público
- b) Es una prestación en dinero o en especie
- c) Es una obligación ex lege
- d) Es una relación personal, de derecho, obligatoria.
- e) Tiene por objeto o finalidad proporcionar recursos al Estado para que éste realice sus funciones.
- f) Deben ser justos
- g) En principio, los recursos que producen los tributos no deben afectarse a gastos determinados.
- h) Algunos caracteres negativos

a).- Carácter Público.- Se considera que el tributo tiene un carácter público, es decir, que constituyen parte del Derecho Público. La generalidad de los autores admite la idea de que a diferencia de los ingresos de Derecho Privado los cuales son debidos en virtud de negocios jurídicos privados como la compraventa, arrendamiento, transporte, etc., los tributos en cambio, son ingresos que el Estado percibe en virtud de su soberanía, esto es, en razón de su potestad de imperio.

b).- Es una prestación en dinero o en especie.- Toda vez que los tributos implican la realización de prestaciones al Estado por parte de los contribuyentes que son comúnmente de carácter pecuniario, por ser las que con mayor facilidad puede utilizar el Estado, dada la naturaleza monetaria de la economía soberana. Sin embargo, es posible, aunque menos frecuente, que los tributos consistan en prestaciones en especie, como lo establece la ley de Ingresos de la Federación en su artículo 23, donde dispuso hace algún tiempo que el pago del impuesto a la producción de cobre se pagará por los causantes a la Casa de Moneda, en especie.

c).- Es una obligación ex lege.- Todos los tributos constituyen obligaciones ex lege, es decir, la fuente de ellas está representada por la ley. Como obligaciones jurídicas que son los tributos, una de sus características es la coactividad, esto es, que en caso que no se cumplan voluntariamente lo serán coactivamente, mediante la fuerza del Estado.

d).- Es una relación personal, de derecho, obligatoria. En virtud de que existe una relación que se establece entre dos sujetos. El sujeto activo que es el Estado, quien tiene derecho a exigir la prestación, y por esotro, el sujeto pasivo que es el contribuyente, que tiene la obligación de realizar la prestación en dinero o en especie.

e).- Tiene por objeto o finalidad proporcionar recursos al Estado para que éste realice sus funciones.- La actividad financiera del Estado consiste en realizar los gastos o egresos necesarios para que el Estado pueda realizar las funciones que le competen, y que para ello requieren de ingresos, que la mayor parte de los cuales, se le proporcionan por medio de los tributos.

f).- Deben ser justos.- El artículo 31, fracción IV Constitucional, dispone que las contribuciones, deben ser proporcionales y equitativas, tal requisito puede concretizarse en la afirmación de que los tributos deben ser justos, ya que de lo contrario serán inconstitucionales.

g).- En principio los recursos que producen los tributos no deben afectarse a gastos determinados. Los recursos que obtiene el Estado no deben tener una afectación especial a gastos determinados sino que ingresen a formar un fondo común y sirvan para financiar todas las erogaciones.

h).- Algunos caracteres negativos.- Los tributos no deben constituir la sanción de un hecho ilícito, es decir, no deben confundirse los tributos con las multas, que también son prestaciones coactivas ex lege, pero cuya finalidad es representativa, en tanto que el tributo tiene como fin satisfacer el gasto público.”⁷

⁷ De la Garza, Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Edit. Porrúa, 23ª edición, México 2003, págs. 319 a 326.

Como características legales de los impuestos considero las siguientes:

1.- Es una prestación en dinero y excepcionalmente en especie. Toda vez que al prestar los servicios públicos el Estado, el contribuyente están obligados al pago del impuesto por la prestación de los mismos, que regularmente se harán en dinero y excepcionalmente en especie como lo es en la actualidad el pago del impuesto en metales preciosos.

2.- Es una prestación que fija el Estado.- Ya que el Estado lo establece a través de sus órganos constitucionales facultados en virtud de su autoridad y de acuerdo a sus necesidades financieras.

3.- Tiene un carácter obligatorio.- Ya que es el Estado quien impone la obligación de hacerlo y puede además ejercer la coacción para que se cumpla estableciendo sanciones.

4.- Tienen por objeto proporcionar recursos al Estado para que realice sus funciones que le competen, requiriendo para ello de ingresos, que la mayor parte son proporcionados por medio de los impuestos.

5.- Los impuestos deben ser proporcionados y equitativos, es decir deben ser justos, tal como lo establece el artículo 31 fracción IV Constitucional, que de lo contrario serán inconstitucionales.

6.- Tiene como finalidad satisfacer el gasto público.

I.3.- CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS.

Los impuestos pueden clasificarse de la siguiente manera:

1) Impuestos Directos e Impuestos Indirectos

Son impuestos directos aquellos que recaen en el patrimonio del contribuyente.

Son impuestos indirectos aquellos que el contribuyente puede trasladar sobre otras personas.

2) Impuestos Reales e Impuestos Personales.

Son impuestos reales aquellos donde no se toma en cuenta las condiciones personales del contribuyente y del total de su patrimonio o renta, sino que se aplica el impuesto sobre la declaración objetiva de riqueza o capacidad contributiva.

Son impuestos personales aquellos que recaen sobre las condiciones personales de contribuyentes y del total de su patrimonio o renta.

3) Impuestos Objetivos e Impuestos Subjetivos

Son impuestos objetivos aquellos en los que no se designan con precisión quien es el sujeto que estará obligado al pago del Impuesto, sino que se precisa únicamente la materia imponible.

Son impuestos subjetivos aquellos en los que si se designan con precisión quien es el sujeto pasivo en la relación tributaria.

4) Impuestos Periódicos e Impuestos Instantáneos.

Son impuestos periódicos aquellos hechos imponibles constituidos por un estado permanente o de una cierta duración.

Son impuestos instantáneos aquellos cuyo presupuesto de hecho es una acción, es decir, un acto aislado y único que se agota en sí mismo.

I.4. IMPUESTOS PREVISTOS EN LA LEGISLACIÓN FISCAL MEXICANA

Los ingresos del Estado, para el autor FLORES ZAVALA se clasifican en dos grupos:

1) ORDINARIOS.- Sostiene que “son aquellos que se perciben regularmente en cada ejercicio fiscal, y en un presupuesto bien establecido”⁸.

Dentro de los ingresos ordinarios encontramos los Impuestos, las Aportaciones de Seguridad Social, contribución de Mejoras, Derechos, Aprovechamiento y Productos.

2) EXTRAORDINARIOS.- Sostiene que “son aquellos que se perciben sólo cuando circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que lo obligan a erogaciones extraordinarias como sucede en caso de guerra, epidemia, siniestros, catástrofes, déficit, etc.”⁹

Dentro de los ingresos extraordinarios encontramos los Impuestos Extraordinarios, Derechos Extraordinarios, Contribuciones Extraordinarias, Expropiación, Ingresos destinados a Partidas de Reconstrucción, etc.

Sin embargo, el Código Fiscal de la Federación no reconoce la clasificación de los ingresos en ordinarios y extraordinarios, ya que únicamente es reconocida por la Doctrina del Derecho Financiero.

⁸ Flores Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, 13ª edición, México, 1971, pág. 23.

⁹ Flores Zavala, Ernesto, Op. Cit. Pág. 24.

I.5. IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR:

I.5.1. CONCEPTO Y OBJETIVO DEL IMPUESTO AL COMERCIO EXTERIOR.

Para algunos Tratadistas los Impuestos Aduaneros son:

Para ARCHILLE CUTRERA, tratadista italiano, el impuesto aduanero “es un pago en dinero debido al Estado por todo aquel que transporte, hacia un lado u otro de la frontera, una mercancía sometida a derecho y destinada a ser consumida en el interior o exterior del territorio aduanero del Estado”.¹⁰

FERNANDEZ LA LANNE, tratadista Argentino, dice que “son atributos o gravámenes aduaneros los derechos o impuestos y las tasas que el fisco nacional exige coactivamente de los obligados a su cargo, como consecuencia de la importación o exportación de servicios”.¹¹

Por su parte POLO BERNAL; los define “como una prestación pecuniaria que deben pagar las personas físicas o morales que hacen pasar mercancías a través de las fronteras, las costas o los límites de un país determinado, sean nacionales, nacionalizadas o extranjeras, destinadas a ser consumidas, respectivamente en el territorio nacional o fuera de dicho territorio”.¹²

La definición que adopta la Ley Aduanera sobre los Impuestos al Comercio Exterior, se encuentran consignados en el Artículo 52, al señalar “están obligados al pago de los

¹⁰ Archille Gutrera, Principi de Diritto e Política Doganale Segunda Edición, Cedán Padova, Italia, 1941, pág. 1.

¹¹ Fernández La Lanne, Pedro, Derecho Aduanero, Ediciones Roque de Palma, Buenos Aires, Argentina, 1966, pág. 288.

¹² Polo Bernal, Efraín, Tratado Sobre Derecho Aduanero, Código Aduanero, Fondo Editorial COPARMEX, México, 1978, pág. 391.

impuestos al comercio exterior las personas físicas y morales que introduzcan mercancías al territorio nacional o las extraigan del mismo, incluyendo las que estén bajo algún programa de devolución o diferimiento de aranceles, en los casos previstos en los artículos 63-A, 108, fracción 111 y 110 de esta Ley.

La Federación, Distrito Federal, Estados, Municipios, Entidades de la Administración Pública Paraestatal, Instituciones de Beneficencia Privada y Sociedades Cooperativas, deberán pagar los impuestos del comercio exterior no obstante que conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos”.

El objeto del impuesto al comercio exterior, es la entrada o salida del territorio aduanero de mercancías que en nuestro concepto, no es sólo el movimiento material el que hace que nazca el objeto del impuesto al comercio exterior, sino que se requiere del sujeto activo, representado por el Estado, que va imponer la obligación tributaria aduanera y que exige el cumplimiento de ella, percibiendo la contribución.

Por otra parte, el sujeto pasivo, que sería la persona física o moral que jurídicamente debe pagar el impuesto por haberse colocado dentro de los supuestos de la norma aduanera, figurando en las facturas, pedimentos, declaraciones y en términos generales en documentos aduaneros.

I.5.2. CARACTERÍSTICAS DE LOS IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR.

Las características de los impuestos al comercio exterior pueden determinarse en cuanto a las definiciones antes señaladas, de la siguiente forma:

a).- La obligación al pago del impuesto al comercio exterior por personas físicas y morales, por la introducción de mercancías al territorio nacional o a la extracción de las mismas.

b).- La imposición del pago del impuesto aduanero por parte del Estado, a quien introduzca o extraiga mercancías del territorio nacional.

c).- El cumplimiento del impuesto aduanero, por parte de personas físicas y morales que introduzcan mercancías o las extraigan del territorio nacional.

I.5.3. ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR.

El autor MAXIMO CARVAJAL, señala como elementos constitutivos de la obligación aduanera los siguientes:

“1.- El sujeto activo, es el Estado ya que es el que impone la obligación tributaria aduanera y exige el cumplimiento de ella, percibiendo la contribución. En nuestro sistema jurídico, el Estado también puede tener la categoría de sujeto pasivo.

2.- El sujeto pasivo, es la persona física o moral que jurídicamente debe pagar la deuda tributaria por haberse colocado dentro de los supuestos de la norma aduanera,

figurando en las facturas, pedimentos, declaraciones y en términos generales, en documentos aduaneros con esa categoría. El responsable solidario podrá adquirir la categoría de sujeto pasivo por haber intervenido en la obligación aduanera o por disposición legal.

3.- Hecho Generador, es el momento en que nace la obligación tributaria.

4.- El objeto del impuesto es la entrada o salida del territorio aduanero de mercancías aclarándose que en nuestro concepto, no es sólo el movimiento material el que hace que nazca el objeto del impuesto al comercio exterior, se requiere que exista además, la declaración del sujeto pasivo señalando el régimen aduanero a que se sujetarán las mercancías con la intención integradora, así como la determinación de la cuota impositiva y de los requisitos a que estén sujetas las mercancías.

5.- Base Gravable: Es la cantidad sobre la que se determina el impuesto. En el impuesto de importación, será el valor de transacción o el que la ley estime. En exportación el valor comercial de las mercancías.

6.- Cuota, es la cantidad que debe de cubrirse de acuerdo al porcentaje del valor de la mercancía. En nuestro impuesto es una cuota proporcional, es decir es la cantidad en dinero que se percibe por unidad tributaria.

7.- La obligación aduanera, consiste en el pago en dinero que el sujeto pasivo debe enterar al Estado en concepto de impuestos por la introducción o extracción de mercancías del territorio aduanero, una vez realizado el aforo y cumplido con las formalidades y requisitos necesarios.”¹³

¹³ Carvajal Contreras, Máximo, Derecho Aduanero, Edit. Porrúa, 11a edición, México, 2002, Págs. 345 y 346.

I.5.4. CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR.

Los impuestos al comercio exterior se pueden clasificar de la siguiente forma:

1).- Fiscales.- Cuando el Estado los utiliza con el objeto de tener un ingreso para llevar a efecto sus necesidades económicas.

2).- Protectores.- Cuando el Estado busca defender el mercado nacional contra los productos extranjeros protegiendo la industria de la planta productiva, su mercado de divisas, su balanza comercial, etc.

3).- A la importación.- Se producen por la importación de mercancías al territorio nacional.

4).- A la Exportación.- Se producen por exportación de mercancías del territorio nacional.

5).- Ad-valórem.- Cuando el impuesto se establece en base a la cantidad normal del valor de las mercancías.

6).- Gradual.- Cuando el impuesto se valora en base a la calidad de las mercancías.

7).- Definitivo.- Cuando las mercancías que han sido importadas al país o exportadas al extranjero van a ser consumidas o usadas, esto es, en el caso del régimen de importación o exportación definitivo de mercancías.

8).- Garantizado.- Cuando las mercancías retornen del extranjero o partan de él, ya sea en su mismo estado o transformadas, esto es, en el caso del régimen de exportación, para retornar al país en el mismo estado, y para elaboración, transformación o reparación de mercancías.

9).- Suspensivo.- Cuando las mercancías se depositan en Almacenes Generales de Depósito, quedando en custodia las mercancías extranjeras o nacionales y pudiendo acogerse al régimen de depósito fiscal, se podrá efectuar el régimen de importación o exportación definitiva, el retorno de las mercancías si son extranjeras o el de reincorporarse al mercado siendo nacionales.

10).- Generales.- Cuando son determinados por disposiciones internas y se aplican para todas las mercancías.

Por otra parte la Ley Aduanera en su artículo 51 establece que “se causarán los siguientes impuestos al comercio exterior:

I.- General de Importación, conforme a la tarifa de la Ley respectiva; y

II.- General de Exportación, conforme a la tarifa de la ley respectiva.

I.6. HECHO IMPONIBLE Y HECHO GENERADOR.

HECHO IMPONIBLE.- Los autores QUINTA VALTIERRA Y ROJAS YAÑEZ establecen que el hecho imponible “es el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que

genera, al realizarse, la obligación tributaria. La hipótesis de incidencia describe, de manera hipotética, los hechos imponible que darán lugar al nacimiento de la obligación del contribuyente de pagar un tributo, así tenemos los hechos tributariamente relevantes, como son las percepciones de ingresos, las propiedades o posesiones de bienes, los actos jurídicos, las importaciones y exportaciones de mercancías extranjeras o nacionales, etc.

Esta hipótesis deberá producirse en la realidad para que de lugar al nacimiento de la obligación sustantiva, que al producirse se estará ante un hecho generador que da lugar al nacimiento de una obligación, consistente en el pago de una cantidad de dinero por concepto de un tributo”.¹⁴

El autor ATALIBA, señala que “En México se usa la expresión base imponible o base gravable. Sostiene que la base imponible es una perspectiva mensurable del aspecto material de la hipótesis de incidencia que la ley califica, con la finalidad de fijar criterio para la determinación, en cada obligación tributaria concreta. Jurídicamente, la base imponible es un atributo del aspecto material del presupuesto medida de algún modo; peso, volumen, altura, valor, longitud, precio, perímetro, capacidad, profundidad, superficie, grosor, o cualquier otro atributo de tamaño o magnitud mensurables del propio aspecto material del presupuesto. Además, afirma, que en el Derecho Tributario, la importancia de la base imponible es nuclear, ya que la obligación de tributaria tiene por objeto siempre el pago de una suma de dinero, que solamente puede ser fijada con referencia a una magnitud prevista en la Ley e incita en el hecho generador, o con ella relacionada.”¹⁵

HECHO GENERADOR.- Los autores QUINTANA VALTIERRA Y ROJAS YAÑEZ establecen en cuanto al hecho generador que “al momento en que se produce en la realidad el hecho imponible, dará lugar al nacimiento de la obligación tributaria de pagar una cantidad de dinero por concepto de un impuesto, produciéndose el hecho generador”.¹⁶

¹⁴ Quintana Valtierra, Jesús, Rojas Yañez, Jorge, Derecho Tributario Mexicano, Edit. Porrúa, Segunda Edición, México, 2002, págs. 88 a 98.

¹⁵ Ataliba Gerardo, Op. Cit. Numeral 43 y 44-1

¹⁶ Quintana Valtierra, Jesús, Rojas Yañez Jorge, Op. Cit. Págs. 88 a 92.

De lo anterior, se puede dar un ejemplo de hecho imponible y hecho generador, por lo que tenemos que en el caso del Impuesto al Comercio Exterior el Hecho Imponible será el valor en aduana de las mercancías a importar, y el valor comercial de las mercancías en el lugar de venta al exportar, produciéndose el Hecho Generador, cuando las personas físicas o morales realicen la introducción o extracción al país de mercancías, poseedores de ellas.

I.- Por otra parte el artículo 64 de la Ley Aduanera vigente establece que: “La base gravable del impuesto general de importación es el valor en aduana de las mercancías, salvo los casos en que la ley de la materia establezca otra base gravable.

El valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción de las mismas, salvo lo dispuesto en el artículo 71 de esta Ley.

Se entiende por valor de transacción de las mercancías a importar, el precio pagado por las mismas, siempre que concurren todas las circunstancias a que se refiere el artículo 67 de esta Ley, y que éstas se vendan para ser exportadas a territorio nacional por compra efectuada por el importador, precio que se ajustará, en su caso, en los términos de lo dispuesto en el artículo 65 de esta Ley.

Se entiende por precio pagado el pago total que por las mercancías importadas haya efectuado o vaya a efectuar el Importador de manera directa o indirecta al vendedor o en beneficio de éste”.

Para la determinación de la base gravable no se tomarán en cuenta las variaciones normales de precios si las mercancías llegan al país dentro de un plazo de tres meses a partir de su adquisición, entendiéndose por fecha de adquisición, la de la factura de venta o la del contrato. De esta forma el artículo 56 de la Ley Aduanal dispone que: “Las cuotas, bases gravables, tipos de cambio de moneda, cuotas

compensatorias, demás regulaciones y restricciones no arancelarias, precios estimados y prohibiciones aplicables, serán los que rijan en las siguientes fechas:

I.- En importación:

- a) La de fondeo, y cuando éste no se realice, la de amarre o atraque de la embarcación que transporte las mercancías al puerto al que vengán destinadas.
- b) En la que las mercancías crucen la línea divisoria internacional.
- c) La de arribo de la aeronave que las transporte, al primer aeropuerto nacional.
- d) En vía postal, en las señaladas en los incisos anteriores, según que las mercancías hayan entrado al país por los litorales, fronteras o por aire.
- e) En la que las mercancías pasen a ser propiedad del Fisco Federal, en los casos de abandono.

Cuando el Servicio de Administración Tributaria autorice instalaciones especiales para llevar a cabo operaciones adicionales al manejo, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior en recintos fiscalizados, la fecha a que se refiere esta fracción será en la que las mercancías se presenten ante las autoridades aduaneras para su despacho, excepto tratándose de las regulaciones y restricciones no arancelarias expedidas en materia de sanidad animal y vegetal, salud pública, medio ambiente y seguridad nacional, en cuyo caso serán aplicables las que rijan en la fecha que corresponda conforme a los incisos anteriores.

II.- En exportación, la de presentación de mercancías ante las autoridades aduaneras.

III.- En la que las mercancías entren o salgan del país por medio de tuberías o cables, o en la que se practique la lectura de los medidores si éstos no cuentan con indicador de fecha.

IV.- En los casos de infracción:

- a) En la comisión de la infracción.
- b) En la del embargo precautorio de las mercancías cuando no pueda determinarse la de comisión.
- c) En la que sea descubierta, cuando las mercancías no sean embargadas precautoriamente ni se pueda determinar la de comisión.”

I.7. AFECTACIÓN DE MERCANCÍAS Y EXENCIONES DE MERCANCÍAS.

El artículo 60 de la Ley Aduanera establece que “Las mercancías están afectadas directa o preferentemente al cumplimiento de las obligaciones y créditos fiscales generados por su entrada o salida del territorio nacional.

En los casos previstos por esta Ley, las autoridades aduaneras las retendrán o procederán a perseguirlas o secuestrarlas, a menos que se compruebe que han sido satisfechas dichas obligaciones y créditos.

Los medios de transporte quedan afectos al pago de las contribuciones causadas por la entrada y salida del territorio nacional, y de las cuotas compensatorias causadas por la entrada a territorio nacional, de las mercancías que transporten, si sus propietarios, empresarios o conductores no dan cumplimiento a las disposiciones mencionadas en el artículo 1° de esta Ley”.

A lo que se refiere el artículo 1° de la Ley Aduanera a que hace alusión el párrafo anterior, es que están obligados al cumplimiento de esta ley, la de los Impuestos Generales de Importación y Exportación y las demás leyes y ordenamientos aplicables, quienes introduzcan mercancías al territorio nacional o las extraen del mismo, ya sean sus propietarios o poseedores, destinatarios, remitentes, apoderados, agentes aduanales o cualquier persona que tenga intervención en la introducción, extracción, custodia, almacenaje y manejo, o en los hechos o actos del despacho aduanero, así como la entrada o salida de mercancías o de los medios en que se transportan o conducen.

En lo que corresponde a la exención de mercancías, el artículo 61 de la Ley Aduanera establece: No se pagarán los impuestos al comercio exterior por la entrada al territorio nacional o la salida del mismo de las siguientes mercancías:

I.- Las exentas conforme a las leyes de los impuestos generales de importación y de exportación, y a los tratados internacionales, así como las mercancías que se importen con objeto de destinarlas a finalidades de defensa nacional o seguridad pública.

II.- Los metales, aleaciones, monedas, y las demás materias primas que se requieran para el ejercicio por las autoridades competentes, de las facultades constitucionales de emisión de monedas y billetes.

III.- Los vehículos destinados a servicios internacionales para el transporte de carga o de personas, así como sus equipos propios e indispensables.

No quedan comprendidos en el párrafo anterior los vehículos que en el propio territorio nacional sean objeto de explotación comercial, los que se adquieran para usarse o consumirse en el país, ni los que se destinen a consumo o uso en el extranjero. El Reglamento establecerá los requisitos que deberán cumplirse, así como el período y la distancia máxima en que podrán internarse dentro de la franja o región fronteriza, los vehículos a que se refiere esta fracción.

IV.- Las nacionales que sean indispensables, a juicio de las autoridades aduaneras, para el abastecimiento de los medios de transporte que efectúen servicios internacionales, así como las de rancho para tripulantes y pasajeros, excepto los combustibles que tomen las embarcaciones de matrícula extranjera.

V.- Las destinadas al mantenimiento de las aeronaves de las empresas nacionales de aviación que presten servicios internacionales y estén constituidas conforme a las leyes respectivas;

VI.- Los equipajes de pasajeros en viajes internacionales;

VII.- Los menajes de casa pertenecientes a inmigrantes y a nacionales repatriados o deportados, que los mismos hayan usado durante su residencia en el extranjero, así como los instrumentos científicos y las herramientas cuando sean de profesionales y las herramientas de obreros y artesanos, siempre que se cumpla con los plazos y las formalidades que señale el Reglamento. No quedan comprendidas en la presente exención las mercancías que los interesados hayan tenido en el extranjero para actividades comerciales o industriales, ni los vehículos.

VIII.- Las que importen los habitantes de la franja fronteriza para su consumo, siempre que sean de la clase, valor y cantidad que establezca la Secretaría mediante reglas.

IX.- Las que sean donadas para ser destinadas a fines culturales, de enseñanza, de investigación, de salud pública o de servicio social que importen organismos públicos, así como personas morales no contribuyentes autorizadas para recibir donativos deducibles en el impuesto sobre la renta, siempre que cumplan con los siguientes requisitos:

a).- Que formen parte de su patrimonio.

b).- Que el donante sea extranjero.

c).- Que cuenten con autorización de la Secretaría.

d).- Que, en su caso, se cumpla con las demás obligaciones en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias.

X.- El material didáctico que reciban estudiantes inscritos en planteles del extranjero, exceptuando aparatos y equipos de cualquiera clase, ya sean armados o desarmados;

XI.- Las remitidas por Jefes de Estado o gobiernos extranjeros a la Federación, Estados y Municipios, así como a establecimientos de beneficencia o de educación;

XII.- Los artículos de uso personal de extranjeros fallecidos en el país y de mexicanos cuyo deceso haya ocurrido en el extranjero.

XIII.- Las obras de arte destinadas a formar parte de las colecciones permanentes de los museos abiertos al público, siempre que obtengan autorización de la Secretaría.

XIV.- Las destinadas a instituciones de salud pública, a excepción de los vehículos, siempre que únicamente se puedan usar para este fin, así como las destinadas a personas morales no contribuyentes autorizadas para recibir donativos deducibles en el Impuesto sobre la renta. En estos casos deberán formar parte de su patrimonio y cumplir con las demás obligaciones en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias. La Secretaría, previa opinión de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, (actual Secretaría de Economía), señalará las fracciones arancelarias que reúnan los requisitos a que se refiere esta fracción;

XV.- Los vehículos especiales o adaptados y las demás mercancías que importen las personas con discapacidad que sean para su uso personal, así como aquellas que importen las personas morales no contribuyentes autorizadas para recibir donativos deducibles en el impuesto sobre la renta que tengan como actividad la atención de dichas personas, siempre que se trate de mercancías que por sus características suplan o disminuyan su discapacidad, permitan a dichas personas su desarrollo físico, educativo, profesional o social, se utilicen exclusiva y permanentemente por las mismas para esos fines, y cuenten con la autorización de la Secretaría.

Para los efectos de lo dispuesto en esta fracción, se considerará como persona con discapacidad la que debido a la pérdida o anormalidad de una estructura o función psicológica, fisiológica o anatómica, sufre la restricción o ausencia de la capacidad de realizar una actividad en la forma o dentro del margen que se considera normal para un ser humano, y acredite dicha circunstancia con una constancia expedida por alguna institución de salud con autorización oficial.

Tratándose de vehículos especiales o adaptados, las personas con discapacidad podrán importar solo un vehículo para su uso personal cada cuatro años. Las personas morales a que se refiere el primer párrafo de esta fracción podrán importar hasta tres vehículos cada cuatro años. En ambos casos, el importador no podrá enajenar dichos vehículos sino después de cuatro años de haberlos importado.

XVI. La maquinaria y equipo obsoleto que tenga una antigüedad mínima de tres años contados a partir de la fecha en que se realizó la importación temporal, así como los desperdicios, siempre que sean donados por las empresas maquiladoras o con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial a organismos públicos o a personas morales no contribuyentes autorizadas para recibir donativos deducibles para efectos del impuesto sobre la renta. Además, las donatarias deberán contar con autorización de la Secretaría y, en su caso, cumplir con las regulaciones y restricciones no arancelarias.

XVII. Las donadas al Fisco Federal con el propósito de que sean destinadas al Distrito Federal, estados, municipios, o personas morales con fines no lucrativos autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que en su caso expresamente señale el donante, para la atención de requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación, vestido, vivienda, educación, y protección civil o de salud de las personas, sectores o regiones de escasos recursos.

En los casos en que las mercancías sean donadas al Fisco Federal, no se requerirá de la utilización de los servicios de agente o apoderado aduanal, debiendo utilizarse únicamente la forma que para esos efectos dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria.

Si la importación de las mercancías de que se trate, requiere del cumplimiento de regulaciones o restricciones no arancelarias, o de normas oficiales mexicanas, las autoridades aduaneras de inmediato lo harán del conocimiento de la dependencia

competente, quien contará con un plazo de tres días para determinar si las exime de su cumplimiento. Transcurrido dicho plazo sin que se comuniquen la resolución correspondiente, se entenderá que dicha dependencia resolvió positivamente y las autoridades aduaneras pondrán las mercancías a disposición del interesado, en la aduana correspondiente.

Para los efectos de las fracciones XV, tratándose de vehículos especialmente adaptados para personas con discapacidad, así como la de la XVII, tratándose de los donativos en materia de alimentación y vestido en caso de desastre natural o condiciones de extrema pobreza, únicamente podrán ser realizados en términos de las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

Sobre las exenciones de mercancías considero que son diversas las circunstancias que pueden tener características sociales, científicas, culturales, económicas, de cortesía y de correspondencia mutua con otros países en materia aduanera, que van a dar lugar a que la Ley otorgue esta clase de exenciones.

En cuanto a la reciprocidad internacional, existen diversos tratados y convenios internacionales en donde los menajes de la casa, equipajes, objetos de viaje y de uso personal que introduzcan o extraigan del país, los embajadores, ministros plenipotenciarios o encargados de negocios, consejeros, secretarios y agregados de las misiones diplomáticas o especiales, extranjeras, cónsules y vicecónsules, no estarán sujetos a revisión aduanera, siempre y cuando exista reciprocidad ya que existiendo alguna irregularidad en caso de denuncia, se recurrirá a la Secretaría de Relaciones Exteriores para que esta autorice la revisión, por ser una facultad que de acuerdo a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, le corresponde a esta Secretaría.

I.8. DETERMINACION Y PAGO DE LOS IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR.

El artículo 80 de la Ley Aduanera establece que: Los impuestos al comercio exterior se determinarán aplicando a la base gravable determinada en los términos de las Secciones

Primera y Segunda del Capítulo III del presente Título, respectivamente, la cuota que corresponda conforme a la clasificación arancelaria de las mercancías.”

Por otra parte el artículo 64 de dicha ley, señala: “La base gravable del impuesto general de importación es el valor en aduana de las mercancías, salvo los casos en que la ley de la materia establezca otra base gravable.

El valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción de las mismas, salvo lo dispuesto en el artículo 71 de esta Ley.

Se entiende por valor de transacción de las mercancías a importar, el precio pagado por las mismas, siempre que concurren todas las circunstancias a que se refiere el artículo 67 de esta Ley, y que éstas se vendan para ser exportadas a territorio nacional por compra efectuada por el importador, previo que se ajustará, en su caso, en los términos de lo dispuesto en el artículo 65 de esta ley.

El artículo 65 de la Ley Aduanera dice: “El valor de transacción de las mercancías importadas comprenderá, además del precio pagado, el importe de los siguientes cargos:

I.- Los elementos que a continuación se mencionan, en la medida en que corran a cargo del importador y no estén incluidos en el previo pagado por las mercancías:

- a) Las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra.
- b) El costo de los envases o embalajes que, para efectos aduaneros, se considere que forman un todo con las mercancías de que se trate.

- c) Los gastos de embalaje, tanto por concepto de mano de obra como de materiales.
- d) Los gastos de transporte, seguros y gastos conexos tales como manejo, carga y descarga en que se incurra con motivo del transporte de las mercancías hasta que se den los supuestos a que se refiere la fracción I del artículo 56 de esta Ley.

II.- El valor, debidamente repartido, de los siguientes bienes y servicios, siempre que el importador, de manera directa o indirecta, los haya suministrado gratuitamente o a precios reducidos, para su utilización en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas y en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio pagado:

- a) Los materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas.
- b) Las herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas.
- c) Los materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas.
- d) Los trabajos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis realizados fuera del territorio nacional que sean necesarios para la producción de las mercancías importadas.

III.- Las regalías y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el importador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que dichas regalías y derechos no estén incluidos en el precio pagado.

IV.- El valor de cualquier parte del producto de la enajenación posterior, cesión o utilización ulterior de las mercancías importadas que se reviertan directa o indirectamente al vendedor.

Para la determinación del valor de transacción de las mercancías, el precio pagado únicamente se incrementará de conformidad con lo dispuesto en este artículo, sobre la base de datos objetivos y cuantificables”.

El artículo 66 de la Ley Aduanera dice: “El valor de transacción de las mercancías importadas no comprenderá los siguientes conceptos, siempre que se desglosen o especifiquen en forma separada del precio pagado:

I.- Los gastos que por cuenta propia realice el importador, aún cuando se pueda estimar que benefician al vendedor, salvo aquellos respecto de los cuales deba efectuarse un ajuste conforme a lo dispuesto por el artículo 65 de esta Ley.

II.- Los siguientes gastos, siempre que se distingan del precio pagado por las mercancías importadas.

- a) Los gastos de construcción, instalación, armado, montaje, mantenimiento o asistencia técnica realizados después de la importación en relación con las mercancías importadas.
- b) Los gastos de transporte, seguros y gastos conexos tales como manejo, cargo y descarga en que se incurra con motivo del transporte de las mercancías, que se realicen con posterioridad a que se den los supuestos a que se refiere la fracción I del artículo 56 de esta Ley.

- c) Las contribuciones y las cuotas compensatorias aplicables en territorio nacional, como consecuencia de la importación o enajenación de las mercancías.

III.- Los pagos del importador al vendedor por dividendos y aquellos otros conceptos que no guarden relación directa con las mercancías importadas.

Para efectos de lo señalado en este artículo, se considera que se distinguen del precio pagado las cantidades que se mencionan, se detallan o especifican separadamente del precio pagado en la factura comercial o en otros documentos comerciales”.

El artículo 67 de la Ley Aduanera dice: “Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 64 de esta Ley, se considerará como valor en aduana el de transacción, siempre que concurren las siguientes circunstancias:

I.- Que no existan restricciones a la enajenación o utilización de las mercancías por el importador, con excepción de las siguientes:

- a) Las que impongan o exijan las disposiciones legales vigentes en territorio nacional.
- b) Las que limiten el territorio geográfico en donde puedan venderse posteriormente las mercancías.
- c) Las que no afecten el valor de las mercancías.

II.- Que la venta para la exportación con destino al territorio nacional o el precio de las mercancías no dependa de alguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar.

III.- Que no revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la enajenación posterior o de cualquier cesión o utilización ulterior de las mercancías efectuada por el importador, salvo en el monto en que se haya realizado el ajuste señalado en la fracción IV del artículo 65 de esta Ley.

IV.- Que no exista vinculación entre el importador y el vendedor, o que en caso de que existe, la misma no haya influido en el valor de transacción.

En caso de que no se reúna alguna de las circunstancias enunciadas en las fracciones anteriores, para determinar la base gravable del impuesto general de importación, deberá estarse a lo previsto en el artículo 71 de esta Ley”.

La vigente Ley Aduanera al regular las bases gravables para el pago de los impuestos generales de importación de mercancías establece en su CAPÍTULO III lo siguiente:

Artículo 68 de la Ley Aduanera señala que: “Se considera que existe vinculación entre personas para los efectos de esta Ley, en los siguientes casos:

I. Si una de ellas ocupa cargos de dirección o responsabilidad en una empresa de la otra.

II. Si están legalmente reconocidas como asociadas en negocios.

III. Si tienen una relación de patrón y trabajador.

IV. Si una persona tiene directa o indirectamente la propiedad, el control o la posesión del 5% o más de las acciones, partes sociales, aportaciones o títulos en circulación y con derecho a voto en ambas.

V. Si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra.

VI. Si ambas personas están controladas directa o indirectamente por una tercera persona.

VII. Si juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona.

VIII. Si son de la misma familia”.

Asimismo regula la aceptación del valor de la transacción en una venta entre personas vinculadas, en el caso que señala el Artículo 69 que dispone lo siguiente: “En una venta entre personas vinculadas, se examinarán las circunstancias de la venta y se aceptará el valor de transacción cuando la vinculación no haya influido en el precio.

Para los efectos de este artículo, se considerará que la vinculación no ha influido en el precio, cuando se demuestre que:

I. El precio se ajustó conforme a las prácticas normales de fijación de precios seguidas por la rama de producción de que se trate o con la manera en que el vendedor ajusta los precios de venta a compradores no vinculados con él.

II. Con el precio se alcanza a recuperar todos los costos y se logra un beneficio congruente con los beneficios globales obtenidos por la empresa en un período representativo en las ventas de mercancías de la misma especie o clase”.

La presente Ley señala en qué casos se aceptará el valor de la transacción en una venta entre personas vinculadas, en los términos contenidos en su Artículo 70 que establece: “En una venta entre personas vinculadas se aceptará el valor de transacción cuando el importador demuestre que dicho valor se aproxima mucho a alguno de los valores criterio de los que a continuación se señalan, vigentes en el mismo momento o en un momento aproximado y se haya manifestado en la declaración a que se refiere el artículo 81 de esta Ley, que existe vinculación con el vendedor de las mercancías y que ésta no influyó en su precio:

I. El valor de transacción en las ventas de mercancías idénticas o similares efectuadas a importadores no vinculados con el vendedor para ser exportadas con destino a territorio nacional.

II. El valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado en los términos del artículo 74 de esta Ley.

III. El valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado conforme a lo dispuesto en el artículo 77 de esta Ley.

En la aplicación de los criterios anteriores, deberán tenerse en cuenta las diferencias demostradas de nivel comercial y de cantidad, los elementos enumerados en el artículo 65 de esta Ley y los costos que soporte el vendedor en las ventas a importadores no vinculados con él, y que no soporte en las ventas a importadores no vinculados con él, y que no soporte en las ventas a importadores con los que tiene vinculación.

La Secretaría establecerá mediante reglas, los criterios conforme a los cuales se determinará que un valor se aproxima mucho a otro”.

Asimismo el presente Capítulo III regula los métodos para determinar la base gravable, cuando ésta no se pueda determinar, con base en los términos contenidos en su Artículo 71 que dispone lo siguiente: “Cuando la base gravable del impuesto general de importación no pueda determinarse conforme al valor de transacción de las mercancías importadas en los términos del artículo 64 de esta Ley, o no derive de una compraventa para la exportación con destino a territorio nacional, se determinará conforme a los siguientes métodos, los cuales se aplicarán en orden sucesivo y por exclusión:

I. Valor de transacción de mercancías idénticas, determinado en los términos señalados en el artículo 72 de esta Ley.

II. Valor de transacción de mercancías similares, determinado conforme a lo establecido en el artículo 73 de esta Ley.

III. Valor de precio unitario de venta determinado conforme a lo establecido en el artículo 74 de esta Ley.

IV. Valor reconstruido de las mercancías importadas, determinado conforme a lo establecido en el artículo 77 de esta Ley.

V. Valor determinado conforme a lo establecido en el artículo 78 de esta Ley.

Como excepción a lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo el orden de aplicación de los métodos para la determinación del valor en aduana de las mercancías, previstos en las fracciones III y IV de este artículo, se podrá invertir a elección del importador.

También podrán los interesados, presentar cuando se exporten mercancías para ser enajenadas en el extranjero, declaración complementaria con el objeto de disminuir el

número, volumen o peso de las mercancías por mermas o desperdicios, o bien para modificar el valor de las mismas, cuando éste se conozca con posterioridad con motivo de su enajenación.

Si la rectificación origina un saldo a favor del interesado, podrá presentar una sola declaración complementaria a excepción de los supuestos establecidos en el párrafo anterior. Tratándose de declaraciones complementarias en donde se determine contribuciones a pagar, no se aplicarán las limitaciones que establece este artículo.

Para el caso de las declaraciones complementarias el Código Fiscal de la Federación, señala que las declaraciones que presenten los contribuyentes serán definitivas y sólo se podrán modificar por el propio contribuyente hasta en tres ocasiones, siempre que no haya iniciado la comprobación.

Para el caso de las declaraciones complementarias el Código Fiscal de la Federación, señala lo siguiente: Artículo 32.- Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

Pago por ISR; contribuciones a cargo de terceros, IETU, IDE I. Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de terceros ni las de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a terceros, conforme a las disposiciones relativas, excepto tratándose de aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social. Tampoco serán deducibles los pagos del impuesto empresarial a tasa única ni del impuesto a los depósitos en efectivo, a cargo del contribuyente

Cantidades entregadas al personal proveniente de subsidio para el empleo.

Tampoco serán deducibles las cantidades provenientes del subsidio para el empleo que entregue al contribuyente, en su carácter de retenedor, a las personas que le presten servicios personales subordinados ni los accesorios de las contribuciones a excepción de los recargos que hubiere pagado efectivamente, inclusive mediante compensación.

Costos e Inversiones

- I. Los gastos e inversiones, en la proporción que representan los ingresos exentos respecto del total de ingresos del contribuyente. Los gastos que se realicen en relación con las inversiones que no sean deducibles conforme a este Capítulo: En el caso de automóviles y aviones, se podrán deducir en la proporción que represente el monto original de la inversión deducible a que se refiere el artículo 42 de esta Ley, respecto del valor de adquisición de los mismos.

Obsequios, Atenciones y gastos de naturaleza análoga

- II. Los obsequios, atenciones y otros gastos de naturaleza análoga con excepción de aquellos que estén directamente relacionados con la enajenación de productos o la prestación de servicios y que sean ofrecidos a los clientes en forma general.

Gastos de Representación

- III. Los gastos de representación.

Viáticos o gastos de viaje

- IV. Los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero, cuando no se destinen al hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje, de la persona beneficiaria del viático o cuando se apliquen dentro de una faja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento del contribuyente. Las personas a favor de las cuales se realice la erogación, deben tener relación de trabajo con el contribuyente en los términos del Capítulo I del Título IV de esta Ley o deben estar presentando servicios profesionales.

Gastos de Viaje destinados a alimentación

Tratándose de gastos de viaje destinados a la alimentación, éstos sólo serán deducibles hasta por un monto que no exceda de \$750.00 diarios por cada beneficiario, cuando los mismos se eroguen en territorio nacional, o \$1,500.00 cuando se eroguen en el extranjero, y el contribuyente acompañe a la documentación que los ampare la relativa al hospedaje o transporte. Cuando a la documentación que ampare el gasto de alimentación el contribuyente únicamente acompañe la relativa al transporte, la deducción a que se refiere este párrafo sólo procederá cuando el pago se efectúe mediante tarjeta de crédito de la persona que realiza el viaje.

Gastos de viaje destinados a automóviles

Los gastos de viaje destinados al uso o goce temporal de automóviles y gastos relacionados, serán deducibles hasta por un monto que no exceda de \$850.00 diarios, cuando se eroguen en territorio nacional o en el extranjero, y el contribuyente acompañe a la documentación que los ampare la relativa al hospedaje o transporte.

Gastos de viaje destinados al hospedaje

Los gastos de viaje destinados al hospedaje, sólo serán deducibles hasta por un monto que no exceda de \$3,850.00 diarios, cuando se eroguen en el extranjero, y el contribuyente acompañe a la documentación que los ampare la relativa al transporte.

Gastos de viaje con motivo de seminarios o convenciones

Cuando el total o una parte de los viáticos o gastos de viaje con motivo de seminarios o convenciones, efectuados en el país o en el extranjero, formen parte de la cuota de recuperación que se establezca para tal efecto y en la documentación que los ampare no se desglose el importe correspondiente a tales erogaciones, sólo será deducible de dicha cuota, una cantidad que no exceda el límite de gastos de viaje por día destinado a la alimentación a que se refiere esta fracción. La diferencia que resulta conforme a este párrafo no será deducible en ningún caso.

Sanciones, indemnizaciones o penas convencionales

- V. Las sanciones, las indemnizaciones por daños y perjuicios o las penas convencionales. Las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas convencionales, podrán deducirse cuando 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.

Intereses que se señalan

- VI. Los intereses devengados por préstamos o por adquisición, de valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores e intermediarios, así como tratándose de títulos de crédito o de créditos de los señalados en el artículo 9º de esta Ley, cuando el préstamo o la adquisición se hubiera efectuado de personas físicas o personas morales con fines no lucrativos.

Se exceptúa de lo anterior a las instituciones de crédito y casas de bolsa, residentes en el país, que realicen pagos de intereses provenientes de operaciones de préstamos de valores o títulos de los mencionados en el párrafo anterior que hubieren celebrado con personas físicas, siempre que dichas operaciones cumplan con los requisitos que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.

Provisiones que se señalan

- VII. Las provisiones para la creación o el incremento de reservas complementarias de activo o de pasivo que se constituyan con cargo a las adquisiciones o gastos del ejército, con excepción de las relacionadas con las gratificaciones a los trabajadores correspondientes al ejercicio.

Reservas creadas para la indemnización al personal

- VIII. Las reservas que se creen para indemnizaciones al personal, para pagos de antigüedad o cualesquiera otras de naturaleza análoga, con excepción de las que se constituyan en los términos de esta Ley.

Primas o sobreprecio por reembolso de capital

- IX. Las primas o sobreprecio sobre el valor nominal que el contribuyente pague por el reembolso de las acciones que emita.

Pérdidas por caso fortuito o fuerza mayor

- X. Las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes, cuando el valor de adquisición de los mismos no corresponda al de mercado en el momento en que se adquirieron dichos bienes por el enajenante.

Crédito comercial

- XI. El crédito comercial, aun cuando sea adquirido de terceros

Arrendamiento De aviones, embarcaciones o casas habitación

- XII. Los pagos por el uso o goce temporal de aviones y embarcaciones, que no tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, así como de casas habitación sólo serán deducibles en los casos en que reúnan los requisitos que señale el Reglamento de esta Ley. Tratándose de aviones, sólo será deducible el equivalente a \$ 7,600.00 por día de uso o goce del avión de que se trate. No será deducible ningún gasto adicional relacionado con dicho uso o goce. Las casas de recreo, en ningún caso serán deducibles.

En qué caso es deducible la renta de aviones

El límite a la deducción del pago por el uso o goce temporal de aviones a que se refiere el párrafo anterior, no será aplicable tratándose de contribuyentes cuya actividad preponderante sea el aerotransporte.

Arrendamiento de automóviles

Tratándose de automóviles, sólo serán deducibles los pagos efectuados por el uso o goce temporal de automóviles hasta por un monto que no exceda de \$ 165.00 diarios

por automóvil, siempre que además de cumplir con los requisitos que para la deducción de automóviles establece la fracción II del artículo 42 de esta Ley, los mismos sean estrictamente indispensables para la actividad del contribuyente. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable tratándose de arrendadoras, siempre que los destinen exclusivamente al arrendamiento durante todo el período en el que le sea otorgado su uso o goce temporal.

Pérdidas derivadas de inversiones no deducibles

XIII. Las pérdidas derivadas de la enajenación, así como por caso fortuito o fuerza mayor, de los activos cuya inversión no es deducible conforme a lo dispuesto por esta Ley.

Deducción proporcional de aviones

Tratándose de aviones, las pérdidas derivadas de su enajenación, así como por caso fortuito o fuerza mayor, sólo serán deducibles en la parte proporcional en la que se haya podido deducir el monto original de la inversión. La pérdida se determinará conforme a lo dispuesto por el artículo 27 de esta Ley.

Pagos de IVA e IESPS

XIV. Los pagos por concepto de impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios, que el contribuyente hubiese efectuado y el que le hubieran trasladado. No se aplicará lo dispuesto en esta fracción, 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 gastos o inversiones deducibles en los términos de esta Ley.

Tampoco será deducible el impuesto al valor agregado ni el impuesto especial sobre producción y servicios, que le hubieran trasladado al contribuyente ni el que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios,

cuando la erogación que dio origen al traslado o al pago no sea deducible en los términos de esta Ley.

Pérdidas derivadas de fusión, reducción de capital o liquidación de sociedades

- XV. Las pérdidas que deriven de fusión, de reducción de capital o de liquidación de sociedades, en las que el contribuyente hubiera adquirido acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial de las sociedades nacionales de crédito.

Pérdidas por enajenación de acciones u otros títulos valor

- XVI. Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones y de otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 9º de esta Ley. Tampoco serán deducibles las pérdidas financieras que provengan de operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios.

Monto máximo de deducción de las pérdidas

Las pérdidas a que se refiere el párrafo anterior únicamente se podrán deducir contra el monto de las ganancias que, en su caso, obtenga el mismo contribuyente en el ejercicio o en los diez siguientes en la enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 9º de esta Ley, o en operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios. Estas pérdidas no deberán exceder el monto de dichas ganancias.

Período de actualización de las pérdidas

Las pérdidas se actualizarán por el período comprendido desde el mes en el que ocurrieron y hasta el mes de cierre del mismo ejercicio. La parte de las pérdidas que no se deduzcan en un ejercicio se actualizará por el período comprendido desde el

mes del cierre del ejercicio en el que se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se deducirá.

Para estar en posibilidad de deducir las pérdidas conforme a esta fracción, los contribuyentes deberán cumplir con lo siguiente:

- a) Tratándose de acciones que se coloquen entre el gran público inversionista, la pérdida se determinará efectuando los ajustes a que se refiere el artículo 24 de esta Ley y considerando lo siguiente:
 1. Costo comprobado de adquisición, el precio en que se realizó la operación, siempre que la adquisición se haya efectuado en Bolsa de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores. Si la adquisición se hizo fuera de la mencionada Bolsa, se considerará como dicho costo el menor entre el precio de la operación y la cotización promedio en la Bolsa de Valores antes mencionada del día en que se adquirieron.
 2. Ingreso obtenido, el que se obtenga de la operación siempre que se enajenen en Bolsa de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores. Si la enajenación se hizo fuera de dicha Bolsa, se considerará como ingreso el mayor entre el precio de la operación y la cotización promedio en la Bolsa de Valores antes mencionada del día en que se enajenaron.
- b) Tratándose de partes sociales y de acciones distintas de las señaladas en el inciso anterior, la pérdida se determinará efectuando los ajustes a que se refiere el artículo 24 de esta Ley y considerando como ingreso obtenido el que resulta mayor entre el pactado en la operación de que se trate y el precio de venta de las acciones determinado conforme a la metodología establecida en los artículos 215 y 216 de esta Ley.

Cuando la operación se realice con y entre partes relacionadas, se deberá presentar un estudio sobre la determinación del precio de venta de las acciones en los términos de los artículos 215 y 216 de esta Ley y considerando los elementos contenidos en el inciso e) de la fracción I del citado artículo 215.

- c) Cuando se trate de títulos valor a que se refieren los incisos anteriores de esta fracción, siempre que en el caso de los comprendidos en el inciso a) se adquieran o se enajenen fuera de Bolsa de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores, el adquirente, en todo caso, y el enajenante, cuando haya pérdida, deberán presentar aviso dentro de los diez días siguientes a la fecha de la operación y, en su caso, el estudio sobre el precio de venta de las acciones a que se refiere el último párrafo del inciso anterior.
- d) En el caso de títulos valor distintos de los que se mencionan en los incisos anteriores de este artículo, se deberá solicitar autorización ante la autoridad fiscal correspondiente para deducir la pérdida. No será necesaria la autorización a que se refiere este inciso cuando se trate de instituciones que integran el sistema financiero.

Gastos a prorrata en el extranjero

- XVII. Los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II a IV de esta Ley.

Pérdidas por operaciones financieras derivadas

- XVIII. Las pérdidas que se obtengan en las operaciones financieras derivadas y en las operaciones a las que se refiere el artículo 23 de esta Ley, cuando se celebren con personas físicas o morales residentes en México o en el extranjero, que sean partes relacionadas en los términos del artículo 215 de esta Ley, cuando los términos convenidos no correspondan a los que se hubieren pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Consumo en bares, restaurantes y comedores

- XIX. El 87.5% de los consumos en restaurantes. Para que proceda la deducción de la diferencia, el pago deberá hacerse invariablemente mediante tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria. Serán deducibles al 100% los consumos en restaurantes que reúnan los requisitos de la fracción V de este artículo sin que se excedan los límites establecidos en dicha fracción. En ningún caso los consumos en bares serán deducibles. Tampoco serán deducibles los gastos en comedores que por su naturaleza no estén a disposición de todos los trabajadores de la empresa y aún cuando lo estén, éstos excedan de un monto equivalente a un salario mínimo general diario del área geográfica del contribuyente por cada trabajador que haga uso de los mismos y por cada día en que se preste el servicio, adicionado con las cuotas de recuperación que pague el trabajador por este concepto.

Tratamiento de la prestación del servicio de comedor

El límite que establece esta fracción no incluye los gastos relacionados con la prestación del servicio de comedor como son, el mantenimiento de laboratorios o especialistas que estudien la calidad e idoneidad de los alimentos servidos en los comedores a que se refiere el párrafo anterior.

Pagos por servicios aduaneros

- XX. Los pagos por servicios aduaneros, distintos de los honorarios de agentes aduanales y de los gastos en que incurran dichos agentes o la persona moral constituida por dichos agentes aduanales en los términos de la Ley Aduanera.

Pagos a personas, entidades, fideicomisos, etc. en regímenes fiscales preferentes

- XXI. Los pagos hechos a personas, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión, así como cualquier otra figura jurídica, cuyos ingresos estén sujetos a regímenes fiscales preferentes, salvo que

demuestren que el precio o el monto de la contraprestación es igual al que hubieran pactado partes no relacionadas en operaciones comparables.

Pagos iniciales para adquirir o vender, bienes, divisas, acciones que no coticen en mercados reconocidos.

XXII. Los pagos de cantidades iniciales por el derecho de adquirir o vender, bienes, divisas, acciones u otros títulos valor que no coticen en mercados reconocidos, de acuerdo con lo establecido por el artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación, y que no se hubiera ejercido, siempre que se trate de partes contratantes que sean relacionadas en los términos del artículo 215 de esta Ley.

La restitución por prestatarios

XXIII. La restitución efectuada por el prestatario por un monto equivalente a los derechos patrimoniales de los títulos recibidos en préstamo, cuando dichos derechos sean cobrados por los prestatarios de los títulos.

Cantidades con carácter de PTU

XXIV. Las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de ésta, ya sea que correspondan a trabajadores, a miembros del consejo de administración, a obligacionistas o a otros.

Intereses derivados de deuda

XXV. Los intereses que deriven del monto de las deudas del contribuyente que excedan del triple de su capital contable que provengan de deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero en los términos del artículo 215 de la Ley.

Para determinar el monto de las deudas que exceden el límite señalado en el párrafo anterior, se restará del saldo promedio anual de todas las deudas del contribuyente

que devenguen intereses a su cargo, la cantidad que resulte de multiplicar por tres el cociente que se obtenga de dividir entre dos la suma del capital contable al inicio y al final del ejercicio.

Cuando el saldo promedio anual de las deudas del contribuyente contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero sea menor que el monto en exceso de las deudas a que se refiere el párrafo anterior, no serán deducibles en su totalidad los intereses devengados por esas deudas. Cuando el saldo promedio anual de las deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero sea mayor que el monto en exceso antes referido, no serán deducibles los intereses devengados por dichas deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero, únicamente por la cantidad que resulte de multiplicar esos intereses por el factor que se obtenga de dividir el monto en exceso entre dicho saldo.

Para los efectos de los dos párrafos anteriores, el saldo promedio anual de todas las deudas del contribuyente que devengan intereses a su cargo se determina dividiendo la suma de los saldos de esas deudas al último día de cada uno de los meses del ejercicio, entre el número de meses del ejercicio, y el saldo promedio anual de las deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero se determina en igual forma, considerando los saldos de estas últimas deudas al último día de cada uno de los meses del ejercicio.

Los contribuyentes podrán optar por considerar como capital contable del ejercicio, para los efectos de determinar el monto en exceso de sus deudas, la cantidad que resulte de sumar los saldos iniciales y finales del ejercicio en cuestión de sus cuentas de capital de aportación, utilidad fiscal neta y utilidad fiscal neta reinvertida y dividir el resultado de esa suma entre dos. Quienes elijan esta opción deberán continuar aplicándola por un período no menor de cinco ejercicios contados a partir de aquél en que la elijan. Los contribuyentes que no apliquen principios de contabilidad generalmente aceptados en la determinación de su capital contable, considerarán como capital contable para los efectos de esta fracción, el capital integrado en la forma descrita en este párrafo.

No se incluirán dentro de las deudas que devengan intereses a cargo del contribuyente para el cálculo del monto en exceso de ellas al triple de su capital contable, las contraídas por los integrantes del sistema financiero en la realización de las operaciones propias de su objeto y las contraídas para la construcción operación o mantenimiento de infraestructura productiva vinculada con áreas estratégicas para el país.

El límite del triple del capital contable que determina el monto excedente de las deudas al que se refiere esta fracción podría ampliarse en los casos en que los contribuyentes comprueben que la actividad que realizan requiere en sí misma de mayor apalancamiento y obtengan resolución al respecto en los términos que señala el artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación.

Con independencia de lo previsto en esta fracción se estará a lo dispuesto en los artículos 92 y 215 de esta Ley.

Anticipos por adquisiciones de las mercancías

XXVI. Los anticipos por las adquisiciones de las mercancías, materia primas, productos semiterminados y terminados o por los gastos relacionados directa o indirectamente con la producción o la prestación de servicios a que se refieren los artículos 45-B y 45-C de esta Ley. Dichos anticipos tampoco formarán parte del costo de lo vendido a que se refiere la fracción II del artículo 29 de esta Ley.

Para los efectos de esta fracción, el monto total de las adquisiciones o de los gastos, se deducirán en los términos de la Sección III del título II de esta Ley, siempre que se cuente con el comprobante que ampare la totalidad de la operación por la que se efectuó el anticipo, y éste reúna los requisitos a que se refieren los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Conceptos no deducibles

Los conceptos no deducibles a que se refiere esta Ley, se deberán considerar en el ejercicio en el que se efectúe la erogación y no en aquel ejercicio en el que formen parte del costo de lo vendido.

El artículo 32 del Código Fiscal de la Federación establece: "Las declaraciones que presenten los contribuyentes serán definitivas y sólo se podrán modificar por el propio contribuyente hasta en tres ocasiones, siempre que no se haya iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el contribuyente podrá modificar en más de tres ocasiones las declaraciones correspondientes, aún cuando se hayan iniciado las facultades de comprobación, en los siguientes casos:

I.- Cuando sólo incrementen sus ingresos o el valor de sus actos o actividades.

II.- Cuando sólo disminuyan sus deducciones o pérdidas o reduzcan las cantidades acreditables o compensadas o los pagos provisionales o de contribuciones a cuenta.

III.- Cuando el contribuyente haga dictaminar por contador público autorizado sus estados financieros, podrá corregir, en su caso, la declaración original como consecuencia de los resultados obtenidos en el dictamen respectivo.

IV.- Cuando la presentación de la declaración que modifica a la original se establezca como obligación por disposición expresa de Ley.

Lo dispuesto en este precepto no limita las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

La modificación de las declaraciones a que se refiere el artículo, se efectuará mediante la presentación de declaración complementaria que modifique los datos de la original.

Iniciado el ejercicio de facultades de comprobación, únicamente se podrá presentar declaración complementaria en las formas especiales a que se refieren los artículos 46, 48 y 76, según proceda, debiendo pagarse las multas que establece el citado artículo 76.

Se presentará declaración complementaria conforme a lo previsto por el quinto párrafo del artículo 144 de este Código, caso en el cual se pagará la multa que corresponda, calculada sobre la parte consentida de la resolución y disminuida en los términos del séptimo párrafo del artículo 76 de este Ordenamiento.

Si en la declaración complementaria se determina que el pago efectuado fue menor al que correspondía, los recargos se computarán sobre la diferencia, en los términos del artículo 21 de este Código, a partir de la fecha en que se debió hacer el pago”.

I.9. CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES SOLIDARIOS.

El artículo 53 de la Ley Aduanera, establece que: “Son responsables solidarios del pago de los impuestos al comercio exterior y de las demás contribuciones, así como de las cuotas compensatorias que se causen con motivo de la introducción de mercancías al territorio nacional o de su extracción del mismo, sin perjuicio de lo establecido por el Código Fiscal de la Federación:

I.- Los mandatarios, por los actos que personalmente realicen conforme al mandato;

II.- Los agentes aduanales y sus mandatarios autorizados, por los que se originen con motivo de las importaciones o exportaciones en cuyo despacho aduanero intervengan personalmente o por conducto de sus empleados autorizados.

III.- Los propietarios y empresarios de medios de transporte, los pilotos, capitanes y en general los conductores de los mismos, por los que causen las mercancías que

transporten, cuando dichas personas no cumplan las obligaciones que les imponen las leyes a que se refiere el artículo 1° de esta Ley, o sus reglamentos. En los casos de tránsito de mercancías, los propietarios y empresarios de medios de transporte público únicamente serán responsables cuando no cuenten con la documentación que acredite la legal estancia en el país de las mercancías que transporten;

IV.- Los remitentes de mercancías de la franja o región fronteriza a la resto del país, por las diferencias de contribuciones que se deban pagar por este motivo;

V.- Los que enajenen las mercancías materia de importación o exportación, en los casos de subrogación establecidos por esta ley, por los causados por las citadas mercancías;

VI.- Los almacenes generales de depósito o el titular del local destinado a exposiciones internacionales por las mercancías no arribadas o por las mercancías faltantes o sobrantes, cuando no presenten los avisos a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 119 de esta Ley.

VII. Las personas que hayan obtenido concesión o autorización para prestar los servicios de manejo, almacenaje y custodia de las mercancías de comercio exterior, cuando no cumplan con las obligaciones señaladas en las fracciones VII y VIII del artículo 26 de esta Ley.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas”.

Lo anterior significa, que en tales supuestos existen excluyentes de responsabilidad solidaria de los agentes aduanales, en los términos del artículo 54 de la Ley Aduanera que establece lo siguiente:

El agente aduanal será responsable de la veracidad y exactitud de los datos e información suministrados, de la determinación del régimen aduanero de las mercancías y de su correcta clasificación arancelaria, así como de asegurarse que el importador o exportador cuenta con los documentos que acrediten el cumplimiento de las demás obligaciones que en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias rijan para dichas mercancías, de conformidad con lo previsto por esta Ley y por las demás leyes y disposiciones aplicables.

El agente aduanal no será responsable en los siguientes casos:

I. Por el pago de las diferencias de contribuciones, cuotas compensatorias, multas y recargos que se determinen, así como por el incumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias, si éstos provienen de la inexactitud o falsedad de los datos y documentos que el contribuyente le hubiera proporcionado al citado agente aduanal, siempre que este último no hubiera podido conocer dicha inexactitud o falsedad al examinar las mercancías, por no ser apreciable a la vista y por requerir para su identificación de análisis químico, o de análisis de laboratorio tratándose de las mercancías que mediante reglas establezca la Secretaría.

II. De las contribuciones y, en su caso, cuotas compensatorias omitidas por la diferencia. Entre el valor declarado y el valor en aduana determinado por la autoridad, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

a) Cuando el valor declarado en el pedimento sea inferior al valor de transacción de mercancías idénticas o similares determinado conforme a los artículos 72 y 73 de esta Ley, en menos de 40%.

b) Cuando las mercancías se encuentren sujetas a precios estimados por la Secretaría, siempre que el valor declarado sea igual o mayor al precio estimado o se haya otorgado la garantía a que se refiere el artículo 86-A, fracción I, de esta Ley.

III. De las contribuciones omitidas que se deriven de la aplicación de un arancel preferencial cuando de conformidad con algún tratado o acuerdo internacional del que México sea parte, se requiera de un certificado de origen para gozar de trato arancelario preferencial, siempre que conserve copia del certificado de origen que ampare las mercancías y se asegure que el certificado se encuentra en el formato oficial aprobado para tales efectos, que ha sido llenado en su totalidad conforme a su instructivo y que se encuentra vigente a la fecha de la importación.

IV. De las cuotas compensatorias omitidas cuando se importen mercancías idénticas o similares a aquellas que se encuentren sujetas a dichas cuotas, siempre que conserve copia del certificado de país de origen válido, expedido de conformidad con las disposiciones aplicables y cumpla con lo que establezca el Reglamento.

Las excluyentes de responsabilidad señaladas en este artículo, no serán aplicables cuando el agente aduanal utilice un Registro Federal de Contribuyentes de un importados que no le hubiera encargado el despacho de las mercancías.

Por otra parte, el artículo 59 de la Ley Aduanera señala: “Quienes importen mercancías deberán cumplir, sin perjuicio de las demás obligaciones previstas por esta Ley, con las siguientes:

I.- Llevar los sistemas de control de inventarios en forma automatizada, que mantengan en todo momento el registro actualizado de los datos de control de las mercancías de comercio exterior, mismos que deberán estar a disposición de la autoridad aduanera.

Quienes introduzcan mercancías bajo el régimen de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; el régimen de depósito fiscal; o el de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado, deberán llevar el sistema de control de inventarios a que se refiere el párrafo anterior, en forma automatizada.

(Se deroga el tercer párrafo) (Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º de enero de 2002).

En caso de incumplimiento a lo dispuesto en esta fracción se presumirá que las mercancías que sean propiedad del contribuyente o que se encuentren bajo su posesión o custodia y las que sean enajenadas por el contribuyente a partir de la fecha de la importación, análogas o iguales a las importadas, son de procedencia extranjera.

II.- Obtener la información, documentación y otros medios de prueba necesarios para comprobar el país de origen y de procedencia de las mercancías, para efectos de preferencias arancelarias, marcado de país de origen, aplicación de cuotas compensatorias, cupos y otras medidas que al efecto se establezcan conforme a la Ley de Comercio Exterior

y tratados internacionales de los que México sea parte, y proporcionarlos a las autoridades aduaneras cuando éstas lo requieran.

III.- Entregar al agente o apoderado aduanal que promueva el despacho de las mercancías, una manifestación por escrito y bajo protesta de decir verdad con los elementos que en los términos de esta Ley permitan determinar el valor en aduana de las mercancías. El importador deberá conservar copia de dicha manifestación y obtener la información, documentación y otros medios de prueba necesarios para comprobar que el valor declarado ha sido determinado de conformidad con las disposiciones aplicables de esta Ley y proporcionarlos a las autoridades aduaneras, cuando éstas lo requieran.

Tratándose de despachos en los que intervenga un agente aduanal, igualmente deberá hacer entrega del documento en el que consta el mandato que comprueba el encargo que se le hubiere conferido, el cual podrá expedirlo para una o más operaciones o por períodos determinados.

Tratándose de despachos en los que intervenga un agente aduanal, igualmente deberá hacer entrega a la Administración General de Aduanas, junto a la documentación que se requiera para cumplir lo dispuesto por la fracción IV del presente artículo, el documento que compruebe el encargo conferido al o los agentes aduanales para realizar sus operaciones. Dicho documento deberá ser enviado en copia al o los agentes aduanales para su correspondiente archivo, pudiendo ser expedido para una o más operaciones o por períodos determinados. En este caso, únicamente los agentes aduanales que hayan sido encomendados, podrán tener acceso electrónico al sistema de automatización aduanera integral a cargo de la autoridad, a fin de utilizar los datos dados a conocer en el padrón por los importadores, según lo establece el artículo 40 de la presente Ley. En caso de que el agente aduanal no haya sido encomendado por un importador, pero actúe como consignatario en una operación, no se observará lo dispuesto en el párrafo anterior, para lo cual se faculta al Administrador de la Aduana, por la que se pretenda despachar dicha mercancía, para que bajo su estricta responsabilidad directa autorice la operación.

El importador quedará exceptuado de la obligación a que se refiere el párrafo anterior, siempre y cuando, adopte los medios electrónicos de seguridad para encomendar las operaciones de comercio exterior al agente aduanal que mediante reglas señale la Secretaría.

El importador quedará exceptuado de la obligación a que se refiere el párrafo anterior, siempre y cuando adopte los medios electrónicos de seguridad para encomendar las operaciones de comercio exterior al agente aduanal a que se refiere el Reglamento de esta Ley.

IV. Estar inscritos en el Padrón de Importadores y, en su caso, en el Padrón de Importadores de Sectores Específicos que están a cargo del Servicio de Administración Tributaria, para lo cual deberán encontrarse al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, así como acreditar ante las autoridades aduaneras que se encuentran inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes y cumplir con los demás requisitos que establezca el Reglamento y los que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas.

Lo dispuesto en este artículo no será aplicable a las importaciones efectuadas por pasajeros, por empresas de mensajería y paquetería y por vía postal, cuando se efectúe el despacho de las mismas conforme al procedimiento que se establece en el artículo 88 de esta Ley.”

2. *FUNDAMENTACION CONSTITUCIONAL DE LAS CONTRIBUCIONES EN MEXICO*

La contribución impositiva entraña la obligación de aportar al Estado determinadas cantidades, generalmente en dinero, a efecto de que éstas se destinen a sufragar o cubrir los gastos públicos. Se trata, pues, de una obligación que se traduce en prestaciones económicas, de dar, no de hacer, que por lo general se realizan mediante la entrega de dinero al Estado y excepcionalmente de bienes en especie. Por tanto, el impuesto puede definirse como el medio normal que unilateralmente por un acto de autoridad, emplea el Estado para obligar coercitivamente al gobernado a cumplir una obligación pecuniaria que tiene como objeto el sostenimiento económico de la entidad estatal misma y el funcionamiento de los servicios públicos a cargo de ella, de sus dependencias y organismos.

Ahora bien, el artículo 2º fracción I del Código Fiscal de la Federación define que, impuestos son 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 ese mismo artículo (aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos respectivamente).

Sin embargo, en mi opinión esta definición legal no es en sí una verdadera definición, ya que por definir según el Diccionario Enciclopédico Espasa Calpe, se entiende: “fijar con precisión la naturaleza de una cosa” y esto es justamente lo que no hace este ordenamiento jurídico, ya que no precisa la naturaleza del impuesto, sino que por exclusión lo “define”, Asimismo este concepto es común para todos los tributos, ya que todos ellos son contribuciones establecidas en la ley que deben pagar todas las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma.

Principios teóricos de los impuestos

Varios tratadistas han elaborado teóricos a propósito del establecimiento de los impuestos, ya que ésta es la figura tributaria más estudiada, con ligeras adaptaciones que se aplican en general para todos los tributos.

Principio de Justicia Impositiva.

Consiste en que los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas y de la observancia o menosprecio de esta máxima depende lo que se llama equidad o falta de equidad en la imposición.

Este principio de justicia ha sido desarrollado por la doctrina a través de otros dos principios, a saber, el de generalidad y el de uniformidad.

Que el impuesto sea general significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincide con la hipótesis que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, que cualquier persona pueda adecuarse a la hipótesis normativa; como excepción que no opera por la traslación de las mismas, sólo deberán eliminarse aquellas personas que carezcan de capacidad contributiva o capacidad económica. Se entiende que posee capacidad contributiva la persona que percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, o sea, cuando los ingresos rebasan las cantidades que son indispensables y suficientes para que una persona y su familia subsistan.

Que el impuesto sea uniforme significa, en principio, que todas las personas sean iguales frente al tributo. Por ello, se dice que el impuesto será uniforme si la ley trata igual a situaciones iguales y desiguales si se trata de situaciones desiguales.

El Principio de certidumbre

Consiste en que todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos esenciales, para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad. Los elementos esenciales son: objeto, sujeto, exenciones, tarifa, época de pago, infracciones y sanciones.

El Principio de comodidad

Consiste en que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente. Es decir, deben escogerse aquellas fechas o períodos que, en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que el causante realice el pago.

El principio de rendimiento

Consiste en que el rendimiento del impuesto debe ser lo mayor posible y para ello, su recaudación no debe ser onerosa, o sea, que la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entre en las arcas de la nación tiene que ser la menor posible.

Principios de administración fiscal

Encontramos aquí la fijeza de la imposición, comodidad de la imposición y tendencia a reducir lo más posible los gastos de la recaudación de los impuestos.

Sujetos

En el impuesto, como en cualquier otro tributo, una vez que se ha aprobado el presupuesto en la ley impositiva, o sea, que se ha realizado lo que se llama el hecho generador, surge la obligación fiscal y, por lo tanto, hay un sujeto activo y sujeto pasivo, de la definición de impuesto que hemos dado, se desprende que pueden ser

sujeto pasivo las personas físicas y las morales, circunstancia que se confirma de lo dispuesto por el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, que dispone que las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

El vigente Código Fiscal de la Federación, a diferencia del anterior, no define al sujeto pasivo de la obligación fiscal, sin embargo, siguiendo los lineamientos que señalan la doctrina y que recogía el anterior Código, podemos precisar que sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona física o moral, nacional o extranjera, que de acuerdo con la ley está obligada al pago de una prestación tributaria.

Hasta 1980, en el Derecho Fiscal Mexicano, se consideraba como sujeto pasivo de un crédito fiscal a entidades carentes de personalidad jurídica a las que se conceptuaba como agrupaciones que constituyen una unidad económica diversa de la de sus miembros, pero esta posibilidad desapareció a partir de 1981, del Derecho Positivo mexicano, de modo que ahora únicamente las personas físicas y morales pueden ser sujeto pasivo del crédito fiscal.

Los sujetos activos de la relación jurídico-tributaria de acuerdo con la Constitución son:

- A) La Federación
- B) El Distrito Federal
- C) El Estado y
- D) El Municipio

Características legales de los impuestos

Del estudio legal del impuesto, en relación con los principios que sobre la materia recoge la Constitución Política del país, obtenemos que todo impuesto debe reunir las siguientes características:

Los impuestos se deben establecer por medio de leyes.

Aquí se localiza el principio de legalidad que en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, *nullum tributum sine lege*.

Los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material, como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, impersonales y emanadas del Poder Legislativo.

Este proceso legislativo por el que se formulan determinadas reglas jurídicas llamadas leyes consta de seis diversas etapas, a saber:

- a) Iniciativa.- Es el acto por el cual determinados órganos del Estado someten a la consideración del Congreso un proyecto de ley. El derecho de iniciar leyes o decretos compete a:
 - I. Al presidente de la República;
 - II. A los diputados y senadores al Congreso de la Unión, y
 - III. A las Legislaturas de los Estados.

Las iniciativas presentadas por el presidente de la República, por las legislaturas de los Estados o por las diputaciones de los mismos, pasarán desde luego a comisión. Las que presentaren los diputados y los senadores se sujetarán a los trámites que designe el Reglamento de debates.

- b) Discusión.- Es el acto por el cual las Cámaras deliberan acerca de las iniciativas, a fin de determinar si deben o no ser aprobadas. "Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el Reglamento de Debates

sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones” (Primer párrafo del artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos).

- c) Aprobación.- Es el acto por el cual las Cámaras aceptan un proyecto de ley. La aprobación puede ser total o parcial.
- d) Sanción.- Se da este nombre a la aceptación de una iniciativa por el Poder Ejecutivo. La sanción debe ser posterior a la aprobación del proyecto por las Cámaras.

El presidente de la República puede negar su sanción a un proyecto ya admitido por el Congreso (derecho de veto).

- e) Publicación.- Es el acto por el cual la ley ya aprobada y sancionada.

La fuente formal del impuesto, cualquiera que sea su carácter, es la ley. Este principio que se conoce con el nombre de legalidad tributaria está consagrada en la misma fracción IV del artículo 31 constitucional y corroborado por la garantía de fundamentación legal que instituye el artículo 16 de la Ley Suprema, ya que la fijación y el cobro de un impuesto a cada caso concreto implica un acto de molestia que afecta al gobernado, acto que ineludiblemente debe observar la citada garantía. Ahora bien, la ley es un acto jurídico proveniente del poder del Estado que tiene como atributos materiales la abstracción, la generalidad y la impersonalidad y que, desde el punto de vista formal, emana de los órganos federales legislativos, es decir es pues la Constitución en los casos en que hable de la ley se está refiriendo a disposiciones que emanan del poder legislativo. Asimismo, al enfatizar que es la ley que crea el impuesto, sin que los términos de ésta puedan ampliarse o restringirse, sino aplicarse por la autoridad exactamente en el caso concreto de que se trate.

Conforme al invocado principio, por ende, es al Congreso de la Unión o las legislaturas de los Estados a los que incumbe, según su respectiva competencia *ratione materiae*, expedir las leyes tributarias, ya que en la esfera federal el Ejecutivo sólo puede ser facultado por dicho Congreso para crear cuotas de las tarifas de exportación e importación decretadas por el propio organismo legislativo (artículo 131 Constitucional, segundo párrafo, y Ley Reglamentaria respectiva publicada el 5 de enero de 1961).

Como se puntualizó, el impuesto es la tributación con la que los ciudadanos de la República deben contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, además de que es preciso no sólo que la ley establezca el impuesto, sino que, también lo fije, su cuantía o proporcionalidad, la cuota, forma y términos de computaría y pagarla, de otro modo sería la autoridad fiscal y no la ley, como lo ordena la Constitución Federal, la que fijaría la proporcionalidad del impuesto, con lo cual la tributación tendría un carácter arbitrario.

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

El pago del impuesto deber ser obligatorio.

Fracción IV de la Constitución, que señala la obligación de todos los mexicanos de contribuir a los gastos públicos, obligación esta que deriva de la necesidad de datar al Estado Mexicano de los medios sufrientes para que satisfaga las necesidades públicas o sociales a su cargo. Pero ésta es únicamente la obligación general en materia contributiva, porque la obligación concreta de cubrir el impuesto deriva de la realización de los hechos o actos previstos por la ley fiscal como hechos generadores de la obligación fiscal, o sea, que el deber de pagar proviene del hecho de que se haya coincidido con la situación señalada para que nazca la obligación fiscal.

Debe ser proporcional y equitativo

Esta característica, se encuentra consagrada también por el artículo 31, fracción IV de nuestra ley fundamental y se ha considerado que constituye una auténtica garantía individual.

Sobre su significado se coinciden que ambas palabras recogen el principio de justicia antes señalado, y, por lo tanto, debemos entender que esta característica se refiere a que los impuestos deben ser establecidos en función de la capacidad contributiva de las personas a quienes va dirigido.

Que se establezca a favor de la administración activa o centralizada del Estado

Esta característica se desprende del texto de los artículos 31, fracción IV, 73, fracción VII y 74, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En efecto, hemos visto que el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal dispone la obligación de contribuir a los gastos públicos del Estado como organización política soberana y sólo para esos, por lo tanto, se excluye a los organismos que no forman parte de la Federación, Estados o Municipios, o sea, que

constitucionalmente no hay obligación de contribuir o pagar tributos para cubrir gastos distintos de los de la Federación, Estados o Municipio, como son los gastos de la Administración delegada, que se integra con organismos descentralizadas y empresas de participación estatal que son entidades con personalidad jurídica propia y por lo mismo diferente y separada de la del Estado.

Correlativamente a lo dispuesto en el mencionado artículo 31 fracción IV constitucional, los artículos 73, fracción VII y 74 fracción IV establecen que en la esfera federal el Congreso de la Unión discutirá y aprobará anualmente el presupuesto del Estado Federal, presupuesto que, entonces, sólo debe contener los gastos públicos de la Federación y para cuya subvención se aprueban también las contribuciones que el propio Congreso considera necesarias.

El impuesto debe destinarse a satisfacer los gastos previstos en el Presupuesto de Egresos.

Esta característica es consecuencia de la anteriormente mencionada. En efecto, como ya dijimos, el Congreso de la Unión decreta los impuestos que considera son suficientes para satisfacer el Presupuesto de Egresos que discute y aprueba, por lo tanto, el rendimiento de los impuestos debe destinarse única y exclusivamente para satisfacer los gastos para los cuales fueron decretados. Hacer cualquiera otra destinación sería violar los preceptos constitucionales a que nos hemos venido refiriendo.

El impuesto no es la única fuente de ingresos del Estado, aunque si el principal. Así, estos deben obtenerse mediante derechos fiscales, recargos, aprovechamientos y productos.

Clasificación de los impuestos

En este apartado se realizará una clasificación de los impuestos, que como ya se mencionó anteriormente, es la base del presupuesto fiscal, México vive primordialmente de las contribuciones que aportan las clases trabajadoras, las clases medias, los asalariados y los pequeños propietarios, ya que estos impuestos solventan más del 60 por ciento de la recaudación nacional, en tanto que las clases favorecidas, gracias a nuestras leyes fiscales, prácticamente no pagan impuestos.

Existen diversos criterios para clasificar los impuestos a continuación mencionaremos los más importantes y generalmente utilizadas.

Directos e indirectos.

Esta clasificación parece ser más de carácter económico que jurídico y presenta el grave problema de su imprecisión, lo que con toda facilidad mueve a confusión, sin embargo, es una de las más manejadas en el campo de la hacienda pública y a ella se hace frecuente referencia al hablar de los impuestos. No existe un criterio uniforme para distinguir a los impuestos directos e indirectos, de ahí la imprecisión que se ha mencionado, por lo que comentaremos los criterios de distinción que se han elaborado.

El criterio de la incidencia señala que son impuestos directos aquellos que no pueden ser trasladados, de modo que inciden en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación puesto que no lo puede recuperar de otras personas, y son impuestos indirectos los que si pueden ser trasladados, de modo que no inciden en el patrimonio del sujeto pasivo, sino en el de otras personas, de quienes lo recupera el sujeto pasivo.

A este criterio se le ha criticado indicando, principalmente, todos los impuestos en determinadas condiciones, son susceptibles de traslación, sobre todo aquellos que

recaen sobre fenómenos del mercado y que, por lo tanto, tienen efecto sobre los precios, de manera que serán por razones económicas las que determinarán si el impuesto se traslada o no se traslada, pero no puede saberse *“a priori”*.

El criterio administrativo o del padrón señala que son impuestos directos aquellos que gravan periódicamente situaciones que presentan una cierta permanencia o estabilidad, por lo que pueden hacerse padrones o listas de contribuyentes; y son impuestos indirectos aquellos que gravan hechos aislados o accidentales y como se refieren a situaciones transitorias no es posible hacer una lista o padrón de contribuyentes.

A este criterio se le critica que de acuerdo con él, impuestos que sin discusión se consideran indirectos, resultarían ser directos por el solo hecho de gravar periódicamente situaciones que presentan una cierta permanencia y de que es posible hacer un padrón de contribuyentes, como es el caso del impuesto al Valor Agregado; y que impuestos indiscutiblemente directos resultarían indirectos por la sola razón de gravar hechos aislados y de que no es posible hacer un padrón de contribuyentes como es el caso del impuesto sobre la Renta a cargo de las personas físicas respecto de los ingresos por obtención de premios.

El criterio de la manifestación de la capacidad contributiva señala que son impuestos directos los que recaen sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva en las que la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta, aspecto dinámico de la riqueza; Y son impuestos indirectos los que recaen sobre manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva, ya que no gravan la riqueza en sí misma, ya sea en su aspecto dinámico o estático, sino una riqueza presunta a que se llega por otras manifestaciones como los consumos o transferencias.

En México, la estrategia recaudatoria del gobierno se ha concentrado principalmente en los impuestos indirectos como son el impuesto al valor agregado (IVA), Impuesto especial sobre producción y servicios (IEPS) y el impuesto sobre Automóviles nuevos

(ISAN), que son impuesto diseñados para gravar el consumo y por consecuencia al último consumidor, a la persona física.

Impuestos Reales y Personales

Por lo que respecta a los impuestos personales se tiene en cuenta fundamentalmente a la persona como sujeto pasivo del impuesto, de tal suerte que será impuesto personal o subjetivo cuando se encamina principalmente a las cualidades de las personas, gravando principalmente la actividad humana; se dirige al pagador del impuesto o contribuyente. Como ejemplo de impuesto personal tenemos el impuesto sobre la Renta al gravar el ingreso de las personas físicas.

Impuestos reales son los que en esencia hacen abstracción de las personas como sujetos pasivos y gravan o recaen sobre las cosas, bienes y actos.

Fijos, proporcionales, progresivos y regresivos

Esta clasificación tiene por base el sistema de cuotas, por consecuencia, el impuesto toma su denominación de la cuota que adopta.

Impuestos de derrama significa en términos generales el repartimiento de un impuesto o gasto; el impuesto de derrama es el que distribuye o derrama entre la totalidad de los sujetos deudores, el caudal a recaudar, previamente determinado por la autoridad administrativa, en la proporción que les corresponda de esa derrama.

Impuesto fijo es el que establece la ley señalando para su cobro una cantidad exacta e igual que debe pagarse por base unitaria gravable, bien sea esta una persona o una cosa.

Tenemos que el impuesto es proporcional, cuando se exige conforme al coeficiente aplicado a la base contributiva que lo hace aumentar o disminuir con relación a ésta.

Es impuesto progresivo, cuando el tipo de gravamen aumenta a medida que lo hace la base impositiva.

Impuesto regresivo es prácticamente una progresividad inversa, en cuando a mayor base gravable, menor es el porcentaje. En la regresividad las cuotas disminuyen al aumentar la base imponible.

Impuestos instantáneos y periódicos

Esta clasificación de los impuestos tiene su origen y semejanza con la clasificación de las obligaciones y contratos se hace en Derecho Civil.

Para esta clasificación en materia fiscal, se toma en cuenta la forma de cumplimiento con la obligación principal sustantivo fiscal como lo es el de pagar el crédito.

Así tenemos que el impuesto es instantáneo cuando se cumple con el mismo mediante la realización del pago en un solo acto y por única vez en un año fiscal, por ejemplo el impuesto de Uso y tenencia de vehículos.

Por el contrario el impuesto es periódico cuando requiere de pagos aislados y sucesivos o continuos a intervalos periódicos durante un ejercicio fiscal, por ejemplo el impuesto sobre la renta que cubren los profesionistas.

¿Quién paga realmente los impuestos en México? Como se señalo anteriormente nuestra Carta Magna en su artículo 31, fracción IV señala que los mexicanos y los extranjeros que realizan actividades empresariales en territorio nacional están obligados a contribuir para el gasto público, tanto de la Federación como de los Estados, del Distrito Federal y de los Municipios. En efecto, nuestro máximo ordenamiento marca la obligación para todos y no menciona ninguna excepción, por lo que todos debemos contribuir al gasto público, debe pagar impuestos cada uno de

los mexicanos, de manera proporcional y equitativa y no como sucede en la actualidad, en que principalmente lo hace la clase trabajadora y se exenta a las clases más favorecidas.

Contrario a lo que generalmente se piensa, las personas morales y las físicas aportan apenas el 38% de la recaudación, en tanto que las personas físicas asalariadas e independientes contribuyen con 62 por ciento, es decir, la aportación mayoritaria es por parte de las personas físicas, asimismo los que laboran en empresas, los asalariados, aportan el 42%, esto es, más de lo que tributan las grandes empresas.

Es lógico pensar que las grandes aportaciones provienen de las empresas, pero los números reflejan lo contrario. La razón principal es que la Ley del Impuesto sobre la Renta contiene varios tratamientos fiscales para actividades empresariales que se aplican dependiendo de la naturaleza del contribuyente o de la opción que haya elegido.

CAPITULO SEGUNDO
PRINCIPALES ARTÍCULOS CONSTITUCIONALES
EN MATERIA TRIBUTARIA FEDERAL

3. *COMENTARIOS EN TORNO AL CONTENIDO DEL ARTÍCULO 31*
CONSTITUCIONAL VIGENTE A SEPTIEMBRE DE 2011

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

- I. Hacer que sus hijos o pupilos concurren a las escuelas públicas o privadas, para obtener la educación preescolar, primaria y secundaria, y reciban la militar, en los términos que establezca la ley;*
- II. Asistir en los días y horas designados por el Ayuntamiento del lugar en que residan, para recibir instrucción cívica y militar que los mantenga aptos en el ejercicio de los derechos de ciudadano, diestros en el manejo de las armas, y conocedores de la disciplina militar;*
- III. Alistarse y servir en la Guardia Nacional, conforme a la ley orgánica respectiva, para asegurar y defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de la Patria, así como la tranquilidad y el orden interior; y*
- IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*

El artículo 31 de la Constitución establece las obligaciones fundamentales que tienen los mexicanos por el sólo hecho de serlo, es decir, los deberes inherentes al vínculo de la nacionalidad.

No es concebible una sociedad en la que los individuos que la integran tuviesen exclusivamente derechos y no estuvieran sujetos a ciertas obligaciones. Este precepto señala aquellos deberes de solidaridad social y patriótica que son imprescindibles para la conservación del Estado. No establece, desde luego, todos

los que la vida social impone a la persona, pues algunos de ellos son implícitos o derivan de otras normas constitucionales; pero sí prescribe un mínimo de obligaciones propias de la condición jurídica de quienes la misma Constitución reconoce como nacionales.

Lógicamente, el primer deber de un mexicano es defender la integridad y el honor de la nación y sus derechos e intereses, tanto en lo interno como en lo internacional. Para ello, la fracción III del artículo 31 instituye la Guardia Nacional y crea la obligación de alistarse y servir en ella.

Ahora bien, este principio perdería eficacia y no realizaría sus fines primordiales, si no se prepara a los mexicanos mental y físicamente para el servicio de las armas. Por esta razón, como obligación previa y concomitante, este precepto establece la instrucción cívica y militar obligatoria.

Otro aspecto que conviene analizar es el relativo a la educación pública. Los elevados índices de analfabetismo en nuestro país son reveladores de las graves deficiencias educativas de nuestra organización política y social. Es cierto que este problema no habrá de resolverse mediante soluciones puramente jurídicas o legislativas; pero no es menos cierto que puede constituir un elemento coadyuvante, no dejar al albedrío de los padres de familia enviar o no a sus hijos menores de 15 años a la escuela, sino establecer una obligación constitucional en este sentido, como lo hace la fracción I del artículo 31.

Por último, este precepto crea la obligación de contribuir a los gastos públicos federales, estatales y municipales, de cuyo cumplimiento depende económicamente la supervivencia de la organización social. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha precisado lo que debe entenderse por proporcionalidad y equidad de los impuestos, según puede verse en el apartado correspondiente a “Jurisprudencia y Tesis sobresalientes de la Suprema Corte de Justicia”. Cabe hacer notar

que esta obligación no es exclusiva de los mexicanos, sino que la comparten todos los habitantes del país, nacionales o extranjeros.

El antecedente inmediato del artículo 31 constitucional es, con algunas modificaciones, el del mismo número del Proyecto de Constitución de Venustiano Carranza. La fracción III del precepto vigente fue tomada del artículo relativo de la Constitución de 1857.

El artículo 31, ubicado en el capítulo II del título primero de la Constitución, guarda relación con otros preceptos, principalmente con el 30, que determina quiénes son mexicanos; con el 36, que reitera como obligación de los ciudadanos la de alistarse en la guardia nacional; con el 65, fracción II, el 73, fracción VIII, y el 126, que se refieren al régimen financiero del Estado.

Casi todas las constituciones de América Latina imponen a los nacionales de sus respectivos países obligaciones semejantes a las consignadas en el artículo 31, y algunas europeas y asiáticas consideran el servicio militar como un “*deber sagrado*” o como un “*deber de honor*”.

3.1. *Antecedentes Concretos de la Fracción IV del Artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*

Jurisprudencia y Tesis Sobresalientes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

Impuestos

Destino de los impuestos en relación con los obligados a pagarlos. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una

facultad omnímoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos. Tesis Juris. Apéndice al T. CXVIII. P. 1000.

Aplicación de los Impuestos

Al establecer la fracción IV, del artículo 31 constitucional, la obligación para contribuir a los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que se resida, se está refiriendo a que los impuestos federales se aplicarán exclusivamente para los gastos de la Federación, los estatales para los de los Estados y los Municipales para los de los Municipios; por lo que si una ley impusiera una contribución para una obra determinada de un municipio y extendiera su aplicación a toda la República, indudablemente que contrariaría la Constitución, porque las obras de carácter municipal únicamente pueden cubrirse con los arbitrios municipales. Tesis Juris. 537. Apéndice. P. 996.

Equidad y Proporcionalidad de los Impuestos

Aunque la jurisprudencia sentada por la Suprema Corte, en ejecutorias anteriores, estableció que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que sí está el poder judicial capacitado para revisar los decretos o actos del poder legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso, o que el legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales. Aun cuando el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías, por lo que, si se demanda ante el poder judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante y ruinoso, no puede negarse la protección federal, diciendo que el poder judicial no es el capacitado para remediar dicha violación, y que el remedio contra de ella se encuentra en el sufragio popular, pues, en tal caso, se haría nugatoria la fracción I del artículo 103 de la Constitución, y la misma razón podría invocarse para negar

todos los amparos que se enderezaran contra leyes o actos del poder legislativo. Tesis Juris. 543, Apéndice. P. 1004.

Equidad y proporcionalidad de los impuestos

El tribunal pleno ratifica la jurisprudencia 543 del apéndice al Semanario Judicial de la Federación publicado en 1955, que sostiene que el poder judicial está capacitado para revisar, a través del juicio de amparo, los derechos o actos del poder legislativo. Las condiciones a que se refiere dicha jurisprudencia, de que el impuesto sea exorbitante o ruinoso o de que el poder legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales, se refieren al problema de fondo, es decir, a si debe o no concederse el amparo contra la respectiva ley tributaria; pero que no constituyen un tema de procedencia o improcedencia del juicio de garantías. Amp. En Rev. 5983/57. Inf. 1960. Pl. p. 138.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es la fuente del Derecho Positivo vigente en nuestro país y de la cual hace toda la estructura jurídica de la Nación; por lo que la influencia de la Constitución en las múltiples ramas de su ordenamiento jurídico es, innegablemente trascendente.

Dicha influencia parece ser particularmente importante en el derecho tributario mexicano, así como en la imposición general, toda vez que en el Artículo 31 Fracción IV se encuentra la obligación tributaria. Así pues, transcribimos la referida fracción IV, para proceder a la toma de sus elementos y su consecuente análisis.

Del texto transcrito de la citada fracción IV del Artículo 31 Constitucional, se desprenden ocho elementos que son los siguientes:

- 3.1.1. El Concepto de Obligatoriedad
- 3.1.2. La Aparente Restricción de dicha obligación a los mexicanos, es decir, como si se excluye a los extranjeros del carácter de sujetos pasivos de la Relación Tributaria.
- 3.1.3. El Concepto de Contribución, no de tributo ni impuesto
- 3.1.4. La Noción de “gastos públicos” de las tres entidades de gobierno que se refieren.
- 3.1.5. La preexistencia de esos tres sujetos activos de la relación tributaria; la Federación, el Distrito Federal o el Estado y el Municipio
- 3.1.6. La Condición de Residencia del Contribuyente
- 3.1.7. La Identificación o prefiguración de esa manera de contribuir, que se incida como proporcional y equitativa.
- 3.1.8. La Delegación de la susodicha manera a la Preventiva Legal.

Cada uno de esos elementos encierra, por supuesto, una enorme cauda de contenidos e implicaciones que es preciso analizar con el máximo rigor posible para estar en condiciones de comprender plenamente nuestro tema.

3.1.1. Concepto de Obligatoriedad.

El hecho de que un precepto constitucional imponga entre otros conceptos, la carga de una obligación a los ciudadanos, forzosamente implica, por lo menos tres interrogantes importantísimas:

- ¿Qué se entiende por obligación?
- ¿De qué clase de obligación se trata?
- ¿A dónde conducen su cumplimiento o su incumplimiento?

En materia jurídica, una obligación entraña la existencia de dos o más sujetos comprometidos entre sí, bien por razón de un adeudo, de una prestación, de una

abstención o de una concesión. Las obligaciones de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar o permitir son las expresiones populares de esos mismos conceptos. En consecuencia, lo que el precepto constitucional que se comenta quiere configurar es exclusivamente la obligación de dar, ya que la única manera de contribuir para los gastos públicos es con dinero –no, por ejemplo, con declaraciones, obligación de no hacer, ni con evitar rupturas de sellos- y, por ende, no se establecen en este precepto otras clases de obligaciones que la señalada, o sea, la de pagar.

Ahora bien, si esto nos deja claro lo que se entiende por obligación y la clase particular de la que se trata cuando se habla de lo tributario, lo consecuente será discernir a dónde conduce su inobservancia, dado que se atiende a una condición de adeudo –obligación de dar- que no deriva de actos concretos entre los ciudadanos de un país por operaciones convencionales que realicen, sino de los sujetos comúnmente denominados “activo –gobierno- y pasivo-contribuyente, vinculados a través de una mera prevención legal que, de improviso, establece la obligación de tributar sin otra causal de fondo que la de ser o reunir el gobernado las demás condiciones que indica el artículo en comento.

Asimismo, la obligación que conduce a una definición de papeles o roles: si se es mexicano –e incluso si se es extranjero, como veremos en su oportunidad, para configurar el tema con un criterio de mayor generalización a automáticamente se asume el compromiso legal de cumplir con tal obligación de dar, de tal suerte que, el no hacerlo, inmediatamente revierte la conducta omisiva en ilicitud. Obviamente, esta última conclusión no puede tomarse como incontrovertible o inevitable, pues solo se evidenciará con toda claridad y contundencia cuando las leyes tributarias determinan al detalle los casos en los que exista la obligación y las excepciones a ellos, además de que manifestada así, puede inducir al error de suponer que todo ciudadano está obligado a contribuir sin más, es decir, sin casuística legal concreta que le determine realmente como contribuyente y señale cómo y cuándo deba satisfacer tal obligación, pues no debe olvidarse que esta obligación proviene de una imposición sobre el gobernado y no así de una relación tal como ocurre jurídica y ordinariamente con

todas las obligaciones típicas –o propiamente tales- que proceden de la libre voluntad de los ciudadanos. Se trata pues de una obligación cuyo origen real deriva del poder, aun cuando se maneje o no como necesidad económica o de subsistencia del aparato estatal.

En consecuencia, la omisión o incumplimiento de una obligación contributiva no tiene el rango de transgresión constitucional, sino sólo legal, dado que el propio precepto constitucional a estudio delega en las leyes de la materia su establecimiento, condicionado a una manera que debe caracterizarse por satisfacer la conjunción de los dos elementos de un mismo requisito: el de que sea proporcional y el de que sea equitativo.

3.1.2. La aparente restricción a los mexicanos, es decir, como si se excluyese a los extranjeros del carácter de sujetos pasivos de la relación tributaria.

Es obvio que si el artículo 33 constitucional reconoce a favor de los extranjeros el derecho a las garantías individuales, necesariamente resultaría ser un privilegio inexplicable e inmerecido que pudiesen quedar al margen de la obligación tributaria, dejando en evidente desventaja a los mexicanos y precisamente en su propio país. Por tal motivo, no únicamente sería absurdo que de la restrictiva redacción de ese primer párrafo del artículo que se comenta pudiera desprenderse una supuesta exención tácita a favor de los extranjeros, tal como en alguna época se pretendió por vía litigiosa, pues no es así.

Cualquier residente en el país queda obligado a contribuir, independientemente de su nacionalidad. Máxime que ahora, con motivo de las recientes reformas en materia de doble nacionalidad, sería en mucho mayor grado posible que se pretendiera evadir el cumplimiento de la obligación tributaria aduciendo también una doble residencia, razón por la cual se fortalecen cada vez más las tesis de la fuente de riqueza – aunque no tengan pleno soporte constitucional- y de la residencia, es decir, que se tienda a cuidar tanto al objeto como al sujeto conjuntamente.

Si los mexicanos o extranjeros, gozan de los derechos básicos del hombre, también deben estar colocados en el mismo nivel, en cuanto a sus obligaciones públicas y entre ellas la del pago del impuesto.

Es así como fácilmente se explica que la obligación de contribuir para los gastos gubernamentales que establece la fracción IV del artículo 31, es una obligación general, a pesar de que literalmente el texto constitucional se refiere a deberes de los mexicanos. Nunca se ha pretendido interpretar ese texto, en el sentido de que los extranjeros están excluidos del pago del tributo.

3.1.3. El Concepto de Contribución, no de Tributo ni de Impuesto

Es necesario hacer una diferenciación de estos tres conceptos, en primer término:

Tributo viene del latín *tributum*, que significa carga continua en dinero o en especie que debe entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío, o el súbdito al Estado para la atención, a su vez, de las llamadas cargas públicas. Tiene también el sentido de ofrenda o manifestación en calidad de obsequio, veneración, respeto, admiración o gratitud.

Impuesto, que es la expresión equivalente del término anterior, deriva de *impositus*, y también significa tributo o cargo, pero se emplea en mucho mayor grado que la anterior, con ánimos de distinguirlas entre sí, toda vez que se pretende que, bajo esta denominación, quede revestido el viejo tributo de alguna clase de juricidad o legalidad, es decir, que se le estime derivado de las leyes, y por ende, consentido por los gobernados, asumiendo la tesis de que lo hacen mediante una participación más o menos consciente de su parte para que les parezca admisible y necesario establecerlo legislativamente con el fin de asegurar la subsistencia del aparato del Estado, de tal forma que con ello se den las condiciones de gobernabilidad indispensables para que cualquier comunidad humana pueda sobrevivir como tal.

En consecuencia, es inocultablemente un sinónimo del tributo, sólo que ahora bajo el ropaje de la legalidad.

Finalmente se pretende imponer, en las últimas décadas y sólo en algunos países, el término contribución, *contribuere*, que no es sinónimo de las otras dos expresiones, dado que entraña una noción de voluntariedad, colaboración, aportación, etc, de tal forma que viene a ser un tanto eufemístico, pues la naturaleza de todo gravamen es necesariamente coercitiva o impositiva a plenitud y en ningún momento se puede considerar sujeta a voluntarismos.

3.1.4. La Noción de Gastos Públicos

La obligación contributiva que impone el artículo 31, fracción IV constitucional, traducida primordialmente en el pago de impuestos según dijimos, tiene como finalidad que todo mexicano mediante su cumplimiento, coopera económicamente a la cobertura de los gastos públicos.

Los impuestos tienen según la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como destino el financiar los gastos del gobierno.

Dentro de la noción de gasto público se entiende incluido el costo del aparato gubernativo, es decir, la retribución a los servicios de funcionarios y burócratas que sirven al Estado, pues, representan el costo de vivir en sociedad, pero también se incluye el que con la recaudación contributiva se disponga de recursos para realizar las obras que la comunidad demanda y la prestación de los servicios básicos que requiere a efecto de asegurar la gobernabilidad, la paz, la libertad, la tranquilidad y la permanencia misma de la organización social.

El continuo crecimiento de distintas dependencias y Secretarías de Estado, así como la aparición de nuevas y mayores necesidades clasificadas como públicas, ha

potencializado los impuestos y que se creen nuevos impuestos para satisfacer esas necesidades, por, lo que como consecuencia de esto, se crean problemas a la economía en su conjunto.

El incremento de las entradas tributarias depende, en parte, del aumento del coste de los servicios públicos, que según con la Neoliberalización o la llamada globalización, está en función del progreso tecnológico y científico.

Ahora como vemos, los entes públicos tienen tendencia a extenderse cada vez más en el presupuesto y trae consigo, un aumento en el presupuesto fiscal de cada año.

Otra causa que contribuye a elevar el gasto público es la creación de una gran burocracia que vive teóricamente de “hacer el bien a los demás”, con el dinero de los contribuyentes, pero se queda con la mayor parte del dinero. Por ejemplo: los programas de ayuda a los indígenas en nuestro país, en los que teóricamente protegen al indígena, absorben en sueldos y viáticos más del 80% de lo que reciben y sólo una pequeña parte se traduce en una real ayuda a los indígenas.

Hay un dicho popular que señala: *“¡El que parte y reparte se queda con la mayor parte!”*, siendo este el dicho que mejor define esta actividad de organismos gubernamentales creados con el objeto de distribuir riqueza a los sectores más atrasados.

Sin embargo, hay una incongruencia en este método ya que para aplicar estos apoyos a los sectores más pobres, hay aumento de impuestos para solventar dichos programas, por lo que el gobierno tiene que tener una buena planificación para que en realidad si se les aporten los recursos a esos sectores, pero no mediante el aumento de impuestos, sino mediante una buena organización y distribución.

En términos generales, los gobiernos utilizan aproximadamente el 40% de su ingreso para aplicarlo al gasto público. En el caso de México, entre cinco y seis por ciento del

Producto Interno Bruto se destina a este tipo de gasto y la diferencia representa el gasto de inversión y los intereses que paga el gobierno federal.

En los próximos 20 años veremos como la pirámide poblacional cambiará su estructura, elevándose sustancialmente el número de retirados en el país. Ciertamente, un buen porcentaje contará con las afores, pero la mayoría no gozará de este beneficio y esta situación obligará al gobierno a desarrollar un sistema público de ahorro voluntario, el cual sería recomendable para evitar, de ser posible, la pobreza de los ancianos en el futuro.

En otras palabras, el impuesto se legitima constitucionalmente si se aplica o destina a sufragarlos. Por gastos públicos se entiende aquellos que se erogan para “satisfacer las funciones y servicios públicos”. Por consiguiente, tienen dicho carácter todos los gastos que prevé el Presupuesto de Egresos de la Federación o de las entidades federativas destinados al funcionamiento de las instituciones públicas y a la operatividad de los servicios públicos de cualquier índole, independientemente de que éstos se presten por los órganos del Estado propiamente dichos o por los organismos descentralizados y empresa de participación estatal o de que las erogaciones respectivas tengan un fin general o específico pero siempre en beneficio colectivo.

3.1.5. La Preexistencia de los tres Sujetos Activos de la Relación Tributaria: la Federación, el Distrito Federal o el Estado y el Municipio:

Desde luego que deben existir los sujetos que fijan la tributación, tanto en su sentido temporal como en su mera acepción jurídica. No basta con el hecho de que una Constitución los identifique, cree o señale como órganos de gobierno por razón de una estructura organizativa determinada, sino que también se requiere que tengan atribuciones para convertirse en acreedores dentro de esa relación puramente legalista que se instituye con cargo al patrimonio del gobernado. Es decir, no sólo se requiere de la legitimidad de su creación como órganos del gobierno y,

consecuentemente como implícitos sujetos activos de una relación tributaria, sino que, además se hace exigible que se les dote de la potestad jurídica de ejercer en acto, -y ya no sólo en potencia o posibilidad-, dicha potestad.

Es necesario puntualizar que en nuestro sistema impositivo hay un problema del reparto de la competencia tributaria entre la Federación, los Estados y los Municipios y puede decirse que de su solución depende el éxito de cualquier sistema impositivo que quiera concebirse en la República Mexicana.

Esta es una de las primordiales obligaciones a cargo de los mexicanos y estriba en que contribuyan *“para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”* (Artículo 31 fracción IV Constitucional). Substancialmente se traduce en el deber de pagar impuestos, o sea, *“prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas o morales para cubrir los gastos públicos.”*

En otras palabras, la contribución impositiva entraña la obligación de aportar al Estado determinadas cantidades, generalmente en dinero, a efecto de que estas se destinen a sufragar o cubrir los gastos públicos. Se trata pues, de una obligación que se traduce en prestaciones económicas, de dar, no de hacer, que por lo general se realizan mediante la entrega de dinero al Estado y excepcionalmente de bienes en especie.

3.1.6. La Condición de Residencia del Contribuyente

Suele entenderse por residencia, al menos para efectos del contexto en el que se muestra esta referencia constitucional, únicamente la ubicación determinada dentro de un entorno territorial. Entorno en el que, el mínimo, se representa por el Municipio, y el máximo, la propia Federación o el Distrito Federal o Estado específico en el que se haya resuelto a residir. Más aún, pareciera ser, por la forma como aparece

redactado su texto, que sólo se hace referencia única al Municipio, entendiendo que es la delimitación específica de la que realmente se ocupa esta mención. Por consiguiente, viene a ser el llamado domicilio civil –o simple lugar de residencia- el que finalmente importa en materia ubicatoria para configurar el carácter contributivo del ciudadano.

3.1.7. La Identificación o Prefiguración de la manera de contribuir proporcional y equitativa.

Manera es el modo como se ejecuta u ocurre algo. Consecuentemente, cuando se habla en el texto constitucional que nos ocupa, de una manera determinada o modo específico a observar por las leyes que fijen las contribuciones, determinando que dicha manera debe ser proporcional y equitativa, es obvio que se hace alusión a dos parámetros a cumplir en dichas leyes y, a la vez, a una condición de validez de las mismas, pues si sus señalamientos no se ajustan a esa manera expresamente prevista en el ordenamiento supremo que nos ocupa, automáticamente se incumple con el requisito que permitiría convalidarlas como tales.

Dicho en términos simples: si una ley fiscal no es proporcional y equitativa en todos sus contenidos, es ella, en tales contenidos específicos, la que se convierte en inconstitucional. Y si la ley misma, como conjunto de contenidos, no es proporcional y equitativa, también incide en la misma condición de inconstitucionalidad.

Toda ley tributaria, para acatar el imperativo Constitucional, debe establecer el impuesto por modo equitativo y proporcional. La equidad y la proporcionalidad son pues, elementos constitucionales de cualquier contribución a cargo de los mexicanos, y a favor del Estado, y cuyos conceptos, pese a lo complejo de su implicación, se tratará de explicar.

La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica,

debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.

La población de un Estado se compone de diferentes grupos humanos colocados en distintas situaciones económicas y que en la vida social desempeñan diversas actividades. La sociedad no es un todo homogéneo o monolítico, sino que implica el conglomerado que se caracteriza por la heterogeneidad de sus elementos integrantes. Nunca ha existido ni podrá existir una sociedad sin clases, pues la realidad fenoménica revela, como dato invariable y permanente al través del tiempo histórico, una desigualdad plural entre los múltiples grupos que forman las comunidades humanas. La desigualdad social responde a la natural desigualdad individual. En consecuencia, no puede afirmarse que la población de un Estado se encuentra en la totalidad humana en una sola y única situación económica o cultural. Por lo contrario, en su seno surgen y se desenvuelven prolijamente diversas situaciones compuestas por un número indefinido de sujetos individualizados unidos cualitativamente por los mismos intereses pero diversificados cuantitativamente dentro de esta unidad.

Hay la necesidad de determinar el concepto de equidad que constitucionalmente debe acatarse en toda ley tributaria. Etimológicamente, equidad significa igualdad, pero la igualdad debe tomarse en su sentido jurídico como tratamiento normativo

desigual para desiguales e igual para los iguales en el mundo de la realidad socioeconómica de un país.

Nuestros tribunales suelen confundirla con la igualdad. Equidad es igualdad en el sentido gramatical o etimológico del término, pero no en el jurídico. La igualdad es la permitida por excelencia de cualquier orden constitucional o legal a crear. Sería inconcebible que una comunidad se diese leyes si no se partiera de la igualdad primigenia de todos los ciudadanos ante ellas, pues, de no cumplirse con esa premisa, el orden jurídico sería irrealizable.

Ahora bien, como señalamos, la población de un Estado se compone de diferentes clases o grupos colocados en distintas situaciones económicas y culturales y si los entes individuales que integran a dichas clases o grupos desempeñan diversas conductas, la ley debe tratarlos en función de determinada situación económica a que pertenezcan. Así el derecho positivo, manifestado en la ley, prevé, demarca o describe distintas situaciones abstractas que deben corresponder, en su dimensión normativa, a las diversas situaciones económicas que se dan en la facticidad social. Aplicando estas ideas a la materia tributaria, se concluye que la equidad entraña el imperativo de que todos los miembros integrantes de una colectividad deben contribuir para los gastos públicos del Estado; pero como dentro de dicha colectividad existen y operan diferentes situaciones económicas, la legislación las debe de normar diversamente. Por tanto, los sujetos individualizados que se encuentren en una misma situación abstracta determinada, deben tener las mismas obligaciones y los mismos derechos, circunstancia que denota la equidad.

En esa virtud, la equidad tributaria que debe acoger toda ley sobre la materia en observancia del principio Constitucional respectivo, se traduce que todos los sujetos que se hallen en una misma situación jurídico-económica abstracta deben contribuir para los gastos públicos del Estado en proporción a su capacidad contributiva.

Ahora bien, como en el Estado existen múltiples situaciones económicas generales que al ser consideradas normativamente se convierten en situaciones jurídicas abstractas, los sujetos pertenecientes a cada una de ellas tienen sendas obligaciones tributarias cuyo nacimiento surge de la adecuación entre la situación general y abstracta.

En otras palabras, como las situaciones económicas divergen entre sí por múltiples factores que sería prolijo mencionar, la ley que trata a todas ellas con un mismo criterio preceptivo imponiendo las mismas obligaciones a los sujetos que distintamente pertenezcan a diferentes situaciones, violaría el principio de equidad.

Por otra parte, si la equidad entraña la igualdad cualitativa dentro de una determinada situación abstracta o general, la proporcionalidad se relaciona directamente con la capacidad contributiva de los sujetos que en tal situación se encuentren. Dicho de otra manera, si todos los sujetos que se hallen comprendidos en una cierta situación económica demarcada y regulada por la ley deben contribuir para los gastos públicos por el solo hecho que implica esta comprensión (equidad), no todos ellos deben hacer aportaciones pecuniarias cuantitativamente iguales, sino, en atención a su capacidad contributiva que se determina por el capital o la renta que son las fuentes principales del impuesto. De este modo, la proporcionalidad se revela en que, dentro de una misma situación tributaria, los sujetos que poseen mayores bienes de riqueza (capital) o perciban mayores ingresos (renta) deben pagar más impuestos.

3.1.8. La Delegación de la manera de Contribuir a la Preventiva Legal.

No puede concebirse manera alguna de tributar en nuestro país, pese a la condición de ser nacionales o extranjeros en el, si las leyes tributarias no precisan la manera concreta de hacerlo, obviamente condicionada a la proporcionalidad y equidad de la que deben estar revisadas, para que la obligación contributiva pueda darse por configurada. Y es que curiosamente, este es uno de los pocos preceptos

constitucionales que parecen delegar en leyes jerárquicas inferiores la manera que nos ocupa.

No obstante, la redacción de esta fracción suele inducir a confusiones o, por lo menos, a interpretaciones totalmente contrapuestas. Lo mismo cabe sostener que la Constitución no puede delegar un asunto tan importante en leyes de menor jerarquía, que asumir la postura totalmente antiética: la de afirmar que el texto constitucional no debe asumir tales pormenores y, por ende, que no se trata de una delegación sino de una mera condición misma para que tales leyes puedan ser emitidas propiamente como tales cuando se trata de ese fin específico de corte tributario.

Pero sea como fuere, la realidad es que en ambos sentidos se termina por confluir en un mismo objetivo; si se asume la postura de que trata de una delegación que solo condiciona las leyes a la satisfacción de ambos requisitos, lo que se obtiene es que se exija proporcionalidad y equidad en ellas, y si se adopta la postura de que solo puedan justificarse tales leyes cuando se ajusten a los parámetros de proporcionalidad y equidad que les impone la Constitución como requisito para ser tales, lo que se alcanza es configurarlas como dependientes de ella en ambas perspectivas. De todos modos, sea que exista tal delegación o que se niegue, la proporcionalidad y la equidad son dos requisitos esenciales de la ley misma, independientemente del ordenamiento que las contemple o refiera, por lo que resulta indistinto que se reserven a la Constitución o a las leyes ordinarias, toda vez que la insatisfacción de ellos automáticamente nulifica sus alcances finales.

Ciertamente, podría aducirse que en un caso se está en el plano de la constitucionalidad mientras que, en el otro, solo se incide en el de la legalidad, lo que implicaría el empleo de instrumentos procesales de impugnación diferentes. Pero en el fondo, sea cual fuere la mecánica procesal que se siguiera, no deja de afectarse un requisito constitucional de origen, tan incuestionable que, cuando se incumple, por igual impacta en la justificación misma del tributo que en la ley en la que se hubiere contenido.

En relación con lo expuesto, consideramos pertinente aclarar que las Constituciones Políticas de las Entidades Federativas Mexicanas incluyen expresamente el contenido pleno de la referida fracción IV del Artículo 31 Constitucional, con los efectos constitucionales legales consiguientes.

Asimismo conviene señalar que las Constituciones Políticas de Argentina, Colombia, Costa Rica, Cuba, Guatemala, Honduras, Nicaragua, Panamá y Paraguay contienen disposiciones fiscales semejantes a las de nuestro Artículo 31 Constitucional y por último, se puede afirmar que también las Constituciones Políticas de Italia, Alemania, República Popular de China y de otros países europeos, también incluyen dicho señalamiento, mismo que ya se contempló en la declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 26 de agosto de 1789 en su artículo 13, cuyo texto indica:

“Para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de administración, es indispensable una contribución común; debe ser igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades”.

4. ARTICULOS CONSTITUCIONALES DE EFECTOS GENÉRICOS EN MATERIA TRIBUTARIA.

Habiéndose analizado el artículo 31 fracción IV Constitucional que es el artículo que se refiere en forma expresa a la temática contributiva, hay además otros preceptos constitucionales que guardan implicaciones indirectas pero importantes e inmediatas con esta materia.

4.1. Contenido y Alcance del Artículo 73 Primer Párrafo y de sus Fracciones VII y XXIX.

Dentro de las facultades que este precepto otorga al Congreso de la Unión, figuran sobresalientemente sus fracciones VII y XXIX, -en lo que a esta materia respecta- sobre las contribuciones.

La fracción VII textualmente señala lo siguiente: *“para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.”*

Y la fracción XXIX se enuncia como sigue: *“Para establecer contribuciones:*

1° Sobre Comercio Exterior

2° Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4° y 5° del artículo 27

3° Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros

4° Sobre servicios públicos concesionados y explotados directamente por la Federación, y

5° Especiales sobre:

a.- Energía eléctrica

b.- Producción y consumo de productos derivados del petróleo

c.- Cerillos y fósforos

d.- Aguamiel y su fermentación

e.- Explotación forestal, y

f.- Producción y consumo de cerveza

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

Ahora bien, la coexistencia de estas dos fracciones dentro de un mismo precepto induce a suponer, de entrada, que existen dos clases principales de contribuciones: unas, -que pudieran estimarse como “ordinarias” y que deben servir para cubrir el “Presupuesto”, y otras, que tienen el carácter de especiales, cuya recaudación es compartible con las entidades federativas y sus municipios- y que se deja imprecisado en la norma si también deben servir para cubrir el presupuesto o si bien deben manejarse al margen de él, dado que, justamente por ser compartibles con esas otras entidades públicas, prevalece la imprecisión, lo que lleva al absurdo de suponerlas ajenas al presupuesto y, por ende, sin un destino o fin específico.

Asimismo, el hecho de que se trate como “Especiales” a ese conjunto de actividades a las que se refieren dichas contribuciones en particular, sobre todo cuando se advierte el contraste tan marcado entre la intrascendencia de algunas de tales actividades y la enorme trascendencia de las otras, tanto en términos de estrategia gubernamental como de significación económica, ello despierta toda clase de dudas y suspicacias.

Ahora bien, ¿por qué el constituyente trata con señalamientos diferentes los conceptos contributivos en general, calificables como “ordinarios”, respecto de los que trata y califica como “especiales”? o peor aún, ¿por qué concede un mayor relieve a los conceptos que considera como “especiales y tan lacónicamente alude a los que permiten cubrir el presupuesto? ¿Sería que acaso ya suponía que tarde o temprano algunas de estas contribuciones “especiales” serían las de mayor importancia recaudatoria, como es el caso del petróleo y sus derivados?

Lo que no se puede negar, es que esta norma es anacrónica y por lo mismo no es analizada a fondo por diversos tratadistas, ya sea porque muchos dicen que no tiene sentido preocuparse de lo que año con año se muestra en la Ley de Ingresos y otros porque es más seguro no criticarlo.

Si se observan los diversos renglones de los presupuestos anuales de ingresos de la Federación, una vez legislados, claramente se advertirá que existe todo un conjunto de conceptos, principalmente relacionados con los hidrocarburos, -su principal recaudatorio-, que se muestran sin cantidad alguna. Ello implica, por una parte, su obvia variabilidad, toda vez que depende las fluctuaciones del precio del petróleo en los mercados internacionales y, por ende, ello altera sustancialmente la recaudación federal. Pero, también implica en contrapartida, una sería omisión, pues después de tantos años de experiencia gubernativa sobre los montos probables a recaudar por tales conceptos, bien podrían fijarse dentro del presupuesto, o bien una media de lo previamente recaudado, o bien, dada la afición nacional al tarifismo tributario, fijar dos cantidades extremas para dar a entender a los gobernados los rangos mínimos y máximo en los que se considera que se moverían sus montos probables, y aun cuando sólo se sumaran los mínimos para efectos de totalizar el presupuesto. Finalmente, resulta absurdo olvidarse que solo se trata de un presupuesto, o sea de una mera estimación sobre lo que probablemente se recaude, de tal forma que no sólo deviene confusa, sino hasta inexplicable y sospechosa tan reiterada omisión.

Pero este análisis preliminar de ambas fracciones –independientemente de que solo nos deje la imagen de dos clases de contribuciones, con la inocultable incertidumbre que provocan las “especiales”, así como el crónico tratamiento de una gran Tenochtitlán con sus feudos- viene a quedar insuficiente si no se contemplan los enlaces obvios de esta preceptiva con otras disposiciones de nuestra Carta Magna. Siendo el primero de estos enlaces, obviamente, con el ya analizado artículo 31, en su fracción IV.

A.- Lo primero que despierta inquietudes es el hecho de que la necesidad de “imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto”, según lo refiere la fracción VII de este artículo 73, y la participación a la que se refiere el párrafo final de la fracción XXIX, puedan pasar por alto los tres elementos fundamentales a los que aquel precepto alude:

- Que prevalezca la política de la mera imposición contributiva para satisfacer la exigencia presupuestaria por sobre la premisa de que la recaudación solo pueda destinarse al “gasto público”, con todo lo discutible que tal concepto es.
- Que prepondere la centralización recaudatoria, pese a que los conceptos de residencia y de triple destino contributivo orillen a presumir una mayor equidad distributiva de lo recaudado entre los tres niveles de poder.
- Que la proporcionalidad y la equidad, en tanto que requisitos a observar dentro de este orden legal tan específico de lo tributario, puedan ser soslayados en aras de la satisfacción ciega de las demandas presupuestarias.

Lamentablemente, lo que aquí se manifiesta como temible, es lo que por desgracia ha venido ocurriendo, es decir, el fisco sólo tiene por divisa la recaudación, aunque atropelle el derecho; el centralismo recaudatorio sigue mantenimiento a los Estados y los Municipios en condiciones de franca mendicidad; y, los requisitos de proporcionalidad y equidad sólo son vigentes en los medios tribunales cuando se hacen valer por los afectados. Y no siempre con la eficacia suficiente.

El segundo y último de los enlaces con el referido concepto antes estudiado es el de los contenidos. Si el primer párrafo del artículo 31 señala obligaciones ciudadanas y el primer párrafo del artículo 73 habla de facultades del Congreso, es evidente que se trata de dos funciones correlacionadas, es decir, que se está ante la preexistencia de una facultad y lo ineludible de una obligación que se enlazan entre sí, por lo que sería obvio esperar que, conforme al texto del primero de tales conceptos, que sean las leyes secundarias las que, sujetas a los requisitos de proporcionalidad y equidad, fijen o determinen los conceptos de contribución a que se refiere, y no así que sobrevenga, dentro de la propia normativa constitucional, un segundo precepto que se contraponga al anterior al instituir toda una serie de conceptos de tributación a los que denomina “especiales” y que, finalmente, de todos modos vienen a encontrarse, como los llamados “ordinarios”, dentro del cuerpo de las propias leyes tributarias.

¿Qué es, entonces, lo que les hace “especiales”, si finalmente se encuentran dispersos en los diversos ordenamientos impositivos generales? Y ¿por qué, el hacerles “especiales”, les convierte en motivo de participación con las entidades federativas, pese a que todos los demás conceptos ordinarios también lo sean?

Lo que les hace “especiales” es el mensaje implícito en el texto de esta fracción en el sentido de que sólo la federación pueda gravarlos, y por ende, pueda coparticiparlos, sin que esto último los distinga en forma alguna de los demás.

4.2. Artículo 74, primer párrafo y fracción IV Constitucional

Este numeral establece las llamadas facultades exclusivas de la Cámara de diputados y, en su fracción IV consigna lo siguiente:

“Examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la cuenta pública del año anterior. El ejecutivo federal hará llegar a la cámara la iniciativa de ley de ingresos y el proyecto de presupuestos de egresos de la federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre o hasta el día 15 de diciembre cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, debiendo comparecer el secretario del despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos.

No podrá hacer otras partidas secretas, fuera de las que se consideren necesarias, con ese carácter, en el mismo presupuesto; las que emplearán los secretarios por acuerdo escrito del Presidente de la República.

La revisión de la cuenta pública tendrá por objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el presupuesto y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas.

Si del examen que realice la Contaduría Mayor de Hacienda aparecieran discrepancias entre las cantidades gastadas y las partidas respectivas de Presupuesto o no existiera exactitud o justificación en los gastos hechos se determinarán las responsabilidades de acuerdo con la Ley.

La cuenta pública del año anterior deberá ser presentada a la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión dentro de los diez primeros días del mes de junio.

Solo se podrá ampliar el plazo de presentación de la iniciativa de Ley de Ingresos y del proyecto de presupuesto de Egresos, así como de la cuenta pública, cuando medie solicitud del Ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la Cámara o de la Comisión permanente, debiendo comparecer a informar de las razones que lo motiven”.

Lo que se desprende, pues, de este precepto, dicho sea en forma breve y sólo de lo más relevante, es lo siguiente:

- Que se trata de tres funciones: examinar, discutir y aprobar presupuestos.
- Que se formaliza la excepción de las partidas secretas, aunque sujetándolas a un cierto control del propio ejecutivo.
- Que la revisión de la cuenta pública, teóricamente, podría concluir en el fincamiento de responsabilidades.
- Que se fijan diversos plazos para la realización de los tres conceptos.

Ahora, realizaremos un breve análisis de estos elementos:

- Que se trata de tres funciones: examinar, discutir y aprobar presupuestos.

Estas expectativas de examen, discusión y aprobación se dan por hecho, no así la de rechazo, como que se sujeta la aprobación presupuestaria aun simple ritual que,

ya de entrada, desconoce la posibilidad de que la voluntad popular, teóricamente representado en el poder Legislativo, pueda manifestarse contrapuesta a una determinada estimación presupuestaria.

Y, no porque los presupuestos representen meras estimaciones que jamás se cumplan con exactitud, puede soslayarse sin rubor alguno el que esa voluntad popular representada pueda pronunciarse reprobándolos.

El objetivo del constituyente era dejar en esa expresión tanto la idea de la aprobación como la de su reprobación, según han pretendido interpretar algunos. Pero bajo ese supuesto, lo cierto es que este presupuesto se ocupa más de plazos y trámites por otros menesteres que de algo más importante, como puede ser el conjunto de medidas y procedimientos a seguir en el caso de rechazo

- Que se formaliza la excepción de las partidas secretas, aunque sujetándolas a un cierto control del propio ejecutivo.

El tema de las llamadas partidas secretas recientemente vuelto a poner de moda por muchos medios periodísticos, es una verdadera paradoja, las disponibilidades desmedidas de recursos en manos de ejecutivos arbitrarios le han despojado de cualquier clase de “secreto” a tales dispendios incontrolados, por lo que terminas por ser más públicas que las demás. Pero lo más grave de la situación actual es que sigue convalidándose el ejercicio de tales recursos sin más requisitación que la aprobación escrita del Titular del Ejecutivo para que sus subalternos puedan disponer de ellas.

- Que la revisión de la cuenta pública, teóricamente, podría concluir en el fincamiento de responsabilidades.

La prevención relativa a la preexistencia de una contabilidad gubernamental, y por ende, a la rendición, con base en ella, de la llamada cuenta pública, es notoriamente

ociosa en cuanto a su observancia práctica. La cámara de diputados no cumple con este precepto constitucional ya que no determina responsabilidades conducentes, ni el Ejecutivo cumplimenta las órdenes ni los fallos del Congreso.

- Plazos para la realización de los tres conceptos

Señala la observancia de los lapsos temporales este precepto constitucional y las incongruencias que tiene. Ya que en primer término, la iniciativa de la ley de ingresos se haga llegar a los diputados el 15 de noviembre o diciembre, lo que reduce radicalmente los términos para un análisis tan importante como el citado.

En Segundo término, que la cuenta pública del año anterior se presente hasta los primeros diez días del mes de junio, lo cual se justifica en parte, dado el volumen de la contabilidad gubernamental, pero se injustifica por la otra, pues permite solapar impunidades ante la imposibilidad de reparar actos irregulares con mayor inmediatez, lo cual se agrava con lo ya señalado sobre la nula fijación de responsabilidades a los funcionarios públicos culpables.

La revisión debiera llevarse a cabo durante el propio ejercicio en curso, reportarse irregularidades a la cámara de diputados mensualmente y castigar a los responsables de inmediato. La computarización de todas las tareas administrativas, sobre todo dentro de la administración moderna, perfectamente permite tales medidas y no el anacronismo ocioso que se desprende de los términos señalados en esta disposición, con sus evidentes consecuencias sobradamente conocidas.

4.3. Artículo 117, primer párrafo y fracciones IV, V, VI, VII Y IX

Si bien este precepto no se ocupa directamente de lo federal, sino de lo estatal, es obvio que al exceptuar a los Estados de la potestad de establecer ciertas clases de gravámenes, tácitamente indica que son atribución exclusiva de la Federación.

Manifiestan que:

“Los Estados no pueden en ningún caso:

IV.- Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.

V.- Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera,

VI.- Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos, o exija documentación que acompañe la mercancía;

VII.- Expedir, ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuesto o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar en la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia;

IX.- Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.”

Las primeras cuatro fracciones citadas tienen por objeto impedir los impuestos alcabalatorios. La última sólo sobre control de precios.

Obviamente, los impuestos alcabalatorios son restrictivos de libre tránsito de personas y mercancías, de tal forma que, por lo primero se podría entrar en pugna con los artículos 11 y 16, si por las implicaciones que la casuística pudiese representar.

Por lo anterior, como la Constitución lo ordena, ningún Estado puede en ningún caso, prohibir ni gravar, directa o indirectamente, la entrada o salida de su territorio, a ninguna mercancía nacional o extranjera.

4.4. Artículo 118, primer párrafo, y Fracción I Constitucional

Este precepto también es limitativo de las facultades tributarias de los Estados y, por ende, revierte en potestades implícitas para la Federación, sin demérito de que mediante autorización del Congreso de la Unión pudiese procederse a excepciones. Su texto, en la parte que nos interesa, dice lo siguiente:

“Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión: I.- Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones”.

De lo anterior, señalamos que:

- Solo con el consentimiento del Congreso de la Unión será posible, para los Estados, establecer tal clase de derechos.
- Los derechos de los que se trata son, por lo menos de tres clases: de tonelaje, de puertos y sobre importaciones y exportaciones.

Ahora bien, aparentemente sobre esta limitación de los fiscos estatales, sobrevienen problemas graves, porque:

- a) El artículo 131 establece, como facultad privativa de la Federación, la de gravar las mercancías que se importan y exportan. En consecuencia, aparentemente reñiría esta última disposición con la que se estudia, pues si es privativo de la Federación tal concepto, solo como concesión excepcional

otorgada por el Congreso podría entenderse que se rompa o afecte tal facultad privativa a favor de los Estados.

- b) Pero el artículo 73, en su fracción XXIX, confiere a la Cámara de Diputados la facultad para establecer contribuciones “sobre el comercio exterior”, por lo que al no tratarse de una facultad exclusiva de ella, automáticamente convalida el criterio de que le sea permisible consentir, a favor de los Estados, la posibilidad de establecer derechos por tal concepto,. Ya que, obviamente, en ello consisten las importaciones y exportaciones.
- c) Consecuentemente, los derechos de tonelaje y los de puertos corren suerte igual, pero sin dudas de ninguna especie.

4.5. Artículo 131 Constitucional

Una de las mayores peculiaridades del artículo 131 es su dualidad de potestades dentro de un mismo orden gubernamental. Faculta a la Federación, para operar en exclusiva ciertos conceptos de tributación y, a la vez, prevé el facultamiento al Poder ejecutivo, por parte del Poder Legislativo, para intervenir en la fijación de las cuantías de ciertos gravámenes.

“Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia, pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir y suprimir las cuotas de las tarifas de exportación o importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir u para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos,

cuando lo estime urgente a fin de regular el comercio exterior, la economía del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida”.

Hay una cierta justificación para establecer tales conceptos, pues el comercio exterior obliga a cambios inmediatos en las políticas tributarias que no podrían esperar a satisfacerse mediante las formalidades convencionales para la propuesta, discusión y aprobación de las leyes, dado que en esa espera podría resultar seriamente afectada la economía nacional. Podría parecer lógico permitir que el Ejecutivo, durante el año se tome la atribución de cambiar las reglas de juego al respecto, prácticamente sin limitación alguna, pero por contrapartida, se instituye un procedimiento excepcional de legislación de emergencia y en manos de un poder cuya finalidad no es ésta, de tal suerte que se rompe con las tesis clásica sobre la división del mismo.

Con esto se provoca que al menos en nuestro país, haya un poder Ejecutivo que puede hacer las veces del poder legislativo, y del poder judicial, por razón de los tribunales administrativos, como es el caso del Tribunal Fiscal de la Federación. Obviamente lo único que ello evidencia es el centralismo de las decisiones trascendentales que siempre hemos padecido.

4.6. Artículo 8° Constitucional

Este artículo contempla el llamado “derecho de petición”, tutelado como garantía individual, y representa motivo de interés para la materia tributaria debido a que suele entenderse en tres niveles: Hacia arriba, o sea el de la audiencia, como una ocasión comunicativa con el gobernante, y que por ello se erige en principio constitucional, toda vez que, sin ello, la democracia y la estructuración misma del Estado serían una ficción; hacia el mismo nivel, como petición propiamente tal, en tanto que derecho o garantía constitucional que permite la comunicación directa entre gobernantes y gobernados sobre todo aquello cuando les concierna en común;

y, finalmente, hacia abajo, como premisa de la posibilidad de consulta que las leyes jerárquicamente inferiores permiten ejercer a los gobernados con el fin de solicitar o pedir las aclaraciones de los gobernantes sobre los conceptos tan frecuentemente oscuros e imprecisos de la legislación, particularmente de la tributaria que me ocupa, y cuya contestación puede transformarse en fuente de litigios, toda vez que éstos se generan o pueden generarse por la ausencia de respuestas a lo consultado o por la insatisfacción de ella.

El texto del precepto dice lo siguiente:

“Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.

A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario”.

Por lo que es absolutamente claro los elementos que enseguida se refieren:

- a) La obligación de respeto de los funcionarios y empleados públicos al ejercicio de tal derecho.
- b) La obligación de que el gobernado se conduzca por escrito y de manera pacífica y respetuosa.
- c) La limitación de que sólo los ciudadanos de la república pueda ejercerlo en materia política.
- d) La obligación de la autoridad destinataria de la petición a dar respuesta por escrito.

- e) La obligación correlativa e implícita de la citada autoridad de dar a conocer dicha respuesta al peticionario.
- f) La obligación de la autoridad de que tal comunicación se realice en un término breve.

De estos señalamientos citados revisten interés para el estudio analítico del tema, pero antes de proceder a tal análisis debe tenerse presente, en todo momento, que, si bien el artículo 31, en su fracción IV, establece la delegación en las leyes fiscales de ajustarlas a los conceptos de proporcionalidad y de equidad, toda vez que se erigen como requisitos específicos a observar en las leyes relativas a la contribución, ello de ninguna forma puede hacerse extensivo al derecho de petición que consagra este precepto, pues nada autoriza que pueda ser delegado a dichas leyes preceptos contemplados en ordenamientos inferiores que de alguna forma lo refieran o regulen, como es el caso del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, que sencillamente no tiene por que existir, máxime que va más allá de lo previsto por el precepto constitucional que se analiza, ni tampoco el artículo 37 del mismo ordenamiento, que permite la excusa implícita o tácita de la autoridad para abstenerse de cumplirlo mediante la configuración e la negativa ficta.

Por ahora, nos limitaremos a la consideración de los elementos precitados.

- a) La obligación de respeto de los funcionarios y empleados públicos al ejercicio de tal derecho.

La única forma en que sea operante tal respeto es contestando cabal y oportunamente al peticionario. Pero ocurre, en la práctica, que la autoridad no contesta, por lo que se estima como si solo fuese un problema de orden legal, no constitucional, y por ende se entienda como negativa ficta, es decir, es una falta de respeto al consultante.

- b) La obligación de que el gobernado se conduzca por escrito y de manera pacífica y respetuosa.

Se impone al consultante la forma como debe conducirse ante los dependientes de su mandatario y, para remate, que las leyes tributarias consientan el silencio de la autoridad, es decir, la afectación de los derechos del mandante por el mandatario en franca contraposición con el contenido restante de este precepto constitucional que en ninguna parte de su texto habla de negativas fictas, ni permite en forma alguna que se infieran, sino que, antes bien, obliga a la autoridad a dar respuesta y a comunicarla con la mayor brevedad posible.

- c) La limitación de que solo los ciudadanos de la república puedan ejercerlo en materia política.

Nuestra constitución hace distintas referencias a los habitantes, el hombre, la persona y el individuo, pero sólo en sus artículos 8 y 9 se refiere expresamente a los ciudadanos de la República, sin precisar en forma alguna lo que entienda o deba entenderse de ello, sin embargo del espíritu de la norma no parece desprenderse que se deba de excluir a los menores de edad, incapaces, etc., dado que se trata de garantías individuales y, por ende, incluyentes de todo habitante del país y no únicamente de los que posean determinados atributos legales.

- d) La obligación de la autoridad destinataria de la petición a dar respuesta por escrito.

La autoridad tiene que dar respuesta a todos los cuestionamientos o peticiones que se le hagan, no puede abstenerse de dar respuesta a ellos, siempre y cuando se reúnan los requisitos indicados, por lo que se declara la inconstitucionalidad del silencio de la autoridad por nuestras más altas autoridades judiciales cada vez que se ventila un asunto de ausencia de respuesta que motive la negativa ficta pues dicha figura jurídica contemplada en la codificación tributaria, no tiene cabida toda

vez que de ninguna parte de esta normatividad puede desprenderse la expresión ni la inferencia de que sea procedente legislar en ordenamientos secundarios respecto de violaciones constitucionales de este rango, y ello con franca violación del derecho y del interés jurídico del consultante desatendido.

- e) La obligación correlativa e implícita de la citada autoridad de dar a conocer dicha respuesta al peticionario.

Lo mejor de esto es que la propia preceptiva constitucional impone a la autoridad la obligación, sin excepciones, de dar respuesta al peticionario, es decir, que no permite suponer la posibilidad siquiera de que pueda aplazarla y, mucho menos, de evadirse de la obligación de hacerlo, sino que la imperatividad del precepto es tan contundente como objetiva, por lo que toda abstención a este respecto no puede permitir en forma alguna, aunque así lo prevean los ordenamientos tributarios, el que se presuma la respuesta negativa de ella.

Ahora bien, deberían prever la afirmativa ficta, esto es, el “castigo” al silencio indebido e inconstitucional de la autoridad consultada para darlo a entender como respuesta afirmativa a la petición del consultante.

- f) La obligación de la autoridad de que tal comunicación se realice en un término breve.

Si esta respuesta no es atendida en término breve se vulneran o afectan otros derechos del consultante, muy probablemente hasta de imposible reparación por la vía del juicio de garantías, por lo si el silencio y la demora que ello conlleva para configurar la negativa ficta y luego el tiempo adicional que se necesita para litigar en contra de ella acrecientan el agravio y los daños al consultante, por lo que serían actos de molestia de la autoridad, indebidamente sufridos por el gobernado, y con la de que aún tenga que gastar para obtener una sentencia que le favorezca, sólo porque en las leyes tributarias se afecta tan descaradamente la preceptiva

constitucional y aun cuando tanto se haya preocupado la autoridad tributaria porque así se reconozca con toda honestidad y justicia.

4.7. Artículo 3° Constitucional

Dice la primera oración del único párrafo que constituye este precepto que *“nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales”*.

Ello tiene interés en materia tributaria, como en cualquier otra rama del derecho por dos motivos principales.

En primer término, porque se entienden por privativas todas aquellas leyes cuya aplicación sea particular y concreta, toda vez que son los requisitos esenciales de toda ley propiamente de que sea general y abstracta.

En segundo término, porque dentro de las nociones de generalidad y abstracción se implica la de igualdad, es decir, la de no discriminación entre aquellos a quienes les afecta con respecto a otros más a quienes no les afecte en forma alguna.

Obviamente, esta premisa de igualdad en toda ley obedece, a su vez, al criterio de justicia, más aún que al de equidad, pues no se trata simplemente de *“tratar igual a los iguales como desigual a los desiguales”* para darla por cumplida, según la noción aristotélica, sino de impedir la injusticia legal que ocurriría si a unos se les aplicase un ordenamiento legal y a otros no, es decir, que ya no preocupa el considerar si son iguales o desiguales entre sí para efectos de una ley que puede o no contenerlos, sino el impedir que algunos queden comprendidos dentro de ella y otros no. En otras palabras, ya no se trata pues, de un problema de diferencias, sino de no exclusiones.

En otro elemento de la oración inicial de este precepto es particularmente importante.

Los tribunales especiales a los que se refiere son aquellos que se constituyen en forma expresa, temporal o efímera, para juzgar ciertos casos, y bien que se compongan o integren por quienes carecen de facultades ordinarias para hacerlo o bien por quienes teniendo tales facultades ordinarias para hacerlo, sólo las aplican con respecto a determinados sujetos.

Dicho en otros términos son tribunales improvisados para conocer, en un tiempo determinado de algunos específicos delitos o de algunos concretos delincuentes, incluyendo en ambos caso, obviamente, el que solo le sean por mera imputación o presunción indebidas. Debe recordarse que, en materia tributaria durante algún tiempo se consideró al Tribunal Fiscal de la Federación como un tribunal especial, es decir, que lo fue hasta que se contempló en la Constitución su legal creación y existencia, es decir, su legitimidad constitucional.

Hoy en día, aunque sea prácticamente un tanto remota la creación y existencia de tales tribunales, no obstante debe tenerse presente este precepto para hacerlo valer en cuanto ocurra. Pero especialmente debe tenerse presente el enlace obligado entre este artículo 13 y el artículo 14 que se analiza enseguida,

CAPITULO TERCERO
EL FUNCIONAMIENTO DE LA POLÍTICA
FISCAL ESTATAL

*5. UNA LEGISLACIÓN FISCAL INADECUADA PRODUCE UNA POLÍTICA
INDAGATORIA INCORRECTA.*

La legislación se ha reformado miles de veces (más de cinco mil cambios en los últimos nueve años y ¿cuál ha sido el efecto? Hoy debemos de rediseñar el marco fiscal regulatorio, incrementando aquellos impuestos que realmente no perjudiquen el crecimiento y desarrollo de la economía mexicana. Debemos reformar el sistema, pero con profundo respeto a los principios de proporcionalidad, equidad y demás principios fundamentales que marca la Constitución Política, no sólo reformar por reformar sobre la base de que no alcanza el dinero para el gasto público, esas reformas tienen que ir más allá, ya que con el crecimiento de la integración económica en el mundo y el avance tecnológico y ambiental, se requiere un México donde la pobreza haya sido erradicada y el desarrollo económico quede institucionalizado.

La reforma a las leyes fiscales corresponde a la Cámara de Diputados. El incremento de un mayor número de impuestos, así como la ampliación de la base de tributación, la derogación de deducciones, la grabación de actividades exentas o sectores exentos, así como la elevación de las tasas de los impuestos, corresponde al Poder Ejecutivo.

Los encargados de elaborar la política económica, y en particular la política fiscal deben tener como objetivo el bienestar social, para la obtención del mismo debe a conciencia ponerla al servicio del pueblo, que busque en todo momento estabilizar la economía y crear el empleo que exigen sus habitantes, ya que de estos perciben esos ingresos para satisfacer sus necesidades básicas.

México, en comparación con los demás países centroamericanos, está por debajo de ellos en materia de recaudación, por lo que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para elevar esa recaudación tiene tres alternativas, la primera es, como se indicó anteriormente reformar la legislación fiscal ya sea para aumentar el número de impuestos, ampliar las bases de tributación o elevar las tasas relativas de los impuestos; la segunda, es ampliar el número de los contribuyentes, esto es, hacer campañas de inscripción al padrón de contribuyentes en donde se incluyan a los contribuyentes irregulares y la tercera, que es la fiscalización sea más eficaz sobre contribuyentes regulares.

Por otro lado, en la sociedad, por medio de la experiencia nos ha enseñado que los empresarios desean una considerable reducción de los impuestos, de las tasas impositivas y de sus obligaciones con el fisco, mientras que la SHCP desea invariablemente más ingresos y mayores facultades para retirar de los contribuyentes tantos recursos como sea posible. La legislación fiscal que tenemos es un reflejo de esta contradicción.

Consecuencias de Utilizar la Política Fiscal de manera Incorrecta

La política fiscal tiene un efecto directo en la población cuando se utiliza negativamente, es decir, cuando de manera incorrecta la recaudación sólo se carga a las clases más desprotegidas, los resultados negativos no se hacen esperar como son los siguientes:

- 5.1. Una Menor Actividad Económica*
- 5.2. Una Alta Tasa de Desempleo*
- 5.3. Aumento de la Emigración de la Mano de Obra*
- 5.4. Enorme caída del Poder Adquisitivo*
- 5.5. Una Creciente Marginación Social*

5.1. Una Menor Actividad Económica

No se puede negar que las empresas privadas, pequeñas, medianas o grandes, juegan un papel muy importante en la distribución del ingreso nacional. Son fundamentales para lograr un eficaz y prolongado bienestar social. La iniciativa privada es la solución, sin lugar a dudas para la creación de empleo a mediano y a largo plazo.

Durante mucho tiempo, se cometió el error de pensar que el sector empresarial era el sector donde surgía la riqueza extrema, por lo que se olvidaron de ellos, por lo que hoy nuestro país tiene menos de dos millones de empresas entre pequeñas, medianas y grandes, para casi cien millones de habitantes, aunado a esto, la política fiscal no ha ayudado, ya que esta política fiscal en los últimos diez años se ha exentado de Impuesto sobre la Renta la distribución de utilidades que provengan de utilidad fiscal, lo cual ha degenerado que con el paso del tiempo la industria nacional se haya descapitalizado, dado que los accionistas personas físicas encuentran grandes mercados financieros donde invertir las utilidades fiscales que percibieron libres de impuesto, por lo que se genera desempleo y marginación social.

5.2. Una Alta Tasa de Desempleo

El comercio internacional ha aumentado drásticamente en el mundo. Los tratados de libre comercio impulsan notoriamente a las fábricas para que estas se especialicen y logren una alta producción reduciendo sus costos debido al uso de avanzadas tecnologías y alcanzando mercados extranjeros con los que sustituyen a los proveedores locales. En este caso, el nuevo proveedor produce necesariamente con un nivel bastante reducido de personal, y debido a su alta producción y a la sustitución de los proveedores locales, como es de esperarse, crea desempleo, tanto en el país de origen como en el de destino.

Los avances tecnológicos tienden a desemplear a los obreros de un bajo nivel educativo, que suelen ser la mayoría. Los avances tecnológicos y la globalización han invadido esta situación. A la mayoría de los desempleados que no encuentran empleo, se integra al comercio informal, con lo cual se refleja un desequilibrio que hay en nuestra economía, por lo que no es materia de controversia que la política fiscal debe de resolver la problemática de la mitad de la población de la República Mexicana.

5.3. Aumento de la Emigración de Mano de Obra

El desempleo o el empleo informal, ha ocasionado la migración de nuestros trabajadores hacia Estados Unidos. Los bajos niveles de ingreso e incluso el propio desempleo empujan a gran parte de nuestros compatriotas a buscar mejores niveles de vida en el extranjero.

5.4. Enorme caída del Poder Adquisitivo

La crisis económica vivida en los últimos 30 años, junto con la falta de representación efectiva en el sector obrero, a los avances tecnológicos, a la globalización y al fuerte influjo de nuevos oferentes de empleo (un millón de jóvenes se suman cada año a la fuerza laboral), ha traído como consecuencia una caída drástica en el poder adquisitivo.

El costo de las diversas crisis económicas que hemos enfrentado se ha ajustado con cargo a los paupérrimos ingresos de la población.

Salario mínimo

¿Cuánto vale el salario mínimo?, el artículo 123 de la Constitución Política fracción VI, segundo párrafo expresa textualmente lo siguiente:

“Los salarios mínimos generales deberán ser suficientes para satisfacer las necesidades normales de un jefe de familia, en el orden material, social y cultural y para proveer a la educación obligatoria de los hijos”.

Queda claro que el salario mínimo debe ser suficiente para satisfacer las necesidades de una familia mexicana, como pueden ser:

- Las de orden material
- Las de orden social
- Las de orden cultural
- Las necesarias para proveer educación obligatoria.

Por lo que no hay duda, el salario mínimo no vale lo que debe valer, se le utiliza como una variable más de la economía, sin percatarse que detrás de cada salario mínimo existe una familia mexicana, por lo que estos efectos se dejan sentir en varios sectores de nuestra nación.

En 1999, el 80% de la población percibía menos de tres salarios mínimos por lo que agregando, en nuestra economía no sólo son bajos los ingresos, sino que al mismo tiempo el legislador grava incisivamente los ya paupérrimos salarios del contribuyente asalariado sin tomar en cuenta o descontar en la realidad el nivel de impacto en la pobreza, es decir, la Ley del Impuesto sobre la Renta grava el nivel del sustento de la mayoría de la población, olvidando que su objetivo primordial es gravar la renta, no el sustento.

5.5. Una Creciente Marginación Social

Más del 68 por ciento de la población percibe menos de dos salarios mínimos, lo que equivale aproximadamente a 66 millones de habitantes que viven en esta situación. La falta de ingreso real se ve reflejada directamente en la grave desnutrición del 53 por ciento de nuestra población, es decir, unos 50 millones de mexicanos, dando

lugar, en la mayoría de ellos a una pobreza extrema, lo cual significa que nuestro país se está gestando mexicanos que no reciben los nutrientes necesarios para que, al crecer desarrollen actividades productivas, como la educación y el trabajo. Este sector de la población aumenta a tasas sumamente elevadas y seguramente tendrá un impacto muy severo en el desarrollo de nuestro país en el futuro.

6. *PRINCIPALES OBJETIVOS ECONÓMICOS DE LAS POLÍTICAS FISCALES ORIENTADAS CORRECTAMENTE.*

Los gobiernos pueden y deben utilizar la política fiscal para orientar la economía en la dirección deseada. Tanto los gobiernos del mundo tienen una meta macroeconómica primordial mantener una economía estabilizada, buscando lograr tres objetivos fundamentales:

- A. Pleno empleo
- B. Bajo inflación
- C. Crecimiento económico

Todos los gobiernos deben aplicar la llamada política económica del Estado, la cual se compone de dos herramientas básicas:

6.1. Políticas Monetarias

6.2. Políticas Fiscales

6.1. Políticas Monetarias

Las políticas monetarias están relacionadas con el manejo de variables como son, las bases monetarias, las tasas de interés, los tipos de cambio y otras.

6.2. Políticas Fiscales

La política fiscal es la forma de cómo el Estado recauda los tributos y el destino que les dará en el cumplimiento de sus objetivos, en otras palabras es, el uso deliberado de los impuestos, gastos gubernamentales y operaciones de deuda pública (interna y externa) para influir sobre la actividad económica.

Es necesario diseñar y elaborar una política fiscal y económica que englobe en las leyes fiscales y en la política de ingresos y de egresos los derechos básicos del ciudadano mexicano. Esta política fiscal tiene que garantizar que cualquier mexicano pueda ejercer libremente los derechos contenidos en la Constitución, lo que hasta la fecha no se ha respetado, así como también garantizar que se cumplan tres cuestiones fundamentales:

1. El crecimiento y la estabilidad económica
2. El pleno empleo
3. El cumplimiento cabal del gasto público

Las políticas fiscales se refieren a los ordenamientos estructurales de la economía, por medio de la legislación fiscal. Una política fiscal bien planeada puede significar la base para el crecimiento y el desarrollo de una buena economía.

Si la economía sufre de bajo crecimiento y alto desempleo, será necesario reducir impuestos para así transferir recursos del sector público al privado, dando como consecuencia esto a:

- a) La estimulación de la demanda de bienes y servicios
- b) El incremento de la inversión
- c) El crecimiento de la economía
- d) La generación de más y mejores empleos

Ahora, por otro lado, si en la economía suben los salarios, y los precios en su conjunto (es decir, se da un sobrecalentamiento económico), el gobierno deberá aumentar los impuestos. De esta manera, la gente tendrá menos dinero para gastar, se reducirá la demanda por bienes y servicios y disminuirá la presión alcista sobre salarios y precios.

Los resultados de la política fiscal no son tan rápidos y su puesta en práctica requiere de un proceso de estudio muy largo, para esto es necesario un arduo período de negociación con los distintos sectores económicos de la sociedad, y, con las fuerzas políticas del congreso, pues, la definición de una política fiscal que propicie el crecimiento y el desarrollo de nuestro país significa un largo proceso cuyo efecto podría evaluarse cinco o 10 años después de ponerse en práctica. Por tal razón el gobierno ha optado por la solución rápida; la política monetaria.

La política fiscal debe planificarse, con el objeto obligado de influir sobre la actividad económica. El gasto del gobierno federal representa más del 23 por ciento del gasto total en la economía mexicana, por lo cual sería absurdo pensar que no tiene una influencia significativa en la actividad de dicha economía.

Las decisiones que se toman a partir de los cuestionamientos siguientes:

- a) ¿Quién pagará los impuestos?
- b) ¿Cuántos impuestos se aplicarán?
- c) ¿Cuándo deberán pagarse?
- d) ¿Cómo se gastará el ingreso público?
- e) ¿A quién beneficiará?

Todos estos cuestionamientos, marcan una gran influencia en el desarrollo de nuestra economía.

La política fiscal tiene tres componentes fundamentales:

- A. La política de ingresos
- B. La política de egresos
- C. La técnica fiscal

6.2.1. Política de ingresos

La política de ingresos es facultad del Congreso de la Unión, al que le corresponde entre otras cuestiones:

- Imponer las contribuciones necesarias para cubrir el gasto federal
- Imponer las bases necesarias para que el Ejecutivo pueda celebrar empréstitos.
- Sólo los diputados federales, locales y senadores, así como el presidente de la República, pueden dictar leyes en nuestro país.
- Para las contribuciones, la Cámara de origen es invariablemente la Cámara de Diputados

La Cámara de Diputados, entonces, necesitará tomar una actitud más proactiva en referencia a la política de ingresos: debe definir a quien cobrar, cuánto cobrar y cuándo hacerlo. Debe determinar incluso qué castigo imponer en caso de evasión dolosa de los contribuyentes, partiendo de una orientación clara y una serie de principios, de tal manera que efectivamente logre influir sobre una mejor economía.

6.2.2. La Política de Egresos

Al igual que la política de ingresos, la de egresos forma parte de la política fiscal y tiene un efecto directo en el desarrollo económico de nuestro país.

Corresponde exclusivamente a la Cámara de Diputados tanto la aprobación del presupuesto de egresos, el cual es elaborado por el Ejecutivo Federal, como la revisión de dicho instrumento una vez ejercido.

Por lo cual es importante que el Ejecutivo Federal, en coordinación con las distintas fuerzas políticas del país, se aboquen a la tarea de definir qué presupuesto necesita la nación en el largo plazo, de manera que la Cámara de Diputados determine el nivel de gravamen necesario para lograr una recaudación oportuna y suficiente.

El gasto público debe utilizarse como una herramienta solidaria y subsidiariamente apoye a las clases más necesitadas para que alcancen los beneficios que establece nuestra constitución. El desempleo, la migración, la inseguridad, la caída del poder adquisitivo y la marginación social aumentan a tasas mayores que el crecimiento del gasto social; por lo que dicho gasto no puede ser rehén de las políticas neoliberales, por lo que no invertir con un criterio solidario y subsidiario puede sembrar la semilla de la hostilidad, de la miseria, se formaría un círculo vicioso del cual no será posible salir cuando queremos y que no nos permitirá construir un país que funcione en beneficio de su pueblo. La política fiscal debe estar al servicio del pueblo, y no a la inversa.

6.2.3. La Técnica Fiscal

La técnica fiscal tiene que ver con la manera en que el gobierno federal captará los recursos y ejercerán el gasto. En otras palabras, con la implantación de las leyes fiscales que resuelvan en la práctica la forma en que la SHCP cobrará los impuestos y los distribuirá entre las diversas dependencias que finalmente ejercerán el gasto.

La definición de los regímenes fiscales, las exenciones, las facultades, las obligaciones, infracciones y sanciones, así como de los mecanismos de defensa, está fuertemente relacionada con la técnica fiscal, podría decirse que la técnica fiscal

materializa la política fiscal, porque contiene el cuerpo de ordenamientos legales que deben ser congruentes con esta última, definida previamente.

Como se asentó previamente, la técnica fiscal debe ser congruente con la política fiscal y ésta a su vez habrá de estar basada en los principios constitucionales. Por ello no puede ser objeto de manipulación, puede por su propio interés exentar a unos y gravar fuertemente a otros. Debe respetar nuestros principios constitucionales, la obligatoriedad de las leyes fiscales (todos deben pagar), la equidad de la ley (pagar con justicia las mismas bases) y la progresividad (que paguen más los que más ganen o tengan), en un marco de derecho.

7. PRINCIPIOS PARA UN NUEVO SISTEMA FISCAL REGULATORIO

Hay principios que deben observarse para un buen sistema impositivo, y esta observancia la tienen que acatar los sectores, tanto el obrero, el empresarial y gubernamental.

Mientras que los sectores actuantes tienen que fundamentarse en estos principios, siendo estos:

SECTORES ACTUANTES	FUNCION
Poder Legislativo	Hacer leyes fiscales justas y modernas
Poder Judicial	Juzgar a los evasores fiscales
Poder Ejecutivo	Hacer cumplir las leyes fiscales
Empresarios	Contribuir y exigir cuentas
Personas físicas	Contribuir y exigir cuentas

7.1. Principios que debe observar el Poder Legislativo

El Congreso de la Unión integrado por la Cámara de Diputados y la de Senadores, las leyes fiscales que se aplican a nuestro país. Nuestros representantes, diputados

y senadores, a quienes elegimos por medio del voto, deben velar por los legítimos intereses de los ciudadanos. En consecuencia la política fiscal debe respetar íntegramente el supremo interés de la nación; es decir, es decir, estar al servicio de los mexicanos, lograr hacer de nuestra patria un país con personas libres y prósperas. Sólo así tendrá sentido la legislación.

Entonces será conveniente que el legislador, al momento de evaluar la promoción o el diseño de los ordenamientos, observe principios fundamentales para un nuevo marco fiscal reglamentario.

- Principio de armonía con la política fiscal
- Principio de Justicia
 - Equidad en la ley
 - Progresividad ante el gravamen
 - Respeto irrestricto al derecho común
 - Certidumbre en beneficio del contribuyente
 - Permanencia de las leyes fiscales en el tiempo
- Principio de modernidad fiscal
 - Competitividad fiscal internacional
 - Fiscalidad internacional
 - Fomento a la ecología
 - Fomento a la innovación tecnológica y científica
 - Fiscalización ante nuevas tecnologías
 - Comodidad para el pago de impuestos por parte del contribuyente
 - Generación de una nueva cultura fiscal
- Eficacia en la Recaudación
 - Personal capacitado
 - Leyes fiscales bien diseñadas para su aplicación
 - Sistema de fiscalización eficaz y enérgico

- Transparencia en el uso de los recursos públicos
- Poca o nula distorsión del libre mercado

7.1.1. El principio de armonía con la política fiscal

Si se ha diseñado una política fiscal que promueva la actividad económica de la industria nacional, la legislación fiscal, debe ser armónica. Supongamos que se busca una mayor inversión en la industria que genere más fuentes de empleo. Si este fuera el caso, deberá incentivar a las empresas que inviertan en dichos fines, otorgándoles estímulos que apoyen dichas inversiones. La armonía no es otra cosa que la integridad efectiva al definir la orientación y, por ende, la acción del gobierno federal.

7.1.2. El Principio de Justicia

Las leyes fiscales serán justas en la medida en que respeten cinco principios fundamentales conforme a las siguientes bases:

- a) Equidad ante la ley.- La ley deberá aplicarse equitativamente a todos los contribuyentes, sin excepción alguna, para que tributen a partir de las mismas bases y sin que existan sectores favorecidos bajo ninguna circunstancia.

La planificación inequitativa de la legislación fiscal no ha pasado desapercibida para la población: genera erosión de las bases de los contribuyentes y por consecuencia una menor recaudación.

- b) Progresividad ante el gravamen.- En un país en desarrollo como el nuestro, la progresividad ante el gravamen no está siquiera a discusión; deben pagar más los que más ganen y los que más tienen, con objeto de redistribuir el ingreso. Sin embargo, este principio no se aplica a la práctica, a pesar de que en

materia de gravamen aplicable a personas físicas la tarifa anualizada tiene dos grandes distorsiones:

1. Los renglones de cada nivel están demasiado cerca
2. El impuesto sobre la renta que se aplica es sumamente alto niveles relativamente bajos de ingreso

c) Respeto irrestricto al derecho común.- La legislación fiscal no es más que una rama del derecho común en su conjunto; el diseño de las leyes específicas en materia fiscal debe hacerse en función de las leyes y ordenamientos que le dan fundamento, por lo tanto el legislador tendrá que estar consciente de que, en principio, es necesario observar las garantías individuales que emanan de nuestra constitución, así como de todos los preceptos relacionados con la materia impositiva, dado que es fundamental armonizar las leyes fiscales con los diversos ordenamientos del derecho común, como son el Derecho Constitucional, el Derecho Laboral, el Mercantil, el Civil y el Penal, entre otros.

En la mayoría de las ocasiones las leyes fiscales pretenden ubicarse incluso por encima de la Carta Magna, por ejemplo: la Constitución en su artículo 123 fracción IX, señala que la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa deberá calcularse sobre la base gravable para efectos del ISR.

En la práctica estos no es así, pues ha habido empresas que fiscalmente pierden dinero y de todas formas deben pagar dicha participación, porque la base sobre la cual se calcula no es la que sirve para el ISR sino una distinta que marca el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por otro lado, una situación parecida se presenta con el artículo 175 del Código Fiscal de la Federación, disposición que, dada su vaguedad, deja en completo estado de indefensión al contribuyente y otorga macro facultades a la autoridad en materia de embargo precautorio.

El legislador debe observar con claridad el marco legal de referencia dado que, cuando los contribuyentes que entablan pleitos contra la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el 90 por ciento los ganan la Secretaría, es decir de cada 10 pleitos solo pierden uno. Las causas son, desde luego, muy variadas; sin embargo más del 70 por ciento de estos asuntos son agresiones flagrantes de la mala legislación fiscal al Derecho Común. Por lo tanto, bien vale la pena que en futuras revisiones de las leyes fiscales se tomen en cuenta los demás ordenamientos de dicho Derecho Común.

- d) Certidumbre en beneficio del contribuyente.- Es importante que el legislador, agregue mayores dosis de certidumbre al contribuyente cumplido, de manera que éste pueda operar sin temor de posibles eventos contingentes en su contra. Con los nuevos convenios de coordinación entre la Federación y los Estados, hoy es posible que ambos auditen el mismo ejercicio y los mismos impuestos federales, acto que pueden ejercer simultáneamente o por separado, lo que implica un serio costo y molestias para el contribuyente. Al mismo tiempo, los contribuyentes dictaminados pueden correr eventualmente la suerte anterior, en otras palabras, dictaminar por medio de un contador independiente su situación fiscal no exime al contribuyente de una o varias revisiones.

La incertidumbre en materia fiscal es la regla básica. En México, la totalidad de los contribuyentes cumplidos pueden transgredir la ley aún apegándose a ella. El porqué es una legislación sumamente ambigua, arbitraria en algunos casos, imprecisa en la mayoría de sus ordenamientos e incompleta en su contenido.

- e) Permanencia de las leyes fiscales en el tiempo

Es de todos conocido que las leyes fiscales cambian constantemente, y lo peligroso es que los cambios son de fondo. Cada año hay por lo menos una reforma seria. En

ocasiones, en un ejercicio se reforma la ley y al siguiente se vuelve a modificar para dejarla como estaba originalmente. Aunque sea obvio que la reforma tenía como objetivo lograr mejores índices de recaudación, esto no se refleja en la práctica.

Las leyes fiscales deben ser permanentes, es decir, ser funcionales durante un largo lapso, ya que las grandes inversiones productivas no se prevén para el corto plazo. Si nuestro país pretende que se instalen aquí grandes fábricas generadoras de empleos, debe lograr la permanencia en materia de legislación fiscal. De otra manera, es lógico pensar que, en el mejor de los casos, tendremos empresas y empresarios que buscarán solamente el corto plazo y harán inversiones muy pequeñas.

La Cámara de Diputados tiene que acercarse a cada sector de la economía y buscar un mecanismo que permita definir un régimen fiscal y justo y establece para cada industria. De lo contrario, seguiremos con una legislación obsoleta y llena de parches que clama por una reforma fiscal integral.

7.1.3. El Principio de Modernidad Fiscal

Es necesario adecuar las leyes fiscales a los tiempos que vivimos. Los legisladores tendrán que estar conscientes de la necesidad de modernizar las leyes fiscales, es decir, embonar en el mundo que hoy vivimos. Las fronteras que hace 10 años eran prácticamente murallas políticas, económicas y culturales, hoy solo son referencias geográficas. En consecuencia, si deseamos ser competitivos en nivel mundial, tenemos que actualizar nuestra legislación y tomar muy en cuenta lo siguiente:

“Competitividad fiscal internacional.- El legislador deberá considerar que, ante un mundo globalizado, el movimiento de los grandes inversionistas que buscan economías con reducidos costos, es hoy una realidad”

También es una realidad que en México, las personas físicas tributan a tasas sumamente elevadas en relación con otros países. Ha quedado asentado que son las personas físicas que tributan en los regímenes de sueldos y honorarios los grandes contribuyentes en materia de ISR, alcanzando una contribución del 62 por ciento de dicho gravamen y, al mismo tiempo, aportando grandes cantidades de IVA, IEPS e ISAN. Como se mencionó al revisar el problema del salario mínimo, éste radica en que, para ser realmente competitivos, las leyes fiscales mexicanas deben competir con los ordenamientos de nuestros principales socios comerciales: Estados Unidos y Canadá. Insistimos en que en nuestro país deberían exentarse por lo menos 5.4. salarios mínimos mensuales, o sea, cinco mil pesos de hoy, y gravarse la diferencia, el excedente. De no hacerse esto, se estará gravando irremediablemente el sustento de la población (la alimentación, el vestido, la salud, la educación, etcétera). Por lo tanto la LISR, que debe gravar la renta y no el sustento deberá modificarse.

Los grandes contribuyentes son los empleados de la clase media, lo cual en principio, no debe ser. Si el poder legislativo no reordena las leyes fiscales, liberando los tristes y paupérrimos sueldos, será muy difícil alcanzar un nivel de vida, ya no digamos digno, sino simplemente estable. Necesitamos reforzar el ingreso de la clase trabajadora y homologar las tasas del ISR, IVA, ISAN y cualquier otro impuesto con tasas de nuestros principales socios comerciales.

- Fiscalidad internacional.- En 1997 se hicieron reformas fiscales muy adecuadas, pero a la vez muy escuetas, relativas a precios de transferencia, jurisdicciones de bajo imposición fiscal y lavado de dinero internacional. A este respecto, el poder legislativo tiene que asesorarse muy bien para evitar, en la medida de lo posible, las grandes defraudaciones que continúan perfeccionándose internacionalmente.
- Fomento a la ecología.- Aquí en nuestro país poco se ha hecho en esta materia. Lo que sí es una realidad es la cantidad de recursos que el gobierno

federal debe gastar buscando resolver la contaminación del aire, del agua, del suelo, implantando programas como el “hoy no circula”, las plantas de tratamiento de aguas, las reforestaciones; igualmente la enorme inversión en rubros como la salud, que bien pueden incentivarse generando una industria sólida que se dedique a resolver esta problemática, como lo han hecho países desarrollados.

- Fomento a la innovación tecnológica y científica.- La política fiscal debe orientarse en este sentido. Países como Suecia, Dinamarca y Finlandia invierten más del 25% de su Producto interno Bruto en desarrollo científico y tecnológico; la Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura (UNESCO), recomienda una inversión de al menos de uno por ciento del Producto Interno Bruto, en países subdesarrollados como el nuestro.
- A pesar de esta recomendación, México apenas si invierte el 0.35%, es decir, la tercera parte. Con la política fiscal adecuada se puede incentivar sensiblemente esta actividad logrando un mayor desarrollo en lo que en esencia es la base de la actividad económica, si no invertimos en esto siempre acabaremos pagando en el exterior las regalías, usemos la reforma fiscal para impulsar definitivamente estas actividades.
- Fiscalización ante nuevas tecnologías.- Los avances tecnológicos en las áreas de la comunicación, la computación, el Internet, los satélites, la fibra óptica, la realidad virtual, son innegables. El comercio vía internet de servicios, financieros y de comunicación, se está dando en gran escala. Por ejemplo, cualquiera puede ponerse al tanto en lo que se ofrece en servicios de educación, entretenimiento y diversión. Ahora ocurren grandes transacciones comerciales y financieras, en las que es posible saber quién está gravando qué y en qué país se está tributando, especialmente si transmiten desde algún

país “paraíso fiscal”. Este es un asunto a considerar, y algo deben hacer los gobiernos locales.

- Comodidad para el pago de impuestos para el contribuyente.- Es necesario facilitar el pago al contribuyente. El cheque, el pago en efectivo o la transferencia electrónica con cargo a la tarjeta de crédito son importantes, pero las fechas son también fundamentales para que pague bien y oportunamente.
- Generación de una nueva cultura fiscal.- Es labor de los legisladores poner en práctica una estrategia de educación en impuestos; nuestros niños, adolescentes y jóvenes deben entender qué son éstos y para qué sirven, qué uso se da a los recursos públicos en las áreas de educación, salud, combate a la pobreza, seguridad y justicia, así como todos los beneficios que tenemos los mexicanos gracias al pago de impuestos. Sería conveniente que se enseñara la mecánica requerida y se integraran casos prácticos en algunas materias de educación básica y avanzada.

7.2. Principios que debe observar el Poder Judicial

Juega un papel muy importante en lo que se refiere al proceso de recaudación y del ejercicio del gasto público. Por ello deberá cuestionarse a fondo la dependencia del Tribunal Fiscal de la Federación, reconsiderar su estructura e incorporarlo de lleno al Poder Judicial.

El Poder Judicial, en su caso, deberá observar los siguientes principios de reordenación de la legislación fiscal:

Juzgar eficientemente al contribuyente o en su caso a la autoridad por las irregularidades detectadas.

Castigar ejemplarmente a los defraudadores y a los malos funcionarios públicos.

La imparcialidad de la autoridad es de vital importancia. Actualmente, los delitos fiscales no son considerados como graves, razón por la cual las personas que cometen fraudes de este tipo salen libres bajo fianza; las leyes fiscales no se aplican con mucha energía. En México hay grandes evasores fiscales confesos que están libres y caminan por las calles del país y del extranjero. Los delitos fiscales deben ser vistos como agresiones a la nación y castigados en consecuencia con penas muy severas; de otra manera, se fomentan la evasión y la defraudación fiscal y todo lo que con ellas conllevan-. El mismo castigo debe existir para los funcionarios corruptos que pretenden extorsionar al contribuyente o aquellos que se ponen de acuerdo con contribuyentes deshonestos para mermar el ingreso del gobierno federal.

7.3. Principios que deben observar el Poder Ejecutivo y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

Como se mencionó antes, en un rediseño de la legislación fiscal en su conjunto (reforma fiscal integral), el Poder Ejecutivo, por medio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, deberá observar los siguientes principios elementales en esta materia.

7.3.1. Necesaria Armonía con el diseño de la Política Fiscal en su desempeño

Una vez planificada una política fiscal adecuada para nuestro país, y habiendo sido dictadas las leyes fiscales por el Poder Legislativo, en combinación con los distintos sectores de la economía, asesorados por expertos nacionales e internacionales, corresponderá a esta Secretaría aplicar y ejercer la legislación fiscal de manera imparcial con toda la fuerza del Estado, con energía y sin distinción alguna, dentro de un contexto armónico con la política fiscal diseñada para este fin.

7.3.2. Aplicación enérgica de la Ley Fiscal

Es importante que la autoridad (la SHCP) aplique la legislación fiscal sin distinción y a todos por igual; para este efecto deberá tener presente que debe:

- Desarrollar una base de contribuyentes maduros en lo que respecta al pago de impuestos, significa que la autoridad debe educar en principio al contribuyente, orientarlo, asesorarlo y buscar que alcance un cambio de actitud ante el pago de impuestos y entienda cabalmente que pagarlos debe ser una obligación y un deber.
- Recaudar impuestos oportuna y eficazmente mediante diseños mejores de sistemas de recaudación, de manera que la Secretaría pueda recaudar con bajo costo operativo y altos ingresos recaudatorios.
- Fiscalización eficaz y oportuna, cuando se ha diseñado un marco legal para efectos de la fiscalización la Secretaría debe crear una estructura que responda a las necesidades de la base de contribuyentes, quienes deberán ser fiscalizados por lo menos cada tres años rotativamente, debiendo ser un proceso expedito, asimismo la autoridad tiene que considerar la estructura necesaria para fiscalizar oportunamente al contribuyente por medio de dictámenes (actos de fiscalización), revisiones de gabinete y revisiones directas, que son aún procesos largos y costosos.

7.3.3. Transparencia en la Recaudación y Uso de los Recursos Públicos

Corresponde al Ejecutivo Federal ejercer el gasto público de acuerdo con las reglas que indique el Congreso de la Unión, razón por la cual le corresponde dar cuenta del uso de estos recursos; en que se gastó el dinero y a quién benefició. Una conducta como ésta sólo puede traer consigo solidaridad por parte de los contribuyentes.

7.4. Principios que deben observar los Contribuyentes

Los contribuyentes, al igual que los poderes de la unión, deben considerar una serie de principios para que el país pueda crecer y mantener, finalmente su desarrollo.

7.4.1. Relación Armónica con la Política Fiscal diseñada para México

El Poder Legislativo debe hacer un esfuerzo de liderazgo, buscando que todos los sectores de la economía, en forma responsable y solidaria, estructuren una legislación fiscal aplicable a cada uno de ellos, lográndose esto si todos participan. Una vez que cada rama de la industria, en conjunto con el Poder Legislativo, cree un régimen fiscal con todos los atributos antes discutidos, será más fácil que el contribuyente, ya sea empresario, comerciante, asalariado, prestador de servicios, etcétera, esté de acuerdo en cumplirlo, y por lo tanto, se integre armónicamente a un régimen bien diseñado.

7.4.2. Pago Oportuno y Responsable de los Impuestos

Los contribuyentes deberán pagar con toda oportunidad sus contribuciones. En consecuencia, y dado que somos un país en desarrollo, la retribución por el pago de dichos impuestos tendrá dos características:

- A. La prestación de servicios básicos
- B. La redistribución de los ingresos

Los servicios que recibimos, y al parecer los que tendremos mañana, distan mucho de aquellos que otorgan los países desarrollados y que, al mismo tiempo, y a causa de la impresionante pobreza extrema que sufren más de 26 millones de mexicanos, buena parte de nuestros impuestos deben invertirse en apoyarlos y atenuar su situación (distribución efectiva del ingreso).

7.4.3. Obligar a pagar a quienes son Evasores Fiscales

Es también importante que los contribuyentes que sí pagan impuestos logren que los que no contribuyen, estando obligados a hacerlo, lo hagan, ya que, también se beneficiarían del gasto público, porque la obligación de pagar impuestos es de todos, es decir, es una responsabilidad compartida y porque si no lo hacen, entonces nosotros estamos subsidiándolos pagando sus impuestos.

8. La Eficacia en la Recaudación

El importe de lo adeudado debe ser mayor al costo recaudatorio. En otras palabras, es necesario que las leyes se diseñen buscando, en principio, la rentabilidad en el proceso de la recaudación, esto significa que la SHCP debe operar eficientemente, reduciendo sus costos de operación y maximizando el ingreso por concepto de recaudación de impuestos.

La eficacia sólo puede lograrse con tres elementos fundamentales:

1. Personal Capacitado.- Este personal capacitado debe orientar a los contribuyentes, recaudar impuestos, administrar, fiscalizar y realizar las funciones relacionados con sus áreas específicas.
2. Leyes fiscales de aplicación bien planificada.- Que sean leyes fiscales bien estructuradas, justas, redactadas con sencillez, que puedan interpretarse con precisión, claras en sus obligaciones y armónicas en su diseño, que generen un buen principio de eficacia para su cumplimiento oportuno.
3. Sistemas de fiscalización eficaces y enérgicos.- Estos sistemas son necesarios para lograr el cumplimiento espontáneo y oportuno por parte del contribuyente, revisiones periódicas, fiscalización por ramos industriales, estándares de contribución, etc.

9. La Transparencia en el Uso de Recursos Públicos

Al respecto, el contribuyente quiere saber en qué se utilizan los recursos que con tanto esfuerzo entrega al gobierno. El gobierno federal no sólo debe rendir cuentas de lo recaudado, sino también del gasto y de la inversión, por medio del establecimiento de un sistema de información que entere a la población del uso de tan preciados recursos económicos. La ausencia de información aunada a las grandes corruptelas que se suscitan cada seis años, nos lleva a concluir que, a fin de cuentas, nuestros impuestos terminan en Irlanda, en paraísos financieros, enriqueciendo cada vez más a las familias más favorecidas del sistema. Esta circunstancia orilla al contribuyente a evadir consistentemente sus obligaciones fiscales, argumentando que el dinero que paga a modo de impuestos sólo sirve para llenar los bolsillos de los grandes políticos. Informar al pueblo del manejo de recursos públicos puede mejorar la imagen de los funcionarios y hacer más eficaz el uso de los mismos; Por el contrario, no informar trae consigo la suspicacia de los contribuyentes y les otorga razones importantes para evadir su responsabilidad. Por ende la transparencia en el uso de los recursos federales debe ser la regla fundamental de la administración pública.

10. La Poca o Nula distorsión del Libre Mercado

Las leyes fiscales deben establecerse considerando que su implantación tiene que distorsionar levemente los precios del mercado; de otra manera, éste reaccionará creando beneficios para quien se arriesgue a burlar las leyes fiscales dada su territorialidad. Por ejemplo, en 1996, el impuesto sobre automóviles nuevos (ISAN) dejó de ser federal y se otorgó la facultad a los Estados de cobrarlo, la mayoría de ellos determinó aplicarlo en su jurisdicción, pero, Guanajuato no lo aplicó y los distribuidores podían vender los autos a un precio más económico que en el resto de las entidades. Entonces, resultaba de un cinco hasta un 20 por ciento más barato

adquirir un coche en Celaya, Guanajuato, que en la ciudad de Querétaro, publicada a tan sólo 60 kilómetros.

En el ámbito internacional sucede prácticamente lo mismo, mientras que en los estados mexicanos fronterizos con Estados Unidos el impuesto sobre ventas es de 10 por ciento, en nuestro vecino del norte es del siete por ciento y se reduce aún más si el contribuyente comprueba que se exportará las mercancías a territorio mexicano (o incluso las mismas tiendas donde se adquieren los productos devuelven el impuesto sin mayores preguntas). Es triste ver como la mayoría de las ciudades fronterizas mexicanas sufren una gran pobreza, situación que podría revertirse, o por lo menos atenuarse, si nuestras leyes fiscales fueran más competitivas.

11. El Fortalecimiento del Régimen Político Republicano

La reforma fiscal tiene también que visualizar la instauración y permanencia del régimen democrático del país, de manera que logre independizarse de la discrecionalidad de las personas, e institucionalizarse hacia el futuro. Apoyar al régimen democrático es defender la estabilidad y la continuidad de la reforma fiscal integral, dejando atrás los actos autoritarios y discrecionales que tanto daño han hecho a nuestra nación.

CONCLUSIONES

- I. La doctrina del Derecho Fiscal define al impuesto *“como parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente con el objeto de costar los gastos públicos”* (RAFAEL BIELSA); asimismo se considera que *“tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquel, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma”* (E.BLUMENSTEIN); también se define al tributo como *“una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de hecho”* (G. FONROUGE).
- II. Para los analistas del Derecho Fiscal se considera que las características legales de los tributos fiscales son: su carácter público, una prestación en dinero o en especie; una obligación *ex lege*; es una relación personal de derecho, obligatorio; su objeto o finalidad es proporcionar recursos al Estado para que pueda realizar sus funciones; deben ser justos; los recursos que producen los tributos no deben afectar gastos determinados, etc.
- III. La principal disposición constitucional que fundamenta las contribuciones en México es la fracción IV del artículo 31 Constitucional y por su parte el Código Fiscal de la Federación define en su artículo 2º fracción I que son **impuestos** *“las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de dicho artículo”*.
- IV. El artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos crea diversas obligaciones para quienes se encuentren en el territorio nacional, especialmente en su fracción IV establece la obligación de contribuir a los gastos públicos federales, estatales y municipales de cuyo cumplimiento depende económicamente la supervivencia de la organización social y política mexicana.

El antecedente inmediato del citado artículo 31 constitucional, es, con algunas modificaciones, el del mismo número del Proyecto de Constitución de Venustiano Carranza. El precepto en cuestión guarda una relación estrecha con otras disposiciones constitucionales, principalmente con el artículo 30 que determina quienes son mexicanos; con el 36, que reitera como obligación de los ciudadanos la de alistarse en la guardia nacional; asimismo con el artículo 3º que establece el derecho de todo individuo para recibir educación preescolar primaria y secundaria y actualmente la educación media superior. También con el artículo 65 fracción II, con el 73, fracción VIII y con el 126, los cuales se refieren al régimen financiero del Estado.

- V. Se debe diferenciar el contenido de los conceptos Contribución, Tributo e Impuesto, toda vez que existen características que los distinguen entre sí, *“Tributo”* viene del latín *tributum*, que significa *carga continua en dinero o en especie que debía entregar en vasallo al señor en reconocimiento de su señorío, o bien el súbdito al Estado para la atención de sus llamadas cargas públicas y también tiene el sentido de ofrenda o manifestación en calidad de obsequio, veneración, respeto, admiración o gratitud*. Por su parte el *“Impuesto”* deriva del latín *impositus* que significa *tributo o carga que se utiliza para pagos de mayor grado que el tributo porque se le estima derivado de las leyes y ejercido por los gobernantes para que se puedan realizar las funciones públicas del Estado* y en cuanto al término *“Contribución”*, éste también se origina en el latín *contribuere*, que en sí no es sinónimo de tributo ni de impuesto porque entraña una noción de voluntad, colaboración, aportación, aunque la naturaleza de todo gravamen fiscal implica necesariamente su exigibilidad coercitiva o impositiva a plenitud, ya que en ningún momento se le puede considerar sujeta a ningún tipo de voluntarismos.
- VI. La obligación contributiva que impone la fracción IV del artículo 31 constitucional que implica el pago de impuestos, tiene como finalidad que los habitantes del Estado mexicano cooperen económicamente a la cobertura de los gastos públicos para financiar los gastos del gobierno. Dentro de la noción del “gasto

público”, se incluye el costo del aparato gubernativo es decir, la retribución a los servicios de funcionarios y burócratas que sirven al Estado, pero también se incluye el que con la recaudación contributiva se dispongan de recursos necesarios para realizar las obras que demanda la comunidad social, así como la prestación de los servicios básicos requeridos para asegurar la gobernabilidad, la paz, la libertad, el desarrollo económico, social y cultural y la misma permanencia de la organización social.

- VII. Se considera que una legislación fiscal inadecuada por parte del Estado y su gobierno, produce una política indagatoria fiscal incorrecta que se concreta en una menor actividad económica, en una alta tasa de desempleo, en un aumento de la emigración de mano de obra, en una enorme caída del poder adquisitivo de la población y en una creciente marginación social.
- VIII. Los principales objetivos económicos de las políticas fiscales del Estado y de su gobierno que se orientan correctamente producen mejores políticas monetarias, fiscales, de ingresos y de egresos y muy especialmente mejoras técnicas fiscales recaudatorias.
- IX. Entre los principios tendientes a la obtención de un nuevo Sistema Fiscal Regulatorio se pueden señalar aquellos que deben observar y cumplir los integrantes del Poder Legislativo; aquellos que tiendan a la armonía de la política fiscal; asimismo los principios de justicia social; los de modernidad fiscal; los tendientes a la eficacia de la recaudación fiscal; los que contengan como finalidad la transparencia en el uso de los recursos públicos y en particular los que determinen el fortalecimiento del régimen político republicano mexicano.
- X. Por lo que corresponde a los principios que en materia fiscal debe observar el Poder Judicial para un mejor desarrollo de la economía nacional se pueden señalar aquellos que deban ser observados por el Poder Ejecutivo a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; los que regulen una necesaria armonía con el diseño de la política fiscal en su aplicación, los que garanticen

sanciones suficientes y justas para una aplicación enérgica de la ley fiscal y los principios que regulen la transparencia en la recaudación y uso de los recursos públicos.

- XI. Por lo que corresponde a las Obligaciones que deben observar los Contribuyentes y que constituyen principios a cargo de ellos, se pueden mencionar las que regulen los tratos armónicos con la política fiscal gubernamental; las que regulen el pago oportuno y responsable de los impuestos, las que establezcan sanciones efectivas para quienes sean evasores fiscales, etc.
- XII. En el desarrollo de esta investigación, fue definido el problema que hay en la multiplicidad de leyes y de una legislación fiscal inadecuada que dan como consecuencia la evasión fiscal, el comercio informal, el desempleo, así como que el poder adquisitivo sea muy bajo, por lo que podemos decir que todo eso origina un círculo elitista que garantiza la institucionalidad de la riqueza que pasa de generación en generación en nuestro país, así como de los gravámenes que van más allá de los niveles de ingresos de la mayoría de la población.

Hace falta una política fiscal más adecuada, toda vez que ese es un problema que se da en todo el país, no es una cuestión de que se origine espontáneamente, sino que es resultado de planeaciones gubernamentales inefectivas, situación que todos vivimos en nuestro país.

Otra conclusión relevante es que, la misión de los encargados de elaborar las políticas públicas fiscales no han analizado bien el problema que esto conlleva, ya que no se han mitigado los costos sociales existentes y los potenciales que se originan de esas políticas mal diseñadas, que producen desequilibrios económicos a nuestra población.

De no corregirse la política fiscal actual, los más ricos y pudientes seguirán encontrándose libres del Impuesto sobre la Renta durante mucho tiempo, lo cual

producirá un crecimiento desmedido de la pobreza extrema. Si en el futuro inmediato no se crean las bases para resolver dicha situación, ese problema será cada día más grande, lo cual nos llevará a problemas sociales incontrolables.

Consideramos que la reforma fiscal no sólo es urgente para nuestro país, sino que es una necesidad imperiosa e inaplazable a cargo tanto del gobierno, como de nuestros legisladores, teniendo presente que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que los mexicanos estamos obligados a contribuir para cubrir el gasto público del Estado. Por tal razón, el Ejecutivo, en combinación con las diversas fuerzas políticas gobernantes y los legisladores tendrán que encontrar soluciones inmediatas que nos permitan forjar un país con un futuro promisorio, de crecimiento y desarrollo para su población, digno, próspero y poderoso.

PROPUESTAS

Después de haber realizado una investigación con los conceptos principales de los impuestos, los principios y habiendo realizado una perspectiva de la política fiscal vigente, el cual es complejo, oscuro, confuso y que no está debidamente bien regulado por la ley, los mexicanos debemos de tener presente que es necesario rediseñar un marco fiscal regulatorio que esté al servicio del pueblo y que busque el bienestar social al que se referían los Constituyentes cuando redactaron la Constitución Política que nos rige desde 1917.

Esos derechos que son las garantías individuales consagradas en los primeros 29 artículos y que se extienden hasta el artículo 31 constitucional, ya que también tenemos el derecho de ampararnos contra la autoridad administrativa que pretenda violar el principio de legalidad, no deben de convertirse en papel solamente, sino en garantías exigibles ante nuestro gobierno.

Los encargados de elaborar las políticas públicas tendrán que comprender que es tan malo tomar una decisión equivocada como dejar de hacerlo cuando resulta necesario e imperioso, ya que por los motivos que sean que no lo hagan, ya sea por ignorancia, la duda o el medio al que sucederá, deben de superarse condensando los principios de esa reforma con todos los sectores que estamos y que conformamos la sociedad, ya que la necesidad de reformar la ley no es exclusiva de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sino de todos los sectores que pagamos impuestos y nos beneficiamos del gasto público.

La legislación fiscal es espejo de la política fiscal, por años se ha reformado, tratando de aumentar la recaudación, pero el efecto ha sido exactamente el contrario, por lo que el enfoque debe cambiarse buscando dos objetivos fundamentales.

Garantizar el ingreso que requiere el país para cubrir su gasto público, es decir, mayor productividad del gasto público.

El gobierno federal debe utilizar razonablemente el gasto público con una óptica de productividad, vigilando los siguientes preceptos.

1. La gestión pública debe orientarse a la obtención efectiva de resultados tangibles, partiendo de escasos productos.
2. Hacer más con menos tendrá que ser la regla; el financiero público debe estar consciente de esta situación.
3. La eficacia en la obtención de resultados
4. La eficiencia de lograr más con menos
5. La calidad de hacerlo bien a la primera vez.

Además de fomentar la descentralización eficaz de la administración pública, así como la incorporación de los particulares al ejercicio de la función pública, son necesarios la descentralización de los servicios como la educación, la salud y la urbanización de las ciudades, de manera que puedan otorgarse eficientemente, y el apoyo comunitario, buscando coordinar un esfuerzo continuo y solidario con la comunidad.

Orientar la política fiscal con el fin de aumentar el crecimiento económico que genere fuentes de empleo.

Hagamos por primera vez una ley fiscal en pro del bienestar de los mexicanos. Dejemos de experimentar y de copiar modelos extranjeros que se aplican con características muy distintas de las nuestras. Para ello requeriremos urgentemente de este instrumento contenido en la ley, el cual nos dará la llave a una economía robusta, sin profundas fallas estructurales como las que actualmente padecemos.

Una de mis propuestas consiste en incorporar en una sola legislación un impuesto único, con una sola tasa de aplicación tanto para las empresas como para los

individuos, justificando la proporcionalidad (quien más tiene más paga) dado el crecimiento de la base.

Por otra parte, si se simplifica el cálculo y la obligación, implantando una tasa anualizada del cinco por ciento, o, en su caso, el nivel de subsistencia, de esta manera se gravaría la ganancia real y se presentaría una declaración anual que prácticamente podría integrarse en una forma del tamaño de una tarjeta postal, simplificándose radicalmente los cálculos e información que se le entera anualmente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Esta legislación fiscal debe gravar, sin excepción, a todos por igual, respetando los principios que emanan de la Constitución. La equidad (gravar igual a los iguales) y la progresividad (gravar más a los que más tienen y más ganan) son principios, que de no aplicarse consistentemente, generan la erosión de las bases fiscales y dan lugar a la elusión fiscal. Asimismo, la autoridad fiscal por conducto del Servicio de Administración Tributaria, debe actuar con toda severidad respecto a aquellos contribuyentes evasores y defraudadores del fisco, y por ende de la sociedad, ya que como ha quedado demostrado en esta investigación, la recaudación se carga más a las clases trabajadoras, a las que se imponen tasas que en la mayoría de los casos gravan el nivel de sustento, en tanto que las clases favorecidas (económicamente hablando) están prácticamente libres de gravámenes o peor aún, la legislación los exenta de cubrir sus obligaciones fiscales.

BIBLIOGRAFIA

ACOSTA ROMERO, Miguel, *“Teoría General del Derecho Administrativo”*; Editorial Porrúa, S. A., 3ª edición, México, 1979.

ARTEAGA NAVA, Elizur, *“Tratado de Derecho Constitucional”*, 4 Tomos, Editorial Oxford; 1ª edición, México, 2000.

ARCHELLE, Guttrera, *“Principi de Diritto e Política Doganale”*, Editorial Cedan; 2ª edición, Padova, 1941.

ATALIBA, Geraldo, *“Hipotese de Incidencia Tributaria”*, Editorial Aguistados Tribunais; 2ª edición, Saopaulo, 1986.

BERLIN, Antonio y Maestres Magín Pont, *“Los Impuestos”*, Editorial Salvat, Barcelona, 1975.

BIELSA, Rafael, *“Estudios de Derecho Público”*; Tomo I, *“Derecho Fiscal”*, Editorial De Palma; Buenos Aires, 1951.

BOETO VEGA, Alejandro, *“Derecho Fiscal”*, 2ª edición, Editorial ECASA, México, 1993.

BRISEÑO SIERRA, Humberto, *“Derecho Procesal Fiscal, El Régimen Federal Mexicano”*, Edición de la Antigua Librería Robredo; 1ª edición, México, 1964.

BURGOA O. Ignacio, *“Derecho Constitucional Mexicano”*, Editorial Porrúa, 18ª edición, México, 2006.

CALVO LANGARICA, César, *“Estudio Contable de los Impuestos”*, 27 edición, Editorial México PAC, 1977, México.

CALVO LANGARICA, César, coordinador, *“Código Fiscal de la Federación”*, Editorial PAC, S. A. de C. V., 3ª edición, México, sin fecha de publicación.

CARBONELL, Miguel, coordinador, *“Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Consultada y Concordada”* 5 Tomos; coedición UNAM, Editorial Porrúa, 15ª edición, México, 2000.

CARDENAS ELIZONDO, Francisco, *“Derecho a la Introducción al Estudio del Derecho Fiscal”*, Editorial Porrúa, 2ª edición, México, 1997.

CARPIZO, Jorge, *“La Constitución Política de 1917”*, Editorial Porrúa, 14ª edición, México, 2004.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, *“Derecho Fiscal”*, actualizada a 2011, edición de IURE, Editores, 4ª Reimpresión de la 6ª edición, México, 2011.

CASARIN MEJIA, Oscar, *“Cuestionario de Impuestos”*, Editorial IEESA, Leyes y Decretos, 3ª edición, México, 1976.

CORTINA GUTIERREZ, Alejandro, *“Ensayos Jurídicos en Materia Tributaria”*, Editorial Themis, 1ª edición, México, 1993.

CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz; Fernández y Cuevas, José Mauricio, *“Derecho Fiscal”*, Coautor, México, UNAM, 1991.

DELGADO MOYA; Rubén, *“Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Comentada”*, Editorial Sista, 21ª edición, México, 2005.

DELGADILLO GUTIERREZ, Luis H. *“Principios de Derecho Tributario”*, Editorial PAC, S. A. de C. V., 2ª edición, México, 1986.

DE LA GARZA, Francisco, *“Derecho Financiero Mexicano”*, Editorial Porrúa, 23ª edición, México, 2003.

DE LA VILLA DE HELGUERA, Margarita, *“Constituciones Vigentes en la República Mexicana”*, edición de la UNAM, dos Tomos; 1ª edición, México, 1962.

FERNANDEZ LA LANE, Pedro, *“Derecho Aduanero”*, Ediciones Rogue de Palma, 1ª edición, Buenos Aires, 1966.

FONROUGE, Gruliani, *“Derecho Financiero”*, Editorial Rev. De Jurisprudencia, 3ª edición, Buenos Aires, 1982.

FLORES ZAVALA, Ernesto, *“Panorama de la Tributación en México”*, Editorial Porrúa, 28ª edición, México, 1987.

FLORES ZAVALA , Ernesto, *“Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas”*, Editorial Porrúa, 13ª edición, México, 1971.

FRAGA, Gabino, *“Derecho Administrativo”*, Editorial Porrúa, 41ª edición, México, 2001.

GUTIERREZ S. Sergio Elías y Roberto Rivas, *“La Constitución Mexicana al Final del Siglo XX”*, Edición de los autores, 2ª edición, México, 1995.

HEDUAN VIRUES, Dolores, *“Las Funciones del Tribunal Fiscal de la Federación”*, edición de la Compañía Editorial Continental, S. A., 1ª edición, México, 1961.

LOMELI CERESO, Margarita, *“Derecho Fiscal Represivo”*, 3ª edición, Editorial Porrúa, México, 1998.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *“Introducción al Estudio del Derecho Administrativo”*, Editorial Porrúa, 3ª edición, México, 2000.

MARTINEZ MORALES, Rafael I. *“Derecho Administrativo”*, coedición del Autor y de Oxford University Press-Harla México, S. A. de C. V., 1ª edición, México, 1998.

NAVA NEGRETE, Alfonso, *“Derecho Procesal Administrativo”*, Editorial Porrúa, S. A., 1ª edición, México, 1959.

OLIVERA TORO, Jorge, *“Manual de Derecho Administrativo”*, Editorial Porrúa, S. A., 4ª edición, México, 1976.

ORTIZ RAMIREZ, Serafín, *“Derecho Constitucional Mexicano”*, Edición de la Escuela Nacional de Comercio y Administración de la UNAM, 1ª edición, México, 1961.

PAZOS, Luis, *“Los Límites de los Impuestos”*, Editorial Diana, México, 1991.

POLO BERNAL, Efraín, *“Tratado sobre Derecho Aduanero, Código Aduanero”*, Editorial COPARMEX, 1ª edición, México, 1978.

PORRAS Y LOPEZ, Armando, *“Derecho Procesal Fiscal”*, Edición de Textos Universitarios, S. A., 1ª edición, México, 1969.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús, y Jorge Rojas Yáñez, *“Derecho Tributario Mexicano”*, Editorial Trillas, 3ª edición, México, 2002.

RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, *“Derecho Fiscal”*, coedicionada Autor y de Harla, S. A. de C. V., 2ª edición, México, 1986.

RODRIGUEZ MEJIA, Gregorio, *“Estudio de los Impuestos”*, Edición del Autor, 1ª edición, México, 1974.

SANCHEZ GOMEZ, Narciso, *“Derecho Fiscal Mexicano”*, Editorial Porrúa, 1ª edición, México, 1999.

SANCHEZ LEON, Gregorio, *“Derecho Fiscal Mexicano”*, Editorial Cárdenas, Editor y Distribuidor, 9ª edición, México, 1994.

SANCHEZ PEÑA, José de Jesús, *“Nociones de Derecho Fiscal”*, Editorial PAC, S. A. de C. V., 3ª edición, México, 1985.

SERRA ROJAS, Andrés, *“Derecho Administrativo”*, Editorial Porrúa, S. A., 16ª edición, México, 1994.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION, *“La Constitución y su Interpretación por el Poder Judicial de la Federación”*, Presentación del C. Lic. Ulises Schmill, seis Tomos, 1ª edición, México, 1992.

TENA RAMIREZ, Felipe, *“Derecho Constitucional Mexicano”*, Editorial Porrúa, S. A., 29ª edición, México, 1995.

TENA RAMIREZ, Felipe, *“Leyes Fundamentales de México”*, Editorial Porrúa, 24ª edición, México, 2005.

VEDEL, Georges, *“Derecho Administrativo”*, Editorial Aguilar, 6ª edición en español, Madrid, 1980.

LEGISLACION

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- Código Fiscal de la Federación Correlacionado
- Código Fiscal del Distrito Federal
- Ley del Impuesto al Valor Agregado
- Ley de Coordinación Fiscal
- Ley Federal de Derechos del Contribuyente
- Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
- Ley del Impuesto sobre la Renta
- Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo
- Ley de Ingresos de la Federación
- Ley Federal de los Derechos del Contribuyente
- Ley del Servicio de Administración Tributaria
- Reglamento del Código Fiscal de la Federación
- Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta
- Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado