



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
PROGRAMA DE POSGRADO EN DERECHO
DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO DERECHO

**ANÁLISIS COMPARATIVO DE CONTRIBUCIONES
ENTRE MÉXICO Y EL REINO UNIDO**

TESIS
QUE PARA OPTAR POR EL GRADO DE:
DOCTOR EN DERECHO

PRESENTA:
LEONARDO GONZÁLEZ ARMENDÁRIZ

DIRECTOR DE TESIS:
DR. ÓSCAR VÁSQUEZ DEL MERCADO CORDERO
FACULTAD DE DERECHO

Ciudad Universitaria, Cd. Mx. Noviembre 2017



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.

ANÁLISIS COMPARATIVO DE CONTRIBUCIONES ENTRE MÉXICO Y EL REINO UNIDO

ÍNDICE

CAPÍTULO I

LAS CONTRIBUCIONES TEORÍA Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

Introducción	06
1. Las Contribuciones y las Políticas Públicas	13
2. Obligación de las personas de contribuir para el sostenimiento del Estado	16
3. Principios teóricos de contribuciones	17
A. Principios de Adam Smith	17
a) Principio de Justicia	17
b) Principio de Generalidad	20
c) Principio de Uniformidad del Impuesto	20
d) Principio de Certidumbre	21
e) Principio de Comodidad	24
f) Principio de Economía	26
g) Causales que convierten en Antieconómico un Impuesto	29
B. Principios Constitucionales de las Contribuciones	30
a) Legalidad	30
b) Principio de Generalidad	33
c) Principio de Obligatoriedad	36
d) Principio de vinculación con el Gasto Público	38
e) Principio de Proporcionalidad y Equidad	42
C. Otros Principios de las Contribuciones	51

CAPÍTULO II

POLÍTICAS PÚBLICAS

1.	Fuentes de Financiamiento del Estado	104
A.	Ámbito Económico	108
B.	Ámbito Político	110
C.	Ámbito Jurídico	111
2.	Necesidades primarias a satisfacer con Servicios Públicos	112
3.	Presupuesto de Egresos	117
4.	Necesidad de un Presupuesto fijo y suficiente para cumplir sus necesidades	123
5.	Políticas públicas, su influencia en la selección de las contribuciones	125
6.	De las Políticas Públicas	127
7.	De la Política Fiscal	129
A.	Su aplicación e impacto en las contribuciones en Reino Unido	130
B.	Su aplicación e impacto en las contribuciones en México	133
8.	Relación del Presupuesto con los ingresos	136
A.	Su relación con los Impuestos	141

CAPÍTULO III

SISTEMAS IMPOSITIVOS

ESTUDIO COMPARADO ENTRE REINO UNIDO Y MÉXICO

1.	Sistemas tributarios	146
A.	Sistema	149
a)	de Reino Unido	149
b)	de México	159
B.	Fuentes de ingreso por contribuciones	177
a)	de Reino Unido	177
b)	de México	194

C.	La influencia Internacional en el Sistema	203
a)	de Reino Unido, particularmente la <i>European Economic Community</i>	203
i)	Criterios interpretativos de los Tribunales	206
b)	de México, particularmente en la <i>Organisation for Economic Cooperation and Development</i> y el Tratado de Libre Comercio de América del Norte	209
i)	Criterios interpretativos de los Tribunales	214
D.	Impuesto a las personas	217
a)	Formas de imposición, Actos que gravan	217
i)	En Reino Unido	217
ii)	En México	220
b)	Deducciones y forma de aplicarlas	263
i)	En Reino Unido	263
ii)	En México	226
c)	Beneficios que se otorgan por ahorros, inversiones o pensiones	269
i)	En Reino Unido	269
ii)	En México	271
d)	Porcentaje de Ingreso en relación con el Producto Interno Bruto	272
i)	En Reino Unido	272
ii)	En México	279
E.	Impuesto a los consumos	283
a)	<i>Value added tax</i> en Reino Unido	283
b)	Impuesto al Valor Agregado en México	292
2.	Organismos Constitucionales Autónomos como un Nuevo Sistema de Gobierno	303

CAPÍTULO IV

PROPUESTA DE ADECUACIÓN AL SISTEMA IMPOSITIVO MEXICANO

1.	Sistema Impositivo Mexicano	315
2.	Acerca de la elusión vs evasión	316

3. Diversas motivaciones que hacen surgir este fenómeno	320
4. Transparentar la fuente de impuestos y los destinos de los mismos	335
5. Obligaciones fiscales en México. Necesidad de simplificación de cargas tributarias, asesoría y cultura fiscal, y difusión de contribuciones. Métodos de revisión del Estado	349
6. Papel de los Tribunales, Derechos Humanos, Desarrollo de Principios	357
7. Conclusiones y Propuestas	402
BIBLIOGRAFÍA	432

INTRODUCCIÓN

Este trabajo tiene como propósito mejorar las finanzas públicas específicamente el sistema fiscal mexicano, lo que se pretende realizar a través de dos presupuestos. Por una parte, comparando el sistema fiscal de *UK* frente al sistema fiscal mexicano, que se considera que aquel ha rendido buenos frutos para la economía de ese país, y puede ser considerado para mejorar nuestro sistema fiscal, desde luego bajo la necesaria adecuación del mismo a nuestro país. Esta propuesta puede ser llevada a cabo partiendo de las recientes tendencias a nivel internacional y especialmente de *UK*, adoptando en nuestro país la creación de un Consejo Asesor Fiscal que trabaje de forma independiente y autónoma de las Autoridades en nuestro país.

La fortaleza de una Nación depende en gran medida de los ingresos que puede obtener de los habitantes y de los recursos y servicios públicos que proporciona.

Los ingresos de un ente, llámese Señor Feudal, Latifundista, Monarca, Entidad o País, desde la antigüedad son los que pueden darle viabilidad a la formación de un estado estable con individuos que permitan que alguien más los regule, dirija, administre y gobierne.

Por supuesto, no ha sido sencillo el que un Estado pueda obtener ingresos de los habitantes puesto que en principio existe oposición a otorgar parte de los recursos a favor de un Estado que, se desconoce si en realidad otorga algún beneficio o satisfactor, y que, en el mejor de los casos, en realidad invierte esos recursos a favor de bienes públicos. Eso puede considerarse como un inconveniente para cualquier tipo de gobierno, la única forma en que se pueden obtener recursos es a través del convencimiento con acciones, es decir, mostrar que esos recursos sean y estén invirtiendo en satisfactores de la población, a la vista de todos.

Esto naturalmente encierra otra problemática que no todos los bienes públicos pueden ser visibles, es más probable la mayor cantidad de recursos públicos se destina a bienes y servicios que no son visibles.

En la actualidad las necesidades gubernamentales deben reflejarse necesariamente en un presupuesto de egresos, presupuesto que siempre ha tenido sus particularidades. Si el presupuesto no alcanza a cubrir los gastos entonces tenemos uno deficitario, si por el contrario, los cubre, podrá ser equilibrado o superavitario, en éste último caso existiendo más ingresos de los que se gasta.

Sin embargo, es evidente que a medida que la población incrementa, los gastos también lo hacen, pero los ingresos no necesariamente, con lo cual se tiene que recurrir a fuentes adicionales para cubrir los mismos, llamase crédito interno o crédito externo. También esto teniendo que ver con las contribuciones que deben ajustarse para poder obtener ingresos de la población, es aquí donde tienen que ver las políticas públicas de cada Estado.

En nuestro País normalmente queriendo obtener ingresos vía contribuciones, por lo cual estas no adquieren certeza, continuidad y por tanto conocimiento de la población en general, quienes saben las reglas al momento de emprender un negocio o actividad por las que debe generar una contribución, pero no de aquellas que se darán en breve tiempo como sucede en México.

Para saber si la contribución, la que sea, está bien diseñada y atiende realmente a lo que el legislador espera, es necesaria una permanencia por un buen número de años, si es que esta está bien pensada y bien planeada. De lo contrario como sucede, está se va modificando a voluntad, lo que genera confrontación inseguridad, elusión y evasión fiscal.

En otros Países, como el que se estudia, el sistema de contribuciones es a largo plazo, y éstas van ajustándose en el tiempo probablemente por cuanto hace a las tasas pero no a sus reglas, como lo son los gastos que se autorizan, los costos que se permite incluir, los estímulos a cada sector que la población, y en general a las deducciones establecidas en ese País, el resultado, seguridad, ingresos constantes y permanentes que permiten tener un presupuesto de egresos suficientes para atender las necesidades de la población.

Por eso, es fundamental que los países que pretenden desarrollarse tengan normas jurídicas constantes con cierta duración de plazo sin modificación a menos que se den estímulos o facilidades para su cumplimiento. Eso probablemente podría dar al País un mejor sistema de ingresos y egresos disponibles que den mayor certeza a la población y por supuesto al estado, que deriven en una mejor igualdad y mayor igualdad entre todos.

La pregunta es, ¿por qué analizar las contribuciones, comparando México con el Reino Unido?

Ello no solo porque a simple vista se observe una evidente e importante diferencia por razones diversas como la ubicación, la población, los ingresos que tienen cada uno de los países comparados, o por su Producto Interno Bruto, el producto o los ingresos de que disponen cada uno de los ciudadanos de los respectivos países, etc.

La pregunta de por qué estudiar las contribuciones de un país tan lejano al nuestro, me lleva a decir que, las contribuciones y los principios no son exclusivos de alguna jurisdicción, todos, en cualquier parte del mundo, son semejantes, las diferencias que puede existir entre el sistema que establece uno y otro país, además de las leyes aplicables, es la forma de considerar al contribuyente quien es el que soporta el pago de las mismas, pero además otra razón de importancia es la forma en que se permite a los ciudadanos en general, el participar de las decisiones públicas y políticas del país en cuestión.

El *porqué* del análisis de las contribuciones en Inglaterra responde fundamentalmente a dos razones, la primera, a que he tenido la oportunidad de analizar las contribuciones en ese País, especialmente lo que me ha permitido entender, conocer y comparar, como ahora se hace su sistema fiscal con el mexicano. La segunda razón, es que considero que precisamente quienes han realizado estudios de importancia en materia de las contribuciones, aunque inicialmente bajo el tema de impuestos, han sido pensadores ingleses, y los principios que estas personas han difundido aún siguen vigentes hasta nuestra época, incorporados y observados en los distintos sistemas fiscales en el mundo.

Por otro lado, como Nación europea, el Reino Unido ha sido conocido como una de las más importantes en la historia, inclusive más de lo que posiblemente pudiera pensarse de los EEUU, ya que éste último es un país de reciente creación, tan solo 250 años, y que no tiene tradición ni cultura propias, sino que las ha importado de otras naciones, particularmente del Reino Unido, quien en materia de contribuciones ha sido precursor un su estudio.

En la actualidad eso ha sido reflejado en la forma de aplicar y recaudar contribuciones, considero que la forma en que lo ha realizado es adecuada, si bien cuestionable y cuestionada por los propios ciudadanos del Reino Unido, lo cierto es que parece más justa la forma en que se trata al contribuyente, en que se le permite realizar deducciones, participar de las contribuciones, considerar ciertas deducciones para ajustarse a la capacidad contributiva de la persona, e inclusive, como ahora se está permitiendo, que participe de decisiones públicas y políticas en materia financiera.

Así lo vemos en los distintos órganos independientes de la autoridad fiscal que existen en el Reino Unido, con un propósito de observar, vigilar y proponer en el ámbito fiscal, incluyendo las contribuciones, y los gastos a realizar.

Si bien es cierto que al día de hoy pudiera parecer de mayor importancia, en teoría, la forma en que se han desarrollado las contribuciones en los EEUU, lo cierto es que el origen de las mismas proviene del Reino Unido como lo podremos observar en el presente trabajo.

En el Primer Capítulo trataremos de observar la teoría que se aplica a las contribuciones por diversos pensadores desde hace casi 300 años. Precisamente los principios derivados de esas teorías han sido estudiados con varios propósitos, como fundamentalmente el de que la aplicación de una contribución sea realmente destinada al fin que se quiere, como lo es el satisfacer el gasto público, pero además de ello veremos que el legislador debe observar con cuidado la forma de aplicar la contribución, puesto que probablemente la forma de imponerla y exigirla puede resultar contraproducente o no para la economía nacional, arrojando menores ingresos de los presupuestos y probablemente haciendo que la recaudación y administración del impuesto sea ineficiente, o en palabras de Adam Smith, sea antieconómico.

En forma breve referiremos los postulados constitucionales acerca de la forma en que las contribuciones deben ser diseñadas, para luego informar de la forma en que está establecido el sistema de competencias en esta materia en nuestro sistema federal.

En el Capítulo Segundo se pretende analizar lo que debemos considerar en la formación de políticas públicas necesarias dentro de un Estado, refiriéndonos tanto a los ingresos como a los gastos, y la forma en que esas políticas se han visto reflejadas en nuestro sistema fiscal, y aquellas que han sido conformadas por *UK*, para el desarrollo de las contribuciones a largo plazo en aquel país. Justificando la necesidad de que quienes diseñen las políticas públicas en materia de contribuciones deban tener conocimientos adecuados en la materia, y con una visión de permanencia de las contribuciones en el largo plazo.

Veremos también que es importante no solamente el conocimiento y estudio de una parte de las finanzas públicas y de los ingresos, sino también de otra que corresponde al de los egresos o los gastos o la forma en que estos han sido invertidos o si estos han sido invertidos correcta y adecuadamente en los servicios y obras que ha determinado el legislador.

En el Capítulo Tercero, se hace un estudio comparado entre el Sistema Fiscal de *UK* confrontándolas con el Sistema Fiscal que se tiene en nuestro País, destacando desde luego que en ambos países, así como en el grueso de aquellos países que forman parte de la *OECD*, la mayor recaudación por contribuciones ha sido y es el equivalente al ISR y en un segundo lugar a los impuestos que se establecen a los consumos.

Observaremos por otro lado, como en nuestro País, los ingresos del Gobierno Federal se han concentrado desde hace mucho tiempo en aquellos llamados recursos petroleros, es decir, en todo aquello relacionado con el gas, el petróleo, y los derivados de este tipo de bienes. Precisamente como los ingresos se han concentrado tanto en los bienes petroleros, hemos visto en los últimos diez años dos fenómenos que afectan las finanzas mexicanas, uno, la reducción en la extracción del petróleo al haberse agotado muchas de las fuentes o pozos petroleros de nuestro País, y dos, por la reducción del precio del petróleo a nivel internacional.

Lo primero es preocupante, el agotamiento del petróleo en nuestro País, ya que como sabemos el petróleo es un recurso natural que termina por agotarse.

Por lo que respecta al precio del petróleo, no se considera que sea de importancia, ya que hemos visto desde cuando menos los años setenta, y probablemente antes, que pese a existir variaciones importantes en el precio del petróleo a nivel mundial, los precios del crudo han oscilado desde los USD 10 hasta USD 150, significando por ello que, lo que resulta de importancia entender no es la variación de precios, sino que estos sean reducidos por la disminución de la extracción y venta del petróleo. El equilibrio en las finanzas en nuestro país, se ha dado ya no por el rendimiento del petróleo, sino a que ahora se trasladó esa merma en los ingresos al contribuyente, como lo vimos recientemente al haberse incrementado el precio de las gasolinas, que no es otra cosa más que obtener ingresos adicionales del contribuyente, que no pueden ser obtenidos por quien proveía de ingresos importantes para el país.

Por ello, afirmando que, es necesario se tomen en cuenta los principios o teorías de las contribuciones sobre los ingresos derivados del petróleo y de cualquier otro ingreso, así como, la selección de la fuente impositiva adecuada que permita hacer que el contribuyente participe del diseño de esas contribuciones, con el propósito de fomentar la creación y no la disminución de los bienes y servicios, públicos y privados, que deben de seguir generándose de tener un pago adecuado y justo de las contribuciones, sin que sea correcto el diseñar estas solo con fines extrafiscales. Para ello se requiere necesariamente de transparencia en el ejercicio público del gasto, así como en el ejercicio público del ingreso, lo cual pretendemos que se lleve a cabo a través de un organismo público, como adelante en este trabajo lo propondremos.

En el capítulo final se pretende una propuesta de adecuación al sistema fiscal mexicano que no sea transitorio sino permanente. Lo anterior iniciando por las causas y razones que generan un no pago de impuestos, evasión o elusión de los mismos. Estos que tienen un importante grado de percepción de las personas que pagan contribuciones, especialmente el hecho de que frente al desconocimiento del motivo por el cual se establece contribuciones, del motivo por el cual se destinan gastos a diversos servicios y obras públicas, lo que provoca insatisfacción de esos contribuyentes que, estiman que al no recibir servicio u obras públicas no tienen obligación del pago de contribuciones.

En esta sección se observa también la dificultad en el conocimiento de las contribuciones y el escaso apoyo o asistencia, que debieran proporcionar especialistas independientes en la materia, representados como se estima, por un organismos público, autónomo, independiente, con ese propósito en particular.

Observamos así mismo, que probablemente esta percepción sea una de las causas por las cuales existe una diferencia tan importante en los ingresos recaudados por *UK* y por nuestro País, lo que impide que el nuestro, pueda generar mayor riqueza y en general bienestar para la población.

Finalmente se analiza una tendencia reciente de diversos países del mundo que han venido implementando organismos o consejos fiscales independientes, estos organismos han tenido como propósito el realizar estudios sobre la materia fiscal, tanto por lo que hace a los ingresos por cuanto hace a los gastos, y a través de estos estableciendo ciertos lineamientos para evitar la evasión o la elusión fiscal y que con ello se pueda fortalecer las finanzas públicas.

Analizamos finalmente algunos de los conceptos que se han dado por nuestros tribunales en relación con los principios que deben regir las contribuciones, la proporcionalidad y equidad de las mismas.

Con el análisis llevado a cabo en este documento, se pretende demostrar que hay una necesidad importante de actualizar el sistema fiscal mexicano, en el cual se deben utilizar otras herramientas para que las contribuciones se ajusten a la capacidad contributiva que son las únicas que en su caso debe imponer el Estado, a transparentar el motivo por el que se establecen las contribuciones, y finalmente que todo ello pueda realizarse a través de un organismo fiscal autónomo e independiente de la administración pública en nuestro país.

Esperando que esta intención de análisis comparado pueda contribuir en algo para la mejora de las finanzas públicas de nuestro País.

Ciudad de México, 2017

ANÁLISIS COMPARATIVO DE CONTRIBUCIONES ENTRE MÉXICO Y EL REINO UNIDO

CAPÍTULO I

LAS CONTRIBUCIONES TEORÍA Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

1. Las Contribuciones y las Políticas Públicas

El Estado tiene el reconocimiento y encargo de los ciudadanos, de ser a través de la autoridad que se designe, el encargado de regular la vida social, política, jurídica, económica, etc., del País, con lo cual para poder desempeñar su función es necesario actuar conforme a normas socialmente aceptadas por la comunidad, creando el derecho, lo que significa crear normas jurídicas que regulen la actividad socioeconómica y política del País, organizando a la sociedad, pero también debiendo respetar las normas y someterse a las mismas.

El Estado en nuestro País, republicano, representativo, democrático, y federal, a través de su órgano llamado Ejecutivo, y que comprende a Secretarías de Estado, Organismos Descentralizados, Empresas de Participación Estatal, Fideicomisos Públicos, y en la actualidad Fideicomisos públicos-privados, desarrolla una actividad que se encamina a la satisfacción de necesidades de la población a través de los servicios públicos, lo que lleva a la solución de necesidades generales. Para lo cual, como cualquier empresa privada, requiere de recursos materiales, jurídicos, humanos y financieros y así poder cumplir con su finalidad.

La finalidad está justificada en términos generales, bajo los principios de legalidad, proveyendo y satisfaciendo necesidades de seguridad, de salud, educación, etc. Es a través del Ejecutivo, que en nuestro País se deposita en la figura presidencial, quien concentra las obligaciones, teniendo facultades para satisfacer esas necesidades de la población en general.

Para la satisfacción de las necesidades públicas, como la seguridad pública, la educación, salud, requiere que sus actos, los del Ejecutivo Federal, se ajusten a la legalidad, a través de normas jurídicas, y así poder obtener recursos económicos y de cualquier otra naturaleza, que como en cualquier país, requiere de una actividad económica que provea de recursos públicos para distribuirlos en los distintos niveles de gobierno y estos para atender las distintas necesidades de la población. Esto nos lleva a la actividad financiera del Estado, que no consiste únicamente en la obtención de recursos, sino también en la administración de los mismos, y que estos sean destinados precisamente a la satisfacción de las necesidades públicas.

Ramón Valdés Costa¹ nos dice que la actividad financiera del Estado, es aquella relacionada con la obtención, administración o manejo, y empleo de los recursos monetarios que son indispensables para satisfacer las necesidades públicas.

Esta actividad que es primordial en todo Estado moderno, «la financiera»; la cumple el Estado para administrar el patrimonio, para determinar y recaudar tributos, para conservar, destinar e invertir las sumas ingresadas, siendo esta actividad necesaria para el debido funcionamiento de su función establecida en el marco constitucional².

Se debe destacar que la obtención y manejo de ingresos del Estado, no tiene la misma finalidad que aquella que tienen las empresas, sino más bien, es el medio para obtener el fin, que es proporcionar elementos necesarios a los seres humanos para desarrollarse con plenitud, pudiendo por tanto el Estado, desarrollar sus siguientes actividades, con objeto de allegarse de los medios necesarios para sufragar los gastos públicos, y estos destinarlos a la realización de sus fines, que necesariamente deben ser la satisfacción de necesidades públicas. La actividad financiera del Estado tiene pues tres momentos:

1. **Obtención de ingresos.** Provenientes de la explotación de su patrimonio (empresas públicas, renta de empresas o inmuebles, compra venta), o a través de los distintos tipos de contribuciones, (impuestos, derechos, etc.) o la contratación de empréstitos o emisión de moneda o de bonos. La selección de alguna o algunas de las distintas formas de obtener

¹ VALDÉS COSTA, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Depalma-Temis-Marcial Pons, 1996, p.318.

² *Idem.*

ingresos tiene relación desde luego con las necesidades de atención de la población, pero también con las políticas públicas desarrolladas por la tendencia o pensamiento de las personas que forman parte del Gobierno en turno, es decir, a través de las políticas públicas que normal y naturalmente se dan en nuestro País, los llamados planes nacionales de desarrollo, que no son más que políticas públicas pensadas o ideadas por las personas que ocupan el Gobierno, siendo diseñadas y finalmente implementadas una vez iniciada la gestión del Ejecutivo a través de la figura presidencial.

2. La gestión o manejo de los recursos obtenidos y su administración. Siendo ésta la actividad principal del Ejecutivo en nuestro País, debe buscar, a través de las dependencias u organismos que de él dependen, directa o indirectamente, conocer las necesidades más importantes de la población, las que cambian de una parte del territorio a otra por la diversidad de personas que lo habitan y la extensión y dificultades de acceso a todos ellos. Por ello, se da precisamente la justificación de la existencia de tres niveles de gobierno, en que cada uno de ellos debe atender las necesidades por estar más cercanos a su población, o que tengan más a la vista, ya que solo así se puede pasar de un marco general en donde la Federación atienda las necesidades generales de la población, a un marco más especial como lo es, el de los Municipios, en donde las autoridades existentes tienen una relación muy próxima con sus habitantes, y con ello el conocimiento de las necesidades especiales de la población en cada una de las regiones de nuestro País.
3. Las erogaciones o gastos. Tienen que realizar, para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de servicios públicos, y la satisfacción de necesidades generales. Esto va relacionado precisamente con esos tres niveles de gobierno, y esas distintas autoridades que se encuentran diseñadas para atender las muy diversas necesidades que se tiene en el País. Las necesidades a satisfacer son diferentes por el grado de educación de las personas o bien, por lo inhóspito del territorio en el que se encuentran asentadas, no es lo mismo las necesidades en ciudades que en rancherías o pequeños centros de población en el Territorio Nacional. Las necesidades son diferentes.

Estos tres distintos momentos referidos, se encuentran interrelacionados, ya que si no existen suficientes ingresos, el manejo y luego erogación de los recursos puede no ser suficiente para atender las muy distintas necesidades de la población. Por ello es necesario analizar en primer término, las necesidades de la población, para poder conocer los recursos que se debe obtener para destinarlos en la atención de todas esas necesidades. De los ingresos y de su eficiencia en su distribución y gasto, dependerá el desarrollo íntegro de la población.

Debe haber suficientes ingresos adecuadamente seleccionados para que quiénes contribuyen puedan aportar, debiendo existir transparencia en el uso y destino de dichos recursos, que además deben ser eficientemente administrados. Este presupuesto no es exclusivo de nuestro País sino de cualquier comunidad organizada que pretenda desarrollar a su territorio y población.

2. Obligación de las Personas de contribuir para el sostenimiento del Estado

En México, nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), en su artículo 31, fracción IV, establece la obligación de contribuir con los gastos del Estado, ya que dispone que «Son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado, el Municipio y el del Distrito Federal en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes».

En dicho precepto, se establece la obligación de contribuir por los ciudadanos para que el Estado obtenga los recursos necesarios que satisfagan el gasto público, derivándose de tal concepto, el genérico de contribución.

En ese sentido consideramos que las contribuciones, son todos aquellos recursos establecidos por el Estado en uso de sus facultades, limitadas por los derechos de los ciudadanos, y que ingresan a las arcas de la Nación para satisfacer el gasto público; por lo que son prestaciones obligatorias exigidas por el Estado en su calidad de imperio, para atender las necesidades de la población y realizar sus fines políticos, económicos y sociales, contribuciones las cuales se limitan por los principios de legalidad y por la manera proporcional y equitativa en que éstas se establezcan por quienes tienen facultades para ello.

Derivado de lo anterior, la Constitución indica que las contribuciones sean establecidas en ley y que sean proporcionales, es decir, que comprendan por igual, y de la misma manera,

a todos los individuos sin excepciones, quienes se encuentren colocados en la misma situación o hecho gravado, que aporten, y que cada contribuyente (persona) pague de conformidad a su capacidad contributiva, en proporción a su riqueza o fuente de la misma; y equitativa, que se aplique por igual, en el entendido que existen diversas capacidades de los contribuyentes, aplicando un principio general de «tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales».

3. Principios Teóricos de las Contribuciones

Es común denominador de los países, el que los ingresos obtenidos por el Estado deban atender a ciertos principios que se han venido estudiando desde cuando menos el siglo XV, y que han sido orientadores de la forma justa en que las contribuciones pueden establecerse e imponerse a los ciudadanos. Ya desde la época de la revolución industrial empiezan a surgir pensadores que estudian a los impuestos, no a las contribuciones, dando una serie de directrices en la forma en que pueden ser aplicados para beneficio de la comunidad y del Estado, y los resultados que de estos se puedan esperar. Estos, debiendo limitarlos para que no exista un poder autoritario que los imponga, sino un gobierno que atienda a las capacidades y a las necesidades de la población. Hasta nuestros días existen una serie de principios que se han venido estableciendo y que subsisten, los cuales han orientado a las Naciones en cuanto a la forma de elegir los actos que se graven, así como la selección de fuentes de ingresos, sin dejar de lado el que éstas deban ser racionales para no acabar con la fuente misma de ingresos del propio Estado. Tenemos una serie de principios que adelante precisamos, partiendo de la base de que estos se aplican a los impuestos, en razón de que solo existían estos. En la actualidad estos principios son de aplicación a todas las contribuciones.

A. Principios de Adam Smith

a) Principio de Justicia

«Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una porción

lo más cercana posible a sus respectivas capacidades»³, es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o el menosprecio de esta máxima depende lo que se llama, la equidad o falta de equidad de los impuestos.

Es decir, que existirá igualdad en la tributación si el deber de los habitantes de contribuir al sostenimiento del gobierno se cumple en la medida más cercana a sus respectivas capacidades económicas. De lo contrario, el resultado sería la injusticia en la imposición, práctica nada saludable en un sistema tributario por la inconformidad que despierta en el contribuyente.

Este principio requiere de la unidad entre la generalidad y la uniformidad de las contribuciones; 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, es decir, que cualquier persona que se ubique a la hipótesis normativa deberá contribuir; como excepción, solo deberán eximirse a aquellas personas que carezcan de capacidad contributiva o dicho en palabras de Adam Smith, 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; es decir, «que todos los individuos debemos pagar impuestos, por lo que nadie puede estar exento de esta obligación. La única excepción será la falta de capacidad contributiva»⁴.

La capacidad económica es diferente de la contributiva, en la medida en que aquella solo comprende ingresos y no los gastos necesarios para la obtención de los mismos.

Que el impuesto sea uniforme significa, en principio, que todas las personas sean iguales frente al tributo.

Sobre este punto, John Stuart Mill señala, que debe tomarse en cuenta la Teoría del sacrificio, la cual implica que, si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que le corresponde pagar a cada una será también distinta, y estará en relación con el sacrificio que significó la percepción. Por ello se dice, entonces que, el

³ SMITH, Adam, *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las Naciones*, Distrito Federal, Fondo de Cultura Económica, 2002. Décima segunda reimpresión de la segunda edición, p.726.

⁴ *Idem.*

impuesto será uniforme si la ley trata igual a las personas en situaciones iguales, y desigual en situaciones desiguales. Así entonces:

[...] todos los contribuyentes deben ser iguales frente al impuesto, lo cual se logra con base en dos criterios: la capacidad contributiva, que es la posibilidad económica de pagar un impuesto, como criterio objetivo; y la igualdad de sacrificio, que sirve para repartir equitativamente los impuestos y señalar cuotas de gravamen para cada fuente de ingresos.⁵

Esto ha sido considerado por nuestros Tribunales en la siguiente Tesis de Jurisprudencia:

*PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.*⁶ El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado, en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada

⁵ MILL, John Stuart, *et. al.*, *American State papers The Federalist «On liberty. Representative. Governmet. Utilitarianism»*, Great Books of the western world, No. 43°, The University of Chicago, Chigago, Encyclopaedia Britannica, INC., 1952, Primera edición, p.473.

⁶ Jurisprudencia Núm. 389728, Pleno, Séptima Época, Apéndice de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Materia Constitucional, Tesis 275, p. 256.

caso el impacto sea distinto, no solo 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. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula. (Tesis 275)

b) Principio de Generalidad

Es decir, que todos deben pagar impuestos, o en términos negativos, que nadie debe estar exento de la obligación de pagar impuestos. Sin embargo, no debe entenderse en términos tan absolutos esta obligación, si no limitada por el concepto de capacidad contributiva.

En ese sentido, todas las contribuciones se deben cobrar con base en la capacidad contributiva de la persona, para obtener ingresos de quienes puedan y redistribuirlos para combatir la pobreza, ya que no tiene la misma capacidad contributiva un comerciante, que un empresario o un profesionalista, sin embargo, todos tienen la obligación de pagar al Estado las contribuciones establecidas, diseñadas a través de las políticas públicas, de esta forma nadie quedaría exento del pago de las contribuciones.

c) Principio de Uniformidad del Impuesto

Esto es, que todos sean iguales frente al impuesto. Existen dos criterios para lograr la uniformidad del impuesto. Uno objetivo y otro subjetivo, que combinados, dan el resultado

correcto: la capacidad contributiva, como criterio objetivo; la igualdad de sacrificio, como criterio subjetivo.

Para reforzar dicho principio resulta aplicable la siguiente Tesis de Jurisprudencia:

IGUALDAD. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL DE ESTE PRINCIPIO.⁷ El derecho fundamental a la igualdad instituido por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no pretende generar una igualdad matemática y ciega ante las diferentes situaciones que surgen en la realidad, sino que se refiere a una igualdad de trato ante la ley. Si bien el emisor de la norma puede prever situaciones fácticas que requieren un trato diferente, éste debe sustentarse en criterios razonables y objetivos que lo justifiquen, sin dejarlo al capricho o voluntad del legislador. Además, la igualdad designa un concepto relacional y no una cualidad intrínseca, ya que es una relación que se da al menos entre dos personas, objetos o situaciones, y siempre es resultado de un juicio que recae sobre una pluralidad de «términos de comparación», los cuales, así como las características que los distinguen, dependen de la determinación por el sujeto que efectúa dicha comparación, según el punto de vista del escrutinio de igualdad. Así, la determinación del punto desde el cual se establece cuándo una diferencia es relevante será libre más no arbitraria, y sólo a partir de ella tendrá sentido cualquier juicio de igualdad. (Jurisprudencia Núm. 2012602)

d) Principio de Certidumbre

Significando que debe de ser perfectamente clara la causa y los actos que generan un impuesto, así como el tipo y la forma en que se deben pagar las contribuciones, precisando cuando menos, elementos tales como el objeto, los sujetos del mismo, la base, la tasa y la fecha en que se debe pagar la contribución. El propósito del mismo es evidente, no dar margen a la arbitrariedad de quienes tienen la obligación y facultad de recaudar las

⁷ Jurisprudencia Núm. 2012602, Décima Época, Primera Sala, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 34, septiembre de 2016, Tomo I, Materia Constitucional, Tesis 1a./J. 46/2016 (10a.), p. 357.

contribuciones. Sostiene Adam Smith, y creemos con justa razón, que cualquier margen para la arbitrariedad, así sea menor, puede ser más perjudicial, incluso que un impuesto injusto, por la simple y sencilla razón de que la falta de certeza da margen a la discreción de la autoridad en la forma y tiempos en que se cobra la contribución.

El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha del pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claras y patentes para el contribuyente como para cualquier otra persona. Cuando esto no ocurre todos los que están sujetos al impuesto se encuentran más o menos a merced del recaudador, que puede recargar al contribuyente, o arrancarle por miedo a tal recargo algún regalo o propina. La inseguridad del impuesto estimula toda insolencia y favorece la corrupción de una categoría de personas que son por naturaleza impopulares, incluso cuando no son insolentes o corrompidos. La certeza de lo que cada individuo debe pagar en cuestión de impuestos es asunto de importancia tal que cree, y lo prueba la experiencia de todas las Naciones, que la importancia de un notable grado de desigualdad no es un mal tan grande como la de un grado pequeñísimo de incertidumbre⁸.

En suma, todo impuesto debe poseer elementos esenciales para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad. Los elementos esenciales del tributo se han considerado en la actualidad que son: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, y época de pago, así como la determinación de las causas de infracción y las sanciones aplicables a las mismas. El impuesto que cada individuo debe pagar debe ser claro para el contribuyente y para todas las demás personas que pueden o no tener capacidad contributiva.

La certidumbre entonces se refiere a la certeza y precisión con la cual las normas tributarias deben de ser redactadas, ya que el contenido de éstas sustenta la certeza y evita las arbitrariedades ocultas.

Este principio resulta de gran importancia a considerar por el legislador, en quien se deposita la responsabilidad inicial de aplicar y observar adecuadamente este principio. En su competencia está el impedir que a través de la facultad reglamentaria que ejerza el Ejecutivo se alteren los elementos antes mencionados en perjuicio de la certeza o la seguridad jurídica del contribuyente. Evitando, además, los subsecuentes actos arbitrarios por parte de la

⁸ SMITH, Adam, *Op. Cit.*, pp.727-728.

Administración Pública. Es decir, se busca que a través de este principio el sujeto pasivo de la relación tributaria tenga certidumbre en cuanto a los elementos esenciales del impuesto.

El principio de «Certidumbre» o «Certeza» se constituye de tres puntos básicos, y que según Arrijo Vizcaíno⁹, son:

1. Todos los elementos de las contribuciones deben estar establecidos en la ley con certeza y precisión.
2. Debe utilizarse un lenguaje claro, llano e inteligible; de manera que no solo el contribuyente sino cualquier persona sea capaz de entender.
3. El desacato a este principio provoca problemas como la corrupción y altanería de los funcionarios públicos.

Nuestros Tribunales han considerado en tesis de jurisprudencia acerca de la certeza que¹⁰:

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y, está además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está

⁹ ARRIJO VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Distrito Federal, Themis, 2001, segunda reimpresión a la décima quinta edición, pp.216-220.

¹⁰ Jurisprudencia Núm. 232797, Séptima Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación, Volumen 91-96, Primera Parte, Materias Constitucional y Administrativa, p. 173.

encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles. (Jurisprudencia Núm. 232797)

e) Principio de Comodidad

Por éste es necesario que, frente a la natural omisión de los ciudadanos por entregar parte de su patrimonio al Estado, se debe buscar que la forma de pago y la época en que se realice el mismo, no pongan obstáculos adicionales para pagar la contribución. Debiendo buscar otorgar facilidades para que el contribuyente pueda pagar cuando le sea más fácil realizar el pago. No solo eso, sino incluso debiendo permitir que el pago se realice por cualquiera de los medios al alcance del contribuyente. Tanto por lo que hace a la forma como por cuanto hace al medio.

Por cuanto hace a la forma, en los casos en que el contribuyente no tenga forma de pago a través de la moneda, pudiendo incluso pagar con bienes en especie que le permitiría cumplir

con sus obligaciones. En este caso, si la autoridad considera como ingreso todos los bienes del contribuyente no solo en dinero sino también en especie, en forma equitativa debería permitírsele el pago de esta manera.

Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en la que es más probable que convenga su pago al contribuyente, cuando tenga los recursos que se generan por esa actividad. Así, un impuesto que deriva de propiedades al otorgarlas en arrendamiento, por lo general sería más conveniente el pago del impuesto cuando se le pagan dichas rentas, pues dispone de los medios para pagarlo. Los impuestos sobre perecederos o por artículos de lujo, los paga en último término el consumidor y, por lo general, es una forma conveniente para él. Éstos los paga poco a poco y a medida que compra los géneros. Como está en libertad de comprarlos o no, si esos impuestos le ocasionan inconveniente, serían por voluntad propia.

En este caso el legislador tiene a su cargo la tarea de facilitar al contribuyente la forma del entero del impuesto. Aligerando de cierta forma el sacrificio que significa para el particular el hecho de pagar contribuciones. Esto a través del establecimiento de fechas y períodos de pago que de acuerdo al impuesto de que se trate, resulten más benéficas para el contribuyente, logrando con ello facilitar su pago e incrementar la recaudación y disminuir la evasión fiscal.

Sin embargo, el alcance de este principio va más allá del simple establecimiento de fechas y épocas de pago que resulten óptimas para el contribuyente. Además, toma en cuenta los aspectos relacionados con el procedimiento de pago, lo cual implica explicar los lugares y la forma en donde deberá llevarse a cabo el pago.

Actualmente las autoridades fiscales han observado algunas de estas características, estableciendo el programa de «facilidades a los contribuyentes», que permite cumplir con el pago de las contribuciones en Instituciones Bancarias, así como el pago en establecimientos comerciales, y ahora incluso se ha incursionado, en el mundo moderno, en la declaración y pago por vía de medios electrónicos. Cuya problemática se da porque no todas cuentan con acceso a estos sistemas.

Otro aspecto que justifica en parte la evasión fiscal del contribuyente, es el hecho de que los documentos que debe presentar al momento del entero del impuesto resultan complicados.

A través de la simplificación de declaraciones y de la emisión de formularios que resulten más sencillos para que el sujeto pasivo cumpla con su obligación tributaria, deberá provocar un mayor y mejor cumplimiento.

Así entonces, los aspectos que trata este principio, según Arrijo Vizcaíno¹¹, son:

1. La elección de fechas y períodos o épocas de pago que resulten las más propicias y ventajosas para el contribuyente.
2. La designación de lugares adecuados para el pago de las contribuciones, en donde, el contribuyente sea tratado con amabilidad; así como la instauración de mecanismos que permitan una mayor facilidad en el entero del impuesto.
3. Por último, en acato a este principio, la documentación que el contribuyente deberá presentar al efectuar el entero de las contribuciones a su cargo, tales como formularios y declaraciones de impuestos, será redactada de manera clara y sencilla.

La contabilidad electrónica recientemente instaurada en nuestro País, supuestamente tiene el propósito de simplificar y eficientar, sin embargo, como se dijo, el inconveniente es que no todos los contribuyentes cautivos y aquellos que puedan incorporarse, tienen acceso a estos sistemas electrónicos. Este tránsito hacia esta nueva forma de realizar declaraciones y pago de contribuciones puede tener este gran problema.

f) Principio de Economía

También conocido como de eficiencia administrativa, implica que en la recaudación de la contribución se eviten gastos excesivos, sea en personal, infraestructura etc., permitiendo que la mayor parte de lo recaudado llegue a su destino final. Ésta es una de las formas en que existe o puede darse la ineficiencia, habiendo otras también que provocan el mismo efecto, como lo puede ser la actitud de las personas facultadas para ello al recaudar contribuciones, que se puede dar de diversas maneras, como la posible sugerencia para reducir el pago a través de diverso estímulo, o bien lo contrario, las posibles consecuencias mayores a las que debiera, por una posible conducta sancionable por la ley. Casos ambos en que el monto de la contribución no llegue al destino deseado, ésta se desvía a favor de otras personas¹².

¹¹ ARRIJO VIZCAÍNO, Adolfo, *Op. Cit.*, pp.221-224.

¹² En *The United Kingdom* se les denomina oficiales y en México se les llama funcionarios o encargados.

Desafortunadamente entendemos que por las actuales características de las contribuciones en casi todos los países, por su complejidad y la necesidad de personal capacitado, esto hace que sea necesario el contar con un aparato gubernamental y con un número necesario de personal que provoca en muchos de los casos, exceso de personal y de gasto público ineficiente.¹³

Todo impuesto debe planearse de modo que la diferencia de lo que se recauda y de lo que ingresa en el tesoro público del Estado, sea lo más pequeña posible.

En el Libro V de su obra, «La Riqueza de las Naciones», Adam Smith formuló cuatro principios fundamentales de los impuestos que, por su acierto, continúan comentándose e inspirando a la legislación moderna, y no obstante que datan de hace tres siglos, generalmente son respetados y observados. «Los impuestos pueden sacar o impedir que entre en los bolsillos de la población, una cantidad mucho mayor de la que hacen ingresar en el tesoro público [...]».¹⁴

El principio 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 mayor posible. Einaudi, señala que cuando el costo de la recaudación excede el 2% del rendimiento total del impuesto, éste es incosteable.¹⁵

En términos generales se indica, a través de este principio, que deberá tratarse que la recaudación de los ingresos estatales no se vuelva una situación incosteable o que denote ciertas características relativas a la incosteabilidad. En otras palabras, que «[...] toda contribución debe planearse de modo que la diferencia de lo que se recauda sea superior a lo que se gasta en su administración, control y recaudación»¹⁶.

¹³ En México el costo del sistema fiscal es uno de los más elevados para la recaudación de impuestos, de acuerdo con un estudio de la *OECD*, por cada cien unidades de recaudación se requieren 1.17 unidades en costo, mientras que en *United Kingdom* es de 0.83 por cada cien unidades. La recaudación del Impuesto sobre la Renta como porcentaje del PIB es de casi 6%, esto resultando de varios factores, la complejidad del sistema, las distintas autoridades que recaudan contribuciones, la transparencia en el gasto y la certeza jurídica. <<https://www.weforum.org/pdf/GCR09/GCR20092010fullreport.pdf>> [21-junio-2017].

¹⁴ SMITH, Adam, *Op. Cit.* p.468.

¹⁵ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Distrito Federal, Porrúa, 1989, Novena edición, p. 46.

¹⁶ SMITH, Adam, *Op. Cit.* p.728.

La inobservancia de este principio redundaría en la violación a los motivos que justifican la existencia de la relación jurídico-tributaria, ya que ésta nace con la finalidad de que el Estado perciba los recursos, que posteriormente habrán de ser devueltos a los ciudadanos en forma de servicios públicos. Efectuando así además una mejor redistribución de la riqueza. De forma que, si el costo de la recaudación de las contribuciones supera el producto obtenido por la misma, no habrá manera de efectuar esa devolución de ingresos a la sociedad a través de los servicios que presta el Estado. Eliminando por tanto el motivo o causa que justifique la relación jurídico-tributaria.

Debe considerarse como parte de ese costo gubernamental en la recaudación de las contribuciones, las cantidades que deja de recaudar, porque no las detecta o porque simplemente es ineficiente en la recaudación. En un estudio de la Universidad de las Américas de Puebla (UDLAP) de 2017, nos indica que se estima que existe una recaudación potencial que se evade del 35% en 2004 por Impuesto al Valor Agregado (IVA), y del 49.29% en Impuesto sobre la Renta (ISR), mientras que en 2015 se redujo ésta en IVA al 19.43% y en Renta en 25.60%¹⁷ (ver tabla 1); mientras tanto la tasa de evasión en Reino Unido es del 34.4 billones de libras, significando esto importantes recursos que dejan de obtenerse.

Tabla 1. Tasas de evasión de IVA e ISR
Como porcentaje de la recaudación potencial

Año	Tasa de evasión del IVA	Tasa de evasión del ISR
2004	35.05%	49.29%
2005	33.61%	49.41%
2006	27.69%	44.68%
2007	30.37%	39.34%
2008	24.88%	41.71%
2009	32.15%	47.53%
2010	27.89%	44.81%
2011	31.94%	39.82%
2012	31.15%	40.17%
2013	29.08%	37.97%
2014	21.75%	37.28%
2015	19.43%	25.60%

Fuente: INEGI, SHCP y cálculos propios

Actualmente, la tecnología desempeña un papel de gran importancia respecto de este principio de economía de las contribuciones ya que, a través de sistemas de programación y

¹⁷ Universidad de las Américas Puebla, Evasión del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto sobre la Renta, Puebla, pp. 4 y 5 <http://www.sat.gob.mx/administracion_sat/estudios_evasion_fiscal/Documents/IVA_ISR_%20DEFINITIVO.pdf> [21-junio-2017].

computación se logra un sistema recaudatorio eficiente y económico para el Estado y en algunos casos para el contribuyente, cuando tienen disponibilidad de estos recursos. En México, en un reciente estudio se dice el 57.4%¹⁸ para el 2016, sin embargo, se redujo en 2017 al 49% de la población que tiene acceso a internet, lo que significa que casi la mitad se encuentra imposibilitados de acceder a estos sistemas.

Al respecto Arrijoa Vizcaíno señala que la actividad recaudatoria no debe ser vista nunca como posible fuente de empleos¹⁹. Ya que de ser así se violaría este principio y además se destruiría la razón de ser de la relación jurídico tributaria; puesto que un exceso de empleados al servicio de esta actividad, implica un mayor costo de recaudación y por ende un sistema tributario incapaz de sostenerse a sí mismo, es decir: «antieconómico».

g) Causales que convierten en Antieconómico un Impuesto

El hecho de que un impuesto llegué a considerarse como injusto o antieconómico, no solo provoca la disminución en la captación de ingresos para el Estado. Además, resulta desalentador para la población en el desarrollo de actividades como: trabajo, ahorro y productividad. En consecuencia, lejos de acceder a la riqueza el Estado, lo que se logra es establecer un ambiente propicio para el empobrecimiento del mismo. Por tanto, el estudio de estas causas resulta de gran importancia en la política fiscal, ya que a través de ella se establecen las directrices que cada Estado habrá de seguir en la obtención y utilización de recursos.

Respecto de este principio, Adam Smith²⁰ señala cuales son las cuatro causas por las que se califica de antieconómico un impuesto:

1. El empleo de un gran número de funcionarios para el cobro de los impuestos. Supuesto que resulta perjudicial, pues con la sola nómina de los mismos se va la mayor parte del

¹⁸ Instituto Nacional de Estadística y Geografía, *Estadísticas a Propósito del Día Mundial de Internet (17 De Mayo)*, 13 de mayo de 2016. <http://www.inegi.org.mx/saladeprensa/aproposito/2016/internet2016_0.pdf> [21 de junio de 2017].

¹⁹ ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo, *Op. Cit.* p.226.

²⁰ SMITH, Adam, *Op. Cit.* p.468.

producto recaudado con motivo del impuesto. Es decir, que la retribución de dichos funcionarios, puede convertirse en una contribución adicional para el contribuyente.

2. Los impuestos opresivos a la industria. Ya que son aquellos que desaniman al sector inversionista, tanto nacional como extranjero. Obviamente esto implica un impedimento para la creación de fuentes de empleo.
3. Las confiscaciones y penalidades. Ambas establecidas con la finalidad de limitar la evasión fiscal. Aunque estas medidas van dirigidas exclusivamente al ente evasor, también la población sufre indirectamente sus efectos. Debido a que, con la ruina de aquél, se elimina automáticamente la posible inversión de su capital. Evitando así el surgimiento de nuevas fuentes de trabajo y con ello el benéfico que implicaría para la comunidad.
4. Las visitas y fiscalización por parte de los recaudadores, ya que la mayoría de las veces hacen que resulten molestas para el contribuyente, puesto que a través de ellas se le victimiza, haciéndolo blanco de opresiones por parte del visitador.

B. Principios Constitucionales de las Contribuciones

Del artículo 31 de la CPEUM, en su fracción IV, se desprenden una serie de derechos humanos y principios que se mencionan y de los cuales se analiza su problemática respecto de los contribuyentes, principalmente en lo referente al derecho de legalidad y de los principios de equidad y proporcionalidad.

a) Legalidad

La legalidad se resume en el aforismo «*nullum tributum sine lege*», que se traduce en la necesidad de que el impuesto, para que sea válido, debe estar consignado siempre en una ley.

El autor Arrijo Vizcaíno²¹ menciona que este principio obedece a los dos siguientes enunciados:

²¹ ARRIJO VIZCAÍNO, Adolfo, *Op. Cit.* pp.267-268.

1. La autoridad hacendaria, ni ninguna otra autoridad, puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.
2. Los contribuyentes solo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.

Nuestros Tribunales han explicado esto con las siguientes tesis de jurisprudencia:

*LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL EN RELACIÓN CON LA BASE GRAVABLE DE LAS CONTRIBUCIONES.*²² *La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de legalidad tributaria, contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que los tributos se prevean en la ley y, de manera específica, sus elementos esenciales, para que el sujeto obligado conozca con certeza la forma en que debe cumplir con su obligación de contribuir a los gastos públicos y no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras. En tal sentido, para verificar si determinada prestación pública patrimonial viola el mencionado principio por considerar que su base gravable no está debidamente establecida, debe partirse del análisis de la naturaleza jurídica de la contribución relativa, pues si constituye un gravamen de cuota fija puede prescindirse de ese elemento cuantificador del tributo, sin que ello implique una violación al indicado principio de justicia fiscal, al ser la propia ley la que proporciona la cantidad a pagar, por lo que el gobernado conocerá en todo momento la forma en que debe contribuir al gasto público; en cambio, si se trata de un impuesto de cuota variable, debe verificarse que el mecanismo conforme al cual se mide o valora la capacidad contributiva descrita en el hecho imponible, no dé margen al*

²² Tesis Aislada Núm. 2004260, Décima Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXIII, agosto de 2013, Tomo 2, Materia Constitucional, Tesis 2a. LXII/2013 (10a.), p. 1325.

comportamiento arbitrario o caprichoso de las autoridades exactoras, sino que genere certidumbre al causante sobre la forma en que debe cuantificar las cargas tributarias que le corresponden, independientemente de que el diseño normativo pueda infringir algún otro postulado constitucional. (2a. LXII/2013 (10a.))

RENTA. EL ARTÍCULO 48, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, AL UTILIZAR LA EXPRESIÓN "ENTRE OTRAS" PARA EJEMPLIFICAR LO QUE DEBE ENTENDERSE POR DEUDAS, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.²³ La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido el criterio de que el acatamiento al principio de legalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que se establezcan en un acto material y formalmente legislativo todos los elementos que sirven de base para realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con precisión, para evitar el comportamiento arbitrario de las autoridades que participen en su recaudación y generar al gobernado certidumbre sobre qué hecho se encuentra gravado, cómo se calculará la base del tributo, qué tasa o tarifa debe aplicarse, cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo y, en fin, todo aquello que le permita conocer qué cargas tributarias le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra o pretenda ubicarse. Ahora bien, el artículo 48, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1o. de enero de 2002, que señala que para los efectos del artículo 46 de dicha ley "se considerará deuda, cualquier obligación en numerario pendiente de cumplimiento, entre otras: las derivadas de contratos de arrendamiento financiero, de operaciones financieras derivadas a que se refiere la fracción IX del artículo 22 de la misma, las aportaciones para futuros aumentos de capital

²³ Jurisprudencia Núm. 179767, Novena Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XX, diciembre de 2004, Materias Constitucional y Administrativa, Tesis 2a./J. 170/2004, p. 539.

y las contribuciones causadas desde el último día del periodo al que correspondan y hasta el día en el que deban pagarse", no transgrede el citado principio constitucional al utilizar la expresión "entre otras" para ejemplificar lo que debe entenderse por deudas, toda vez que establece en forma general su definición legal al disponer que "se considerará deuda, cualquier obligación en numerario pendiente de cumplimiento", y la enumeración que hace de diversos supuestos es meramente ilustrativa, ya que en el mencionado artículo 48, primer párrafo, se indica un listado de conceptos, haciendo una remisión implícita que el legislador otorga al uso que jurídicamente se da al concepto de deudas; de manera que cualquier contribuyente puede saber en forma clara qué debe entenderse por deudas en los términos de la propia ley, y además está en posibilidad de conocer algunas que puedan considerarse como tales, sin que el legislador esté obligado a definir o establecer todos los presupuestos que eventualmente puedan ajustarse al concepto de deuda, pues las palabras que eligió para definir esta noción general tienen en la misma ley un uso que revela que son de clara comprensión. (2a./J. 170/2004)

De conformidad con lo anterior se observa que nuestros Tribunales dan a conocer la forma en que se debe interpretar la legalidad tributaria, señalando que los tributos para ser validos deben dar certeza por cuanto a los elementos que deben precisar en la norma que se aplica, señalando los sujetos obligados, el objeto que grava, así como la forma y tiempo en que se debe realizar el pago, la base y la tasa son también indispensables, puesto que con ello se otorga certeza y se evita que se den situaciones de arbitrariedad. Lo que sanciona este principio es que se desconozca alguno de los elementos esenciales que impidan al contribuyente conocer los actos que se gravan y las tasas aplicables a estos actos.

b) Principio de Generalidad

Este principio surge de la redacción literal del artículo 31, fracción IV, de la nuestra Carta Magna que indica que «son obligaciones de todos los mexicanos contribuir para los gastos públicos así sea de la Federación, del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que resida

[...]». Flores Zavala²⁴ nos dice que nadie debe estar exento de pagar impuestos. Sin embargo, no debe de entenderse en términos absolutos esta obligación, sino limitada por el concepto de capacidad contributiva, es decir, todos los que tengan alguna capacidad contributiva estarán obligados a pagar impuestos.

Los Tribunales han señalado las siguientes tesis de jurisprudencia:

*PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LOS CRÉDITOS FISCALES OTORGADOS A TÍTULO DE BENEFICIO.*²⁵

El principio de generalidad tributaria se encuentra asociado a la igualdad en la imposición, y constituye un límite constitucional a la libertad de configuración del sistema tributario, traduciéndose en un mandato dirigido al legislador para que, al tipificar los hechos imposables de los distintos tributos, alcance todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde se encuentre. Así, el principio de generalidad tributaria se presenta bajo dos ópticas: la primera, en sentido afirmativo, implica que todos deben contribuir, por lo que corresponde al legislador cuidar que los signos demostrativos de capacidad contributiva sean de alguna forma recogidos en la norma tributaria como supuesto de hecho al que se vincula la obligación de contribuir; la segunda, en sentido negativo, se refiere a la interdicción de todo privilegio o de áreas inmunes al pago de los tributos; esto es, las prerrogativas que permitan la liberación de la obligación deben reducirse a un mínimo y deben justificarse, por lo que está prohibida la exención no razonable de todos los gobernados dotados de capacidad contributiva. Por otra parte, la apreciación afirmativa del principio de generalidad tributaria pone de relieve la necesidad de tutelar el interés del Estado en la percepción de ingresos, que es un interés público encaminado a atender necesidades sociales relevantes con amplio respaldo o tutela constitucional, así como la necesidad de basar la contribución de los

²⁴ FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. Distrito Federal, Porrúa, 1981, vigésima tercera edición, p.134.

²⁵ Tesis aislada Núm. 163769, Novena Época, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXII, septiembre de 2010, Materias Administrativa y Constitucional, Tesis 1a. CVIII/2010, p. 182.

ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos en criterios de solidaridad. En ese contexto y en relación con la apreciación afirmativa del principio de generalidad tributaria, nadie tiene derecho constitucionalmente tutelado a la exención tributaria, y tampoco para contar con un crédito promocional que disminuya la deuda tributaria legalmente causada, por el contrario, todas las personas están bajo los efectos del imperativo que la Constitución General de la República da al legislador de detectar todos los signos demostrativos de capacidad idónea para concurrir al levantamiento de las cargas públicas. Además, del referido principio de generalidad tributaria también se advierte el postulado según el cual las exenciones y el otorgamiento de estímulos fiscales acreditables deben reducirse a un mínimo, si no abiertamente evitarse y, en todo caso, deben poder justificarse razonablemente en el marco de la Constitución Federal. (Tesis 1a. CVIII/2010.)

GENERALIDAD TRIBUTARIA. NATURALEZA JURÍDICA Y ALCANCES DE ESE PRINCIPIO.²⁶ Entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está la obligación de contribuir establecida en el artículo 31, fracción IV, constitucional, resultando trascendente que cuando el legislador define la forma y términos en que ha de concurrirse al gasto público, considere a todas las personas -físicas o morales- que demuestren capacidad susceptible de gravamen, sin atender a criterios como la nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza, etcétera; y, en su caso, que las excepciones aplicables obedezcan a objetivos de política general, sociales o culturales considerados de ineludible cumplimiento. Así, el principio de generalidad tributaria se configura como la condición necesaria para lograr la igualdad en la imposición y como un mandato dirigido al legislador tributario para que al tipificar los hechos imposables de los distintos tributos agote, en lo posible, todas las

²⁶ Tesis aislada, Núm.168127, Novena Época, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIX, enero de 2009, Materias Constitucional y Administrativa, Tesis 1a. IX/2009, p. 552.

manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde ésta se encuentra. Ahora bien, dicho principio se presenta bajo dos ópticas: la primera, en sentido afirmativo, implica que todos deben contribuir, por lo que corresponde al legislador cuidar que los signos demostrativos de capacidad de alguna forma se plasmen en una norma tributaria como supuesto de hecho al que se vincula la obligación de contribuir; de manera que nadie tiene un derecho constitucionalmente tutelado a una exención tributaria, lo cual no implica que no habrá excepciones, considerando que la causa que legitima dicha obligación es la existencia de capacidad idónea para tal fin. La segunda óptica, en sentido negativo, se refiere a la prohibición de privilegios o áreas inmunes al pago de tributos, quedando prohibida la exención no razonable a los dotados de capacidad contributiva; de ahí que las exenciones -y, en general, las formas de liberación de la obligación- deben reducirse a un mínimo, si no abiertamente evitarse y, en todo caso, deben justificarse razonablemente en el marco constitucional, pues debe reconocerse que este postulado puede ser desplazado o atenuado, como medida excepcional, ante la necesidad de satisfacer otros objetivos constitucionalmente tutelados, adicionalmente al que ordinariamente corresponde a los tributos, es decir, la recaudación de recursos para el sostenimiento de los gastos públicos. Resulta conveniente precisar que lo señalado tiene primordial aplicación tratándose de impuestos directos que gravan la renta obtenida por las personas, dado que las exenciones tributarias pueden obedecer a lógicas completamente diferentes en otras contribuciones. (Tesis 1a. IX/2009)

c) Principio de Obligatoriedad

El principio de obligatoriedad, se refiere a que «toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma ley establezca»²⁷.

²⁷ ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo, *Op. Cit.*, p.250.

Los Tribunales han señalado dicho principio en la siguiente tesis de jurisprudencia:

*DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA.*²⁸ *Conforme al principio de generalidad tributaria, cuando una persona reúne las condiciones relativas a la obligación de contribuir al gasto público, debe tributar sin importar cuál sea su sexo, nacionalidad, edad, naturaleza jurídica, categoría social o preferencia ideológica, entre otros criterios; sin embargo, afirmar que todas las personas deben contribuir no implica que no habrá excepciones, ya que la causa que legitima la obligación tributaria es la existencia de capacidad idónea para tal fin, parámetro que debe entenderse vinculado con lo que se ha denominado "mínimo vital" o "mínimo existencial", y que se ha establecido en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación como una garantía fundada en la dignidad humana, configurada como el requerimiento de que los individuos tengan como punto de partida condiciones tales que les permitan desarrollar un plan de vida autónomo, a fin de facilitar que los gobernados participen activamente en la vida democrática. En ese sentido, cuando el legislador reconoce un nivel de renta o patrimonio -o, de ser el caso, alguna definición de consumo- que debe liberarse de la obligación tributaria, no se configura una excepción real al principio de generalidad, pues debe admitirse que las personas cuyos niveles de ingreso o patrimonio apenas resultan suficientes para subsistir no deberían verse conminadas a aportar cantidad alguna a título de contribuciones, pues ello sólo agravaría su ya precaria situación, lo cual no es la intención de una obligación fundada en un deber de solidaridad entre los gobernados. Con base en lo anterior, puede afirmarse que la exclusión de la imposición al mínimo vital permite cumplir con el principio de generalidad, al posibilitar que todas las personas contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos, excepto aquellas que, al no contar con un*

²⁸ Tesis aislada, Núm. 168160, Novena Época, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIX, enero de 2009, Materias Constitucional y Administrativa, Tesis 1a. X/2009, p.547.

nivel económico mínimo, deben quedar al margen de la imposición. (Tesis 1a. X/2009)

d) Principio de vinculación con el Gasto Público

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público; sin embargo, Gabino Fraga²⁹ explica que existen ciertas dificultades para precisar en términos preciso, lo que deba entenderse por gasto público, pues aunque ellos se encuentran señalados en el presupuesto de egresos, la formulación de éstos, supone que previamente han resuelto el problema, definir las necesidades de la población. Gabino Fraga cree que por gastos públicos debe entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva quedando, por tanto, excluidos de su comprensión los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual.

Flores Zavala por su parte menciona que «por gasto público debe entenderse todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad legal»³⁰.

Los Tribunales han señalado las siguientes tesis de jurisprudencia:

TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS. EL HECHO DE QUE LOS INGRESOS RECAUDADOS CON MOTIVO DEL PAGO DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ES FEDERAL, SE DESTINEN A CUBRIR EL GASTO PÚBLICO DE LOS ESTADOS O MUNICIPIOS, NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.³¹ La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis 2a. CLXX/2000, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, diciembre de 2000, página 434, con el rubro: "COORDINACIÓN FISCAL

²⁹ FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, México, Porrúa, 2001, p. 326.

³⁰ FLORES ZAVALA, Ernesto, *Op. cit.*, p.211.

³¹ Jurisprudencia, Núm. 174168, Novena Época, Segunda Sala de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, septiembre de 2006, Materias Constitucional y Administrativa, Tesis 2a./J. 128/2006, p.309.

ENTRE LA FEDERACIÓN Y LOS ESTADOS. EVOLUCIÓN DE SU REGULACIÓN AL TENOR DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS DE 5 DE FEBRERO DE 1917 Y SUS REFORMAS.", estableció que a partir de la reforma constitucional de 24 de octubre de 1942, se modificó el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal entre la Federación y las entidades federativas, fragmentándose la regulación constitucional de la facultad legislativa del Congreso de la Unión al normarse su distribución entre dichos niveles de gobierno, de manera general en la fracción X del artículo 73 de la Constitución Federal, y de forma específica en su fracción XXIX, marco que sirve de sustento al sistema que, en sede constitucional, rige la coordinación fiscal entre la Federación y las entidades federativas. En ese contexto, el hecho de que los ingresos recaudados por el pago del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos se destinen a cubrir el gasto público de los Estados o Municipios, a pesar de ser un impuesto federal, no contraviene el principio de destino al gasto público consagrado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, pues la misma Norma Suprema permite que los ingresos de la Federación obtenidos por vía de contribuciones se distribuyan a través del mencionado Sistema; además, conforme al último precepto constitucional citado, el destino al gasto público significa sufragar necesidades colectivas que el Estado tiene obligación de cubrir, independientemente de que se trate de la Federación, de las entidades federativas o de los Municipios. (2a./J. 128/2006)

La Constitución mexicana establece los límites y derechos de la actuación del Estado en materia de recaudación y de la forma en que los particulares deben de aportar recursos para financiar el gasto público.

En ese sentido debemos señalar que existen derechos constitucionales, pero también principios a nivel constitucional que regulan estas actividades. La diferencia entre ambos es que en un caso necesariamente deben ser observados por las autoridades, mientras que los principios son reglas a seguir, pero no vinculantes, por lo que en aras del bien común pueden ser inobservados. Esto en muchas ocasiones hace que se pierda de vista la Teoría que por

casi trescientos años se ha venido formando sobre esta necesidad de observar los principios por diversos estudiosos de la materia, tanto en México como en el extranjero.

Los derechos constitucionales, que estamos ciertos de su existencia, son que la contribución sea establecida por alguna de las autoridades competentes para ello, debiendo tener como destino el gasto público.

Son principios aquellos que indican que las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas, y nuevamente decimos que es un principio el que estas contribuciones estén establecidas en ley.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) es la única autoridad competente en el País para decidir si una norma de carácter fiscal está o no ajustada a la Constitución o a las leyes que determinen su legalidad.

Vale la pena señalar que inicialmente la Corte consideró que la materia de contribuciones no era de su competencia, afirmando que eso correspondía a los Poderes públicos del Estado, específicamente al Legislativo Federal. En esta resolución conocida como Tesis de Vallarta, resuelta con motivo de un amparo promovido en 1879, Vallarta consideró facultad exclusiva del legislador para fijar tanto los gastos del Estado como para aprobar tributos, en consecuencia, el legislador sin restricción alguna podía ejercitar la soberanía impositiva para cubrir las necesidades del tesoro público. Admitiendo como única garantía protectora del contribuyente la estructura misma del Gobierno, y como el Legislativo estaba constituido por representantes del Pueblo, con ello suponía está a salvo de impuestos injustos y onerosos.³²

Fue hasta el año de 1929 en que la Corte resolvió un asunto de Hilados y Tejidos en que por primera ocasión determinó que tenía competencia para ello, siempre y cuando, la norma estuviera apartada de la Ley o el Legislativo se excediera en sus facultades. Tal y como se desprende de la siguiente Tesis de Jurisprudencia:

*IMPUESTO SOBRE VENTAS DE PRIMERA MANO, A LOS HILADOS Y TEJIDOS.*³³ *El inciso (X) del artículo 252 de la Ley Federal del Timbre adicionado por Decreto de 9 de junio de 1926, dice: "No causan la contribución*

³² Revista de Administración Pública, p. 6. <http://www.inap.mx/portal/images/REVISTA_A_P/rap_11_1959.pdf> [23-agosto-2017].

³³ Tesis aislada, Núm. 336853, Quinta Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXXVII, Materia Administrativa, p.1695.

federal: los enteros que se hagan en las Oficinas Recaudadoras de los Municipios autorizados por los Gobiernos de los Estados, como ingresos propios de los Municipios, sobre : "I. Ventas de primera mano de hilados y tejidos"; aquí, claramente, expresa el legislador, al establecer la exención, que la contribución federal se deja de causar sobre ventas de primera mano de hilados y tejidos. El inciso Y), adicionado por Decreto de 11 de agosto de 1926, ordena: " No causan la contribución federal: los enteros en las Oficinas Recaudadoras del Distrito y Territorios Federales, por concepto de pago de los mismos sobre: I Producción de Hilados y Tejidos"; aquí el legislador precisa, claramente, que la exención obrará en los casos de impuesto que gravaren la producción de hilados y tejidos. Y en el inciso Z), adicionado por el Decreto de 11 de agosto de 1926, dispone que: "No causan la contribución federal en las Oficinas Recaudadoras, por concepto de ingresos propios sobre: I. Ventas de primera mano de hilados y tejidos", determinando, también que la exención era sobre impuesto que gravasen ventas de primera mano de hilados y tejidos. De manera que cuando el legislador ha querido eximir del pago de las contribuciones federales, los enteros que se hagan a los Municipios, Distrito y Territorios Federales, por impuesto sobre ventas de primera mano, o producción de hilados y tejidos, así lo ha dicho clara y expresamente, por lo que no hay razón alguna, lógica ni jurídica, para determinar, como lo hace una Circular girada por la Dirección General del Timbre, que el legislador quiso realmente eximir del pago de la contribución federal, los impuesto de los Estados, sobre hilados y tejidos, únicamente cuando gravasen las ventas de primera mano o la producción; pues si tal hubiere sido el propósito del legislador, nada le hubiera impedido declararlo expresamente, como lo hizo en las demás disposiciones examinadas por lo que dicha Circular, lejos de interpretar la disposición fiscal que trato de aclarar, la modifica, y tal función queda fuera de sus facultades constitucionales pues sólo el legislador está capacitado constitucionalmente, para reformar la ley; por lo que las reformas que por vía de circulares para la aplicación de la ley, emiten las autoridades fiscales, no pueden tener eficacia jurídica de ninguna naturaleza. (336853)

Otras tesis de importancia que se dieron en aquellas épocas fueron, la relativa al amparo promovido por Aurelio Maldonado contra el cobro de un impuesto predial resuelto el 20 de octubre de 1925, en ésta, pese a negar el amparo, en uno de los considerandos señaló en relación a la posibilidad de que el Poder Judicial pudiera analizar los conceptos de proporcionalidad y equidad, admitió que la jurisprudencia a esa época influida por las ideas de Vallarta, ha sostenido que los requisitos de proporcionalidad y equidad del artículo 31, los establece la Constitución a manera de simple consejo para los legisladores, lo cual es inadmisibile. El remedio, se afirma, no puede estar en las selecciones, como lo había sostenido Vallarta, y en vista de ello, es conveniente modificar la jurisprudencia de la Corte, estableciendo a hora que sí está capacitado el Poder Judicial para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo en cada caso especial, cuando aparezca a los ojos del Poder Judicial que el impuesto es exorbitante y ruinoso, o porque se ha excedido el Poder Legislativo en sus facultades constitucionales.³⁴

A partir de esas fechas, la Corte fue tejiendo y dando forma al sistema fiscal que debe imperar en nuestro País, dando criterios por cuanto hace a la legalidad tributaria, a la proporcionalidad y equidad, y finalmente, los casos en que debe estimarse que los ingresos por contribuciones están destinados a los gastos públicos.

La claridad con que se dieron poco a poco ciertos criterios que llegaron a constituir jurisprudencia, por un lado, y por otro, las distintas formas en que se han establecido las contribuciones que han ido variando en cuanto a su selección y su forma de aplicación, podemos decir ahora que, cada contribución tiene sus propios principios, y entre ellos, hay una multitud de criterios que pueden determinar la validez o no de una contribución.

e) Principio de Proporcionalidad y Equidad

Calvo Nicolau, afirma que «la garantía constitucional de proporcionalidad requiere que las normas que establecen cargas a los particulares, atiendan a la capacidad contributiva de los

³⁴ Revista de Administración Pública, p. 7.
<http://www.inap.mx/portal/images/REVISTA_A_P/rap_11_1959.pdf> [23-agosto-2017].

mismos»³⁵.

Por su parte Arrijoa Vizcaíno, nos dice que la proporcionalidad es «la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados»³⁶.

El principio de proporcionalidad indica que se debe atender a la capacidad económica o contributiva del sujeto pasivo, Calvo Nicolau señala que la capacidad contributiva es la posibilidad real que tiene una persona de compartir sus bienes con el Estado³⁷.

Por otra parte, Jarach, lo define como:

La capacidad contributiva es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. Significa al mismo tiempo, existencia de una riqueza en posesión de una persona o en movimiento entre dos personas y graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye. Es tarea de la ciencia de las finanzas y de la política financiera, la de establecer el concepto de capacidad contributiva sobre la base de determinados presupuestos teóricos y, respectivamente, de indicar a los legisladores cuáles situaciones de hecho deben ser elegidas como síntoma de capacidad contributiva.³⁸

Estimo que, si bien se ha considerado como derecho humano a la proporcionalidad y equidad, en realidad no tienen el carácter señalado, ya que por una parte este concepto debe entenderse como el de justicia en el sentido de que los impuestos deben aplicarse considerando a cada uno de los sujetos, observando su capacidad contributiva y en base a éste, aplicando una contribución justa para aportar al gasto público. Además de ello se dice que no es un derecho, porque si bien se debe aplicar el principio, no en todas las ocasiones se observa el mismo, pues en muchos casos pagan aquellos que pese a no tener capacidad

³⁵ CALVO NICOLAU, Enrique y Enrique Vargas Aguilar, *Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta «Empresa»*, Distrito Federal, Themis, 1986, Primera edición, p. 51.

³⁶ ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo, *Op. Cit.* p.256.

³⁷ CALVO NICOLAU, Enrique y Enrique Vargas Aguilar, *Op. Cit.* p.49.

³⁸ JARACH, Dino, *El Hecho Imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 2003. Tercera edición, reimpresión, p.88.

contributiva la ley los ubica dentro del supuesto de causación, sin importar si tienen recursos o no suficientes para garantizar el pago. Además de ello se debe señalar que este principio es uno de carácter subjetivo y por tanto puede o no aplicarse a todos en la misma medida y por igual.

La EQUIDAD, de acuerdo al principio general de derecho, se traduce en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales. Éste, junto con el de proporcionalidad, al ser considerados y observados deben tender a la aplicación de una contribución o impuesto justo, se insiste de acuerdo a la capacidad contributiva del individuo, que es diferente de la capacidad económica.

Capacidad económica. Todos los ingresos que tiene el individuo sin considerar los gastos necesarios para su obtención, mientras que la contributiva es aquella en donde considerando los gastos necesarios para su obtención, se deducen de los ingresos, arrojando una base que es la que puede ser objeto de la contribución.

En este apartado conviene señalar que las deducciones autorizadas por el legislador juegan un papel fundamental, ya que en la medida en que se autorizan las necesarias para la obtención del ingreso se puede decir que la cantidad que se aporta es justa, mientras que cuando las deducciones son limitadas e incluso prohibidas, el remanente entre el ingreso y la deducción objeto del impuesto puede considerarse como uno injusto.

En esa medida las leyes aplicables en los diferentes países autorizan generalmente una cantidad independientemente del origen o fuente del ingreso, como deducción autorizada y descontada del ingreso, lo que representara aquellos ingresos necesarios y suficientes para que el ser humano pueda desarrollarse y vivir decorosamente, necesarias como para tener habitación, sustento, salud y educación, que son los principales objetivos que la mayor parte de los países procuran.

Como veremos adelante, en México se autoriza la deducción del salario mínimo, mientras que el Reino Unido se autoriza esa misma deducción, pero con otros componentes que la hacen menos insuficiente para mantener una vida decorosa. En términos de dólar, en México se autoriza la deducción de hasta el equivalente a 126 dólares americanos al mes, y por cuanto hace a Reino Unido el equivalente a 1,226 dólares americanos.³⁹

³⁹ UK.- Minimun wage. <<https://www.gov.uk/income-tax-rates>> [16-enero-2017].

De la equidad, Arrijoa Vizcaíno comenta que «las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarias a toda noción de justicia»⁴⁰

Por otra parte, para Recaséns Siches, igualdad es equiparable a justicia, norma individualizada, o el criterio del juez.⁴¹

Al respecto, los Tribunales han establecido las siguientes tesis de jurisprudencia:

*DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE CONTRIBUCIONES. SU ANÁLISIS A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.*⁴² Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el principio de proporcionalidad tributaria reconocido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, aportando una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada, esto es, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción. Asimismo, ha señalado que, conforme al artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, el contribuyente debe determinar las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario, es decir, es en el causante en quien recae la obligación de determinar, en cantidad líquida, las contribuciones a enterar, mediante operaciones matemáticas encaminadas a fijar su importe exacto a través de la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley. Así, la autodeterminación de las contribuciones parte de un principio de buena fe, el

⁴⁰ ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo, *Op. Cit.* pp.259-260.

⁴¹ RECASÉNS SICHES, Luis Pedro Alejandro, *Tratado General de Filosofía del Derecho*, México, Porrúa, 2008, Vigésima novena edición, p. 491.

⁴² Tesis Aislada, Núm. 2006241, Décima Época, Primera Sala, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 5, abril de 2014, Tomo I, Materia Constitucional, Tesis 1a. CLXVIII/2014 (10a.), p. 804.

cual permite al contribuyente declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias e identificar, por consiguiente, su capacidad para contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, la determinación presuntiva de contribuciones por parte de la autoridad tiene lugar cuando el contribuyente violenta el principio de la buena fe, y como resultado de ello la autoridad no está en aptitud de conocer con veracidad las operaciones por él realizadas; de ahí que la función de la presunción es, por tanto, dar certeza y simplicidad a la relación tributaria, ante el incumplimiento del contribuyente de sus obligaciones formales y materiales. Consecuentemente, el análisis del principio de proporcionalidad tributaria, en el caso de presunciones relativas, implica que el cumplimiento de los criterios que lo integran tenga un mínimo y no un máximo de justificación, por lo que la elección del medio para cumplir tal finalidad no conlleva a exigir al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de ellos cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si las presunciones relativas son legítimas desde el punto de vista constitucional, con dos condiciones: 1) que correspondan a criterios de razonabilidad, es decir, que no se establezcan arbitrariamente, por lo que al analizar la legitimidad constitucional de una presunción en materia fiscal, a este Tribunal Constitucional le compete determinar si el ejercicio de esa facultad contrasta manifiestamente con el criterio de razonabilidad, es decir, que se revele en concreto como expresión de un uso distorsionado de la discrecionalidad, resultando arbitraria y, por tanto, de desviación y exceso de poder; y, 2) que la prueba en contrario que admitan se establezca dentro de límites precisos y objetivos, a través de medios idóneos para destruir tal presunción. (1a. CLXVIII/2014 (10a.)

TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS. EL ARTÍCULO 19 DE LA LEY DE EGRESOS DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN PARA EL AÑO 2011 Y LAS REGLAS DE OPERACIÓN DEL BENEFICIO EN ÉL CONTENIDO, AL OTORGAR UNA DISTINCIÓN DE TRATO PARA EFECTOS DEL CÁLCULO

*DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE NO SE BASA EN UN PARÁMETRO OBJETIVO QUE LA JUSTIFIQUE, VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.*⁴³ El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció en la jurisprudencia publicada en el *Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volúmenes 187-192, Primera Parte, página 113, de rubro: "PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL."*, que la proporcionalidad en los tributos radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, es decir, las contribuciones deben fijarse de manera que las personas que obtengan ingresos (posean patrimonio o consuman bienes, se agregaría) elevados, tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos (patrimonio o consumos), y precisó, en otros términos, que 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 solo en cantidad sino también en lo tocante a mayor o menor sacrificio, reflejado cuantitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y en proporción a los ingresos obtenidos (tenencia de patrimonio o consumo realizado). Ahora bien, el impuesto caracteriza al Estado Constitucional, quien lo decreta mediante un acto legislativo en ejercicio de su soberanía, siendo propio de su naturaleza la transmisión de valores económicos, en servicio de los intereses sociales que le toca cumplir y así, es el único titular de la soberanía fiscal, acreedor por antonomasia, a través del pago de una prestación incondicionada. Por otra parte, todo impuesto afecta directa o indirectamente la capacidad contributiva personal o real del deudor fiscal, más para que no sea un acto indebido, ni esté sujeto, por supuesto, a arbitrariedades, es indispensable que sea proporcional y equitativo, con lo cual queda limitada

⁴³ Tesis Aislada, Núm. 2001045, Décima Época, Tribunales Colegiados de Circuito, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro IX, junio de 2012, Tomo 2, Materia Constitucional, Tesis IV.2o.A.15 A (10a.)*, p. 917.

la soberanía del Poder Legislativo en la imposición de cargas fiscales. Asimismo, el límite constitucional a la facultad del legislador para decretar un impuesto, a fin de que sea proporcional y equitativo, es no acabar la fuente de la imposición fiscal, porque ello equivaldría a que el Estado no cuente con los recursos económicos para la satisfacción de sus gastos públicos. Aquí corresponde apreciar ya, en cuanto a la función económica que cumple el impuesto en el seno de una sociedad, que si mayor es el potencial económico del contribuyente, mayor tendrá que ser el impuesto, aunque invariablemente en proporción a una capacidad contributiva personal o real, pues la Teoría del interés público en bien de la misma sociedad y esa capacidad contributiva, son las dos bases fundamentales para fijar el impuesto que encuentra, en el escalonamiento de la cuota tributaria, una proporción cuyos resultados deberán repercutir en la necesidad de una redistribución de la renta nacional; esto quiere decir que el principio de proporcionalidad obliga al legislador a graduar el impuesto de forma que la participación de los ciudadanos en el sostenimiento de los gastos públicos se realice en función de la mayor o menor capacidad económica manifestada por los sujetos pasivos al realizar el hecho imponible (nivel de renta, cantidad y calidad del patrimonio o del consumo de ambos), por lo que los elementos de cuantificación de la obligación tributaria deben hacer referencia a aquél, o sea, que la base gravable permita medir esa capacidad económica y la tasa o tarifa expresen la parte de ella que corresponde al ente público acreedor del tributo. Con ello, la capacidad económica marca el cauce lógico del tributo y no solo legitima y explica su existencia, sino también condiciona toda su estructura y contenido. Además, de acuerdo con la citada jurisprudencia, la equidad radica medularmente en la igualdad ante la ley tributaria, de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos, deducciones permitidas, etcétera, debiendo variar únicamente las tarifas aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad mencionado, en consecuencia, significa que los

contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de equidad frente a la norma jurídica que lo establece y regula. Esto es lógico, ya que todo impuesto debe definir su hecho imponible tomando como fundamento, según se dijo, un determinado tipo de realidades económicas (renta, patrimonio o consumo de éstos) que se gravan en cuanto son índices claros de que existe capacidad o aptitud de contribuir, por parte de quien se encuentra en esa realidad o situación específica. Por ello, el principio de capacidad económica, además de ser el fundamento de la imposición, constituye el criterio de medición que facilita que el reparto de las cargas públicas se haga equitativamente, es decir, manteniendo las situaciones de igualdad contributiva preexistentes y evitando situaciones de discriminación tributaria. Todo esto conduce a estimar que los principios de equidad y capacidad económica no son ni pueden ser autónomos ni contrapuestos, sino que se complementan. Ahora bien, del artículo 19 de la Ley de Egresos del Estado de Nuevo León para el año 2011 se advierte que se aplicará un beneficio económico a las personas físicas que se encuentren al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y que tengan en propiedad uno o varios vehículos de uso personal o familiar, cuyo valor fiscal no exceda de \$200,000.00; que el monto del apoyo será equivalente al 3.001% del valor fiscal que cada vehículo tenga para efectos del cálculo del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, además de que el programa relativo se instrumentará en beneficio de los vehículos año modelo de mayor antigüedad, en orden ascendente, por ejercicios fiscales, hasta agotar la partida correspondiente y, por último, que el Ejecutivo del Estado debe expedir las reglas de operación del programa, que contengan su denominación, las contribuciones respecto de las cuales los beneficiarios deberán estar al corriente para gozar de los apoyos, los requisitos a cumplir por los beneficiarios y los lineamientos a los que se sujetará la implementación del programa. Por tal razón, aquél expidió las Reglas de Operación del Programa de Apoyo en Materia Vehicular a la Economía de las Familias de Nuevo León, publicadas en el Periódico Oficial de la entidad el 29 de diciembre de 2010. Ahora bien, existe violación al principio de equidad tributaria porque en los términos en que se

encuentra configurado el referido sistema tributario, relacionado con el indicado beneficio económico, todos los propietarios de vehículos se encuentran en igualdad de circunstancias frente a la ley, por lo que el año modelo no es un parámetro objetivo que justifique la distinción de trato otorgada, para efectos del cálculo del impuesto relativo, en las referidas disposiciones, ya que no refleja cierta y concretamente una mayor o menor capacidad económica de los propietarios de vehículos y, al contrario, todos aquellos cuyo uso o tenencia se gravan resienten precisamente el gasto que ello implica. En consecuencia, al ser inequitativas, violan el principio de proporcionalidad tributaria. (IV.2o.A.15 A (10a.)

Como se puede observar de la interpretación de los Tribunales entendemos que los contribuyentes aportan de sus ingresos, utilidades, rendimientos o manifestación de riqueza para sufragar gastos públicos, y esto debe ser en proporción a la capacidad contributiva de los mismos. Para que el impuesto sea justo el Estado debe procurar que paguen más quienes mayor capacidad contributiva tengan, y menos los que se encuentren en menor disponibilidad, es decir, en forma diferencial de acuerdo a sus respectivas capacidades, sin embargo, se debe acotar que no todos los impuestos pueden tener el mismo parámetro de proporcionalidad y equidad, es decir de justicia, ya que no representa lo mismo el gravar ingresos de las utilidades, los rendimientos o alguna manifestación aislada de riqueza, por lo cual el principio en forma general pudiera fácilmente entenderse si se tuviera un impuesto único, como el que en alguna ocasión existió en el Reino Unido conocido como el «*Flat Tax*». La diferencia en gravar solo algunos ingresos debiera tener distintas tasas, diferentes deducciones autorizadas y buscar que el mismo sea adecuado a la capacidad contributiva del causante.

Si la contribución por Impuesto sobre la Renta gravara únicamente a través de una cuota fija a todos sin considerar su respectiva capacidad, estaríamos frente a una norma injusta. La proporcionalidad así considerada en los impuestos directos se convierte en una fórmula subjetiva, ya que la equidad en el sacrificio de cada uno se realiza a través de la progresividad. «La proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia, debemos concluir que coincide

con el de equidad»⁴⁴. Otros consideran que en la expresión proporcional y equitativa solo se busca la justicia de los impuestos⁴⁵.

La interpretación y los principios que rigen las contribuciones de cualquier país, no solo pueden derivar del legislador o de la interpretación de los tribunales, sino que también deben surgir de los practicantes y propios causantes quienes en muchas ocasiones son los que proponen los elementos de estudio en un problema determinado.

Los tribunales definen la proporcionalidad como la manifestación de lo justo, en cuanto ésta, la carga, toma en cuenta las circunstancias del hecho y la equidad tiende a templar el rigor del derecho impositivo.⁴⁶

C. Otros Principios de las Contribuciones

a) Principios de Adolfo Wagner⁴⁷

Adolfo Wagner contribuye con una serie de principios que deben considerarse al analizar a las finanzas públicas, dentro de los que engloba el de política financiera, como la suficiencia y elasticidad de la imposición; el de economía pública, como las fuentes de impuestos y clases de impuestos; el de equidad, como la generalidad y uniformidad; y el de administración fiscal, relativo a fijar de la imposición, comodidad de la imposición y reducción de costos de recaudación.

⁴⁴ J. GARZA, Servando, *Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*, Colección de Obras Clásicas, Tomo II, Distrito Federal, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2002 octubre, p. 67.

⁴⁵ FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Los impuestos*, Distrito Federal, Porrúa, 1981, Vigésima tercera edición, p. 207.

⁴⁶ Amparo en revisión 3608/63. Cartuchos Deportivos de México, S.A., 27 de febrero de 1973. Unanimidad de veinte votos. Ponente: Manuel Yáñez Ruiz. «IMPUESTO DEL 1% QUE SE DEDICA A LA ENSEÑANZA MEDIA, SUPERIOR, TÉCNICA Y UNIVERSITARIA CREADO POR EL DECRETO DE 2 DE ENERO DE 1963. NO ES VIOLATORIO DE LOS ARTÍCULOS 13, 14, 16 Y 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONALES.», Tesis Aislada, Semanario de la Suprema Corte de Justicia, séptima época, pleno, 50 Primera Parte, p. 35.

⁴⁷ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Distrito Federal, Porrúa, 1981, Décima edición, p. 375.

Dentro de ellos podemos tratar de esbozar lo que a su juicio debe observarse sobre la política financiera. En ella destaca que los impuestos deben ser suficientes para cubrir las necesidades en un periodo de tiempo, además de que los impuestos deben poder adaptarse a las variaciones que se den de las necesidades financieras.

Si bien Smith contempló los tipos de impuestos que pudieran surgir de acuerdo a los ingresos existentes en el país, destacando el que estos pueden aplicarse sobre los capitales o las tierras, Wagner detalla e indica que el capital de un país lo son los bienes y las riquezas que éste produzca de sus bienes y los medios de consumo, es decir, la riqueza del Estado se mide por la producción de bienes y los medios de consumo. Si bien es el impuesto sobre la renta el que comúnmente se establece en los países, y si bien el legislador puede escoger el sujeto gravado, también es cierto que lo que debe analizar es la repercusión al escoger alguna de las contribuciones en los sujetos, esto es a lo que se refiere con la selección de la clase o tipo de impuesto. Un principio fundamental del que se puede hablar y que la mayoría de los países han adoptado y seguido, es el de la equidad en la contribución, reduciendo esto a la generalidad en que todos lo paguen y a la uniformidad en que sea lo más cercano a sus respectivas capacidades.

Adicional a lo anterior, la ciencia de las finanzas debe poseer una serie de principios superiores como son:

1. Considerar un doble punto de vista.
2. Estos principios no deben considerarse como absolutos, sino como relativos.
3. No deben considerarse aisladamente sino en su conjunto.
4. Constituyen un fin al que debe tenderse en la práctica.

Estos principios deben finalmente guiar tanto el legislador que los impone como a los tribunales que los interpretan, de otra forma los principios quedan en una buena idea, que sin su observancia puede conducir a un sistema fiscal erróneo. La interpretación antes transcrita referente a la determinación presuntiva de contribuciones, precisamente se refiere a ello, en que el legislador debe elegir la o las contribuciones que se debe de aplicar en base a principios constitucionales establecidos, como la razonabilidad de la contribución, es decir que no sea

discrecional o arbitraria, la selección de la contribución para que no acabe con la fuente de imposición fiscal.

b) Principio de Anualidad o Multianualidad

Los ingresos del Estado, que deben ser suficientes para poder llevar a cabo su función, evidentemente son variables, puesto que como la fuente principal de ingresos son las contribuciones y éstas derivan de lo que puedan aportar las personas que se encuentran sujetas al pago de las mismas, éstas se van generando a medida que las personas generen sus propios ingresos con lo cual podrán destinar parte de los mismos al pago de sus contribuciones.

Sin embargo, esos ingresos no son necesariamente fijos o constantes, podemos decir que son eventuales, de acuerdo a la forma en que realizan sus actividades, transacciones, ventas, consumos, etc.; lo anterior significa que mientras que el Estado tiene necesariamente, de manera constante, que realizar gastos para satisfacer las necesidades públicas, ese gasto que realiza no es concomitante con el ingreso que puede obtener.

Las necesidades públicas que tradicionalmente están a cargo de un Estado, que es el que las administra, a través de otorgar y sufragar bienes, servicios y gastos. Es decir, la existencia de la Administración Pública solo se puede justificar por el gobernado cuando los bienes y servicios que presta el Estado son efectivamente satisfechos. Son múltiples las necesidades a sufragar, aun cuando nuevamente tendríamos que acudir a las políticas públicas de ese Estado o Gobierno en particular, quienes definirán cómo y cuáles son aquellas necesidades que requieren de atención constante y permanente, cuáles serán prestadas por el Estado por sus propios medios que provienen de los habitantes, cuáles compartirá con los miembros de ese Estado, y cuáles permitirá que sean solo los gobernados quienes la proporcionen.

Tradicionalmente entendemos necesidades como la seguridad pública, la seguridad nacional, o la salubridad, entre otras, que pueden considerarse como aquellas donde solo el Estado es quien las proporciona, mientras por lo que hace a la educación, a la explotación de bienes nacionales, instituciones de crédito y seguros, etc., son actividades necesarias en un Estado para que la población en general pueda vivir adecuadamente, sin embargo, éstas

últimas en algunos casos son compartidas con sectores privados por el Estado, y en otros solo por los particulares, con una regulación adecuada por parte de la Administración Pública.

El Estado solo debe administrar y realizar actividades en aquellos sectores en dónde los particulares no tengan interés para satisfacerlos, bien sea por no tener la infraestructura necesaria, por no contar con personal capacitado, o bien, por no ser redituable desde el punto de vista económico. Tradicionalmente se ha considerado que las contribuciones deben guardar el principio de anualidad como se desprende del siguiente criterio:

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE ANUALIDAD DE LOS MISMOS. ⁴⁸Ni del texto del artículo 74, fracción IV, constitucional, ni de ningún otro, se puede desprender que las Leyes de Ingresos no puedan ser modificadas sino de año en año. Luego entonces, esto no es posible obtenerse de una interpretación literal del precepto. Ahora bien, en un afán teleológico de interpretación, debe decirse que la finalidad que tuvo el legislador al establecer una disposición de esta naturaleza, consiste en la necesidad de controlar, evaluar y vigilar el ejercicio del gasto público por parte de la Soberanía Popular, de los Representantes Populares, de la Cámara de Diputados, derivada de la circunstancia de que es al pueblo, a través de sus representantes, a quien corresponde decidir, a propuesta del Ejecutivo, a qué renglones deben aplicarse los recursos aportados por el propio pueblo para sufragar el gasto público, lo cual hace al aprobar el Presupuesto de Egresos, así como vigilar el que dichos recursos se apliquen precisamente a los fines autorizados por la Representación Popular al aprobar ese Presupuesto de Egresos, lo cual realiza cuando en el año siguiente revisa la Cuenta Pública del ejercicio anterior, a raíz de la cual conocerá los resultados de la gestión financiera, comprobará si el Ejecutivo se ajustó a los criterios señalados en el presupuesto y si se dio cumplimiento a los objetivos contenidos en los programas. Hasta aquí se ha hablado de gasto público, de autorización de Presupuesto de Egresos, de control, de evaluación, de vigilancia de ese gasto

⁴⁸ Tesis Aislada, Núm. 800483, Octava Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación, Tomo II, Primera Parte, julio-diciembre 1988, Materias Constitucional y Administrativa, p.20.

público, actividades y facultades que corresponden a la Representación Popular de manera exclusiva, sin intervención de la otra Cámara y que constituyen actos que sólo son formalmente legislativos, a diferencia de las Leyes de Ingresos, actos que son formal y materialmente legislativos, y que no son facultad exclusiva de la Cámara de Diputados, sino del Congreso de la Unión, del que ésta sólo es una parte, por más que en tratándose de leyes tributarias tenga forzosamente que funcionar como Cámara de Origen y su colegisladora, la de Senadores, como Cámara Revisora. Luego entonces, puede decirse que no se advierte razón jurídica alguna para regular, entre facultades exclusivas de la Cámara de Diputados, una que no lo es (la de discutir primero las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto), y mucho menos que se pretenda hacerle partícipe de principios que por tratarse de un acto diferente no le corresponden. El Presupuesto de Egresos tiene vigencia anual, porque el ejercicio fiscal, por razones de política tributaria, comprende un período de un año. La disposición contenida en el artículo 74, fracción IV, constitucional, representa un esfuerzo en materia de planeación del gasto público, implica la programación de actividades y cumplimientos de programas, al menos durante ese corto plazo de un año. Sin embargo, la propia Constitución acepta que ese Presupuesto de Egresos no debe ser estricto, no debe ser inflexible, ni imposible de modificar, pues prevé la posibilidad de que haya variación cuando en su artículo 126 establece que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por la ley posterior. Ahora bien, las Leyes de Ingresos tendrán vigencia anual, a lo sumo, porque de acuerdo con esa fracción IV del artículo 74, el Ejecutivo Federal tiene la obligación de enviar cada año, antes del 15 de noviembre, o excepcionalmente el 15 de diciembre en el caso señalado por la propia Carta Magna, una iniciativa de Ley de Ingresos, en la que se contemplen las contribuciones a cobrarse en el año siguiente para cubrir el Presupuesto de Egresos; entonces, su vigencia, cuando mucho será de un año, es más, su vigencia normal será de un año, pero eso no implica que el Ejecutivo no puede presentar otra iniciativa tendiente a modificarla antes de transcurrido ese año, o que dicha ley no pueda ser modificada, reformada o

adicionada en el transcurso de ese año, cuando las circunstancias socioeconómicas así lo requieran y el legislador estime conveniente atenderlas, pues no existe ninguna limitación temporal para que el Congreso de la Unión expida leyes en las que imponga las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, mucho menos para introducir, como en el caso, sólo una modificación a propósito de la periodicidad de los pagos provisionales. El Ejecutivo Federal tiene la obligación de presentar, cada año, esa iniciativa de Ley de Ingresos, y la Cámara de Diputados tiene la obligación de discutir esos ingresos y de aprobarlos, en su caso, como Cámara de Origen, pero ni el uno ni la otra tienen la prohibición para presentar o para estudiar, respectivamente, antes de transcurrido el año, alguna iniciativa de ley que a aquélla modifique. De estimar que no existe la posibilidad jurídica de modificar, adicionar o reformar las Leyes de Ingresos y partiendo de una identificación o correspondencia exacta entre ingresos y egresos, no se podría atender la excepción al principio de anualidad a propósito de los egresos, contenida en el artículo 126 constitucional, pues en relación con los ingresos no existe una excepción expresa que hiciera posible fijar nuevos ingresos o incrementar los existentes para cubrir esos egresos no presupuestados originalmente. Por otra parte, si se considera que ni las disposiciones que integran esas Leyes de Ingresos deben tener forzosamente vigencia anual, sino que pueden ser modificadas antes del término de un año, con mucha razón puede sostenerse que no hay impedimento legal alguno para que el Congreso de la Unión, en cualquier tiempo, reforme, adicione, modifique o derogue disposiciones en materia tributaria, siempre que en dichas leyes se respeten esos principios de legalidad, proporcionalidad y equidad que para todo impuesto derivan de la fracción IV del artículo 31 constitucional. (Tesis Aislada 800483)

Como se ve el constituyente otorgó facultades y obligaciones al Congreso para discutir y aprobar en forma anual contribuciones y presupuesto de egresos, esto es lo que generalmente se realiza en nuestro País, sin embargo, en una reforma constitucional de 2008, se dio una modificación motivada por los cambios en las políticas públicas. Así pues, vemos que en

nuestro País claramente se ha venido realizando una transformación del Estado por cuanto hace a la forma en que administra y las actividades que desarrolla. Se observa que mientras que en la década de los años 70, e incluso a fines de los años 80, el Estado tenía una serie de intereses en participar en distintas actividades, que iban desde la generación y distribución de energía eléctrica, la exploración, la explotación y distribución de petróleo y de gas, los fideicomisos cuyo objeto era desarrollar y fomentar el turismo, las empresas azucareras que sembraban, cosechaban y distribuían; hasta las empresas de transporte de carga y de pasajeros, eran sectores en donde se tenía el control absoluto por parte del Estado.

Posteriormente, a inicios de los años 90, fue modificándose esta visión de Estado para solo ocuparse de aquellas actividades que consideraba necesarias para su función, dando participación a los particulares, por ejemplo, en la exploración, explotación y venta de minerales, como en la fabricación y distribución de varilla, fierro, etc. En la actualidad participando en sectores como el petróleo y el gas que tradicionalmente se encontraban restringidos para los particulares, creando para ello las hoy conocidas como Empresas público privadas.

Poco a poco se fueron dando cambios que provocaron que el Estado dejara de participar en aquellas funciones o áreas que no eran necesariamente de su interés, optando por dejarlas en manos de los particulares.

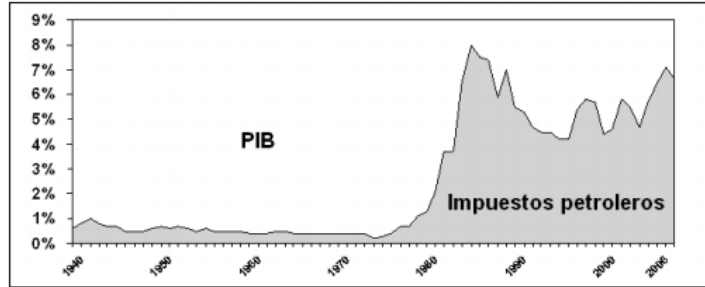
Las Políticas Públicas, que anteriormente se venían realizando, nos pueden dar un parámetro del motivo por el cuál la mayoría de los ingresos del Estado provenían del propio Estado para sufragar esos gastos públicos. Hasta el siglo pasado, más del 50% de los ingresos del Estado provenían de su organismo Petróleos Mexicanos (PEMEX), lo que se puede observar en las siguientes gráficas⁴⁹:



⁴⁹ Descripción de los Ingresos tributarios de Pemex <<http://www.ejournal.unam.mx/ecu/ecunam15/ECU001500504.pdf>> [28-jun-2017].

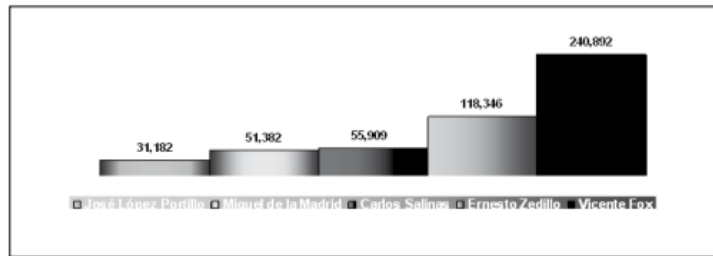
Importancia de los impuestos petroleros respecto al PIB, 1938-2006

Fuente: estadísticas Históricas e informe de gobierno, 2007.



Impuestos petroleros (millones de dólares)

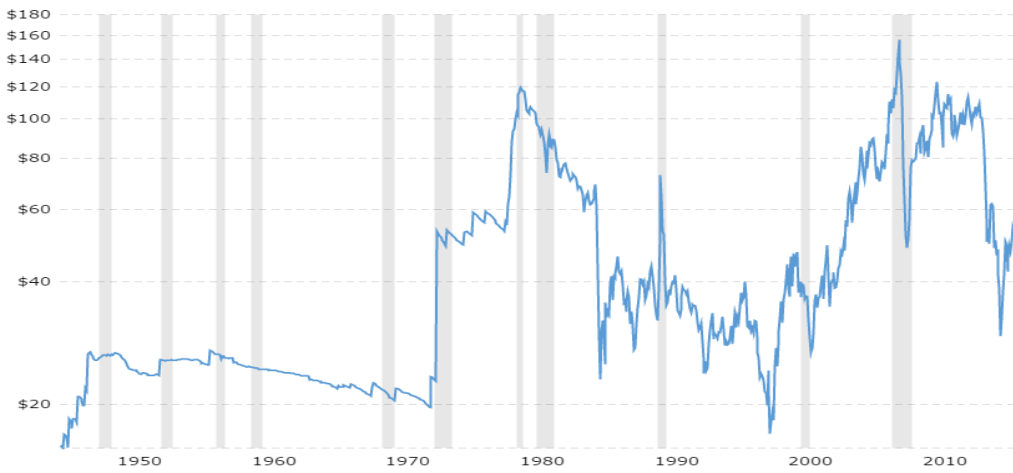
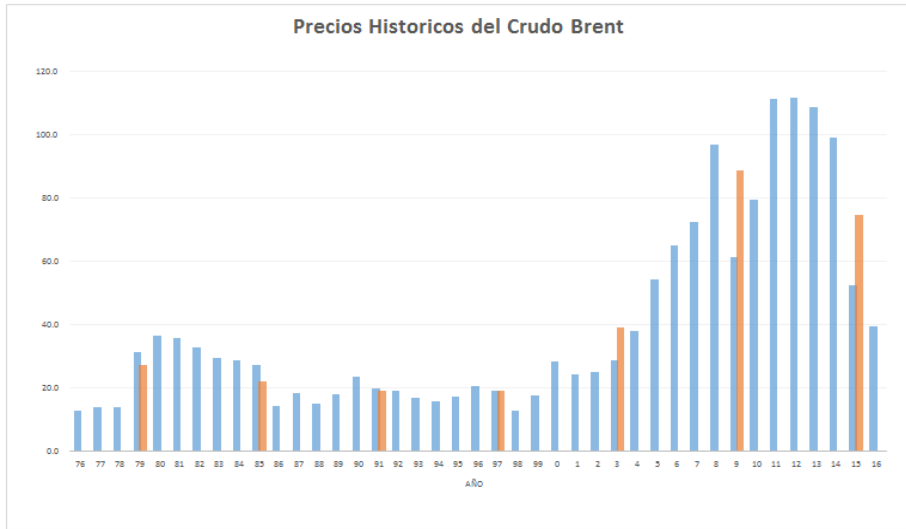
Fuente: elaboración con cifras de los informes de Gobierno para el periodo 1977-1983, de los Anuarios estadísticos de Pemex para el periodo de 1984-2006.



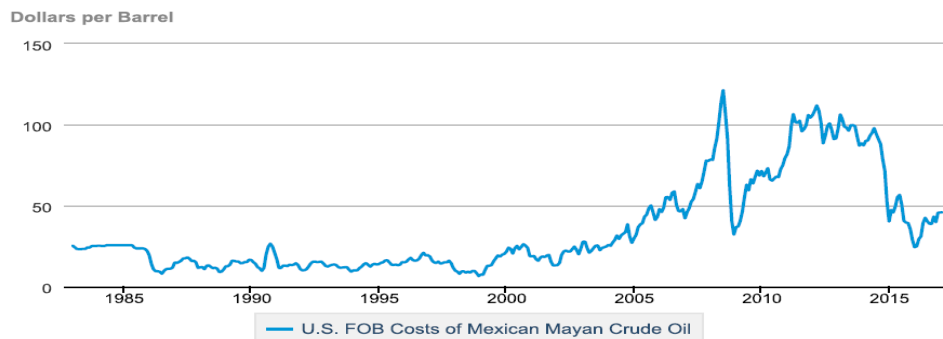
Como se ve, la mayor parte de los ingresos correspondían a aquellos derivados de las conocidas como áreas estratégicas del Estado, sin embargo, podemos observar de las siguientes gráficas, el motivo por el cual los ingresos del Estado eran suficientes en alguna época, pero insuficientes en otras, esto se debe a que nuestro País ha podido controlar su producción, pero no los precios de los bienes que produce, consume y exporta, porque este tipo de bienes tienen un precio que se fija a nivel internacional. Las siguientes gráficas nos indican los precios promedio del barril del petróleo, y la producción que del mismo se realizaba, y también exportaba. Esto generando una incertidumbre a los ingresos que el Estado podía recibir, por lo que a base de descalabros de esta naturaleza se tuvo que ir modificando su política pública de ingresos, para que ésta se centrara más en los ingresos derivados de sus propias actividades, es decir de los ingresos de sus residentes y de quienes realizan actividades o actos de comercio en nuestro País. (gráficas⁵⁰):

⁵⁰ Precios Históricos del Crudo Brent en México y precio mundial del petróleo <<http://www.macrotrends.net/1369/crude-oil-price-history-chart>>; Precio promedio del petróleo mezcla mexicana <<https://www.eia.gov/dnav/pet/hist/LeafHandler.as>> [15-mayo-2017].

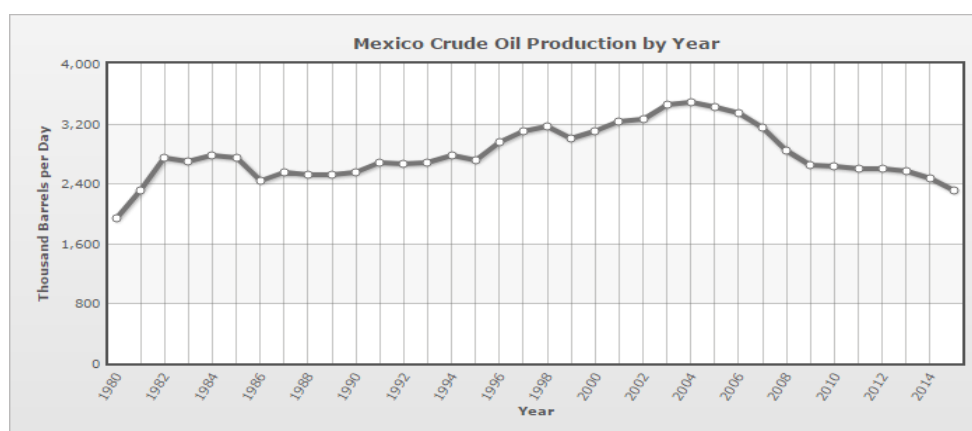
Año	Precio Brent
76	12.8
77	13.9
78	14.0
79	31.6
80	36.8
81	35.9
82	33.0
83	23.6
84	28.7
85	27.5
86	14.4
87	18.4
88	15.0
89	18.2
90	23.8
91	20.1
92	19.4
93	17.1
94	16.0
95	17.2
96	20.8
97	19.1
98	12.8
99	17.9
0	28.4
1	24.5
2	25.0
3	28.8
4	38.1
5	54.4
6	65.1
7	72.5
8	97.0
9	61.5
10	79.5
11	111.3
12	111.6
13	108.6
14	99.0
15	52.4
16	39.6



U.S. FOB Costs of Mexican Mayan Crude Oil



A nivel mundial los precios del petróleo han ido subiendo, llegando a un máximo de USD 100, y nuevamente cayeron, estabilizándose a USD 50 aproximadamente. El precio del petróleo mexicano de exportación sigue la misma tendencia de los precios mundiales, pero el valor de la mezcla es de menor calidad a la de otros crudos. De 1995 a la fecha, salvo en diciembre de 1996 que tuvo una importante caída la exportación de crudo, de estar en casi tres millones de barriles llegando a un máximo de tres y medio millones en 2004, la tendencia ha ido en constante decremento, tendiendo, aproximadamente en la actualidad, a dos millones cien mil barriles diarios, lo que implica que el ingreso por la fuente primaria de petróleo, pese a que se mantiene en un valor constante, ha caído severamente. Esto implica necesariamente que la tendencia a la baja en el petróleo hace que deban buscarse los ingresos en otras fuentes alternativas. (gráfica⁵¹)



Esos ingresos, aun cuando en la actualidad siguen siendo importantes en el total de los ingresos públicos, han venido disminuyéndose por variadas razones, no solo como causa de que ha habido mayor participación en la generación de actividades de los particulares, sino también a los malos manejos en el sector, y en ocasiones, a factores externos que no pueden contralarse por el Estado mismo.

⁵¹ Volumen de exportación de crudo mexicano. <<https://www.indexmundi.com/energy/?country=mx&product=oil&graph=production>> [15-mayo-2017].

Todo lo anterior nos lleva sin lugar a dudas a observar que, los ingresos por parte del Estado resultan variables pues ahora más que nunca dependen de la participación de los particulares de nuestro País.

Ahora bien, los ingresos que requiere y administra el Estado dependen de la autorización de un presupuesto, artículo 74, fracción IV, de nuestra Carta Magna; en este precepto se observa la rigidez constitucional del sistema presupuestario en México, al establecer como facultad exclusiva de la Cámara de Diputados la discusión y aprobación del presupuesto público después de los ingresos que se piensa obtener para un ejercicio fiscal determinado. Esta función de la Cámara de Diputados se realiza naturalmente como una estimación de los gastos que se podrán realizar por el Estado, sin embargo, la rigidez del texto constitucional acota esa facultad, limitándola a que ese presupuesto solo podrá utilizarse para el siguiente ejercicio fiscal, es decir, bajo el principio de anualidad.

El presupuesto de egresos en nuestro País tiene la característica de anualidad. Se establece por un año, y se utiliza en ese año, debiendo nuevamente discutirse o autorizarse en cada uno de los siguientes ejercicios fiscales.

La función de anualidad del presupuesto de egresos puede explicarse por varias razones; una de ellas, debido a que la facultad prevista en los artículos 74, 73 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, prácticamente se ha mantenido en sus mismos términos desde la Constitución de 1917, cuando en aquellas épocas y por las comunicaciones existentes, el envío de recursos y satisfacción de las necesidades dilataba mucho tiempo y era previsible que se pudiera y debiera autorizarse constantemente, justificando la existencia de la anualidad en la discusión y aprobación del presupuesto. Lo cual se explicaba también para que constantemente fuera revisada la actividad estatal, los objetivos en la satisfacción de necesidades públicas, y los recursos necesarios utilizados para ello.

La anualidad del presupuesto de egresos federal, y que desde luego se sigue a nivel local y municipal, puede provocar que no se destinen las suficientes cantidades a esas actividades, sectores, regiones, etc., al cambiar de un año al otro las prioridades gubernamentales, es decir, provoca falta de continuidad, cambio de necesidades que en nuestro caso se puede deber al cambio de gobierno, y de ideología de ese gobierno, cada seis años, cambio de los integrantes de la cámara de diputados, cada tres años, etc.

Por otro lado, la Constitución omite establecer límites por cuanto hace a los gastos que debe realizar, los que pudieran ser mayores o menores de aquellos ingresos de los que depende.

Tampoco, si fuera el caso, establece un monto o límite de financiamiento interno o externo para compensar el posible déficit del presupuesto referenciado a los ingresos disponibles, significando que en adición a los ingresos de los que dispondrá el Gobierno Federal puede solicitar todos aquellos recursos que considere necesarios para compensar o no el déficit público, comprometiendo las finanzas públicas frente a los préstamos que necesariamente deberá pagar.

Esta forma de administración del presupuesto se ha dado desde 1917 hasta recientemente el 7 de mayo de 2008⁵², en que se incorporó una variante a la disposición constitucional, permitiendo la plurianualidad en proyectos de infraestructura. Esto permitiendo que en casos excepcionales se autorice presupuesto multi o plurianual, es decir de mediano o largo plazo; pero solo lo indica la Constitución para proyectos de inversión en infraestructura, que debe entenderse, como aquellos que deban realizarse a lo largo de varios años.

Esto se considera que es una modificación que beneficia al País, siempre y cuando sea destinado precisamente para esa infraestructura que deberá rendir frutos desarrollando actividades económicas por dichos programas.

Nuestros Tribunales aún no se han pronunciado acerca de esta facultad de presupuesto multianual, sin embargo, sí se han pronunciado en el sentido de que no es posible comprometer recursos públicos para ejercicios futuros, estableciendo que la limitación a la disposición aplicable es el de anualidad.

En 2007 en nuestro País, el Estado de Sonora propuso un esquema novedoso, a través del cual se podrían obtener préstamos a través de un fideicomiso público para financiar gastos públicos, dando como garantía los ingresos estatales que se tendrían que dar en los siguientes ejercicios fiscales, con lo cual hubiera permitido a dicha entidad, el desarrollar planes y proyectos, no al plazo de un año sino de varios más, dando solvencia económica a los Estados y Municipios, que en la actualidad dependen en forma importante de los recursos disponibles

⁵² SECRETARÍA DE GOBERNACIÓN, PODER EJECUTIVO, *Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, Diario Oficial de la Federación, PRIMERA SECCION, Edición Matutina, del 7 de mayo de 2008.

en los Convenios de Coordinación Fiscal con la Federación. Al respecto la Suprema Corte estableció diversos criterios, señalando que:

DEUDA PÚBLICA. EL ARTÍCULO 19 BIS DE LA LEY RELATIVA DEL ESTADO DE SONORA VIOLA EL SISTEMA DE COPARTICIPACIÓN EJECUTIVO-LEGISLATIVO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 117, FRACCIÓN VIII, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.⁵³ Dicho precepto legal establece que con motivo de la celebración de los fideicomisos de financiamiento que regula, los bienes, tangibles o intangibles, así como las cantidades percibidas por concepto de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos, sus respectivos accesorios, las participaciones, incentivos y los demás ingresos que hayan sido afectados a dichos fideicomisos, se considerarán desincorporados temporalmente del patrimonio del ente público respectivo y durante todo el tiempo que permanezca en vigor el contrato respectivo formarán parte del patrimonio fideicomitado y estarán destinados exclusivamente al cumplimiento de sus fines. Ahora bien, el diseño jurídico financiero así establecido viola el sistema de colaboración de poderes que prevén los artículos 117, fracción VIII y 116 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia presupuestal y crediticia, al introducir excepciones abiertas e ilimitadas a la facultad del Poder Legislativo estatal de acordar y disponer el destino de los bienes afectos al fideicomiso y de los ingresos que éstos generen, que trascienden al equilibrio del ejercicio del poder público, pues en el esquema jurídico financiero de referencia, el Poder Legislativo Local interviene antes de la celebración de la operación para autorizarla en los términos recién descritos y luego desaparece para prácticamente no tener intervención alguna en el futuro ni durante la vigencia completa del fideicomiso, de forma que durante todo ese lapso, el

⁵³ Jurisprudencia, Núm. 163480, Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXII, noviembre de 2010, Materia Constitucional, Tesis P./J. 105/2010, P. 1205.

Nota: Acción de inconstitucionalidad 163/2007. Diputados integrantes de la LVIII Legislatura del Congreso del Estado de Sonora. 17 de noviembre de 2009.

Legislativo no tiene poder de disposición sobre lo afectado ni sobre los ingresos que esos montos generen, ni puede presupuestarlos o destinarlos para algún otro propósito, lo cual conduce a que, durante su vigencia, sean indisponibles para él las facultades de orden presupuestario que constitucionalmente le corresponden, lo que a la postre lleva a que los bienes, derechos o ingresos públicos que se hayan afectado al fideicomiso resulten indisponibles para el Estado, lo que para efectos prácticos, da lugar a una situación igual o muy semejante a la que se habría presentado si lo que se hubiera afectado fuera objeto de una enajenación lisa y llana entre el Estado y el fiduciario del fideicomiso, inmovilizándose así, de manera prácticamente absoluta, a las Legislaturas futuras.(P./J. 105/2010)

DEUDA PÚBLICA. EL ARTÍCULO 19 BIS DE LA LEY RELATIVA DEL ESTADO DE SONORA VIOLA EL ARTÍCULO 134 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.⁵⁴ El citado precepto legal viola los principios de transparencia, rendición de cuentas, administración y manejo de los recursos públicos consagrados en el artículo 134 de la Constitución General de la República, al excluir a los fideicomisos de financiamiento de la normativa aplicable a la administración pública, ya que les da el carácter de fideicomisos privados, no obstante que su patrimonio está constituido por recursos públicos. (P./J. 107/2010)

Algunos otros países con el propósito de evitar que no se cumplan con los proyectos gubernamentales de infraestructura o servicios públicos, o cuando menos que no se interrumpan por los cambios de gobierno y de las personas que ocupan cargos públicos, han preferido un sistema multianual que permita que los proyectos y programas tengan continuidad, se concluyan, y sirvan para lo que fueron diseñados, lo que impide el que se

⁵⁴ Jurisprudencia, Núm. 163481, Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXII, noviembre de 2010, Materia Constitucional, Tesis P./J. 107/2010, p. 1205.

Nota: Acción de inconstitucionalidad 163/2007. Diputados integrantes de la LVIII Legislatura del Congreso del Estado de Sonora. 17 de noviembre de 2009.

incumplan los planes y programas por no contar con recursos, o por no ser necesarios para el Gobierno en turno, que deja prácticamente en un déficit gubernamental puesto que los recursos utilizados en esos proyectos no tendrán uso práctico de ninguna naturaleza.

Un proyecto interrumpido o inconcluso no solo impide que el Estado cumpla con sus funciones de proporcionar servicios públicos, sino más grave aún, que el dinero invertido sea improductivo, el que tampoco se puede utilizar para otro tipo de programas.

Tanto los Estados Unidos de América (EEUU) como en diversos Países europeos se ha preferido la plurianualidad, por supuesto con limitaciones, para que se den presupuestos multianuales, por cuanto hace a los montos, a los proyectos, y a las necesidades a cubrir, probablemente en referencia a lo que en nuestro País se denomina como actividades prioritarias o estratégicas, en términos de los artículos 25 y 26 constitucionales. Debiendo en caso de multianualidad tener un sistema adecuado de revisión de las cuentas públicas y de sanción en caso de incumplimiento por los funcionarios encargados de las mismas.

c) Eficiencia Administrativa

Principio desarrollado por Adam Smith, que muchas veces ha sido olvidado e inaplicado por los sistemas jurídicos contemporáneos. Lo que significa en esencia es que, el costo de la administración, incluidos funcionarios (gasto corriente), sea suficientemente razonable como para que el monto que representan estos gastos sea el menor posible frente a los ingresos que recaude el Estado.

Esto no es más que una administración pública que destine pocos recursos a su personal, y muchos para el desempeño de su objeto: atender necesidades y gastos públicos.

La merma o disminución considerable de los fondos públicos que recaude el Estado se puede deber a varios factores como él mismo lo explica, varios de los cuales se reflejan en la realidad actual. Nominas elevadas, exceso de personal burocrático, falta de controles administrativos, falta de implementos adecuados para la administración, la falta de control sobre los funcionarios por cuanto a que en vez de recaudar para el Estado lo pueden hacer para su propio beneficio, en fin, una serie de formas diferentes en que esa administración no puede considerarse adecuada.

Por lo que, para que un Estado sea eficiente, la recaudación que se obtenga de las contribuciones debe ser la necesaria para satisfacer las necesidades de la población, para lo cual, es indispensable que esos recursos lleguen precisamente a su destino y no sean desviados a otros gastos, objetivos e intereses.

Las contribuciones o su recaudación guardan una estrecha relación con el presupuesto y con el gasto ejercido. Con el presupuesto se obtienen los recursos para que la administración pública los distribuya atendiendo las necesidades de la población en zonas específicas del País. La propia Constitución mexicana claramente dispone que la recaudación de contribuciones solo será destinada al gasto público. La eficiencia en la administración de estos recursos es sin duda alguna indispensable, es necesario que tanto en la forma de recaudar como en la forma de distribuir exista menos número de intermediarios, puesto que generan costos; exista el menor dispendio de ellos porque generan insuficiencia de recursos para atender las necesidades; exista en esta actividad, no tanto de la recaudación pero si de la distribución, claridad, transparencia e información verídica, pues es la única forma de saber si en realidad quien administra los recursos lo hace o no con eficiencia administrativa como lo refiere Smith.

En este mismo orden de ideas, no es lo mismo la administración de impuestos directos que de impuestos indirectos, o personales y reales; en unos, aplicables a todas las personas, sea a través del sistema cedular o el global, o bien a los distintos actos o actividades que se pueden llevar a cabo por los seres humanos como una simple compraventa de algún producto suntuario o bien, constantes compraventas de productos necesarios. Es evidente que los primeros implican menores personas que tributan, aunque probablemente con mayores elementos para definir el monto del tributo (directos), y los segundos (indirectos), mayores en número, aunque dependiendo de las diversas tasas, con mayor o menor facilidad para conocer el número de personas incorporadas en estos regímenes y consecuentemente desconociendo el monto que se deba recaudar.

En los impuestos directos o personales, se piensa que puede ser menor el número de personas que atiendan y administren estos recursos, aunque con mayor capacitación. Se debe tomar en cuenta que los ingresos tienen deducciones autorizadas diversas y, por tanto, habrá que calcular la base y la tasa del impuesto, lo cual no será lo mismo que los impuestos reales

o indirectos ya que, en términos generales, los productos y servicios que están gravados, aun cuando existan tasas variables, la generalidad en el monto de los ingresos es una constante.

Desde hace aproximadamente una década, estudiosos de todos lados debaten acerca de la forma en que pueden recaudarse de mejor manera las contribuciones, al considerar muchos que resulta ser más importante la recaudación de impuestos conocidos como indirectos frente a la recaudación de impuestos conocidos como directos. Para ello afirman, que la recaudación y administración de los indirectos es más sencilla, además de que se dice que es tendencia, y que a través de ello se pueden mejorar las finanzas públicas.

Lo cierto es que hasta hoy, no observamos que estas posibilidades hayan sido probadas, pues vemos que la recaudación de mayor importancia en cualquier Estado desarrollado, sea Reino Unido, EEUU, México, y cualquier otro, fue y ha seguido siendo la de depender en mayor medida de los impuestos directos.

Se considera que ello puede tener una explicación sencilla. En nuestro País aproximadamente un 40%⁵⁵ de la población total es económicamente activa, de ese total el 61% recibe de uno hasta tres salarios mínimos, quienes pagan impuesto sobre la renta anual de aproximadamente de \$7,000.00, el remanente, es decir, el 40% restante aporta cantidades mayores a medida que su ingreso aumenta. Podemos decir que ello se percibe como insuficiente.

En el Reino Unido estos porcentajes son mayores⁵⁶, ya que se observa que tienen una mayor fuente de aportación, además agregando que en Reino Unido el salario mínimo es de aproximadamente el equivalente a USD 2,340 mensuales, mientras que en nuestro País éste equivale a USD 183 mensuales.

Por cuanto hace a los conocidos como indirectos estos son pagados por el 100% de la población sin que se requiera que sea económicamente activa en cualquiera de los Países.

⁵⁵ Población económicamente activa según datos del Instituto Nacional de Estadística y Geografía. <<http://www.inegi.org.mx/sistemas/bie/cuadrosestadisticos/GeneraCuadro.aspx?s=est&nc=603&c=25620>> [07-agosto-2017]

⁵⁶ Del total de la población de UK, 65.8 millones 30,906,000 empleados, es decir, el 70% es económicamente activo, de ellos. Ver <<https://tradingeconomics.com/united-kingdom/indicators>> [07-septiembre-2017].

El costo de administrar unos y otros varía evidentemente frente al volumen, por lo que si una Administración no puede recaudar adecuadamente los directos no se explica cómo sí pudiera recaudar debidamente los indirectos.

Finalmente, por cuanto hace a ésta supuesta tendencia, se considera que ésta es mayor en buscar que se recauden más contribuciones directas que indirectas, por ser las que más generan ingresos.

Esto es una parte de los elementos que precisan cumplirse para la aplicación de este principio, por el exceso o insuficiencia de personal calificado para su administración; sin embargo, existen otros elementos menos deseables que también provocan la ineficiencia de la administración pública. Por ejemplo, el que no sean destinados los recursos a necesidades publicas sino específicas, y que no lleguen los recursos a población sino a las personas que los administran, todo lo cual no puede solucionarse sin una adecuada transparencia y aplicación de sanciones a quienes no realicen las actividades para las que fueron contratados.

La mayor cantidad de recursos recaudados deben estar destinados a esa satisfacción de gastos públicos. Observamos los gastos generales en los respectivos presupuestos de egresos, particularmente los gastos conocidos como «cuenta corriente», que son los referidos al pago de empleados públicos. Esto se confronta con los ingresos totales de cada uno de los Países.

Gasto corriente en México⁵⁷:

GASTO NETO TOTAL (pesos)	4,888,892,500,000
Gasto Corriente Estructural (pesos)	2,057,328,276,100

Se observa que prácticamente la mitad del gasto incluido en el presupuesto de egresos, está destinado para gastos de sueldos y salarios, y nómina de Gobierno Federal.

⁵⁷ Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2017. Diario Oficial de la Federación del 30 de noviembre de 2016. <http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5463184&fecha=30/11/2016> [08-septiembre 2017].

Current expenditure (Gasto corriente) en UK⁵⁸:

	Per cent of GDP						
	Outturn	Forecast					2021-22
		2016-17	2017-18	2018-19	2019-20	2020-21	
Receipts and expenditure							
Public sector current receipts (a)	36.2	36.7	36.7	37.1	37.2	37.1	37.2
Total managed expenditure (b)	40.0	39.3	39.6	39.0	38.2	38.0	37.9
<i>of which:</i>							
Public sector current expenditure (c)	36.2	35.4	35.5	34.9	34.1	33.6	33.4
Public sector net investment (d)	1.7	1.9	2.0	2.0	2.0	2.2	2.3
Depreciation (e)	2.1	2.1	2.1	2.1	2.1	2.1	2.1

Se observa en esta gráfica que es aproximadamente el 40% lo que representa el gasto corriente para UK. En 2014-2015, se consideró en UK que, el costo para recaudar Impuesto sobre la Renta, fue del 0.83% mientras que el costo para recaudar el equivalente de las aportaciones de seguridad social (NIC) fue del 0.27%, y el de impuesto corporativo fue del 0.71%.⁵⁹

Es de señalarse que los principios referidos son solo eso, principios, ideas a considerar en la aplicación de la recaudación, el cobro y el diseño de contribuciones, son conceptos de racionalidad que guían a los interesados en la materia de contribuciones. Pese a la claridad de los conceptos referidos y el objetivo de los mismos, estos, al menos en nuestro País, no han conformado normas de observancia obligatoria, y menos han sido tomados en consideración por quienes hacen y deciden el tema de ingresos y egresos públicos.

No se observa que estos principios, al menos a la fecha, sean fuente de derecho en nuestro País, pues se consideran que pueden o no ser observados, pero nunca obligatoriamente. Así lo han definido nuestros Tribunales, quienes consideran que al ser exclusivamente principios no son de observancia obligatoria. Véanse los siguientes criterios:

DERECHOS POR SERVICIOS. APLICACIÓN DE LOS CRITERIOS DE

⁵⁸ *Current expenditure (Gasto corriente) en UK. Spring Budget 2017. p. 57.* <https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/597467/spring_budget_2017_web.pdf> [08-septiembre 2017].

⁵⁹ LOUTZENHISER, Glen, *Tiley's Revenue Law*, Oxford, Hart Publishing, 2016, octava edición, p. 12.

*RAZONABILIDAD.*⁶⁰ *La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que los principios tributarios de proporcionalidad y equidad contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tratándose de derechos por servicios, deben analizarse en función de la correlación entre la cuota a pagar y el costo del servicio de que se trate, a través de criterios de razonabilidad y no de cuantía, ya que para el caso de servicios divisibles prestados por el Estado, el equilibrio entre el costo del servicio y la cuota a pagar debe efectuarse mediante el establecimiento de criterios razonables, conforme a los cuales desde un análisis cualitativo, se verifique que la individualización del costo se efectúa en función de la intensidad del uso del servicio. En este sentido, el análisis de razonabilidad consiste en verificar que la unidad de medida utilizada para individualizar el costo del servicio, esto es, el referente, se relacione con su objeto y que el parámetro individualice los costos en función de la intensidad del uso, lo que conlleva a que pague más quien más utilice el servicio. Por su parte, para el análisis del parámetro debe identificarse si el tipo de servicio es simple o complejo, para con ello determinar si en la cuota debe existir o no una graduación; así, los servicios simples son aquellos en los que las actividades que desarrolla directamente el Estado para prestarlos no se ven modificadas por su objeto, mientras que en los complejos las actividades directamente relacionadas con la prestación del servicio varían con motivo de las características de su objeto; en este sentido, en el primer caso el parámetro no debe reflejar una graduación en la intensidad, pues el aumento en el uso está determinado por las veces en que se actualice el hecho imponible, mientras que en el segundo el parámetro debe reflejar la graduación en la intensidad del uso. (Tesis P. V/2012 (10a.))*

TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. EN ATENCIÓN A LA INTENSIDAD DEL CONTROL CONSTITUCIONAL DE LAS MISMAS,

⁶⁰ Tesis Aislada, Registro 2002290, Décima Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XV, diciembre de 2012, Tomo 1, Materia Constitucional, Tesis P. V/2012 (10a.), p. 227.

*SU APLICACIÓN POR PARTE DE LA SUPREMA CORTE REQUIERE DE UN MÍNIMO Y NO DE UN MÁXIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN.*⁶¹ *El principio de proporcionalidad, como instrumento metodológico, es un procedimiento interpretativo para la resolución de conflictos entre los contenidos esenciales de las disposiciones normativas fundamentales, que encuentra asidero constitucional en los diversos principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso, previstos en los artículos 1o., 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Dicho principio opera principal, mas no exclusivamente, cuando se aduce la violación al principio de igualdad o equidad tributaria como manifestación específica de éste, pues en ese caso se requiere llevar a cabo, en primer lugar, un juicio de igualdad mediante la equiparación de supuestos de hecho que permitan verificar si existe o no un trato injustificado, esto a partir de un término de comparación, en la medida en que el derecho a la igualdad es fundamentalmente instrumental y siempre se predica respecto de alguien o algo. Así, para verificar si el tratamiento desigual establecido por el legislador resulta constitucionalmente válido, en segundo lugar, el principio de proporcionalidad se conforma de tres criterios, de conformidad con la jurisprudencia 1a./J. 55/2006, consistentes en: a) que la distinción legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; b) que la distinción establecida resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin y, c) la distinción debe ser proporcional, es decir, no es válido alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional. Ahora, en materia tributaria la Suprema Corte consideró en la jurisprudencia 1a./J. 84/2006, que la intensidad del escrutinio constitucional, a la luz de los principios democrático y de división de poderes, no es de carácter estricto, sino flexible o laxo, en razón de que el legislador cuenta con una amplia libertad en*

⁶¹ Tesis Aislada, Registro 2000683, Décima Época, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro VII, abril de 2012, Tomo 1, Materia Constitucional, Tesis 1a. LIII/2012 (10a.), p. 882.

la configuración normativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, de modo que a fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el mencionado, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las posibilidades de injerencia del juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada. Consecuentemente, la aplicación del principio de proporcionalidad por parte de la Suprema Corte en su carácter de Tribunal Constitucional, implica que el cumplimiento de los criterios que lo integran requiere de un mínimo y no de un máximo de justificación, es decir, basta que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; la elección del medio para cumplir tal finalidad no conlleva a exigirle al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de todos ellos cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si el medio elegido es idóneo, exigiéndose un mínimo y no máximo de idoneidad y, finalmente, debe existir una correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables. (Tesis 1a.LIII/2012 (10a.))

d) Principio de selección de Fuente Impositiva

El concepto que se atiende en este, se da en razón de que ha sido objeto de estudio constante y permanente, puesto que es evidente que para tener una recaudación y que ésta pueda ser adecuada a las necesidades de la población, es necesario observar las actividades que desarrolla el ser humano y las personas morales, para buscar y determinar el tipo y la forma de gravamen que sea más adecuado por las actividades que desempeñan. Es decir, el legislador, quien diseña e impone los gravámenes no debiera hacerlo sin antes razonar, si a través del gravamen obtendrá los recursos previstos, y por el otro lado, si permitirá que esa fuente de ingresos no se agote. Pese a que sabemos que por la propia naturaleza humana se

prefiere no aportar o aportar poco, lo cierto es, que sabiendo esto, la administración pública debe optar por aportar por exigir aportar algo que, no obstante que genera un costo para el contribuyente y representa un esfuerzo, le permita seguir trabajando y desempeñando esa actividad, la que nuevamente le permitirá generar nuevos recursos que serán objeto de nueva recaudación.

Es indudable que, si la selección de la fuente impositiva es inadecuada, por ejemplo, al resultar una carga fiscal muy gravosa, o que simplemente no incentiva al contribuyente a desarrollar una actividad productiva, lo que sucederá es que el contribuyente evitará seguir realizando la misma o esos actos, pues simplemente no le generaría ningún beneficio obtener ingresos y quedarse tan solo con parte de los mismos, con la consecuencia de que impedirá o disminuirá la recaudación.

No solo es importante seleccionar adecuadamente el gravamen o la actividad que será gravada, sino que también debe buscarse el momento adecuado para obtener la recaudación o contribución, pues no será lo mismo un ingreso esporádico en que probablemente el momento adecuado para su recaudación sea cuando se realice esa actividad, que es cuando se tienen los ingresos. Actividades o ingresos constantes o permanentes, cuya forma más adecuada de recaudar parece ser la que periódicamente va gravando esa actividad.

Es decir, el hecho de que el sujeto, por ejemplo, venda una propiedad que genere una contribución dará derecho a que el ingreso por esa contribución sea prácticamente simultáneo a la obtención del ingreso, mientras que, si su actividad es comercial, y se lleva realizando la misma constantemente, habrá que observar si esa actividad permite obtener ingresos necesarios, por lo que, lo ideal sería realizar pagos provisionales a cuenta del impuesto final, y no pagos provisionales, como en la actualidad se llevan a cabo, que son prácticamente definitivos; porque a diferencia de los pagos provisionales definitivos que no admiten modificación, los pagos provisionales son una aportación que se piensa que, al finalizar un ejercicio o año, el remanente será pequeño, y estará más o menos ajustado al pago definitivo.

No obstante que este principio de selección data de 1700, vemos una serie de contribuciones que parecen olvidarlo, muestra de ello en nuestro País ha sido el impuesto a los activos o bien, el impuesto sobre nóminas, ambos contradictorios, en el que uno incita a tener menos activos y el otro menos personal.

Mucho de la buena generación de los ingresos o la recaudación se debe precisamente a la adecuada selección de la fuente impositiva que los genere. Para ello es conveniente no solo establecer un gravamen sino estudiar el comportamiento humano desde el punto de vista psicológico o social, que de alguna forma al analizarlo podría orientar al legislador a aplicar la contribución sin que exista mucha reticencia, no por la fuerza sino por convencimiento de quienes contribuyen.

CARACTERÍSTICAS DE LAS CONTRIBUCIONES. Dentro de las características de las contribuciones, como ya se ha señalado, están las de legalidad, referida a los tributos, y las de proporcionalidad y equidad de los mismos.

Por legalidad han dicho nuestros Tribunales, y coincide prácticamente con la doctrina, en que deben considerarse los sujetos a quienes va dirigida la contribución, el objeto o lo que se pretende gravar, sea acto, actividad o persona, así como, la base, que implica el parámetro o la medida a partir de la cual se grava, así como, la tasa, que puede ser proporcional, progresiva, regresiva o de cuota fija, que se deberá aportar, y la época en qué se debe realizar cada uno de sus pagos.

Estos son requisitos ineludibles que debe cumplir cada contribución en lo particular, sin los cuales se estimaría que no se cumple con el marco constitucional. Probablemente estos requisitos sean relativamente fáciles de encontrar y de precisar en las normas, pues normalmente todas las contribuciones los tienen. Ello pese a que encontramos un sinnúmero de remisiones del legislador a reglamentos, y en materia fiscal a Reglas que, pese a que se encuentran en un plano inferior al de la Ley, los ciudadanos se ven en la necesidad de observarlos. Ello con la anuencia en la mayoría de las ocasiones de nuestros Tribunales, quienes han señalado que el hecho de que se remita a un ordenamiento inferior, no implica inobservancia de la jerarquía de normas.

Otro de los requisitos que en ocasiones se ha dejado de observar, es aquel en que el órgano de Gobierno que impone la contribución se excede en sus facultades, estableciendo contribuciones propias de algún otro de los niveles de gobierno, por ejemplo, Estados o Municipios en que se pretendió imponer un gravamen sobre un impuesto federal sobre ingresos mercantiles cuyo rendimiento sería destinado al Estado. Tesis visible con el número

232587, de voz «INGRESOS MERCANTILES. EL ARTÍCULO 312 BIS DE LA LEY DE HAICENDA DEL ESTADO DE MÉXICO, ES INCONSTITUCIONAL».

Como se ha dicho, en materia de contribuciones en México, entre otras, existen algunas disposiciones constitucionales que nos permiten tratar de identificar esos derechos del gobernado y obligaciones de la autoridad, sobre proporcionalidad, equidad y destino al gasto público, para lo cual necesariamente tendríamos que acudir al artículo 31, fracción IV, de la Constitución que determina las obligaciones y derechos de los mexicanos en materia de contribuciones, el primero en establecer los derechos humanos (principios) de los gobernados, desde nuestro punto de vista, derechos que son semejantes para personas físicas como para morales, pues ambos son gobernados; así como el artículo 16 de nuestra Carta Magna que establece que todos los actos de autoridad de cualquier naturaleza deben estar fundados y motivados.

Hay derechos plenamente identificados e identificables, como aquellos propios de las personas, como preservar su patrimonio, derechos, propiedades o posesiones, igualmente los derivados de que todas las leyes en esta materia deben establecer los requisitos mínimos que permitan dar certeza jurídica a quien resiente o debe observar el cumplimiento de cada Ley. Frente a la existencia de una norma que grava una actividad, es indispensable la certeza jurídica.

El derecho a la seguridad jurídica y a la legalidad en materia tributaria es identificable, y ciertamente ante la omisión de algunos de los requisitos propios de la norma, los gobernados tienen la posibilidad de pedir la interpretación correcta o bien, la defensa adecuada de sus derechos.

Sin embargo, por cuanto hace a los conceptos de proporcionalidad y equidad, que son derechos de los ciudadanos, la tarea de explorar y determinar en cada caso si son observados, es francamente difícil, por diversos motivos, el fundamental, creemos, porque no hay una definición clara, precisa y congruente de lo que se debe entender por la proporcionalidad de las contribuciones y por la equidad de las mismas. Nuestros Tribunales en esta materia han sido casuistas y han resuelto sin precisar o definir este requisito, es decir, si determinada norma cumple con la proporcionalidad o cumple con la equidad, pero no han precisado sus alcances, dejando al arbitrio de nuestros Tribunales en cada caso, el determinar si se cumple con los mismos.

Por ello podemos afirmar que la proporcionalidad y equidad de las contribuciones a la fecha, no son un derecho o garantía, puesto que para ello se necesita la precisión, la definición, y la indicación de los requisitos que se deben cumplir para llegar a lo que pudieran ser esos derechos. Así mismo afirmamos que, estos conceptos son simples principios, mismos que han ido formándose, no tanto por nuestros Tribunales, sino por la doctrina, por los autores que se han encargado del estudio de las contribuciones en general y de lo que a juicio de cada uno de ellos entienden por proporcionalidad y equidad.

Así pues, podemos comentar que:

Flores Zavala⁶² señala en cuanto estos requisitos que analiza, iniciando su estudio a partir de las anteriores garantías constitucionales, hoy derechos, destacando que la actividad tributaria del Estado no debe impedir o coartar los derechos individuales reconocidos por la Constitución, señalando posteriormente que, en estricta observancia del artículo 14, las autoridades deben cumplir ciertas reglas, sujetándose estrictamente a las disposiciones legales relativas y que las leyes que regulen los procedimientos administrativos, para determinación del crédito fiscal, para su cobro y para su impugnación, deben reconocer el derecho del particular para ser oído, que presente pruebas y que alegue a su favor.

Por otro lado expresa, lo que a su juicio deriva en la validez constitucional en esta materia, aduciendo cuatro diferentes situaciones. Uno, la exención de impuestos a los mínimos de existencia. Dos, las exenciones que conceden ciertos artículos de las leyes especiales que reglamentan un impuesto determinado. Tres, las exenciones de diversos gravámenes a determinadas categorías de personas, como las que establezcan industrias nuevas, cooperativas, etc. Cuatro, las exenciones para los que exploten una concesión.

En estos casos sostiene, que no se contraviene el artículo 28 constitucional porque la exención prohibida en la Constitución, es una prerrogativa que se concede a una persona librándola de una obligación, pero como la obligación de pagar impuestos empieza con la capacidad contributiva, quien tiene una renta mínima no tiene capacidad contributiva y no se le dispensa de una obligación porque no la tiene. Es, entonces, el reconocimiento del Estado de inexistencia de pago de obligaciones de impuestos.

⁶² FLORES ZAVALA, Ernesto, *Op. cit.*, pp. 133-145.

Las otras exenciones, justificándolas, por objetivos relacionados a corporaciones de beneficencia científicas, políticas, literarias que destinan sus ingresos a sus propios fines, siendo estos fines necesarios para el desarrollo cultural y social del País.

En cuanto a los principios de proporcionalidad y equidad, expresa: «creemos que no es posible separar las dos palabras, sino interpretar la expresión «proporcionalidad y equitativa» como significado de justicia, lo que el constituyente pretendió expresar, que los impuestos sean justos»⁶³.

Para concluir de esta forma analiza los distintos proyectos de Constitución desde 1857 hasta 1917, de donde llega a señalar que, el común denominador es la palabra «justo». Remata su postura señalando que esta expresión de justicia es semejante a la que en su momento precisó Adam Smith, quien indicó que el principio de justicia significa que los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en proporción a los ingresos de que gozan.

Finaliza su explicación afirmando que este principio de justicia requiere de la realización de dos principios adicionales, el de generalidad y el de uniformidad, todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto y que éste represente para todos, el mínimo sacrificio posible.

Margáin Manautou⁶⁴. Este autor no propone una teoría del todo suya acerca de la proporcionalidad y equidad de las contribuciones, aun cuando podemos afirmar que está de acuerdo con los principios teóricos de las contribuciones establecidos por Adam Smith a los que incorpora ideas de otros tratadistas como Bielsa, Einaudi, así como John Stuart Mill con los que acota la anterior Teoría.

Estos principios de justicia, certidumbre, comodidad y economía, si no son observados por el legislador podría poner en vigor un ordenamiento inequitativo o arbitrario. Afirma que el impuesto es justo o equitativo cuando es general y uniforme, y esto significando que todos los que coincidan con la ley deben pagar, salvo aquellos que carezcan de capacidad contributiva que inicia a partir de que se obtienen ingresos o rendimientos superiores al mínimo de subsistencia, para que una familia o persona subsista. Si una Ley no es general se

⁶³ *Idem.* p. 210.

⁶⁴ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Op. Cit.* p. 41-46.

puede considerar como privativa, porque carece de la abstracción e impersonalidad de la Ley. La uniformidad significando que, todos quienes obtienen un mínimo ingreso de la misma fuente deberán pagar la misma cantidad, sin embargo, si el origen de la misma es distinto o el sacrificio para obtener la renta es diferente, la cantidad que corresponda debe ser diversa. Parece recordar la Teoría de Stuart Mill por cuanto a que el sacrificio debe ser el mismo para quienes se encuentran en la misma situación jurídica.

Este autor no expresa un concepto de lo que debe entenderse por la proporcionalidad y equidad, simplemente realiza un análisis de cada una de las situaciones en que los tribunales han resuelto temas con los diferentes tipos de contribuciones.

José Rivera Pérez Campos⁶⁵. Realiza un estudio a partir del análisis a un Amparo en revisión, el 3553/55, en un problema relacionado con el tránsito y transporte en el otrora Distrito Federal, a propósito de una propuesta de inconstitucionalidad de diversas leyes que establecían requisitos y condiciones para explotar una ruta de transporte que se hizo al amparo de la libertad de trabajo, expuso lo que a su vez éste consideró en diverso Amparo en Revisión relacionado con la proporcionalidad y equidad de las contribuciones, exponiendo que la Suprema Corte tiene el deber de calificar la equidad y proporcionalidad de los impuestos, sin embargo, sostiene que, la Corte no ha resuelto qué es lo que se debe entender por estos conceptos, indicando «[...] me ha parecido que debe abordarse a fondo, si es que el escrito de la quejosa da elementos para ello, o bien, contrariamente a mi punto de vista, que conviene dejar en suspenso tal tema, si la Corte estima que no es prudente el tratarlo, por las implicaciones que en materia de política fiscal entraña una cuestión tan grave [...]»⁶⁶. Sigue sosteniendo que la Corte se ha limitado a decidir, que los impuestos son inconstitucionales por falta de equidad y proporcionalidad, si son exorbitantes o ruinosos, quedando solo esto, en una declaración subjetiva de la Suprema Corte. Concluye diciendo que, «[...]uno de los defectos más graves de toda sentencia, es que se constituya por mera declaración, si ésta no se justifica o no se razona [...]»⁶⁷, siguiendo su análisis que los criterios de equidad y proporcionalidad han girado en estimaciones puramente subjetivas.

⁶⁵ RIVERA PÉREZ CAMPOS, José, *Op. cit.*, pp. 1-78.

⁶⁶ *Idem.* pp. 1 y 2.

⁶⁷ *Idem.* p. 4.

De otra forma, como lo señala Edward Samuel Corwin, citado por Margáin Manautou tendríamos que, «En efecto, la Suprema Corte mediante sus decisiones interpretativas de la constitución, altera constantemente el efecto práctico y la aplicación de la misma. Como lo expresara Woodrow Wilson “la Suprema Corte es una especie de convención constituyente en sesión continua”». ⁶⁸

En relación con el criterio impuesto por el legislador, Rivera Pérez Campos en al A.R. 3553/55 sostuvo que, se modificó la tasa del impuesto, lo que orilló al quejoso a pagar un incremento de casi tres mil por ciento en el pago del agua anualmente, criticando la propuesta del proyecto de sentencia, en la cual la postura señaló que si bien es cierto aumentaron considerablemente las tarifas del impuesto, tal aumento se realizó en forma proporcional, puesto que afecta progresivamente el consumo, y por ello se grava en forma igual a todos los que se encuentran en la misma situación contributiva, y que las tarifas progresivas cobran mayor cantidad a los que más consumen lo que redundaría en la equidad. Señala en esencia que, el criterio de la propuesta se basa en ese único impuesto, y no en aquellos que gravan a ese mismo contribuyente. Haciendo una reflexión, pregunta, en relación con el artículo 31, fracción IV, de la Constitución: «[...] ¿no será más bien que el constituyente quiso mandar que la proporcionalidad en los impuestos debe establecerse en relación con todas las fuentes tributarias, con todo tipo de causante? [...]» ⁶⁹.

En una interesante interpretación del artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna que realizó ante el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el 8 de agosto de 1962, a propósito del AR. 5287/55, Rivera Pérez Campos abordó el estudio de la proporcionalidad y equidad expresando que el tema no había sido abordado por la Corte, puesto que en los criterios resueltos solo se habían emitido declaraciones subjetivas sin establecer qué o cuál puede ser el significado de lo exorbitante o lo ruinoso de los impuestos.

En el asunto señaló que, el hecho de que el quejoso alegara falta de proporcionalidad y equidad en los derechos por suministro de agua al pasar de un monto que anteriormente

⁶⁸ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Op. Cit.*, p. 184.

⁶⁹ RIVERA PÉREZ CAMPOS, JOSÉ, *Equidad y Proporcionalidad en los Impuestos (una interpretación del artículo 31-IV constitucional)*, Distrito Federal, SCJN, 1965, Versión taquigráfica, corregida y aclarada de la exposición que hizo el C. Ministro, Lic. José Rivera P.C., en la sesión pública del Pleno de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación celebrada el 8 de agosto de 1962. Amparo en Revisión Núm. 5287/55, Alfredo Sierra Arrillaga, p. 3.

pagaba, al año siguiente al realizar un pago treinta veces mayor, la Corte únicamente señaló:

[...] que no es válido este argumento, porque el impuesto es proporcional en relación con el consumo por metro cúbico, el diámetro en milímetros del tubo de entrada, etc., [...] en cambio, ni siquiera se propone una comparación más inmediata: este impuesto por uso de agua proveniente del mismo predio del causante, ¿es o no proporcional en relación a los derechos por uso de agua cuando ésta se presta por los servicios municipales?⁷⁰

[...] De inmediato me permito insistir en que el tema básico estriba en resolver lo que deba de entenderse por equidad y proporcionalidad, y que, [...] a mi juicio es indispensable conocer los antecedentes de esta disposición constitucional para que así se logre desentrañar el contenido del mandato vigente⁷¹.

Nuestros Tribunales sostienen a propósito del concepto referido los siguientes criterios:

*GASTOS Y EROGACIONES DE LAS PERSONAS. EL ESTADO TIENE FACULTAD DE GRAVARLOS EN EJERCICIO DE SU POTESTAD TRIBUTARIA.*⁷² *El artículo 31, fracción IV, de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, otorga al legislador ordinario la facultad de determinar cómo y en qué forma los mexicanos deben contribuir al gasto público. El legislador tiene facultad para seleccionar el objeto del tributo siempre que éste satisfaga los principios establecidos en la Constitución. El precepto constitucional señalado no establece como requisito que los gravámenes se impongan sólo a los ingresos, a los bienes o al capital. Al no existir restricción constitucional en este sentido el Estado está facultado para gravar erogaciones o gastos en dinero o en especie que revelen capacidad contributiva de quienes*

⁷⁰ *Idem.* p.4

⁷¹ *Idem.*

⁷² Tesis de Jurisprudencia, Registro 205931, Octava Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación, Tomo IV, Primera Parte, julio-diciembre de 1989, Materia Constitucional, Tesis P. 38, p. 129.

los efectúan y, por ende, sean susceptibles de ser objeto de imposición por parte del Estado. (Tesis P. 38)

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN AMPLIO DE CONFIGURACIÓN, AL DEFINIR LAS TASAS Y TARIFAS.⁷³ La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que los gobernados deben concurrir al sostenimiento de las cargas públicas en función de sus respectivas capacidades, de lo cual se sigue que quienes más aptitud o capacidad reportan, deben contribuir de forma diferenciada y, específicamente, en mayor medida. No obstante, los principios constitucionales de la materia tributaria no permiten asumir que exista un sistema de tasas o tarifas justas per se. Lo anterior, porque la determinación de la justicia en la tributación debe considerar los siguientes elementos: a) que la determinación de la tasa máxima forma parte del ámbito amplio de configuración política que el Tribunal Constitucional debe reconocer al legislador tributario; b) que dicha determinación puede ser tomada considerando al sistema tributario en lo general, de tal manera que la tasa o tarifa máxima del impuesto sobre la renta puede obedecer a la definición de la tasa aplicable en otros gravámenes; c) que el fenómeno financiero público no se agota en la propia recaudación, sino que su análisis puede abarcar también el aspecto relativo a la forma en que se distribuye el gasto público; y, finalmente, d) que el "sacrificio" que la tributación puede significar en cada caso es un elemento eminentemente subjetivo, con base en el cual podrían llegar a desprenderse postulados generales, mas no estructuras técnicas ni parámetros de medición que pretendan ser objetivos y aplicables en la práctica. En tal virtud, se concluye que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no otorga elementos definitivos que permitan a este Alto Tribunal emitir un pronunciamiento definitivo sobre la suficiencia o corrección del tipo

⁷³ Tesis de Jurisprudencia, Registro 161233, Novena Época, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIV, agosto de 2011, Materia Constitucional, Tesis 1a./J. 77/2011, p. 118.

tributario al que deba ajustarse el gravamen. Por ello, el juicio relativo a la proporcionalidad del gravamen debe limitarse a verificar si la tributación se ajusta a la capacidad contributiva de los gobernados, conforme a una banda - cuya apreciación y medida corresponde al propio legislador-, en la que el parámetro más bajo, en el cual no debe penetrar la tributación, es el mínimo existencial o mínimo vital que permite la subsistencia del causante como agente titular de derechos y obligaciones en un Estado social y democrático de Derecho; mientras que el parámetro máximo lo constituye la no confiscatoriedad del gravamen, de tal suerte que no se agote el patrimonio del causante o la fuente de la que deriva la obligación tributaria. Esta deferencia al legislador para la delimitación de los elementos integrantes de la tabla que contiene la tarifa, obedece a la intención de otorgar plena vigencia al principio democrático, dado que las circunstancias que se han descrito reflejan la dificultad para lograr consensos en torno a quiénes deben recibir el mismo trato frente a la ley, y quiénes son lo suficientemente distintos para pagar mayores impuestos o recibir más beneficios. A juicio de este Alto Tribunal, son los procesos democráticos los competentes para establecer tales distinciones. (Tesis 1a./J. 77/2011)

Siguiendo con sus ideas, señala que buscó estudiar el origen en la Constitución del 57 de la expresión «proporcional y equitativa». Señalado que no encontró nada semejante en el proyecto de reformas y solo encontró en el reglamento provisional político del Imperio mexicano, de 10 de enero de 1822, en el que se dijo, en relación con la obligación de los mexicanos «todos los habitantes del imperio deben contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del Estado»⁷⁴, asimismo observa que en la Constitución de Cádiz se dijo «las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno»⁷⁵.

De estos conceptos dice se advierte, que no existe excepción o privilegio, y por tanto es obligación general el cubrir gasto público.

⁷⁴ RIVERA PÉREZ CAMPOS, JOSÉ, *Op. cit.*, p. 6.

⁷⁵ *Idem.*

Señala un antecedente adicional en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, de la Revolución francesa, que en su Declaración 13 sostuvo que, sufragar los gastos de la administración era necesario una contribución común repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades. Ello lo lleva a afirmar que estos conceptos de proporcionalidad y equidad, «son dos conceptos perfectamente diferenciados: la generalidad de la obligación, por un lado, y la obligación de cubrirse proporcionalmente, por otro.»⁷⁶. Sostiene adicionalmente que no hay duda el pago de contribuciones es una obligación general, y pregunta, «¿pero hasta dónde y hasta cuánto?»⁷⁷, concluyendo al decir que ello es el significado de «en razón de sus facultades»⁷⁸.

A mi juicio, el pensamiento de Rivera Pérez Campos tiene varios puntos de interés para los temas de proporcionalidad y equidad. Éste debiera ser una definición a través de una teoría jurídica y política del sistema fiscal mexicano. Para él, es necesario para llegar a este concepto, el que «proporcionalidad se debe configurar con relación a la economía de México [...] una exigencia de esta naturaleza [...] va nada menos que a exigir de las autoridades fiscales la justificación de todo impuesto».

Esto es, la proporcionalidad de los impuestos es un concepto que atiende entre otras cosas a la necesidad del gasto para la administración, a que ese gasto se distribuya entre todos los contribuyentes a través de impuestos varios, en donde unos compensen las deficiencias de los otros, en donde al final se requiera el que quien establezca el impuesto justifique razonadamente el mismo. Asimismo, considera que la justificación de la proporcionalidad de un impuesto no puede ni debe darse en razón del daño que se puede causar con la actividad al Estado o la necesidad de impedir que se realicen determinadas actividades, porque concluye diciendo que, los impuestos son para cubrir el presupuesto, porque no se autorizan contribuciones de carácter extra fiscal, que en todo caso serían privativas de una actividad o de un grupo de personas que estaría fuera de la obligación establecida a los nacionales.

Estas ideas fueron expuestas en el año del 62, y a casi sesenta años, aún falta por construir y definir un concepto efectivo de proporcionalidad y equidad.

⁷⁶ *Idem.* p.7

⁷⁷ *Idem.* p. 9

⁷⁸ *Idem.*

Servando J. Garza⁷⁹. Por su parte, J. Garza en sus *Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano* expone, lo que considera la proporcionalidad y equidad de los impuestos, partiendo de la interpretación que a su vez dio la Suprema Corte en relación con un amparo promovido por *Fábrica de Hilados y Tejidos de Tlaxcala*. Señala que Vallarta, en cuanto al concepto, que un impuesto que gravara por igual todos los ramos de la riqueza pública sin considerar la riqueza de cada particular, sería «*notoriamente improporcional*». Señalando que Vallarta pensó que, «la justicia tributaria está en el equitativo reparto de los impuestos que en su conjunto integran el sistema tributario y que corresponde al legislativo hacer esa derrama para lo cual juzga con criterio soberano»⁸⁰. Es decir, que el Legislativo tiene facultades ilimitadas e irrestrictas para establecer impuestos y que sería éste, el Legislativo, quien determinara esa justicia tributaria.

Servando Garza en cuanto a este razonamiento destaca, que la justicia absoluta no se puede realizar con un impuesto porque todo gravamen tiene en su cuantificación algo de arbitrario. Concluyendo entonces que, «Un buen sistema impositivo solo puede configurarse por la combinación de impuestos diversos para que el vicio de injusticia de cada uno sea corregido por los demás.»⁸¹

En relación con este mismo principio sostiene que, «El principio de justicia, es de equidad, de igualdad. Su violación es la desigualdad»⁸². Para ello sería necesario comparar el impuesto frente a otros, lo que no es posible, y la única posibilidad existente sería comparando a dos personas frente al mismo impuesto en igualdad de condiciones, si el impuesto es mayor para una que para otra, entonces existiría desigualdad.

Años después se planteó ante la propia Corte un Amparo diverso, 1984/43, promovido en contra del Congreso de Nuevo León quien estableció un impuesto sobre los ingresos brutos de las personas y el rendimiento debiendo aplicarse a la Beneficencia y al Municipio. El Amparo fue concedido, lo interesante de la discusión fue la forma de abordar el problema por el Ministro Bartlett:⁸³

⁷⁹ J. GARZA, Servando, *Op cit.*, p. 13.

⁸⁰ *Idem.* p. 72.

⁸¹ *Idem.*

⁸² *Idem.* p. 75.

⁸³ *Idem.* pp. 78 y 79.

El razonamiento del proyecto, para proponer la concesión del amparo, se hizo consistir en síntesis: que la Ley del Impuesto sobre la Renta fija y delimita en su artículo primero, el objeto gravado (utilidades, rentas, percepciones, etc.); y esta definición del objeto debe ser válida y única para toda la ley; que en la Cédula V de la ley se aparta de su propio criterio y establece un impuesto, tenga o no utilidades el causante y sin que esté proporcionado a su monto, que en este caso no tiene aplicación la tesis Vallarta porque cuando en la ley tributaria se fija un criterio de proporcionalidad y equidad y luego la misma ley lo contraría, la Corte puede, sin salirse de su función propia de interpretar la ley, reconocerlo y declararlo concediendo el amparo.

Es clarísimo el razonamiento incorporado a dicha sentencia, en donde evidentemente el impuesto era notoriamente injusto, imponiéndolo con independencia de que las personas tuvieran o no utilidades. De acuerdo con lo razonado por Servando J. Garza, dice:

Así se abre el camino para la construcción de nuevas fórmulas lógicas que evidencien la violación del principio de equidad⁸⁴. La tesis que hemos expuesto constituye un progreso jurisprudencial que permite el uso eficaz de la garantía; debemos observar, sin embargo, «[...] que en ésta misma tesis se encuentran comprendidos los elementos que permiten su desarrollo plenario»⁸⁵.

Por ello podemos observar que en general, todos establecen que debe observarse el principio de la proporcionalidad y equidad, y de lo que a juicio de los juzgadores deben observar los legisladores al imponer contribuciones.

Son pues principios de las contribuciones y como tales no pueden considerarse al día de hoy como un verdadero derecho o garantía a favor de los gobernados, ya que a lo más que se podría aspirar, es a demostrar que alguna contribución carece de estos elementos, o bien no los cumple a plenitud, puesto que finalmente quien deberá considerar esos argumentos debieran, ser por un lado, el Poder Legislativo al incorporarlos a la norma, observarlos y

⁸⁴ *Idem.* p. 79.

⁸⁵ *Idem.*

definirlos, o bien que sean los Tribunales quienes interpreten la esencia de los principios a la luz del Constituyente Permanente. Como se ve de las distintas interpretaciones de nuestros Tribunales en donde reconocen que pueden revisar cada caso especial para la que el Poder Judicial revise y sancione en caso de violación o inobservancia del 31 fracción IV.⁸⁶

Sin embargo, lejos de observar estos principios claros, cambiando nuestros Tribunales la visión de ellos, en la actualidad, al analizar algunos preceptos en materia tributaria, justifican el cumplimiento o no de estos requisitos en base a consideraciones generales, imprecisas, en ocasiones contradictorias, como se puede ver a través de las siguientes ejecutorias, las que parecen regresar a los tiempos de Vallarta, como se observa a continuación:

RENTA. LOS ARTÍCULOS 177 Y 180, FRACCIONES II Y III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005).⁸⁷ Las citadas disposiciones, al establecer diferentes tasas o tarifas tratándose de personas físicas residentes en México que prestan un servicio personal subordinado, y de personas físicas residentes en el extranjero que prestan el mismo servicio, cuya fuente de riqueza se ubica en territorio nacional, no transgreden el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque si bien es cierto que ambos tipos de contribuyentes llevan a cabo el mismo hecho imponible, también lo es que tienen características propias suficientes para considerar que no son semejantes, pues tratándose de los residentes en el extranjero la base imponible se integra por los ingresos brutos obtenidos en el año calendario, a los cuales se les aplican, por regla general, diversas tasas de acuerdo con el monto percibido; mientras que los residentes en México tributan conforme las disposiciones del Título IV, Capítulos I, X y XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, donde a los ingresos acumulables se les restan las deducciones personales previstas en el artículo 176, en aras de obtener la base gravable del

⁸⁶ Semanario Judicial de la Federación, Segunda Sala, Tomo LXV, p.3830. Tesis 329118.

⁸⁷ Jurisprudencia, Núm. 174998, Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, mayo de 2006, Materias Constitucional y Administrativa, P./J. 58/2006, p. 11.

tributo, con lo que se evidencia que pagan éste sobre los ingresos netos percibidos; después se les aplica la tarifa contenida en el diverso precepto 177, menos los rubros del subsidio acreditable y crédito al salario previstos en el artículo 178, y además se permite acreditar el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero en términos del artículo 6o. de esa Ley; lo que pone de manifiesto que no se encuentran en un mismo plano, circunstancia que se corrobora con el hecho de que los residentes en el extranjero, a diferencia de los residentes en México, estarán sujetos en su país al mismo impuesto sobre la renta por los ingresos percibidos en México, según el principio de renta mundial.(P./J. 58/2006)

RENTA. LOS ARTÍCULOS 134, 137 Y 138 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, AL DAR UN TRATO DESIGUAL A LAS PERSONAS FÍSICAS QUE REALIZAN ACTIVIDADES EMPRESARIALES RESPECTO DE LAS QUE PRESTAN SERVICIOS PROFESIONALES INDEPENDIENTES, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.⁸⁸ Los artículos citados al otorgar un trato diferenciado a las personas físicas que realizan actividades empresariales en relación con las que prestan servicios profesionales independientes, no violan el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31 , fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues tal diferencia se justifica en virtud de que, por un lado, la función que desempeñan ambos tipos de contribuyentes es distinta, en tanto que el objeto fundamental de aquéllos es el lucro mercantil, con lo que pueden equipararse con las personas morales mercantiles, mientras que los prestadores de servicios profesionales independientes no tienen como finalidad primordial la especulación comercial, aunque obtengan ingresos por los servicios que prestan, de ahí que si las actividades gravadas de una y otra clase de contribuyentes son de diferente

⁸⁸ Tesis Aislada, Núm. 180078, Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XX, noviembre de 2004, Materias Constitucional y Administrativa, P. LX/2004, p. 20.

naturaleza jurídica, también es distinta su capacidad económica, financiera y administrativa; y, por otro, si bien es cierto que es posible que la proporción de la carga tributaria correspondiente a quienes reciben ingresos por la prestación de servicios profesionales sea mayor a la de aquellos que obtienen una renta derivada de actividades empresariales, también lo es que el trato desigual no se da respecto de la totalidad de los integrantes de estas categorías de contribuyentes, sino que ello solo acontece cuando los ingresos por actividades empresariales son de una cuantía inferior a determinados montos que la propia ley prevé. Además, el mencionado trato desigual obedece a fines extrafiscales, derivados de la intención del Estado de ampliar la base de contribuyentes y alentar el crecimiento económico de la micro, pequeña y mediana empresas, mediante la diferenciación en las tasas contributivas y tratos fiscales distintos a partir de los ingresos anuales obtenidos. (P. LX/2004)

ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES PARA FINES ESPECIFICOS. CONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 14, REFORMADO, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 31 DE DICIEMBRE DE 1941, Y 24 DE LA LEY DE 30 DE DICIEMBRE DE 1953.⁸⁹ El artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de 31 de diciembre de 1941, así como su correlativo 24, de la Ley de 30 de diciembre de 1953, se aplican, sin distinción de personas, siempre que su situación coincida con la que la ley señala como generadora del crédito, o sea, a todas aquellas personas físicas o morales que obtengan ingresos sobre arrendamiento de algún bien inmueble destinado a cualquiera de los fines que expresan, ya que la fuente del impuesto no es el mero hecho de dar inmuebles en arrendamiento, sino los ingresos derivados de éste, cuando el inmueble arrendado se destina a un fin específico. Por lo mismo, no es posible determinar que la inequidad del impuesto combatido se funde en el tratamiento desigual que se da a las percepciones obtenidas por quienes arriendan bienes inmuebles para casa-habitación, que el que se establece para los ingresos por

⁸⁹ Tesis Aislada Núm. 233127, Séptima Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación, Volumen 62, Primera Parte, Materia Administrativa, p. 14.

arrendamiento de inmuebles destinados a otros fines, como los que detallan esas disposiciones legales, ya que esto solo significa pretender un tratamiento igualitario para todos los que celebran un contrato de arrendamiento y desconocer prácticamente la fuente del tributo; además, el artículo 2398 del Código Civil no define en modo alguno la naturaleza de ese tipo de contratos, debido a que se limita a determinar cuándo existen éstos y el término máximo de dichos contratos, según los bienes arrendados; y como las cédulas I y VI gravan diversas fuentes impositivas, pues en tanto que la primera recae nada más que sobre los ingresos derivados de actividades mercantiles, y la segunda solo grava los ingresos provenientes de la inversión de capitales, se explica la diferencia de las tasas para una y otra, por ser independientes, al no existir los mismos elementos determinantes de las situaciones jurídicas que generan el crédito fiscal correspondiente. Tampoco se infringe el artículo 28 constitucional, porque el tributo no se basa en la simple percepción de las rentas, sino en que el inmueble arrendado se destine a un fin específico, por lo que el pago del impuesto será consecuencia de la situación en que voluntariamente se coloquen los arrendadores, ya que, de ese modo, no se impide la libre concurrencia entre todos ellos, quienes pueden competir en los alquileres, con las ventajas y desventajas de las condiciones que libremente escojan para operar. (Tesis Aislada Núm. 233127)

Como se puede observar, no encontramos interpretaciones claras de estos conceptos, pues lo que se dice más bien es, que el legislador cuenta con facultades amplias para definir tasas y tarifas, que hay capacidad contributiva por el hecho de realizar una actividad económica y por tanto, que la aplicación de la norma está ajustada a la Constitución.

Entendemos que en muchas de las ocasiones puede existir dificultad en precisar lo que es la proporcionalidad y lo que es la equidad, pero lo que no se puede desatender en todos los casos, es el hecho de que aun cuando el Legislativo tenga facultades amplias para determinar tasas, tarifas, actos de causación, es que en cada caso en particular, deba razonar, pues todo acto de autoridad, como podrían ser las facultades discrecionales del legislativo estarán

siempre sujetas a fundar y motivar cada gravamen en particular. Todas las autoridades deben fundar y motivar sus actos, incluido el Poder Legislativo.

Existe una vieja tesis⁹⁰ de nuestros Tribunales en que así lo consideraron, pero poco a poco se ha venido desnaturalizando o ampliando para justificar esas facultades tributarias, llegando al extremo de considerar, como hasta 1936 lo interpretaba nuestro Máximo Tribunal, de que cualquier ley tributaria solo podía modificarse o revocarse a través del Poder Legislativo:

PRIMERA ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD. IDENTIFICACIÓN DE UNA FINALIDAD CONSTITUCIONALMENTE VÁLIDA.⁹¹ Para que las intervenciones que se realicen a algún derecho fundamental sean constitucionales, éstas deben superar un test de proporcionalidad en sentido amplio. Lo anterior implica que la medida legislativa debe perseguir una finalidad constitucionalmente válida, además de que debe lograr en algún grado la consecución de su fin, y no debe limitar de manera innecesaria y desproporcionada el derecho fundamental en cuestión. Ahora bien, al realizar este escrutinio, debe comenzarse por identificar los fines que persigue el

⁹⁰ Tesis Aislada, Registro 233494, Séptima Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación, Volumen 38, Primera Parte, Materias Constitucional y Común, p. 27:

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA. Aun cuando es cierto que la exigencia de fundamentación y motivación de los actos de autoridad en que consiste la garantía de legalidad establecida por el artículo 16 Constitucional, ha de entenderse que abarca a todo acto de autoridad, sea ésta legislativa, ejecutiva o judicial, en la medida en que todas ellas deben actuar, por igual, dentro de un marco jurídico de "legalidad", debe sin embargo aclararse que, tratándose de actos de autoridades legislativas (leyes), dichos requisitos de "fundamentación y motivación" se satisfacen siempre que ellas actúen dentro de los límites de las atribuciones que la Constitución correspondiente les confiera (fundamentación) y que las leyes respectivas que emitan se refieran a relaciones sociales que reclamen ser jurídicamente reguladas (motivación), sin que ello implique, en modo alguno, que todas y cada una de las disposiciones que den cuerpo a esas leyes deban ser necesariamente materia de una motivación específica. (Registro 233494)

⁹¹ Tesis Aislada, Registro 2013143, Décima Época, Primera Sala, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 36, noviembre de 2016, Tomo II, Materia Constitucional, Tesis 1a. CCLXV/2016 (10a.), p. 902.

legislador con la medida, para posteriormente estar en posibilidad de determinar si éstos son válidos constitucionalmente. Esta etapa del análisis presupone la idea de que no cualquier propósito puede justificar la limitación a un derecho fundamental. En efecto, los fines que pueden fundamentar la intervención legislativa al ejercicio de los derechos fundamentales tienen muy diversa naturaleza: valores, intereses, bienes o principios que el Estado legítimamente puede perseguir. En este orden de ideas, los derechos fundamentales, los bienes colectivos y los bienes jurídicos garantizados como principios constitucionales, constituyen fines que legítimamente fundamentan la intervención del legislador en el ejercicio de otros derechos. (Tesis 1a. CCLXV/2016 (10a.))

Consideremos que es necesario que nuestros Tribunales orienten para la formación de los criterios, y que en realidad estos derechos que han sido reconocidos por ellos mismos, puedan ser verificados y sean verificables por todos los Órganos de Gobierno.

Se considera asimismo que el Poder Legislativo, si bien es cierto tiene una amplia facultad para definir los objetos de los distintos gravámenes, también lo es que, debieran motivar, explicar, razonar en cada caso en particular, cómo se cumple con esa obligación constitucional que evidentemente también corresponde atender a este Poder. No podemos estimar por los hechos, que el Legislativo al tener facultad para la creación de leyes, no ha de razonar a efecto de dar cumplimiento a su obligación constitucional, a observar a la proporcionalidad y equidad en contribuciones, y a fundar y motivar sus actos.

Observamos también que, si bien es cierto, en materia tributaria lo que se pretende es una recaudación adecuada para el funcionamiento del Estado y que se dirija esa recaudación a gastos públicos, esa obligación no puede restringirse a tres conceptos que han definido nuestros Tribunales y la propia Constitución: lo exorbitante, lo ruinoso y el destino de las contribuciones. Esa obligación debe ser de mayor amplitud, y no puede ser suficiente el razonar, que es necesario incrementar la recaudación o bien, que hay evasión, puesto que esos conceptos son vagos, generales e imprecisos, ya que por el hecho de existir un solo evasor o bien requerir de cualquier cantidad adicional, estaríamos justificando la creación de

nuevos impuestos, bases, incremento de tasas, reducción de deducciones, en fin, un sin número de actos dentro del proceso de recaudación, de vigilancia y de gasto público.

Aun en el caso en que nuestros legisladores no fundaran y motivaran adecuadamente el incremento en contribuciones, tasas, etc., debiera entonces el Poder Judicial buscar limitar dentro de los cauces legales, esas facultades que al día de hoy pueden considerarse discrecionales, y que nuestros Tribunales, con base en el principio de deferencia, han justificado, siendo benevolentes ante los actos del legislativo.

En la época en que vivimos, y en razón de los ahora derechos humanos, se ha impulsado en forma importante la transparencia de los actos de las autoridades, obligando a éstas a informar de sus actos, de sus gastos, de su organización, etc., siguiendo estos nuevos lineamientos, no encontramos justificación para que ahora, en base a los criterios de transparencia, el Poder Legislativo, que también es autoridad, deba informar a los ciudadanos cómo se cumple en cada caso la proporcionalidad y equidad en las contribuciones.

PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO. El poder tributario es la facultad del Estado a través de la cual puede obligar a los ciudadanos a aportar parte de su riqueza para el desarrollo de las actividades en común y la organización de la sociedad, éste, se realiza a través de las facultades que nuestra Constitución otorga al Estado por conducto de sus ciudadanos. En razón de que en un territorio determinado cierto número de personas pretenden convivir, coexistir y desarrollarse, es necesario, y así lo reconoce el ciudadano, la existencia de un poder superior que pueda organizar, administrar, gestionar y ejecutar las acciones necesarias tendientes a satisfacer las necesidades colectivas, a procurar un desarrollo homogéneo de la sociedad y finalmente, a redistribuir la riqueza existente en el territorio de ese País.

Es el ciudadano en su conjunto quien debe fijar los parámetros de ese poder, y es el ciudadano quien reconoce la necesidad de un ente de gobierno que lo guíe en la consecución de sus fines. Por ello, al crear el Estado y determinar las autoridades del mismo en la Carta Fundamental, los ciudadanos ceden parte de sus derechos en favor de esa Autoridad, para que dirija y coordine, pero reconociendo la necesidad de que existan pesos y contrapesos, o sea, un sistema de equilibrio de poderes, para que la forma en que se organicen y dirijan los destinos de la población y atención de sus necesidades, no sea arbitrario, pudiendo a través

de los otros órganos del Estado exigir que aquel que se ha excedido se ajuste a un estado de derecho en favor siempre del ciudadano.

Es por ello que en nuestro País contamos con tres Poderes, cada uno con sus facultades y obligaciones específicas, un Legislativo, que establece las leyes que deben regir en el País, un Ejecutivo que ejecuta dichas leyes, que las hace valer, que las procura, y un Judicial que ante el exceso de uno o de otro Poder, lo sancione y obligue a que atienda los lineamientos establecidos por la Constitución.

Considero que las ideas del Constituyente Originario como del Constituyente Permanente, son los lineamientos que debe tomar en consideración el Poder Legislativo para orientar sus actos, y desde luego las leyes que establece en el País, por lo que es necesario, pienso, que ese Constituyente Permanente debe ser lo suficientemente duro para que no modifique la esencia de la Carta Magna a voluntad. La permanencia en las normas y el seguimiento de la ideología del Constituyente son necesarias para la estabilidad en el País y la forma de atacar las necesidades de la sociedad, sin que se considere con ello que no sea necesario, o que se impida el modificar la Constitución, sino que lo que se sugiere, es que la forma en que se modifique no sea siempre a voluntad del Ejecutivo o del Partido político en turno, sino que en ésta se contemplen únicamente los principios que deben desarrollarse en las normas secundarias y, no como se ha venido realizando, reformándola, incluyendo regulación que pudiera comprender a las normas secundarias, como ha sido el caso de la reforma electoral, la energética, y muchas otras.

La Constitución no es, ni puede ser, una compilación de leyes que deben establecerse en el País, ni contener el desarrollo de las mismas, simplemente debiera ser un catálogo de derechos del ciudadano y de obligaciones de las autoridades para llegar a la finalidad de crear un Estado mejor en cuanto a la satisfacción de necesidades públicas.

La eficacia del Legislativo debe ser, establecer las leyes adecuadas bajo los parámetros establecidos por la Carta Magna y su Constituyente, y no buscar la modificación de la Constitución para incorporar leyes que regulen todas las actividades del hombre.

El ámbito de la función del Legislativo está determinado en la Constitución, en donde encontramos asimismo los límites a dicha actividad, límites que se reducen a tener facultades en la materia específica para actuar y para razonar la necesidad de las normas que expide, lo que normalmente se encuentra en la exposición de motivos.

En la materia tributaria, precisamente a propósito de la expedición de una ley que estableció el cobro de contribuciones y en la que se cuestionó la constitucionalidad del acto por varios conceptos, encontramos un primer antecedente de la intervención de la Suprema Corte, cuando determinó que tenía facultad para analizar las contribuciones que fueran exorbitantes, o ruinosas, o el legislativo se excediera en sus facultades, analizando la norma impositiva, y determinando si la misma se ajustaba a los parámetros constitucionales.

Los parámetros que pudiésemos observar en nuestra Carta Magna, como antes se dijo, comienzan con el artículo 31, fracción IV, concepto general que incluye derechos y deberes. Sin embargo, hay otros principios que también deben ser observados en esta materia y que se encuentra a lo largo de la Constitución, los artículos 73, fracciones VII, X, XXIX, 74, fracción IV, y los diversos 117, 118, 131. Estas disposiciones de las que hablamos, establecen que:

- El artículo 73, fracción VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.
- El artículo 73, fracción X. Para legislar en hidrocarburos, energía eléctrica y en general en comercio.
- El artículo 73, fracción XXIX. En que se establecen facultades exclusivas para establecer determinadas contribuciones.
- El artículo 74, fracción IV Para aprobar el presupuesto de egresos después de haber aprobado la ley de ingresos.
- Los artículos 117 y 118. En prohibiciones a los Estados.
- El artículo 131. Que se refiere a la autoridad facultada a gravar importaciones y exportaciones de bienes en el País.

Estas facultades establecidas a favor de la Federación y en restricción de los Estados, determinan el poder tributario a nivel federal. Esto es, las facultades de la Federación para establecer las contribuciones necesarias que satisfagan el presupuesto federal.

Como antes se dijo, el sistema centralista que se tuvo hasta 1856 provocó que la Constitución Federal de 1917, al momento de ceder facultades a favor de los Estados y Municipios, éstas fueran mínimas, ya que es natural que cuando uno posee todas las

facultades para gravar los actos de los ciudadanos en el territorio, resulta muy costoso y difícil, desincorporar esas facultades a favor de otra entidad, como de Estados y Municipios, a quienes solo les otorgó y cedió unas cuantas facultades.

Sin embargo, Estados y Municipios pueden, en razón del artículo 124 de la Constitución Federal, que determina la concurrencia de facultades entre los ámbitos de gobierno, establecer contribuciones para sufragar sus respectivos presupuestos, salvo cuando la propia Carta Magna establezca facultades exclusivas de la Federación, y solo en el caso que las facultades no estén prohibidas para Estados y Municipios. Cuando no encontramos alguna de estas excepciones, Federación, Estados y Municipios pueden establecer contribuciones para solventar sus respectivos gastos. Esto lo observamos, por ejemplo, en el impuesto sobre nóminas que, si bien puede ser federal, al no estar prohibido o dado en forma exclusiva a la Federación, son los Estados quienes lo imponen.

La segunda posibilidad para establecer contribuciones por los Estados y Municipios la encontramos en los artículos 115 y 122 de la Constitución, que establecen, en la Base Cuarta del artículo 115, los servicios públicos que podrán proporcionar los Municipios, y consecuentemente si lo hacen podrán establecer contribuciones, como el alumbrado público, o bien las que han sido delegadas sobre la propiedad raíz que se refiere a todos los actos que pueden derivar de bienes inmuebles, que derivan en el impuesto predial.

El artículo 122, para la Ciudad de México, establece que las contribuciones que se apliquen, serán similares a aquellas establecidas para los Estados y Municipios.

Podemos finalmente decir que éste es el funcionamiento general y especial del poder tributario en nuestro País, y el único que puede calificar y sancionar su ejercicio o indebido actuar, es el Poder Judicial.

Como se desprende de lo anterior, es claro que cuando nos encontramos frente a un exceso de facultades del Legislativo, tenemos que acudir a las fuentes constitucionales para verificar si el Poder que crea la norma está facultado para ello, que de no estarlo, fácilmente pudiera ser identificable y denunciado ante el Órgano competente para determinarlo y encausarlo, pudiendo incluso indicar al Legislativo que se ajuste a la norma constitucional.⁹²

Por cuanto hace a los otros principios que nuestra Suprema Corte reconoció como facultades de éste, para revisar los actos del Legislativo en materia de contribuciones,

⁹² Semanario Judicial de la Federación, Segunda Sala, Tomo LI, p.333. Tesis 333175.

exorbitante y ruinoso, ante la ausencia de definiciones y parámetros reales sobre los cuales se pueda abordar o abundar, tenemos que convenir en que la interpretación de dichos principios o los límites de los actos del Legislativo, deben ser determinados por la Suprema Corte, pero no solo limitándose a estos requisitos de la actuación del Legislativo, sino especialmente dando a conocer parámetros en la interpretación y aplicación de dos principios básicos en materia tributaria la proporcionalidad y la equidad, ya que a la fecha no existen lineamientos precisos para ello.

Hemos así mismo advertido, de que el Máximo Tribunal ha dispuesto que puede analizar contribuciones en ciertos casos, y en este sentido afirmamos, que existe el derecho de los ciudadanos para que en el establecimiento de contribuciones se garantice que éstas surjan con base a la existencia de una ley que las establezca, en la que se determinen los elementos de la misma, pero más indispensable en el que motiven y razonen la necesidad del impuesto, la modificación de tasas, base, etc., con lo cual se dará certeza jurídica a los ciudadanos de los casos, la forma y el momento en que se deben pagar contribuciones con motivo de los actos que desarrollen, con ello evitando o tratando de hacerlo, la arbitrariedad de las autoridades.

Consideramos que el análisis de la legalidad en materia tributaria, partiendo de los parámetros enunciados, es una labor no tan complicada. Sin embargo, vemos que en muchas de las ocasiones se olvida la simplicidad que aparentemente tiene esta rama del derecho, puesto que nuestros propios Tribunales han justificado la existencia y procedencia, por ejemplo, de la remisión de elementos básicos de las contribuciones a un reglamento o reglas de aplicación, que teóricamente se encuentran en un nivel inferior a la Constitución, no obstante han obtenido su justificación, en ocasiones, señalando que la propia ley que remite al reglamento lo hace para que el Ejecutivo haga las adecuaciones que considere necesarias, y como quien aplica las normas es precisamente el Ejecutivo al recaudar las contribuciones, es éste quien mejor sabe la forma en que deben aplicarse las mismas, y así permitiendo que estos indiquen elementos de las contribuciones a través de esta normatividad inferior.

Recientemente hemos observado la reiteración de estos criterios, ello con motivo de algunas resoluciones emitidas a propósito de amparos promovidos con motivo de la nueva mecánica en el sistema fiscal, conocida como contabilidad electrónica, buzón tributario, y las declaraciones informativas de la situación fiscal. Con ello consideramos que se rompe con

un principio de derecho, puesto que con ello se trastoca la esencia del Legislador, las normas no deben ser diseñadas por otros, que ni siquiera sean revisadas por el legislador, es decir, al emitir normas tributarias como los reglamentos o las reglas, éstas no son revisadas o sancionadas por algún otro órgano que autorice su implementación, lo que se estima en exceso de lo que pretende el Legislativo, que es la voz de la Ciudadanía. Al respecto, se muestran los criterios que, en relación al tema, ha emitido recientemente la Suprema Corte:

CONTABILIDAD ELECTRÓNICA. LA OBLIGACIÓN DE INGRESAR LA INFORMACIÓN CONTABLE A TRAVÉS DE LA PÁGINA DE INTERNET DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, EN LA FORMA Y TÉRMINOS ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y EN LAS REGLAS 2.8.1.4., 2.8.1.5. Y 2.8.1.9. DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2015, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 30 DE DICIEMBRE DE 2014, ES PROPORCIONAL CON EL FIN PERSEGUIDO POR EL LEGISLADOR.⁹³ De los trabajos legislativos que antecedieron a las reformas, adiciones y derogaciones al Código Fiscal de la Federación, publicadas en el Diario Oficial de la Federación de 9 de diciembre de 2013, se advierte que la obligación aludida, bajo el contexto del aprovechamiento de los avances de la tecnología, tuvo como finalidad integrar un sistema electrónico de contabilidad estándar que permita, por una parte, facilitar el cumplimiento de obligaciones fiscales y, por otra, agilizar los procedimientos de fiscalización, aspectos que se encuentran dentro del ámbito del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo que significa que la obligación legal (en la forma y términos previstos en las disposiciones administrativas), tiene una finalidad constitucionalmente válida, como lo es comprobar el correcto cumplimiento del deber de contribuir al gasto público. Por su parte, la obligación de ingresar la información en los términos que

⁹³ Jurisprudencia, Núm. 2012926, Décima Época, Segunda Sala de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación, 28 de octubre de 2016, Materia Constitucional, Tesis 2a./J. 147/2016 (10a.).

establecen las disposiciones generales, constituye el medio adecuado dirigido a cumplir con la finalidad perseguida por el legislador ya que, en primer lugar, tiende a evitar las cargas que anteriormente generaban los "formulismos" para el cumplimiento de las obligaciones fiscales; además de que en la medida en que el contribuyente va incorporando su información contable, a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, permite a la autoridad no solamente tener acceso inmediato a las cuestiones relacionadas con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sino allegarse de los elementos necesarios para que en un momento dado pueda desplegar con mayor facilidad algún acto de fiscalización. Finalmente, no se ocasiona un daño innecesario o desproporcional al contribuyente por el simple hecho de que tenga que llevar su contabilidad a través de medios electrónicos y de ingresarla a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria en los términos previstos en la disposiciones referidas, ya que si aquél cumple con las nuevas obligaciones fiscales impuestas por el legislador, aprovechando los beneficios de los avances tecnológicos, se simplifican y se mejoran los procedimientos administrativos a través de los cuales anteriormente cumplía con sus obligaciones y ejercía sus derechos, lo que se traduce en un ahorro de tiempo y trámites bajo el contexto del sistema tradicional. (2a./J. 147/2016 (10a.))

CONTABILIDAD ELECTRÓNICA. EL ARTÍCULO 28, FRACCIONES III Y IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN RELACIÓN CON LAS REGLAS 2.8.1.4., 2.8.1.5. Y 2.8.1.9. DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2015, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 30 DE DICIEMBRE DE 2014, AL NO COLISIONAR CON EL DIVERSO ARTÍCULO 33 DEL CÓDIGO DE COMERCIO, NO VIOLAN EL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA.⁹⁴ Del análisis de las citadas disposiciones no se advierte una contradicción lógica con el artículo 33 del

⁹⁴ Jurisprudencia, Núm. 2012923, Décima Época, Segunda Sala de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación, 28 de octubre de 2016, Materia Constitucional, Tesis 2a./J. 146/2016 (10a.).

Código de Comercio que ocasione una situación jurídica que dé lugar a la arbitrariedad de la autoridad o que deje en estado de indefensión a los gobernados, por lo que no violan el derecho a la seguridad jurídica; antes bien, deriva que el Código de Comercio solo establece lineamientos mínimos que debe satisfacer el sistema contable por el que opte el comerciante, mas no una metodología pormenorizada que determine casuísticamente cómo deberá realizar los controles contables de su comercio; en cambio, las fracciones III y IV del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación se refieren a las obligaciones del contribuyente de llevar contabilidad "para efectos fiscales" en medios electrónicos y la de enviar mensualmente la información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, en tanto que las reglas regulan lo relativo a la operatividad del sistema; lo que significa que dichas disposiciones, lejos de contraponerse, generan certeza de los actos que se realizan. Y si bien el citado artículo 33 permite al comerciante llevar y mantener un sistema contable como mejor le acomode y con los recursos que estime convenientes, ello no significa que para efectos fiscales pueda hacer lo mismo, sino por el contrario, debe atender a las disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la mencionada resolución miscelánea fiscal. (2a./J. 146/2016 (10a.))

Probablemente la modificación sufrida a la Constitución en 2011, en la que se incorpora al artículo 1º de los hoy llamados derechos humanos, permita interpretar de forma distinta no solo a la legalidad en materia tributaria, sino también, a los otros principios propios de las contribuciones, la proporcionalidad y la equidad de las mismas.

Se expone lo anterior debido a que, como nuestros Tribunales hasta ahora han omitido dar un criterio o definición de lo que debe significar la proporcionalidad y la equidad pudiera a través de los tratados internacionales, y en forma orientadora los criterios de los tribunales establecidos a nivel internacional, procurar dar una definición. Pues es obligación de todos los tribunales y autoridades del País, a aplicar el principio de mayor beneficio a favor de los ciudadanos, no debiendo ser la excepción la materia tributaria.

Así lo informa nuestro artículo 1º que establece que, todas las personas gozaran de los derechos humanos establecidos en la Constitución. Sin detenernos en los hoy llamados derechos humanos, debe señalarse que no son novedosos en nuestro País y menos a nivel internacional, pues el «*Bill of Rights*» en el Reino Unido del año 1689 precisamente lo que reconoció a favor de los ciudadanos británicos, fueron derechos humanos en contra de los actos arbitrarios de la Corona o del Rey.

En *UK* se presentó un documento a discusión por el «*Home Office*» (equivalente a la Secretaría de Gobernación) en 1976, en el cual se discutía la forma en que se garantizaba en ese País los derechos humanos, que difieren de todos los demás países por la sencilla razón de que en éste, no cuentan con una constitución. En ésta se cuenta desde 1689 con un «*Bill of Rights*» (Código de Derechos), éste como lo dicen, no otorga en automático una garantía a la libertad, ¿pues la eficacia de ello depende de las instituciones que lo aplican y de la forma en que éste se mantiene en el país.

La forma en que se protegen los derechos humanos en *UK* es desarrollando los conceptos del «*Common Law*» y por actas que contienen específicos derechos que se deben acompañar de los medios para garantizarlos, como lo puede ser el «*Hábeas Corpus*» o el medio de defensa por indebido encarcelamiento.

En 1976 uno de los jueces Lord Lloyd definió al «*Bill of Rights*» como:

Un código constitucional de derechos humanos que es obligatorio por ley, que es generalmente explícito y tiene las siguientes características: el código debe otorgar la posibilidad de superar a la autoridad que aplica la ley indebidamente; se le debe otorgar la posibilidad al judicial de interpretar los derechos otorgados en el «*Bill of Rights*» y determinar judicialmente su adecuado alcance y sus límites y la relación entre estos; el judicial debe tener facultades para declarar inválida la legislación que encuentra en contravención a los derechos garantizados por el «*Bill of Rights*».⁹⁵

En diverso caso *Coke CJ*, determinó que cuando un acto del Parlamento es contrario al

⁹⁵ BAILEY, S.H., D.J. Harris, y B.L. Jones, *Civil Liberties Cases and Materials*, London, Butterworths, 1987, segunda edición, p. 2.

derecho común y a la razón, o repugnante o imposible para realizarlo, el derecho común lo controlará y los jueces determinarán que el acto es nulo.

La comunidad europea ha tenido un considerable impacto en la protección de los derechos civiles en *UK*, como lo es el tratado de la *EEC* y la Corte Europea de Justicia.

Estas relaciones globales con la Comunidad Económica Europea derivaron en que en 1997 se propuso un cambio radical a las libertades civiles, introduciendo el Acta de Derechos Humanos de 1998, lo que conjuntó y dio solidez a *UK* a la legislación interna en la adopción de esta Acta de Derechos Humanos que otorga protección a los ciudadanos, en nuestro caso, frente a la no discriminación ante ley de persona alguna.

En México existen diversos autores como Juan González Alcántara Carrancá, Emilio Margáin Manautou, Eduardo A. Johnson Okhuysen, y Sergio García Ramírez, entre otros, que desde hace un buen número de años han escrito sobre los derechos humanos, indicando que éste es el término que se debe emplear propiamente, ya que los derechos son inherentes al ser humano, sin que puedan alegarse garantías, porque ello conlleva a entender qué es el Estado quien le reconoce ciertas garantías al individuo que respetará durante su actuación. Lo que estimamos equivocado.

La forma de interpretación con base en esta nueva propuesta constitucional tendrá que irse revisando y adecuando a medida que pase el tiempo, esperando que pueda definirse, o al menos dar ciertos principios que deban ser observados por las autoridades al imponer contribuciones.

Hemos analizado los principios constitucionales en materia de contribuciones, y comenzando a asomar los elementos que deben observar, el propio Legislador y sancionar el Poder Judicial.

La necesidad de la observancia del principio de legalidad en materia tributaria, y el entendimiento y definición de conceptos de proporcionalidad y equidad como hemos venido afirmando, son indispensables para que los actos de las autoridades vayan ajustándose, aun cuando hasta ahora podemos afirmar que los conceptos de proporcionalidad y equidad son en realidad principios y no derechos ante la ausencia de definición, pero también a razón de la interpretación de los Tribunales, como se aprecia del siguiente criterio:

*TEST DE PROPORCIONALIDAD. METODOLOGÍA PARA ANALIZAR MEDIDAS LEGISLATIVAS QUE INTERVENGAN CON UN DERECHO FUNDAMENTAL.*⁹⁶ El examen de la constitucionalidad de una medida legislativa debe realizarse a través de un análisis en dos etapas. En una primera etapa, debe determinarse si la norma impugnada incide en el alcance o contenido inicial del derecho en cuestión. Dicho en otros términos, debe establecerse si la medida legislativa impugnada efectivamente limita al derecho fundamental. De esta manera, en esta primera fase corresponde precisar cuáles son las conductas cubiertas prima facie o inicialmente por el derecho. Una vez hecho lo anterior, debe decidirse si la norma impugnada tiene algún efecto sobre dicha conducta; esto es, si incide en el ámbito de protección prima facie del derecho aludido. Si la conclusión es negativa, el examen debe terminar en esta etapa con la declaración de que la medida legislativa impugnada es constitucional. En cambio, si la conclusión es positiva, debe pasarse a otro nivel de análisis. En esta segunda fase, debe examinarse si en el caso concreto existe una justificación constitucional para que la medida legislativa reduzca o limite la extensión de la protección que otorga inicialmente el derecho. Al respecto, es necesario tener presente que los derechos y sus respectivos límites operan como principios, de tal manera que las relaciones entre el derecho y sus límites encierran una colisión que debe resolverse con ayuda de un método específico denominado test de proporcionalidad. En este orden de ideas, para que las intervenciones que se realizan a algún derecho fundamental sean constitucionales debe corroborarse lo siguiente: (i) que la intervención legislativa persiga un fin constitucionalmente válido; (ii) que la medida resulte idónea para satisfacer en alguna medida su propósito constitucional; (iii) que no existan medidas alternativas igualmente idóneas para lograr dicho fin, pero menos lesivas para el derecho fundamental; y, (iv) que el grado de realización del fin perseguido sea mayor al grado de afectación provocado al derecho

⁹⁶ Tesis Aislada, Núm. 2013156, Décima Época, Primera Sala, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 36, noviembre de 2016, Tomo II, Materia Constitucional, Tesis 1a. CCLXIII/2016 (10a.), p.915.

fundamental por la medida impugnada. En este contexto, si la medida legislativa no supera el test de proporcionalidad, el derecho fundamental preservará su contenido inicial o prima facie. En cambio, si la ley que limita al derecho se encuentra justificada a la luz del test de proporcionalidad, el contenido definitivo o resultante del derecho será más reducido que el contenido inicial del mismo. (Tesis 1a. CCLXIII/2016 (10a.).)

En términos del principio citado, los fines justifican el medio empleado, es decir, el hecho de que un derecho se restrinja no es obstáculo mientras el derecho de la sociedad se vea satisfecho. La violación o inobservancia de derechos, de todas formas, provoca afectación, lo que desde luego debe valorarse.

CAPÍTULO II

POLÍTICAS PÚBLICAS

1. Fuentes de Financiamiento del Estado

Se considera que el impuesto como rama de la contribución es el que mayor ingreso genera para los Estados modernos. Por ello consideramos que se debe establecer una definición del mismo.

Impuesto podríamos decir que es una contribución obligatoria para soportar los gastos del Estado establecida a cargo de las personas por sus propiedades, por sus ingresos, por sus transacciones, a una tarifa fija en función de la carga tributaria impuesta. Los impuestos se establecen por la autoridad de la legislatura y tienen la intención de que sea para propósitos públicos⁹⁷.

El propósito y objetivo de los impuestos, entendemos que el principal es el de recaudar ingresos, sin embargo, tiene otros propósitos como son la redistribución del ingreso, algunos de los métodos para redistribuir son no solo el incrementar la tasa del impuesto sino también reducir las deducciones y autorizar por ejemplo acreditamiento de impuestos.

Otro propósito que puede tener el impuesto es el manejo de la economía. Como, por ejemplo, alterando a través de los impuestos, el nivel de demanda o bien autorizando pagos para beneficio social que pueden ser deducibles.

Otro de los objetivos del impuesto es afectar el comportamiento del ser humano. Ello porque este puede utilizarse para propósitos específicos, como pudiera ser el inhibir el uso del alcohol o las bebidas endulcorantes, impactando directamente al individuo en sus hábitos. El sistema fiscal puede afectar, asimismo, elementos importantes de la sociedad como el control del cambio climático, o bien contaminantes que se arrojen al medio ambiente.

Estos pueden considerarse objetivos que puede válidamente tener el impuesto.

Anteriormente citamos que los principios de las contribuciones se han basado en aquellos

⁹⁷ LOUTZENHISER, Glen, *Tiley's Revenue Law*, Oxford, Hart Publishing, 2016, octava edición, p. 3 y siguientes.

detallados por Adam Smith, sin embargo, en *UK* a raíz del constante estudio de contribuciones también se establecieron otros principios que tienen efectos en las contribuciones, específicamente *Meade Committee Report* de 1978 que realizó un estudio con propósitos de reestructura y reforma de los impuestos directos.

Se ha hablado constantemente de los principios de equidad, proporcionalidad, certeza y eficiencia administrativa, a través de nuevos estudios existen otros principios que no necesariamente son relacionados con los impuestos sino con la actividad económica en general, estos conocidos como NEUTRALIDAD y SIMETRÍA⁹⁸.

La NEUTRALIDAD en las contribuciones es de reciente creación, en los años 80, y significa que un impuesto debe ser neutral. Éste lo es si evita distorsiones del mercado. En *UK* se indicó, ante la existencia de un impuesto a los vehículos, semejante al de tenencia, que no es neutral, ya que a través de este impuesto se induce al consumidor a gastar su dinero en otros artículos, pero no en automóviles. Se puede considerar alejado de la neutralidad en casos como gravar a una tasa los ingresos de empresas en forma distinta, dependiendo si los ingresos provienen del interior o del exterior. Es importante considerar este principio para evitar la distorsión del mercado en el sentido de inducir a que la población en lugar de gastar en determinados bienes y servicios, los evite y provoque, probablemente, un problema mayor para quienes realizan las actividades que desincentivan.

La SIMETRÍA se configuró en los años 90, significando esencialmente que, cuando se realiza un acto de comercio entre dos sujetos el tratamiento fiscal que se dé a ambos en determinadas circunstancias debe ser simétrico. La simetría implica que, si una persona vende un bien, tendrá que realizar un pago de contribución, mientras que el que lo adquiere, en simetría tendrá derecho a una deducción. No importa cuál sea el destino del bien, sino lo importante es que entre un acto de comercio exista un pago de impuesto simétrico o semejante a aquel que la otra parte llegará a deducir.

Si se observa que no hay simetría en esa operación, dará lugar a un cuestionamiento en cuanto a la legalidad de la operación realizada.

Estas consideraciones, deben analizarse en los sistemas tributarios buscando que en los casos en que se deba realizar el pago de una contribución, esta sea lo más justa posible.

⁹⁸ *Op cit.* pp. 12 y 13.

El Estado para cumplir su función tiene una serie de actividades variadas que debe satisfacer, entre otras la seguridad, el orden y la tranquilidad de los ciudadanos en lo interno y hacia el exterior, la conservación y desarrollo de la sociedad, su progreso económico, educativo, de salud y cultural, todo lo cual debe realizar a través de los recursos que debe obtener, sean en dinero o en especie, y el destino de esos recursos se realiza para los gastos públicos, gastos necesarios de la sociedad.

Así como se tienen gastos públicos estos se deben satisfacer por vía de ingresos públicos y esta actividad de los gastos, los ingresos y el cumplimiento de ambos, se lleva a cabo por la actividad financiera del Estado.

La actividad financiera del Estado como la han identificado diversos autores como Griziotti, Acosta Romero, y otros, es el conjunto de medios ordenados por el Estado para sus finanzas, sean estas fiscales o extrafiscales, las primeras para satisfacer fines públicos directamente, porque obtienen recursos para gastos con fines públicos mientras que los segundos, extrafiscales, que persiguen otros fines públicos ya que consisten en ordenar pagar tributos con la finalidad de tornar menos conveniente la actividad realizada, o en la exención de tributos para que sea más conveniente la actividad que realizan de modo que la conducta de los particulares se modifique considerando más conforme al interés colectivo o en la percepción de tributos para debilitar la posición patrimonial de los sujetos alcanzados y modificar la estructura de los patrimonios⁹⁹.

Como adelante veremos la actividad financiera del Estado tiene distintas relaciones por lo estrecho de los conceptos con otras ciencias, como la económica, la sociológica, la política, entre otras.

La satisfacción de las necesidades colectivas como parte de la actividad financiera del Estado requiere recursos públicos, recursos que pueden provenir de la moneda, de servicios y de bienes en especie. El Estado por lo tanto requiere de diversos tipos de ingresos, de fuentes de financiamiento diversas.

Las fuentes de financiamiento de cualquier Nación, no tienen mayores variantes, solo pudiera pensarse que habría otras fuentes tomando en cuenta el tipo de Gobierno que los representa y dirige, como pudieran ser aquellos casos en donde existe un régimen socialista

⁹⁹ GRIZIOTTI, Benvenuto, *Principios de Ciencias de las Finanzas*, Buenos Aires, Roque Depalma Editor, 1959, sexta edición, p.4.

o comunista, donde no hay mayor diferencia entre bienes privados y bienes públicos. La mayoría de los Estados hoy reconocen la existencia de al menos bienes del dominio privado o personales diferenciándolos de aquellos bienes propios de la Nación, lo que lo diferencia de los otros sistemas de gobierno.

El financiamiento o ingresos que puedan obtenerse son públicos o privados, dentro de ellos pueden ser internos o externos por cuanto al financiamiento público, y el privado, aunque de menor escala, por ser pocas las fuentes de ingresos que por esta vía se pueden obtener, en éstos por los bienes que adquiera por vía de prescripción o por los que herede por vía de beneficencia pública, así como aquellos préstamos o empréstitos que pudiera llegar a obtener de personas físicas o morales, aunque son las menos.

Los financiamientos públicos que tradicionalmente se han tenido, es a través de préstamos que otorgan Gobiernos extranjeros u Organismos internacionales que, si bien financian, también representa un arma de doble filo, puesto que es cierto, se tienen recursos, pero en situaciones de necesidad, esos recursos o falta de ellos pueden transformarse más en una exigencia que en cierto modo condicionan o modifican la forma de actuación del Gobierno frente a aquellos que han financiado.

Los ingresos que se pueden obtener a través de las fuentes del derecho público, básicamente son las contribuciones, que pueden derivar de un sin número de posibilidades, actividades y personas, sobre las que puede recaer alguna contribución. Éstas contribuciones de acuerdo a la tendencia del Estado en su forma de gobierno, sea conservador, liberal o más de centro, provoca sin duda que, dependiendo de esa postura, la selección de los actos y actividades por los que se establecen contribuciones vayan ajustándose a esa línea de pensamiento de los gobernantes, estableciéndose políticas públicas.

No solo ello, es decir, no solo la línea de pensamiento por cuanto a la forma en que debe desarrollarse el ser humano, sino también, por la habilidad que tiene el gobierno de administrar y destinar correctamente esos bienes públicos.

La línea de pensamiento de centro o conservador, influye de forma importante en la selección de aquellas contribuciones que se imponen a la población. Mientras que en el pensamiento liberal se busca impulsar el desarrollo económico a través de una libre empresa, en donde los ciudadanos a medida que obtienen recursos, los destinan a generar otros recursos

y bienes que en su conjunto harán que se pueda indirectamente satisfacer necesidades de la población en general.

Como se dice, en el pensamiento conservador se busca una disminución de tasas en contribuciones, a cambio de invertir y reinvertir ingresos privados, mientras que los liberales, contrario al pensamiento anterior, buscan mayor tipo de ingresos por contribuciones, a través de gravar en mayor medida las utilidades que se van obteniendo con el desarrollo de las actividades en el País.

No solo esto es lo que influye en el diseño de la estrategia para determinar una fuente impositiva, o bien una fuente de ingresos, puesto que para ello también tiene que ver, necesariamente, la existencia de una administración eficiente de los recursos, en donde precisamente se destinen en cantidades suficientes recursos a aquellas zonas o lugares del país que lo requieran de forma básica, y que son precisamente esas cantidades invertidas en ese objeto y no en otros muy diversos, como lo serían: recursos para cumplir una obra o proyecto inadecuadamente diseñado, por materiales o formas en que éste se desarrolló, y más recientemente, aun cuando se sabe que esto se da desde inicios de la civilización, a la corrupción que no solo surge por allegarse ilícitamente de recursos sino también por omitir llevar a cabo una obra o proveer un servicio en la forma que realmente sea necesaria para la población.

Los aspectos descritos son en la práctica, algunos de los actos y actividades por los que se tiene la obligación moral, ética y jurídica de buscar solucionarlos, evitarlos y sancionarlos, para que las cantidades que se alleguen se administren correctamente y sean suficientes y eficientes, en la forma en que éstas han sido destinadas y transformadas en servicios y bienes públicos.

Necesariamente en la obtención, administración y destino de los bienes y recursos públicos, es indispensable que deban observarse algunos aspectos relacionados con la ciencia jurídica, y que tienen un impacto de gran importancia en esta actividad. Podemos desde luego hablar de las siguientes actividades o aspectos que influyen en la actividad financiera:

A. Ámbito Económico

Es indudable la existencia de la cuestión económica, en tanto ha de ocuparse de la obtención

y administración de los recursos. Esto hizo que muchos teóricos dijeran que la ciencia de las finanzas públicas pertenecía a la ciencia económica.

Vale la pena reflexionar acerca de los orígenes de las contribuciones en donde, por cierto, éstas derivaron de la observación de las actividades del hombre y que, si bien han sido conocidas por contribuir a la ciencia económica, lo cierto es que sin duda alguna se originaron de forma tan sencilla que podían ver las actividades de la población. Observándose desde la forma en que las personas que hacían negocios, hasta aquellos pensadores de sus propios negocios y que buscaban la forma de regular la oferta y la demanda en bienes y servicios públicos. Esto dando origen a las actividades económicas o economía en donde tenemos una serie de pensadores que perduran en el tiempo, como lo fueron Adam Smith, David Ricardo, John Stuart Mill, Max Weber, y otros muchos que vivieron en nuestras épocas, y continuaron desarrollando estos modelos como Marx, Engels, y Keynes, todos ellos cuyo pensamiento ha dado un giro a la forma en que van desarrollándose las nuevas teorías de fuentes de riqueza de insumo y consumo en el mundo.

Si bien, el ámbito económico referente a las teorías económicas, son de importancia evidente, casi todas ellas parten de la idea de que la actividad económica se desarrolla por relaciones de derecho privado en las cuales cada uno tiene la libertad, de producir intercambiar y consumir la riqueza conforme a sus propias necesidades. En cambio, la actividad financiera del Estado tiene relaciones que se vinculan con el derecho público, en donde si bien hay libertad de producción e intercambio de bienes y servicios, estos deben ser orientados bajo la perspectiva de las políticas públicas del Estado cuyo propósito debe ser en ese país determinado el satisfacer las necesidades más apremiantes de la población. Es posible además que el Estado deba buscar la satisfacción de necesidades a través de impulsar o de incentivar a ciertas actividades o regiones del país que no necesariamente le puedan reeditar desde el punto de vista económico, pero sí desde el punto de vista de desarrollo social.

Finalmente podemos decir que las finanzas públicas poco a poco se independizaron de las teorías económicas, no obstante que como se dice, la actividad financiera tiene naturaleza económica, ya que todas las cuestiones financieras hallan su solución en una teoría de producción y consumo de bienes públicos.

B. Ámbito Político

La actividad financiera al formar parte de la administración pública, debe de tener como propósito el que las actividades que ésta desarrolle estén destinadas a proveer servicios de utilidad pública, los que a medida que vayan satisfaciéndose provocaran que se seleccionen otros servicios que pudieran proporcionarse y necesidades que puedan atenderse.

Dentro de los servicios básicos que se requieren en cualquier lugar están los de seguridad pública, puesto que precisamente por el hecho de otorgar a una o grupo de personas la posibilidad de concentrar funciones y facultades superiores a los del resto de la población, se ha pensado como objetivo primordial el que el Estado deba garantizar a toda la población la seguridad pública, tanto interna como externamente. Si bien es cierto que esto, aunque en forma indirecta cuesta dinero a la población, también lo es que debe considerarse a esta necesidad como aquella que la legitima para considerarla como quien debe dirigir los destinos.

Es decir, de las actividades propias del Estado la primera, y probablemente la más importante, es la de dar seguridad pública a la población, puesto que sin ella no se puede garantizar alguna de las otras actividades necesarias para los integrantes de dicho Estado, que resultan, hasta cierto punto, subsidiarias de la que se comenta.

No podría haber salud, educación, alimentación, sin que en primer término se provea seguridad a la población. Entonces hay que partir de la idea de que esta actividad, precisamente por la función pública y/o política que ejerce, debe considerarse como el arte del buen gobierno, es decir, el de la organización y coordinación adecuadas, para llegar a un fin determinado, que es el bienestar general de la población; o como decía el Maestro González Uribe, «el bien público temporal»¹⁰⁰.

La selección de las fuentes de financiamiento del Estado y de la selección de las actividades y en la forma que éstas deben gravarse, es sin duda un aspecto de política pública, los procedimientos mediante los cuales el Estado exige el pago de determinadas contribuciones son actos de autoridad, pudiendo obligar a los sujetos a pagar las contribuciones en la medida, tiempo y modo que el propio Estado disponga.

¹⁰⁰ GONZÁLEZ URIBE, Héctor, *Teoría Política*, Distrito Federal, Porrúa, 1980, Tercer edición, p. 299.

El desacuerdo que puede ocurrir por los particulares frente a esta voluntad Estatal, solo puede ser ejercido a través de los órganos de control que establece el sistema político del país referido. Estos órganos son necesarios como contrapeso de los actos de las autoridades que puedan considerarse indebidos o arbitrarios en base a las normas establecidas previamente en el país. Es por ello que los Tribunales existentes en los diversos países tienen entre otros propósitos, el de imponer un límite al Poder estatal, y en materia de contribuciones a impedir que se vulneren los derechos de los gobernados. Solo con Tribunales independientes y autónomos se puede garantizar el imperio de la ley y el estado de derecho en un País determinado.

Los Tribunales deben garantizar ese estado de derecho al ser la última autoridad que puede impedir que un Gobierno deje de escuchar a los ciudadanos.

Para llegar a saber en qué consiste la actividad financiera del Estado, se debe entender primero como está organizada, quién o quiénes son los encargados de realizarla, cómo será administrada, y cuáles serán los fines para los que se piensa destinar los ingresos públicos recibidos. A lo largo de la historia se han tenido muchas experiencias en el sentido de un repudio generalizado a una o distintas contribuciones en un país determinado, lo que ha provocado el rechazo y la omisión al pago de alguna o algunas contribuciones, con lo que se da tácitamente un descontento generalizado, dependiendo de la forma en que el Gobierno esté pretendiendo regular los actos de los gobernados y exigir de ellos el pago de contribuciones fiscales o extrafiscales apartados de un régimen de derecho.

C. Ámbito Jurídico

Es evidente que la actividad financiera, como se dijo, al iniciar con su obtención, luego con su administración y finalmente con su destino, necesariamente debe tener ciertas reglas que garanticen la forma en que cada una de ellas se da, por lo que esta actividad desde el inicio, es decir, desde su obtención hasta el final, es decir, hasta el momento cuando se destina un ingreso a un gasto público, debe observar necesariamente reglas que transparenten su operación, que regulen la actividad de quienes intervienen, y en su caso, que sancionen las faltas cometidas por aquellos a los que se encomienda la actividad financiera del Estado.

En ese sentido, hay un número importante de normas aplicables a estas etapas de la actividad financiera del Estado, que muchas veces en lugar de ser benéficas por cuanto a regular ciertos aspectos de cada una de estas áreas, lo cierto es que, ante la multitud de legislaciones aplicables, las más de las veces hace que las reglas de carácter jurídico, entre ellas mismas existan o se den contradicciones que hacen inviable un adecuado funcionamiento de la actividad financiera.

La actividad financiera se encuentra, como todas las actividades del Estado, sometida al Derecho, ésta es una rama de la actividad administrativa del Estado, y por ello está regulada por el Derecho.

Todo Estado moderno exige que toda relación entre administración y particulares, y las manifestaciones de la autoridad encuentren su apoyo en las leyes. Por ello, se debe informar de la actividad financiera, puesto que representa la administración del dinero de las personas para aplicarlo en las necesidades públicas, y además al tener todo ese dinero que recaudan, a través de una actividad tan compleja como esa, se requiere de un sistema de disposiciones imperativas (ley ingresos y presupuesto de egresos), y no solo ello, ya que el ejercicio de los recursos o bienes públicos también tienen reglas que deben observarse (la cuenta pública) y finalmente derivado de la observancia o no de las normas aplicables, la posible responsabilidad de funcionarios públicos y del propio Estado por el ejercicio de sus facultades.

Podemos concluir que la actividad financiera, es política, por la naturaleza del ente público que la produce y los fines que persigue; económica, por los medios o recursos empleados; y jurídica por cómo actúa, se regula y se reglamenta.

2. Necesidades primarias a satisfacer con Servicios Públicos

El poder político en un Estado determinado, es medular para saber el tipo y forma de gobierno, las políticas públicas y las necesidades que deberá satisfacer a la comunidad. En el caso a estudio, encontramos dos diferentes tipos de gobierno, como posteriormente lo estaremos viendo, uno que tiene una forma de gobierno presidencialista, figura ésta que lleva a cabo la política del Estado y la administración del mismo, y otra que se lleva a cabo por un Estado o Gobierno Parlamentario, donde existe un Primer Ministro que es el titular de la

administración pública más no el titular del gobierno, pues para ello existe un Jefe de Estado, en el caso del Reino Unido es la Reina.

La importancia de conocer el tipo de Gobierno o Estado frente al que nos encontramos, radica específicamente en saber si es a través de un Poder como el Ejecutivo, que desarrollan las actividades económicas, financieras y políticas, incluida la administración del Estado, o bien, que es a través de un Primer Ministro que deriva o surge del Poder Legislativo o Parlamento, quien es representante o cabeza del mismo, y a quien se le otorgan funciones y facultades para encabezar un gobierno, evidentemente con la inercia de tener la experiencia de proponer, discutir y aprobar leyes.

Así pues, la forma de enfocar o enfrentar los actos de gobierno, difiere en la forma en que se hace, no en el fondo, en todos los casos debe buscarse un bienestar general para la población, lo que en todos los países va a diferir en cuanto a las necesidades a atender.

Cada país, zona o región tiene una serie de intereses o necesidades diferentes que satisfacer, las que pueden ser individuales, sociales o de grupo, que tienen por naturaleza el beneficio personal de algunos grupos, pero también existen intereses de carácter público, como son todas aquellas necesidades indispensables para el desarrollo humano, como: la seguridad, el orden, la paz; los servicios públicos intangibles, como el agua, el alumbrado público, las comunicaciones o caminos; y otras que se van dando a medida que se satisfacen las primeras y surgen nuevas necesidades.

En ese sentido, en las distintas poblaciones, dependiendo de su origen, tuvieron necesidades semejantes, igual de indispensables para poder subsistir, desarrollarse y satisfacerse, dependiendo de cada región.

Toda población ha requerido de la seguridad, de la justicia, del orden y de la paz que debe haber en un Estado determinado, necesidades que, si no llegan a cumplirse o se encuentran ante un insipiente observancia o cumplimiento, provocan sin duda que la población vaya dejando rezagados otros aspectos necesarios para que puedan generar su propio desarrollo. Esto sin duda tiene relación con el territorio que ocupa una determinada población, con la facilidad que puede tener ese territorio geográfico de obtener ciertos bienes, así como la capacidad de organizarse la población para proveer de servicios a toda la comunidad, lo que hace que necesariamente esos servicios vayan agotándose por cuanto a que se encuentran atendidos cuando existan excedentes, estos puedan destinarse a otros servicios ya no tan

importantes o directos para la población en general, pero sí para ese grupo de personas que han podido superar esas primeras necesidades, que no por ello dejan de ser las más importantes en cualquier civilización.

En ese sentido, podemos sin lugar a dudas darnos cuenta de que determinada civilización va cumpliendo todos sus objetivos, propósitos, y va cambiando u orientándose a otras necesidades, finalmente no teniendo otras en qué ocuparse y llegando a un clímax que provoca posteriormente la caída o disminución en la posibilidad de satisfacer las necesidades de la época.

Sin embargo, debemos coincidir todos en que, como función principal, el Estado debe buscar la seguridad, el orden y la paz en un territorio determinado, partiendo de ello se van dando y satisfaciendo las demás necesidades.

La seguridad que puede otorgar un Estado a sus gobernados es, y debe entenderse como, un concepto general en donde pueden caber distintas formas de seguridad que requiera el grupo o personas determinadas. Así tenemos que, como concepto general de seguridad, se debe entender o estimar como aquel que permite que los integrantes de esa población, en un territorio determinado, puedan fácilmente moverse de un lugar a otro, transportarse y vivir en ese lugar. Pero además, no solo ello, sino que existen otros tipos de seguridad que también debe de proporcionar el Estado, y que no necesariamente implican, en casos extremos, el uso de la fuerza para garantizar esa seguridad, sino que también dentro de este concepto se entiende a la seguridad del pensamiento, a la de la libertad de expresión, y todo ello necesariamente teniendo ciertas reglas de aplicación que hace que al conocerse las mismas den certeza o seguridad a la población de la observancia a las mismas, o bien, frente a su desacato u omisión, una sanción correspondiente que necesariamente debe tener como fuente u origen al Estado, por cuanto que, como se ha dicho, es quien tiene la legitimación de la fuerza coactiva o fuerza pública que implica la facultad de hacer cumplir sus determinaciones en aras del bien común.

Las otras necesidades a las que nos referimos, orden y paz, tienen igualmente su origen en la primigenia obligación del Estado de garantizar la seguridad a los habitantes de un determinado lugar, teniéndose que realizar muchas de las veces con base en el monopolio de la coacción, exigiendo el cumplimiento de las normas, y cumpliéndose con ello el orden, que no es otra cosa más que el que la población cumpla con determinadas reglas de hacer, o bien,

no realice determinadas actividades que pudieran resultar en perjuicio de terceros, aunque en otras ocasiones también deberá tolerar otro tipo de manifestaciones, pensamiento, o actos que, mientras no vayan en contra del orden público y del interés general, sean permisibles, y en ese sentido toca a la población en muchas ocasiones el tolerar dichas actividades.

Cuando se junten estas obligaciones de hacer y de no hacer, naturalmente la población y los habitantes de ese lugar actuarán de forma ordenada, buscando así su propio beneficio, pero sin demeritar el beneficio o interés común o de los terceros. Así, la población en forma ordenada acatará las disposiciones generales en beneficio de la comunidad.

En ese sentido, el orden también lleva necesariamente a observar y a garantizar que una población o Estado particular, y la comunidad que en él habita, tenga paz necesaria para poder vivir. Estas necesidades de seguridad y orden desencadenan, o más bien determinan, que el Estado o la población de ese Estado pueda actuar en paz, ya que teniendo cubiertas dichas necesidades surgirán otras para satisfacer a su vez, otras para el progreso y desarrollo de los seres humanos en ese lugar, en mayor beneficio de la sociedad. De ahí que en la actualidad podamos hablar de países de primer mundo, otros desarrollados, subdesarrollados, o en vías de desarrollo.

En ese orden de ideas, para satisfacer los servicios y necesidades públicas se requiere forzosamente de recursos públicos.

De nueva cuenta, hablando de la ideología del grupo que se encuentre en el poder, podemos hablar o entender que existe un tipo de pensamiento que habla de control estatal de las empresas públicas y privadas, mientras que otros, a medida que menor cantidad de empresas controlan, tienden a la libre empresa, es decir, a dejar que los particulares desarrollen en libertad la actividad económica que pretenden desempeñar. Así pues, tenemos Estados, unos privatizadores y otros intervencionistas.

La diferencia fundamental es que en uno hay un intervencionismo del Estado en el desarrollo de la actividad económica de ese país, controlando o interviniendo en forma preponderante y teniendo como efecto el orientar hacia determinado objetivo dicha actividad. Esto es que el objetivo es fijado por el Estado sin intervención de los ciudadanos. Mientras que en contrapartida encontramos otro pensamiento político-económico, en donde se permite que los particulares desarrollen sus actividades económicas en la forma en que mejor convenga a sus intereses, sin intervención del Estado. En este caso el Estado da libertad de

hacer, mientras no se rompan las normas establecidas para la convivencia humana.

Esto tiene que ver desde luego con la forma de pensamiento e ideología que los líderes del ejecutivo en turno pretendan dar en ese Estado. Como ejemplo de recientes tipos de conducta y posiciones públicas tenemos a México y al Reino Unido, a través de sus distintas épocas históricas.

Sin embargo, en el mundo contemporáneo, podríamos señalar que el Estado intervencionista, donde la tendencia era que éste buscara tener injerencia en prácticamente todas las actividades del país, participando como una especie de empresario. se dio en el Reino Unido desde los años veinte hasta cuando menos la primera época del llamado «*Thatcherismo*» (1973), conjuntamente con otro personaje de la historia como lo fue en los EEUU Ronald Reagan, quienes para enfrentar la crisis económica que en ese momento se dio en sus respectivos Estados, y a nivel mundial, se vieron en la necesidad (aun cuando éste fue su pensamiento político-económico) de privatizar algunas empresas públicas, lo que hicieron desde luego para evitar gastos, y para que su presupuesto estuviera lo más equilibrado posible frente a los ingresos públicos.

A partir de la llegada de Thatcher y Reagan, como primer Ministro y Presidente respectivamente en sus países, la tendencia política-económica fue y ha sido en el sentido de adelgazar la estructura de las empresas públicas, conservando solamente lo que en nuestro País hoy se consideran como actividades estratégicas y prioritarias.

A medida que se han dado estos eventos de nuevo pensamiento político-económico, los Estados llamados de primer mundo han dado mayor flexibilidad a los particulares para participar en todo tipo de actividad económica en su país, considerando que, es a través de los particulares que se pueden tener mayores ingresos, no necesariamente vía contribuciones, pero que sí derivado de fuentes de empleos y de inversiones en cada uno de los países, que a la larga redundan en empleo y contribuciones.

En México se ha tenido reflejo este pensamiento político-económico, que se dio inicialmente en el sexenio de 1988-1994, en donde se implementaron políticas públicas de esta misma naturaleza, desincorporando de la administración pública, muchas empresas que en principio se pensó que no tenían mérito frente a las necesidades públicas.

Esta tendencia se llevó a un grado tal, que en los gobiernos más recientes prácticamente el Estado se quedó sin empresas públicas, incluidas muchas de las que pudieran considerarse

importantes para la actividad económica del País. A saber, las más representativas han sido las Instituciones Financieras, lo que en la práctica ha llevado a nuestro País a tener problemas por cuanto a la aplicación y observancia de las normas por dichas entidades económicas en detrimento del interés público.

Es pues indispensable que los Estados vayan satisfaciendo esas necesidades primarias que, como ya hemos visto, inician con una seguridad pública de los ciudadanos, lo que más adelante se va a traducir en seguridad jurídica.

3. Presupuesto de Egresos

Para llevar a cabo su función primordial de administrar los recursos públicos, resulta evidente que la autoridad deberá conocer los ingresos con los que cuenta, para así poder elaborar el presupuesto de egresos que corresponda. Es decir, primero debiendo conocer qué cantidad y de qué fuentes podrá ejercer la administración pública de ingresos, para después con base en los mismos determinar los gastos que deberán realizarse en ese Estado.

Claramente encontramos en nuestro País, así determinado por la Constitución en el artículo 74, fracción IV, que es facultad de la Cámara de Diputados discutir y aprobar el presupuesto de egresos una vez que se tenga conocimiento de las contribuciones que deban decretarse para cubrirlas.

El presupuesto de egresos no es otro que un catálogo de necesidades públicas a donde se tiene que dirigir el gasto de la administración pública para tratar de cubrir las necesidades generales de la población que se encuentra en los diversos territorios del Estado.

Uno de los principales problemas que se tiene en los presupuestos públicos de nuestro País, es que éstos tienen el carácter de anual, esto significa, como ya se ha señalado, que año con año se deben discutir y aprobar las partidas presupuestales a las que se dirigen algunas cantidades determinadas, lo que provoca que muchos de los satisfactores de la población, deban buscarse en un año calendario, lo que muchas veces hace no difícil sino imposible la satisfacción de esas necesidades, provocando obras inconclusas, derrama económica insuficiente, y muchas veces obras y servicios públicos que no benefician ni a la población ni a un territorio determinado.

El presupuesto de egresos debe iniciar naturalmente por una acción de aquel Poder público que tiene la obligación de administrar y gastar en necesidades públicas, en este caso a través del Ejecutivo Federal, o del Primer Ministro en País diverso.

Esta operación tan sencilla en apariencia, de ser el Ejecutivo Federal en nuestro País quien deba realizar e incorporar todas las partidas presupuestales de toda la Administración Pública, centralizada o descentralizada, a nivel federal, debe repercutirse también a nivel local, Estatal, y Municipal, ello debido a la estructura y forma de gobierno de nuestro País, que difiere en forma importante de aquel que tiene el Reino Unido.

El Presupuesto inicia necesariamente a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), como órgano encargado precisamente de la administración pública quien solicita, a más tardar en el mes de abril, a todas las dependencias oficiales que envíen su presupuesto para el ejercicio del año siguiente, lo que lleva a esta Secretaría a tener un presupuesto de egresos general, que desde luego no es autorizado tal y como lo envían las Dependencias requeridas, sino que es analizado y ajustado con base en lo que piensa esa Secretaría de Hacienda qué es lo que le corresponde a tal o cual dependencia oficial o entidad.

Una vez concluido el estudio por esta Secretaría, se envía al Consejero Jurídico de la Presidencia (del Ejecutivo Federal), para que éste analice en última instancia el presupuesto de egresos que proponga el Ejecutivo Federal a la Cámara de Diputados a más tardar el 8 de septiembre del año anterior a su ejercicio, siendo que la Cámara de Diputados tendrá como fecha límite para aprobar dicho presupuesto el 15 de noviembre de ese mismo año, para poder ejercerlo a partir del 1° de enero del año siguiente.

Desde luego, existe un problema del que a la fecha no se ha dado respuesta por no haberse actualizado, pero que pudiera surgir: ¿qué pasaría, si el Presupuesto de Egresos no es aprobado en la fecha señalada?, ¿cuál sería la vía jurídica para operar a partir del año siguiente a nivel federal?, etc. Consideramos que la solución pudiera estar en lo dispuesto por el artículo 126 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), en el cual se determina que no podrá hacerse pago que no esté contemplado en el presupuesto o en ley posterior, lo que significaría que si pese a que el presupuesto no se aprueba para el 15 de noviembre anterior a su ejercicio, existen recursos públicos suficientes para gastar, siempre y cuando se hayan autorizado no por un presupuesto de egresos, sino por una ley que el Congreso de la Unión haya autorizado su pago de lo que se está ejerciendo, suponiendo

que nos encontremos ya en el año siguiente, sin que haya sido aprobado en tiempo y forma el presupuesto de egresos.

Esta actividad que se desarrolla a nivel federal, igualmente se replica como se dijo a nivel local: Entidades Federativas, Municipios y Ciudad de México, aunque ésta última a la fecha en que se escribe tiene un trato especial.

Los presupuestos de egresos locales se derivan de las normas constitucionales que establecen las facultades y obligaciones de los Estados y de los Municipios en nuestro País, como lo establecen las disposiciones que van de los artículos 115 al 122 de la Constitución Federal.

En estas disposiciones también se establecen las fuentes de ingresos estatales como municipales, y en consecuencia el presupuesto de egresos estatal o municipal se encuentra, o debe encontrarse, estrechamente vinculado con las contribuciones que deba cubrir el presupuesto de egresos local y/o municipal para el ejercicio fiscal siguiente.

A medida que los ingresos estatales y municipales se reducen, el presupuesto igualmente debe reducirse, máxime que existen prohibiciones para los Estados y Municipios de obtener créditos con Estados extranjeros, lo que disminuye la forma y las fuentes de ingresos que se pueden dar para dichas Entidades.

Derivado de ello, es evidente la relación que existe entre necesidades públicas y presupuesto de egresos, puesto que las primeras se deben satisfacer a través de los gastos que debe realizar por la autoridad en el presupuesto de egresos aprobados por las legislaturas federal o local.

Es importante destacar que nuestra Carta Magna indica que todos los recursos que obtiene el Estado, sean de la fuente que sea, deben considerarse como contribuciones; así lo precisa la fracción IV de su artículo 74. Ello nos lleva a señalar que inclusive los financiamientos públicos y los privados deben, al menos constitucionalmente, considerarse como parte integrante de las contribuciones en nuestro País, aunque los primeros tienen características diferentes de las propias contribuciones.

Las dificultades que se tienen por cuanto a que el presupuesto de egresos en nuestro País es anual, y no como debiera ser multianual o plurianual, hace que muchos de los recursos públicos precisados en un presupuesto de egresos tengan un destino «etiquetado» para ejercicios posteriores. Es decir, el Estado para cumplir con ciertas necesidades públicas como

obras, que no necesariamente pueden realizarse dentro de un solo año, tienen y deben de determinar en el propio presupuesto, algunas disposiciones transitorias que permitan que ciertos recursos públicos del o de los ejercicios siguientes, puedan ser utilizados para una o varias obras o servicios públicos, aunque sean los menos, como muchas veces se da, el que ciertas obras públicas queden inconclusas y no tengan utilidad en beneficio del interés social.

Se ha dicho, y así se refleja en los presupuestos de egresos de los últimos cuarenta años, que un porcentaje elevado del presupuesto de egresos que se ejerce en uno o dos años después, ya se encuentra «etiquetado» a una obra o función pública determinadas, lo que provoca que sea muy difícil el manejo de nuevos programas de atención, sea por servicios u obras a la población. Es decir, el margen de maniobra que tiene el Ejecutivo Federal, así como los Ejecutivos locales, hace más evidente o notoria la forma tan difícil de manejar los presupuestos, sobre todo cuando quien llega a ocupar cargos públicos, del Ejecutivo Federal, no pertenece al mismo pensamiento o corriente ideológica.

Lo conveniente, en todos los casos, es tener un presupuesto flexible muchas veces multianual, que permita ejercerse solo en aquellas necesidades que en nuestro País se catalogan de estratégicas o prioritarias, para que éstas puedan atenderse en el futuro, pese a que el Ejecutivo Federal o local cambie, siempre buscando que estos servicios u obras sean de aquellas necesidades públicas de importancia directa y necesaria para la población.

Así, vemos en los presupuestos de egresos que tienen los EEUU y Reino Unido, que permite no solo un presupuesto de dos años, sino que autorizan en muchos casos presupuestos de 5 o 6 años, pese a que se tiene una disposición semejante en aquellos países como en el nuestro de ejercicios anuales.

El presupuesto de egresos de *UK* se considera como un todo, dividiéndose en dos componentes, uno, el *gasto anual programado* (*AME* por sus siglas en inglés) y otro, el *gasto futuro limitado* (*DEL* por sus siglas en inglés). El *AME* se distribuye entre las Dependencias como fue solicitado, mientras que el *DEL* presupuesta y cubre los gastos razonables que pueden ser planeados por adelantado. Así puede planearse que deberá realizarse pagos por Seguridad Social o bien programas de entrenamiento. Observamos que en el 2015 el presupuesto por *DEL*, es decir, por adelantado, es de aproximadamente £350 billones, mientras que el *AME* es de aproximadamente £400 billones, el *DEL*, entonces permite

presupuestar gastos necesarios que se darán en el futuro considerándolo como un presupuesto multianual.

En los EEUU la posibilidad de tener presupuestos de hasta 5 años, se dio desde el Acta de Reorganización Legislativa de 1970, lo que desde esa época ha hecho más fácil la forma en que se realiza el presupuesto multianual.

En nuestro País como antes se dijo, afortunadamente se ha incluido en la Constitución la posibilidad de autorizar un presupuesto plurianual para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que redunden en beneficio del País. Esto hace al menos que los proyectos en que se invierten cantidades para obras públicas, que en muchas ocasiones exceden de un año, puedan ampliarse a varios ejercicios mientras se realiza esa obra de infraestructura.

El presupuesto necesariamente, como se ha dicho, tienen su origen o fuente en los ingresos de los que puede disponer el Estado, ingresos que se consideran en todos los casos contribuciones; esto es, la flexibilidad o no que se tiene en un presupuesto se da en la medida en que se tengan ingresos suficientes vía contribuciones, puesto que éstas son las que cubren las necesidades públicas previstas en el mismo.

Si bien es cierto que existen muchas fuentes de ingreso para un Estado, y así lo establecen distintas disposiciones de nuestra Constitución, también lo es que debe considerarse de fundamental importancia, el que el Congreso Constituyente determinó que en el presupuesto de egresos se tienen referencias de las contribuciones que puedan cubrir el mismo implicando, como se dijo, que los ingresos petroleros, los ingresos por energía eléctrica, los ingresos por préstamos públicos, privados, nacionales o extranjeros, de acuerdo a nuestra Constitución se consideren como ingresos por contribuciones.

Estos ingresos deben cumplir con ciertos elementos mínimos previstos también en la propia Constitución, que permitan que quienes los recienten, tengan certeza en cuanto a la forma en que se establezcan, la cantidad, la época y el tiempo que se tiene para pagarlos, de lo contrario se estarían vulnerando o limitando sus derechos fundamentales de los contribuyentes.

En ese sentido, todo presupuesto de egresos debe de satisfacer las necesidades de la población, para poder exigir el pago de las contribuciones de dicha población. Es decir, que con su determinación se pretende que los beneficios se destinen en primer lugar a las nuevas generaciones.

Como acotación, la estructura del presupuesto aprobado en el Reino Unido para este año 2017 y los siguientes, se realiza reduciendo un 5% el gasto total gubernamental, se incentiva a los negocios pequeños y empresas con un rediseño de las deducciones fiscales, así como, una reducción a los pequeños negocios de la tasa impositiva que les corresponda. Se pretende impulsar los negocios y comercio en general al reducir el impuesto a las ganancias de capital a los empleados y a los independientes. Se busca acelerar las reformas educativas, y mejorar e incrementar la salud de los niños con una carga a la industria refresquera. A la clase trabajadora se le otorga una deducción general de £11,500, e incrementa el monto de ingresos para llegar a una tasa mayor impositiva. Todo esto es lo que pretende el presupuesto que en conjunto trabaja con el «*Finance Act*» y con las distintas contribuciones, pretendiendo distribuir de mejor manera el ingreso y dirigirlo a las actividades o necesidades más importantes de la población.

Hasta entonces, cuando se publicó el presupuesto, se señaló que la economía del Reino Unido sería la de mayor crecimiento en un año dentro de los Países de la *Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD)*.

El presupuesto del 2015 presentó un déficit de 3.8%, para 2016 se redujo aproximadamente al 2.6%, y para 2017 se presupuesta a bajo del 2%.¹⁰¹

Los gastos programados para este año por el Gobierno de *UK*¹⁰² se destinarán en 30.5% aproximadamente a seguridad social, en 18.5% aproximadamente a salud, el 13% aproximadamente a educación, el 6% aproximadamente a defensa, el 4.2% aproximadamente a orden público y seguridad, el 4.3% aproximadamente a vivienda y medio ambiente, al transporte se le aplicará el mismo porcentaje; el 2.8% aproximadamente a Industria, agricultura y empleo; y el 5.7% aproximadamente a pago de intereses, además de algunas partidas pendientes de identificar. Esta es la estructura general de los gastos programados, de donde se puede observar que los mayores recursos van destinados a la protección social, seguridad y salud.

¹⁰¹ *UK. Spring Budget 2017.*
<https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/597467/spring_budget_2017_web.pdf> [03-agosto-2017].

¹⁰² *Idem*

Por cuanto hace a nuestro País¹⁰³, del 100% del presupuesto para este ejercicio de 2017, vemos algunas de las partidas a donde se destina el presupuesto, siendo interesante observar que, para seguridad social se destina el 16.1%, incluyendo IMSS e ISSSTE; para salud el 2.2%; para educación pública el 6%, incluyendo cultura; para defensa el 1.3%; para orden público y seguridad el 1.1%, incluyendo policía y readaptación social; para desarrollo social 1.9%; para comunicaciones y transportes 1.5%; para agricultura, ganadería, desarrollo rural y alimentación el 1.3%; para trabajo el 0.1%; y para deuda pública el 7.5%.

Destaca en adición a los gastos para este año, que se destinen el 9% para Petróleos Mexicanos, el 11.3% para el IMSS, y el 6.4% para la CFE, lo que denota que el mayor gasto está destinado para el mantenimiento de órganos gubernamentales (gasto corriente), y no para invertir en fuentes productivas y en educación y cultura, que sería lo deseable.

Si el presupuesto de egresos no logra cubrirse con las contribuciones a recaudar en un ejercicio determinado, las formas que tiene el Estado para incrementar y balancear sus finanzas o equilibrarlas es recurriendo al financiamiento público que compense la falta de recursos vía contribuciones. Sin embargo, anteriormente y aún en ciertos países se da ese balance, aunque ficticio, a través de la emisión de papel moneda, sin un sustento real para ello, solo la necesidad de cubrir gastos públicos. Empero, esta forma de balancear el déficit público provoca inflación, lo que muchos han calificado como la más dura contribución, porque se pierde el poder adquisitivo.

4. Necesidad de un Presupuesto fijo y suficiente para cumplir sus necesidades

Así como las Naciones pueden y obtienen ingresos con el exclusivo propósito de administrarlos y destinarlos a la población y necesidades de la misma, para ello, para un adecuado destino de los recursos, es necesario, como se dijo anteriormente, diseñar y contar con políticas públicas a través de las cuales se busque desarrollar un área, un sector, una comunidad o grupo de personas.

Las políticas públicas son o deben ser reglas que permitan identificar los problemas de la población y la forma en que piensa quien dirige los destinos del país que pueden atenderse y

¹⁰³ *Presupuesto de Egresos de la Federación 2017*. <<https://www.gob.mx/hacienda>> [03-agosto-2017].

mejorarse, debiendo tener como propósito fundamental el mejorar las condiciones de vida de su comunidad.

Obviamente, las necesidades tanto de la población como del territorio en que habitan no pueden ser atendidas en forma eficiente mediante una sola acción, sino que para que dicha mejora llegue efectivamente a la población, tanto a mediano y largo plazo, se requiere de políticas constantes, sin interrupción, y muchas veces de una duración más amplia; caso concreto: la educación. Estas políticas no pueden suspenderse o interrumpirse a riesgo de ser incompletas o quedar mutiladas, es decir que, en lugar de otorgar un beneficio a la población, se le provoque un mayor perjuicio.

Para tener seguridad interna y externa, salubridad, educación, etc., necesariamente las políticas públicas deben proveer esos bienes y servicios, y estos deben ser constantes. Ello provoca que se requiera de recursos públicos continuamente para su atención, que de no disponer pudiera precisamente provocar que no se cumplan con estas obligaciones gubernamentales.

Un presupuesto, como su nombre lo indica, es prever que se va a contar con ciertos recursos para atender las necesidades de la población, aun cuando esta previsión no sea específica puesto que depende de los ingresos públicos que efectivamente se obtengan.

Sin embargo, el Estado, debido a que en forma permanente obtiene ingresos de las distintas fuentes que se han comentado, puede prever una aproximación de los ingresos que se obtendrán por cada una de dichas fuentes y así poder destinar una partida, o varias partidas especiales, para atender esas necesidades públicas. Es decir, si se conoce el aproximado de los ingresos que se obtendrán en un ejercicio fiscal, bien puede prever, con casi absoluta certeza, el monto a recaudar, y de éste destinar el porcentaje adecuado a esas necesidades que, como en otros apartados señalaremos, se consideran, unas estratégicas y otras prioritarias.

Todo lo anterior depende, como sabemos, de un estudio y real conocimiento de quienes tienen la obligación de hacerlo anualmente: la Cámara de Diputados en nuestro País. Sin embargo, ante la complejidad de los planes y programas federales, estatales y municipales, no es posible que todos ellos conozcan y sepan cómo atender las mismas necesidades a detalle. Esto puede muchas veces complicar el análisis y aprobación del presupuesto de

egresos que, de haber sido, hasta hace algún tiempo, su fecha límite de presentación el 15 de diciembre, ahora ha sido recorrida al 08 de septiembre, para «un mayor tiempo de estudio».

El presupuesto entonces debe ser autorizado el 15 de noviembre para poder ejercerse a partir del 1º de enero siguiente, así pues, la Cámara de Diputados tiene más de dos meses para adecuar las partidas presupuestales y tener un presupuesto adecuado que permita solventar todas las necesidades públicas.

5. Políticas Públicas, su influencia en la selección de las Contribuciones

Como hemos mencionado en párrafos anteriores, las Políticas Públicas son proyectos o actividades que un Estado diseña y gestiona a través de su gobierno, en conjunto con la administración pública.

Las políticas públicas son el conjunto de objetivos, decisiones y acciones que lleva a cabo un Gobierno para solucionar los problemas que en un momento determinado los ciudadanos y el propio Gobierno consideran prioritarios.

Para tener una mejor comprensión de lo que se considera son las Políticas Públicas, citaremos algunos autores como Kraft y Furlong, los que plantean que:

Una política pública es un curso de acción o de inacción gubernamental, en respuesta a problemas públicos: «Las políticas públicas reflejan no solo los valores más importantes de una sociedad, sino que también el conflicto entre valores. Las políticas dejan de manifiesto a cuál de los muchos diferentes valores, se le asigna la más alta prioridad en una determinada decisión»¹⁰⁴.

Por su parte Frohock señala que:

[...] una política pública debe ser reguladora al medir intereses y conductas de la sociedad, distributiva porque ha de repartir bienes y servicios a la población, redistributiva porque debe repartir dividiendo los bienes y servicios a la población, capitalizable porque debe redituar producir y rendir beneficios a la

¹⁰⁴ KRAFT, Michael E. y Scott R. Furlong, *Public Policy: Politics, Analysis, and Alternatives*, Washington DC, SAGUE-CQPRESS, 2006, Tercera edición, p. 246.

sociedad y ética por que debe prevalecer la moral y la honradez en los cuatro principios anteriores¹⁰⁵.

En nuestro País hemos tenido diferentes Políticas Públicas relativas a las contribuciones que dependen de la ideología de los partidos políticos que se encuentren gobernando en ese momento, estableciéndolas en el llamado Plan Nacional de Desarrollo que normalmente se realiza al inicio del nuevo periodo gubernamental, en el que se refleja la orientación de las actividades públicas hacia los ciudadanos. Al respecto, en el Gobierno actual se estipuló que el periodo de mayor crecimiento económico de la historia fue de 1954-1970, lapso en que la calidad de vida de la población experimento la mejora más significativa, señalando este periodo como un modelo de crecimiento con estabilidad macroeconómica.

Por lo que hace, al periodo de 1970-1982 los sistemas de Educación y Salud mostraron un crecimiento sin precedentes, se desarrolló infraestructura eléctrica, hidráulica y de transporte en todo el País, y se lograron avances que hoy sustentan la vida económica de México, sin embargo, durante ese periodo, lo anterior pese a que se presentaron finanzas públicas deficitarias y una política monetaria que generó alta inflación, que mermó la productividad e inhibió el crecimiento económico.

En el periodo 1982-1994 se llevó a cabo un complicado proceso de modernización de la economía mexicana en un contexto económico adverso. Se dio paso a una política económica que contempló la desestatización de la economía y una apertura comercial que tuvo como primer paso el ingreso de México al Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT por sus siglas en inglés), e incluyó a la postre la firma del Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN), sin embargo, causo una crisis que afectó el bienestar, patrimonio y poder adquisitivo de los ciudadanos en general.

Así, hasta 1995 México siguió una política económica que ha contribuido a la estabilidad macroeconómica del País, no obstante, el crecimiento de la economía en las últimas décadas ha sido insuficiente para mejorar las condiciones de vida y para reducir los niveles de pobreza.

¹⁰⁵ REVISTA DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, *Diseño de una Política Pública para la Prevención de Desastres Naturales*, INAP, (Núm. 89), México, 1988, pp. 15, p. 204. Frohock, Fred, citado por Mario Garza Salinas.

Lo anterior, porque las Políticas Públicas basadas en la economía tienen gran influencia en las condiciones de vida de una población, ya que de no tomar en consideración los principios de las contribuciones como son justicia, generalidad, proporcionalidad, certidumbre, seguirá existiendo una desigualdad social en aplicación de las contribuciones.

6. De las Políticas Públicas

Las Políticas Públicas son indicadores del modo de gobierno de una sociedad, ellas revelan la parte que le es reconocida a los poderes públicos por los diferentes grupos sociales, y dan la medida de los efectos de la participación de los grupos en la vida política de las sociedades.

Por lo que hace a su propósito, es el control administrativo de los recursos, generar información para los distintos actores sociales, y proporcionar las herramientas necesarias para continuar el proceso de reforma del Gobierno hacia una gestión más eficaz que permita el cumplimiento de los objetivos de las políticas públicas.

Las políticas públicas son el conjunto de objetivos, decisiones y acciones que lleva a cabo un Gobierno para solucionar los problemas que en un momento determinado los ciudadanos y el propio Gobierno consideran prioritarios.

Desde este punto de vista, las políticas públicas se pueden entender como un proceso que se inicia cuando un Gobierno o un directivo público detecta la existencia de un problema que, por su importancia, merece su atención y termina con la evaluación de los resultados que han tenido las acciones emprendidas para eliminar, mitigar o variar ese problema. El proceso o ciclo de construcción de las políticas públicas comprende las siguientes fases:

1. Identificación y definición del problema.
2. Formulación de las alternativas de solución.
3. Adopción de una alternativa.
4. Implantación de la alternativa seleccionada.
5. Evaluación de los resultados obtenidos.

Ahora bien, para implementar políticas públicas el Estado debe previamente allegarse de recursos: Ingresos. Los ingresos del Estado, que deben ser suficientes para poder llevar a

cabo su función, evidentemente son variables en su recaudación, puesto que como la fuente de contribuciones deriva de las personas que se encuentran sujetas al pago de las mismas, éstas se van generando a medida que las personas generen sus propios ingresos, con lo cual podrán destinar parte de los mismos al pago de sus contribuciones.

Sin embargo, esos ingresos no son necesariamente fijos o constantes, podemos decir que son eventuales, de acuerdo a la forma en que se realizan las actividades, transacciones, ventas, consumos, etc. que los generan. Lo anterior significa que mientras que el Estado tiene que, necesariamente y de manera constante, realizar gastos para satisfacer las necesidades públicas, ese gasto que realiza no es concomitante con el ingreso que puede obtener.

Las necesidades o requerimientos públicos forjan la necesidad de administración de un Estado, para proporcionar y sufragar bienes y servicios; ello solo se da en la medida en que éste, por sus propios medios, pueda hacer lo que le corresponde. Es decir, la necesidad o justificación de que exista la Administración Pública solo se puede reconocer por el contribuyente cuando esos bienes y servicios constantemente son satisfechos.

Dado que son múltiples las necesidades a sufragar por las que se tendría que acudir a las políticas públicas de ese Estado, es el Estado en particular quien definirá cómo y cuáles son aquellas necesidades que requieren de atención constante y permanente, cuáles serán prestadas por el Estado por sus propios medios que provienen de los habitantes, cuáles compartirá con los miembros de ese Estado, y cuáles permitirá que sean solo los gobernados quienes la proporcionen.

Tradicionalmente entendemos que las necesidades como seguridad pública, seguridad nacional, salubridad, pueden considerarse como aquellas donde solo el Estado es quien las proporciona, mientras por lo que hace a la educación, a la explotación de bienes nacionales, instituciones de crédito y seguros, etc., son actividades necesarias en un Estado para que la población en general pueda vivir adecuadamente, pero éstas últimas, en algunos casos, son compartidas por el Estado con los particulares, y en otros, solo a cargo por los particulares.

El Estado solo debe administrar y realizar actividades en aquellos sectores en dónde los particulares no tendrán interés, bien sea por no tener la infraestructura necesaria, no contar con personal capacitado, o bien no ser redituable desde el punto de vista económico para satisfacerlos. También podrán realizar actividades en aquellos sectores que se consideren

estratégicos para el Estado, es decir aquellas que sean de interés nacional el que solo estado las realice, las maneje y determine.

Así se ha visto que, en las diversas comunidades precisamente la orientación de pensamiento de los gobernantes en turno son las que van determinando y definiendo la forma de combatir las diversas necesidades de la población, en algunos casos siendo más liberales en la práctica económica entendiendo ésta por las actividades que realizan los particulares, mientras que en otros casos siendo más conservadores, en donde limitan hasta cierto punto la forma de actuación de los propios ciudadanos.

Dentro de las políticas públicas, como se dijo abarcan a toda la administración pública, y tienden a establecer normas de actuación y formas de implementar acciones de gobierno. Hay diversas políticas públicas y una de ellas, no la única, es la política fiscal.

7. De la Política Fiscal

La política fiscal se da en cualquier País en forma constante y natural ante la necesidad de obtener recursos, orientar las actividades de la población y redistribuir la riqueza. No solo debe contemplar el establecimiento de contribuciones sino para ello conjuntarse con la política presupuestaria y a la técnica fiscal.

La política presupuestaria entendiéndola como la forma de decidir acerca de la ejecución de los gastos públicos y seleccionar si estos deben ser cubiertos por contribuciones, por financiamientos o por el desarrollo de ciertas actividades.

Al elegir el destino a un gasto en particular se debería definir o conocer quién o quiénes serán los beneficiados de la colectividad o si bien todos son beneficiados en forma igualitaria. Si hay beneficiarios en particular o en mayor medida, es probable que éstos tengan que realizar una aportación vía contribución para el pago de la misma. Si el beneficio es a largo plazo es probable que la forma de satisfacer el gasto sea por vía de empréstitos, porque no se puede exigir cantidades adicionales a los contribuyentes para esa acción de gobierno en particular, y se supone que con el tiempo las condiciones de la población y la utilización de esas obras o servicios redundará en beneficios económicos que paguen por la obra o servicio realizado.

La técnica fiscal también es necesario considerarla en estos casos, e implica necesariamente que quien diseña las leyes, en este caso las contribuciones, establezcan la forma y base de las mismas, la forma en qué se controlen las actividades objeto de contribuciones y la forma en que se han de recaudar. Quien diseña las leyes necesariamente deberá respetar los principios jurídicos que rigen en ese País, tradicionalmente establecidos en su Carta Magna, pero importante es también que la forma y diseño de las contribuciones no provoque menoscabo de la actividad económica en particular y de la forma en que los ciudadanos realizan las actividades que finalmente es de donde pueden surgir las contribuciones.

Estos elementos son indispensables para poder crear las contribuciones necesarias y que éstas sean suficientes por cuanto a montos, y adecuadas conforme a las leyes aplicables, para poder crear las contribuciones en forma tal que éstas se justifiquen.

La política fiscal siempre tendrá un objetivo primordial de recaudación, sin embargo, también debe considerar el facilitar la actividad económica, el evitar que ésta no se destine a actividades que puedan perjudicar a la colectividad, y desde luego evitar la salida de capitales del País, ya que esto mermaría la capacidad económica del País en cuestión.

Son varios los objetivos que se pueden tener con una política fiscal, promover el desarrollo económico del país, captar recursos, dirigir el gasto de los particulares, entre otros; todos ellos necesarios en la actividad económica del país, y estos han sido implementados en diversas épocas de los gobiernos de cada una de las Naciones.

A. Su aplicación e impacto en las Contribuciones en Reino Unido

A lo largo de los años como cualquier país, la legislación en materia fiscal ha sufrido grandes modificaciones, a través, como se ha dicho, de buscar el incremento en los ingresos y la redistribución de la riqueza. De 1900 a 1915, los ingresos por contribuciones de *UK* representaban alrededor del 10% de su PIB (Producto Interno Bruto). A partir de ahí se fue incrementado hasta 1926 llegando aproximadamente a un 25%, y posteriormente en 1950 a un 40%, lo que en la actualidad se mantiene. Probablemente la explicación de estos dos momentos en que se incrementa la recaudación, de 1915 a 1925 y luego de 1940 a 1945, se haya debido a lo que sufrieron en *UK*, la primera y la segunda guerras mundiales, en los que

requirieron de recursos adicionales para sufragar los gastos por esa confrontación, y además para satisfacer sus necesidades.

Curiosamente a partir de 1945 y a esta fecha, los ingresos por contribuciones se han mantenido en un rango del 35% al 40% de su PIB.

Evidentemente que ha habido diferencias importantes en los requerimientos de la economía mexicana con respecto a los de *UK*, y por lo mismo se han dado varias reformas con el propósito de llegar a donde hoy se encuentra. Sin referirnos a las modificaciones previas a los años setentas, podemos decir que a partir de ahí se han dado las siguientes modificaciones que han incrementado y mantenido sus finanzas públicas:

Income Tax (Impuesto sobre la Renta)

Tomando en cuenta que al menos de los años setentas a la fecha se han establecido para el Impuesto sobre la Renta tres distintas tarifas, la inicial (*starting rate*), la básica (*basic rate*) y la tarifa alta (*higher rate*), tenemos las siguientes adecuaciones que se han venido dando.

La *Starting Rate* se ha ajustado de 25% en los setentas a su eliminación en la actualidad, teniendo como deducción autorizada correspondiente al equivalente al salario mínimo de £5,600 a la actualidad que son £11,500 en 2017. La *Basic Rate* de 33% en los setentas al 20% en 2017. Y la *Higher Rate* de 83% en la misma década al 40% en 2017, estableciendo en la actualidad una tarifa adicional arriba de las £150,000 del 45%¹⁰⁶.

Modificaciones a las deducciones autorizadas

- Respecto del matrimonio, lo que de ser deducción pasó a ser acreditamiento en la actualidad.
- También deducciones por hijos, introduciendo un crédito por el número de ellos.
- Adicionando deducciones a los ahorros y a los ingresos por dividendos.

¹⁰⁶ Tarifas en Reino Unido. <<https://www.ifs.org.uk/uploads/publications/bns/bn09.pdf>> p. 37. [08-agosto-2017]

Impuesto a las empresas

- De una tasa del 52% a una del 20% en la actualidad, mientras que para las empresas pequeñas en función de sus ingresos hasta £300,000 al 19% y 17% para el 2020.
- Se introdujo también el impuesto *cash flow* o flujo de caja, el que después se abrogó.¹⁰⁷

VAT (Impuesto al Valor Agregado)

Se introdujo en 1973 debido a su ingreso a la *European Economic Community* (Comunidad Económica Europea) (EEC por sus siglas en inglés). Inició con una tarifa estándar del 10%¹⁰⁸, posteriormente introduciendo una tarifa alta (*higher*) del 25% al 20% en la actualidad, solo con una tasa estándar.

Impuestos Locales

- Los impuestos locales se substituyeron por impuestos de cada uno de los *Condados*.
- La tasa de impuesto a negocios locales fue substituida por el impuesto nacional a las empresas (*Corporation Tax*).

En la actualidad podemos decir que el grueso y mayor soporte de ingresos de *UK* se encuentran concentrados en el Impuesto sobre la Renta e Impuesto a las Empresas, que representan el 40% del total de ingresos por contribuciones. El *VAT* representa aproximadamente un 10% del total de los ingresos.¹⁰⁹

Existen otras modificaciones que se han venido dando que no es el propósito de análisis de este trabajo.

¹⁰⁷ LOUTZENHISER, Glen, *Tiley's Revenue Law*, Oxford, Hart Publishing, 2016, octava edición, p. 1083.

¹⁰⁸ TILEY, John, *et al*, *UK Tax Guide 1989-90*, London, Butterworths, 1990, octava edición, pp.1452

¹⁰⁹ Ingresos en Reino Unido por Impuesto sobre la Renta, Impuesto a las Empresas, y *VAT*. <<https://www.ifs.org.uk/uploads/publications/bns/bn09.pdf>> p.39 [08-agosto-2017].

En el caso de *UK* si bien han establecido políticas fiscales propias, también se observa la gran influencia que en sus políticas ha tenido el pertenecer a la *EEC*.

B. Su aplicación e impacto en las Contribuciones en México

En nuestro País hemos visto claramente una transformación del Estado por cuanto hace a la forma en que administra y por las actividades que desarrolla. Se observa que en la década de los años setenta, e incluso a fines de los años ochenta, el Estado tenía una serie de intereses por participar en distintas actividades, desde la generación y distribución de energía eléctrica; la exploración, explotación y distribución de petróleo y gas; fideicomisos, cuyo objeto era desarrollar y fomentar el turismo; empresas azucareras que sembraban cosechaban y distribuían; así como, en empresas de transportes de carga y de pasajeros, en donde se tenía el control absoluto. Posteriormente, a inicio de los años noventa, éstos intereses fueron modificándose para solo ir dejando aquellas actividades que consideraba necesarias para su función, dando participación a los particulares, como lo fue en la exploración, explotación y venta de minerales, así como, en la fabricación y distribución de varilla, fierro, etc.

Poco a poco se fueron dando esos cambios dejando el Estado de participar en aquellas funciones o áreas que no eran necesariamente de su interés, optando por dejarlas en manos de los particulares. En la actualidad vemos la transformación que se viene dando, en donde prácticamente aquellos sectores que se consideraban exclusivos de la función del Estado se han abierto a la participación de manos privadas en su desarrollo y generación.

Estas políticas públicas que anteriormente se venían realizando nos pueden dar un parámetro del motivo por el cuál la mayoría de los ingresos del Estado provenían del propio Estado para sufragar los gastos públicos. Hasta el siglo pasado, más del 50% de los ingresos del Estado provenían de su organismo Petróleos Mexicanos (PEMEX). Esos ingresos aun cuando en la actualidad siguen siendo importantes, en el total de los ingresos públicos han venido disminuyéndose, aun cuando existe no solo como causa el que ha habido mayor participación en la generación de actividades de los particulares, sino que también se debe a los malos manejos, y en ocasiones a factores externos que no pueden contralarse por el Estado mismo, como los precios del petróleo y derivados.

Todo lo anterior nos lleva sin lugar a dudas a observar que los ingresos por parte del Estado son variables, pues ahora más que nunca dependen de la participación de los particulares.

La política fiscal en México, como antes se ha mencionado, tiende a recaudar, pero también en ciertas ocasiones a ordenar o reorganizar las fuentes de contribuciones.

Así pues, con el Impuesto del Centenario de 1921 se buscó ordenar los ingresos de las actividades comerciales, agrícolas e industriales por una parte, y por la otra, agrupar los ingresos de los profesionistas y asalariados.

Si bien existieron algunas modificaciones y adecuaciones al sistema tributario, en realidad se mantuvo el esquema del Impuesto del Centenario, siendo hasta 1947 cuando se incorpora la Ley Federal de Impuestos sobre Ingresos Mercantiles, reordenando la forma de establecer las contribuciones, puesto que se reconocía que a través de las actividades del comercio se podían generar los mayores ingresos para los particulares, y en consecuencia fuentes de imposición de contribuciones. Si bien existía la Ley del Impuesto sobre la Renta, ésta, la de Ingresos Mercantiles, provocó un incremento en los ingresos del Estado.

Posteriormente para complementar la regulación y control de las contribuciones, en 1959 se crea la Auditoría Fiscal Federal, entidad que tenía a su cargo revisar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales federales.

En 1961 se inicia una reforma fiscal en el que se crea el Registro Federal de Causantes, con propósito de identificación de todos aquellos contribuyentes sujetos de los distintos impuestos. Así también con propósitos de seguridad jurídica se establece la figura de la caducidad de las facultades de la autoridad para determinar créditos fiscales.

Posteriormente, en 1965 se establece una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta estableciendo dos grupos, al ingreso global de las empresas y al ingreso de las personas físicas, con estas modificaciones se orientó más a gravar impuestos directos que impuestos indirectos, e indicando que se pretendía gravar en mayor medida a quienes tenían mayores ingresos que aquellos que no los tenían.

En 1969 se establece un impuesto especial del 10% aplicable al gasto suntuario y da inicio al Sistema de Coordinación Fiscal en materia del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

En los años setentas, cuando se desató una inflación importante en el País, se crearon nuevos impuestos indirectos e incrementaron las tasas de los existentes. Como los ingresos

por Renta se fueron disminuyendo frente a los indirectos, se buscó ajustar mediante incentivos fiscales hacia los comerciantes e industriales, así como, se promovió la exportación de productos. En esta época es cuando se establece la coordinación de todas las Entidades Federativas necesariamente con la Federación. Así mismo se inició la descentralización del Fisco Federal creando administraciones fiscales regionales.

Todas estas modificaciones teniendo como propósito el reorientar la actividad económica que se había caído en términos económicos, consecuentemente disminuyendo el ingreso por contribuciones lo que evidentemente representaba una fuerte preocupación para las autoridades del País.

Los ingresos del Estado seguirían siendo insuficientes por lo cual en los periodos siguientes se buscó el incremento de contribuciones, abrogando la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1964, sustituyéndola por la de 1981.

El sistema del Impuesto sobre la Renta (ISR) después sufre nueva modificación incorporando en 1986 la llamada base tradicional y el sistema de transición del impuesto. Todas estas modificaciones de nueva cuenta pretendiendo mayor recaudación y simplificación, al menos así se dijo del ISR.

La crisis económica siguió y fue en 1989 cuando se reestructura la deuda externa del País. Se hacía necesaria una reforma fiscal, buscando gravar a todos los sujetos con ingresos suficientes para aportar al Estado, sin embargo, no fue realizado de ésta forma, y los gastos públicos fueron parcialmente atendidos a través de deuda interna y mayormente con los ingresos petroleros.

Una nueva crisis económica, la de 1995, centra la atención del Gobierno en turno a atenderla, sin prestar atención o la suficiente a la materia de ingresos por contribuciones. Posteriormente la Ley del ISR que es la que grava los actos de comercio y otros, sufre una nueva modificación, no la que se requiere, entrando en vigor una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) en 2014, Ley que actualmente se encuentra en vigor.

Esta nueva Ley como todas las modificaciones a la LISR y demás leyes impositivas, busca la obtención de recursos, y la forma que se ha diseñado es tratando de homologar a todos los contribuyentes en un mismo «cajón», pero reduciendo sus deducciones lo que provoca fictamente el que se piense se tienen mayores contribuciones.

Como se ve, las diversas reformas de carácter fiscal que ha sufrido el País han carecido de la llamada reforma fiscal integral, en la que se debiera buscar incorporar a todos los contribuyentes, para que todos en la medida de su capacidad contributiva aporten a los gastos públicos.

Sin embargo, para que existan recursos suficientes, es necesario que el destino de los mismos se realice en forma eficiente, debiendo buscar que los gastos sean en inversión productiva, y no en gasto corriente por el gran número de funcionarios públicos que administran los recursos del País.

Se considera importante buscar una forma distinta de incrementar los ingresos públicos, lo que no puede suceder si no se incorporan a todos los contribuyentes, se incrementan los ingresos de los mismos para tener un producto *per capita* mayor al que en la actualidad se tiene de acuerdo a las estadísticas y se otorgan estímulos para la inversión pública y privada, pero todo ello bajo el principio de seguridad jurídica y de técnica fiscal que deben considerarse por quienes diseñan las leyes.

8. Relación del Presupuesto con los ingresos

El presupuesto de egresos es un documento que prevé la salida de recursos en un periodo determinado, éste permite dar la base para calcular el dinero que se requiere para realizar los actos de gobierno, sea gasto corriente o gasto de inversión.

En general el presupuesto de egresos debe prever todos los gastos para mantener su operación. La única forma de poder sufragar esos gastos es a través del mismo estimado de ingresos que se piensa obtendrá el Estado por los distintos rubros, incluyendo las contribuciones.

El presupuesto, los ingresos y la deuda pública, permiten visualizar un balance de un país determinado.

En realidad cualquier país que desee actuar eficientemente, debiera únicamente gastar aquello que sabe que puede obtener por ingresos, particularmente por contribuciones, que sería lo único de lo que pudiera disponer, de lo contrario partiríamos de una base en que el Estado necesita recursos adicionales que los podrá obtener únicamente vía financiamiento, venta de bienes públicos, o ingresos públicos por las empresas o servicios que el Estado

otorga, lo que provocaría a largo plazo la necesidad de obtener mayores ingresos para sufragar esos nuevos financiamientos o bien provocando el adelgazamiento del Estado al vender bienes públicos. Éstos se consideran no se debería disponer sino por necesidades apremiantes, o bien para invertir o destinarlos a bienes de inversión productivos.

Cuando se satisface el presupuesto de egresos con los ingresos que normalmente se obtienen durante un año fiscal, estamos entendiendo que es un presupuesto equilibrado, es decir, no se endeuda y solo dispone de lo que tiene.

Un presupuesto superhabitario sería aquel que nos permitiera no gastar todo aquello que se obtiene vía contribuciones, guardar ciertas cantidades o invertir las en bienes productivos; mientras que un presupuesto deficitario es aquel que para poder ejercerlo es necesario que además de las contribuciones que se obtienen se le permita al Estado endeudar por cantidades que compensen la salida de recursos vía presupuesto de egresos.

Es obvio que existen programas y proyectos gubernamentales que no pueden y no deben ser propuestos para un año fiscal, ya que unos tendrán que ser realizados a largo plazo, dos tres años, quizás más tiempo para completar la inversión, pero además deben tener la seguridad de que al paso del tiempo seguirán siendo prioridad para el Gobierno y por tanto teniendo la obligación de destinar recursos para ello.

Se pueden destinar recursos por un año, al término del cual, pese a que estén destinados a una obra, el Gobierno en turno piense que ya no deben ser destinados a ese sino a una obra o proyecto de mayor importancia, pero ello lo único que provoca es dispendio por gastos ejecutados sin que sean concluidos, dinero que no sirvió ni para la inversión, ni beneficia a la población en general.

Por ello, la modificación constitucional que se dio al artículo 74, fracción IV, que prevé la posibilidad de presupuestos multianuales, siempre y cuando sean para inversión productiva, es sin duda un logro importante para el Estado, sin embargo, debe robustecerse no solo con la posibilidad de presupuestos multianuales, sino que una vez ejercido se concluya la inversión, de lo contrario estará sujetos a voluntades políticas y de otra naturaleza, que solo provocaran la paralización de programas, la no conclusión y el dispendio de recursos necesarios para servicios y obras para la población.

Véase la siguiente gráfica en que se observa de la variación de las leyes de ingresos contra

el presupuesto de egresos, su déficit público, así como la deuda externa total:¹¹⁰

Tabla deuda pública

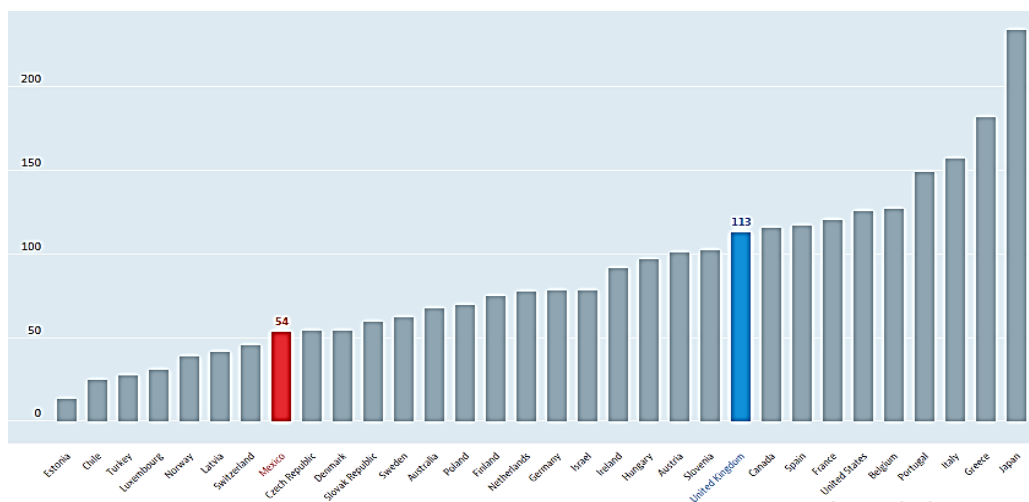
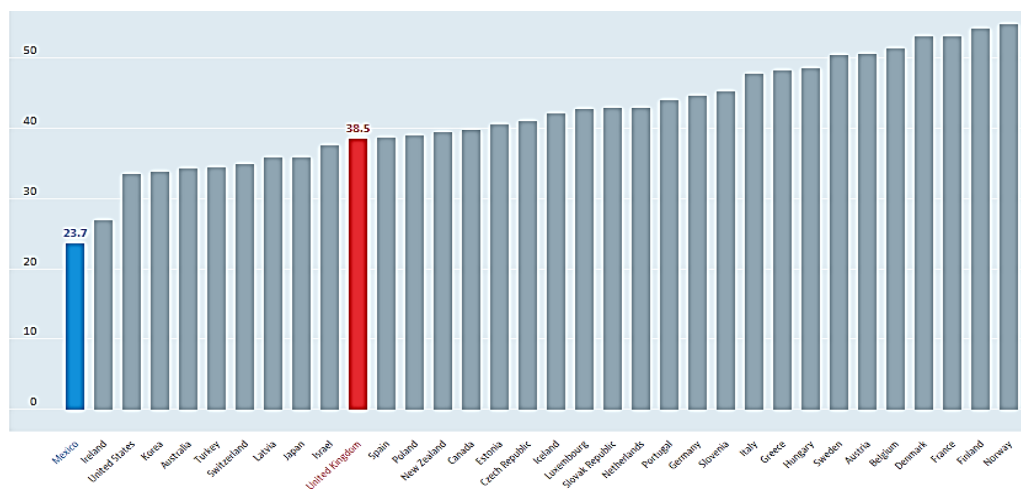


Tabla de ingresos¹¹¹



¹¹⁰ Descripción de deuda pública entre Reino Unido y México <<https://data.oecd.org/gga/general-government-debt.htm>> [08-agosto-2017].

¹¹¹ Descripción de ingresos entre Reino Unido y México <<https://data.oecd.org/gga/general-government-revenue.htm#indicator-chart>> [08-agosto-2017].

Tabla de Gasto Total Gubernamental para México ¹¹²

MEXICO

Table 7. Simplified accounts for general government

Million MXN	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
CAPITAL ACCOUNT								
39 Consumption of fixed capital	3 830	4 267	3 865	6 550	7 119	8 405	..	..
40 Capital transfers, receivable	222 412	281 224	253 495	278 885	353 025	351 582	..	..
41 Capital taxes	2 122	1 924	1 831	2 149	2 819	2 570	..	..
42 Other capital transfers and investment grants, receivable	220 290	279 299	251 664	276 717	350 206	349 012	..	..
43 Capital transfers, payable	491 275	241 751	300 214	305 335	333 106	364 438	..	..
44 Gross capital formation and acquisitions of non-produced assets	328 611	386 718	381 390	407 511	359 356	345 524	..	..
45 Gross capital formation	328 183	381 215	401 562	408 321	365 597	349 401	..	..
46 Gross fixed capital formation	326 842	383 732	400 279	404 496	362 335	351 886	..	..
47 Changes in inv. and acquisitions less disposals of valuables	1 340	-2 518	1 282	3 825	3 262	-2 465	..	..
48 Acquisitions less disposals of non-produced non-financial assets	428	-14 497	-20 172	-810	-6 241	-3 877	..	..
49 Net lending (+)/Net borrowing (-)	-20 253	-71 737	-77 739	-11 307	-6 265	15 292	..	..
50 Total general government expenditure	3 044 530	2 834 796	3 134 234	3 443 927	3 805 350	3 930 298	..	..
51 Total general government revenue	3 024 277	2 763 059	3 056 495	3 432 620	3 799 124	3 945 590	..	..

Note: Detailed metadata: <http://metalinks.oecd.org/naii/20161208/0d94>

Tabla de Gasto Total Gubernamental para *United Kingdom* ¹¹³

UNITED KINGDOM

Table I. General government account (SNA 2008, simplified presentation)

Million GBP	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Capital account								
39 Consumption of fixed capital	21 624	22 694	23 892	25 321	26 549	27 441	28 304	29 182
40 Capital transfers, receivable	26 403	5 355	3 462	3 832	4 139	6 402	6 070	7 055
41 Capital taxes	25 073	4 206	2 642	2 936	3 129	4 255	3 886	4 442
42 Other capital transfers and investment grants, receivable	1 330	1 149	820	896	1 010	2 147	2 184	2 613
43 Capital transfers, payable	42 170	27 913	18 645	14 612	23 720	13 348	14 035	15 772
44 Gross capital formation and acquisitions of non-produced assets	46 202	49 482	49 084	46 770	44 312	43 873	48 743	47 803
45 Gross capital formation	47 282	50 618	50 252	48 244	46 188	45 779	51 162	50 544
46 Gross fixed capital formation	46 850	50 553	50 220	48 275	46 223	45 747	51 135	50 504
47 Changes in inv. and acquisitions less disposals of valuables	432	65	32	-31	-35	32	27	-20
48 Acquisitions less disposals of non-produced non-financial assets	-1 080	-1 136	-1 168	-1 474	-1 876	-1 906	-2 419	-2 741
49 Net lending (+)/Net borrowing (-)	-76 358	-155 370	-150 344	-124 074	-138 576	-98 524	-164 401	-81 071
50 Total expenditure	762 344	727 117	755 418	756 210	776 188	777 312	796 088	801 538
51 Total revenue	625 986	571 747	605 075	632 136	637 612	676 788	691 667	720 467

Observamos de las tablas anteriores que, en la mayoría de los casos ha sido necesario que el Estado comprometa sus finanzas, puesto que para poder cumplir con su presupuesto de egresos ha requerido contratación de deuda pública, lo que coloca al Estado en la necesidad que ésta se pague en un sobrepago por los intereses incorporados a la deuda.

¹¹² Tabla de Gasto Total Gubernamental para México, expresada en pesos mexicanos, de 2008 a 2013, en términos de la *OECD*. <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/economics/national-accounts-of-oecd-countries-volume-2016-issue-2_na_ma_dt-v2016-2-en#page207> [08-agosto-2017].

¹¹³ Gasto Total Gubernamental para *United Kingdom*, expresado en libras esterlinas, de 2008 a 2015, en términos de la *OECD*. <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/economics/national-accounts-of-oecd-countries-general-government-accounts-2016/united-kingdom_na_gga-2016-35-en#.WbM7WMjyjIU#page1> [08-septiembre-2017].

En la actualidad se ha realizado la propuesta de evitar presupuestos de egresos que tomen parámetros de años anteriores en el que se deba proponer, para lo cual se ha hecho uso del llamado Presupuesto Base Cero, que es el que actualmente se tiene al menos en nuestro País.

PRESUPUESTO BASE CERO. Consiste en reevaluar cada uno de los programas y gastos, partiendo siempre de cero; es decir, se elabora como si fuera la primera operación de la empresa, en este caso el Gobierno, y se evalúa y justifica el monto y necesidad de cada renglón del presupuesto. Se olvida del pasado para planear con plena conciencia el futuro.

Es el proceso de realizar un presupuesto basado únicamente en las expectativas para el año siguiente, sin referencias a los años anteriores, y sin base de datos históricos; también en nuevas operaciones que sean diferentes a las habituales de la empresa. Cuando las empresas están gastando más de lo necesario o desmesuradamente, se elabora el presupuesto base cero, para reorientar los recursos con mayor efectividad.

Este sistema presupuestal fue necesario implementarlo frente a un alza continua de precios, actualización y aumento constante de los costos de todos los proyectos y programas, tanto públicos como privados, la diferencia con los anteriores presupuestos especialmente se da, porque con ellos es necesario partir precisamente de cero, pese a que existen programas anteriores con necesidades presupuestarias, sin que ello quiera decir que los programas anteriores deban ser modificados. Más bien, la idea, es que todos los programas y proyectos inicien a partir de cero, sin un presupuesto específicamente asignado.

Para ello se exige que cada entidad justifique específicamente todas y cada una de sus necesidades, partiendo de la base de un capital inicial.

Este presupuesto provoca que se vuelvan analizar las decisiones anteriores de gasto de los programas junto con las nuevas solicitudes de presupuesto para otros programas o proyectos, lo que implica que cada programa o proyecto se tenga que volver a justificar y que los incrementos no se realicen en forma automática sino motivada.

En el caso del presupuesto de egresos de la administración pública funciona como una especie de filtro que permite ajustar el monto a invertir o a gastar, y a redireccionar el propio presupuesto hacia nuevos programas o de mayor necesidad pública.

Todo ello siendo una ecuación entre los presupuestos tanto de ingresos como de egresos, porque ambos son estimativos, y son con los cuales deberán trabajar los esfuerzos de la

administración pública.

A. Su relación con los Impuestos

El presupuesto de egresos desde luego tiene una relación evidente con los ingresos gubernamentales sean estos considerados como tributario o no tributarios, puesto que estos son los que proveen los recursos necesarios para cubrir planes, programas y proyectos propuestos en los citados presupuestos.

La propuesta de los presupuestos base cero tiende a eficientar los recursos necesarios para cumplir con la función pública, y en esa medida se debe buscar que todos los gastos públicos sean pagados con los ingresos propios, tributarios o no tributarios, de la administración pública. Es decir, no se debe gastar más allá de lo que se ingresa. Esto siendo una regla general para las empresas privadas que debe ser la misma para la administración pública.

Lo deseable es que el Estado solo pueda sufragar sus gastos con los ingresos normales sin considerar ingresos indirectos como podemos decir que son los financiamientos o préstamos públicos o privados, nacionales o internacionales. Una sana economía debe procurar, así como en lo personal los seres humanos procuran o deben hacerlo, no endeudarse, o bien en todo caso endeudarse sabiendo que se tienen los recursos necesarios para pagar dichos préstamos.

Así pues, tenemos que para que el Estado pueda obtener los recursos necesarios resulta indispensable un sistema fiscal adecuado, en donde paguen los contribuyentes ciertas cantidades como una contribución al Estado que debe proveer lo necesario para satisfacer necesidades colectivas y además redistribuyendo el ingreso.

Estas necesidades de ingresos vía contribución tienen que ser diseñadas de una manera fácil, adecuada, y que los ingresos se destinen no solo al pago de gastos de administración, como la cuenta corriente, sino de inversión que generen nuevos recursos a través de la explotación de estas inversiones. No solo buscando ingresos adicionales sino también buscando empleo que permita que todos aquellos en edad productiva contribuyan en algo para con el Estado.

No se puede desconocer el hecho de que en muchas ocasiones los ingresos vía fuentes tributarias o no, no sean suficientes para llevar acabo de mejor forma la función pública, y

para ello se requieran de empréstitos, pero esto debe ser excepcional, no se debe sobre endeudar porque ello provoca a la larga necesidad de generar mayores recursos que hagan impagable una deuda. Lo mismo sucede con las personas físicas o personas morales de la iniciativa privada, que puede provocar el impago y con ello generando pérdida de la fuente generadora de recursos y pérdida de fuentes de empleo.

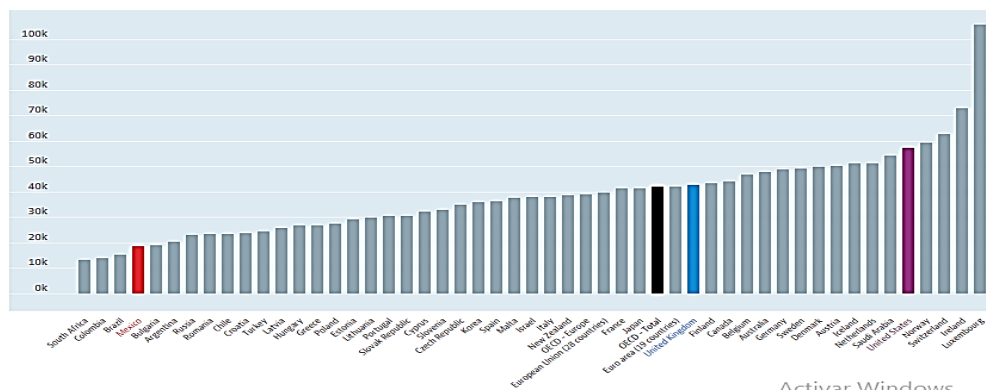
Desde hace algún tiempo se ha considerado por los economistas que todo país que desde el punto de vista macroeconómico puede evaluarse el valor que éste tiene a través del conocido Producto Interno Bruto (PIB), que en una definición simple consiste en valuar en moneda la producción de bienes y servicios de un país determinado durante un periodo de tiempo. Es decir, el PIB es un valor monetario que se da en un país determinado y que corresponde a los bienes y servicios producidos en ese país.

Existe además del PIB, un Producto Nacional Bruto (PNB), la diferencia estriba en que en el primero se monetariza la producción de bienes y servicios en el país, sin importar si quien los produce es nacional o no, mientras que el PNB, la monetización se da únicamente por los nacionales de ese país, lo que puede entenderse tomando en consideración que la medida monetaria se basa en el dólar americano. Ello debiendo significar que a medida que cualquier país sufre una devaluación frente al dólar, el poder de los productos y servicios disminuye.

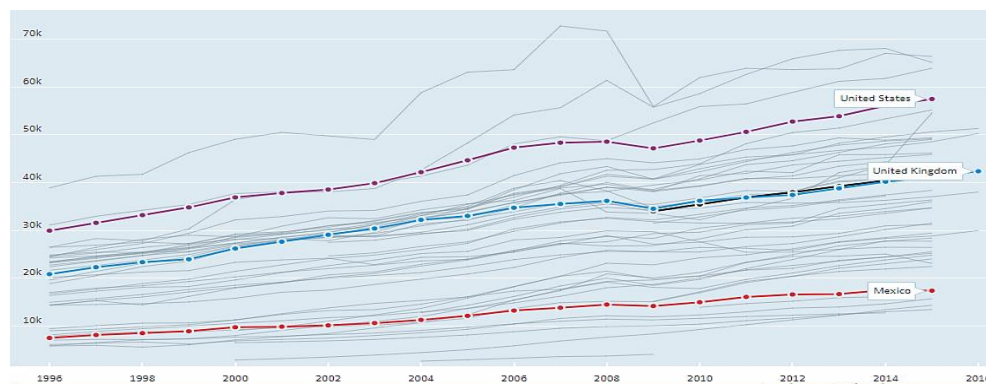
Se puede observar que la producción de bienes y servicios de los países señalados en la gráfica siguiente, salvo el de México que es de un nivel reducido del PIB de acuerdo al parámetro de la *OECD*, establece una media de 18,583 dólares americanos *per capita*, esto implica que se tienen suficientes recursos que permiten producir bienes y servicios e intercambiarlos, lo que les genera a dichos países recursos importantes en su actividad económica. México requiere de invertir mayores recursos para que pueda obtener valores al menos semejantes a los del promedio de la *OECD* para que su economía sea sólida.

Tabla¹¹⁴

¹¹⁴ PIB en términos de los indicadores de la *OECD*, para 2016 en México se obtuvieron 18,583 dólares americanos *per capita*, para *UK* 42,651, y para *EEUU* 57,325 <<https://data.oecd.org/gdp/gross-domestic-product-gdp.htm#indicator-chart>> [08-agosto-2017].



De la gráfica que a continuación se observa, que implica el valor total de los bienes y servicios adicionado por los ingresos del exterior, derivado de salarios, propiedades e impuestos netos, tenemos que nuestro País ha crecido en veinte años 2.3 veces, mientras que *UK* 2.11 veces y *EEUU* 1.92 veces, que en principio podría estimarse como un crecimiento adecuado, sin embargo, el valor en términos de dólares que se tiene en México no permite una gran disponibilidad para inversión de nuevos bienes y servicios, es decir, el PNB debería de crecer cuando menos tres o cuatro veces más para poder tener esa posibilidad. (Tabla¹¹⁵)



Estas estadísticas nos permiten afirmar que, si la capacidad económica del País es tan reducida, las contribuciones de las que se puede disponer a través de las distintas fuentes, no permiten que tenga disponibilidad para atender los bienes y servicios necesarios de la población.

¹¹⁵ PNB en términos de los indicadores de la *OECD*, para 2016 en México, Reino Unido y los Estados Unidos de Norteamérica <<https://data.oecd.org/natincome/gross-national-income.htm>> [09-agosto-2017].

Como se ha pretendido señalar en este capítulo, las políticas públicas son necesarias para dirigir a la población, buscando satisfacer sus necesidades, aun cuando hay diferentes puntos de vista que se dan por aquellos que intervienen en las decisiones políticas, sin embargo, en todos los casos debiendo buscar la mejora de la población en general.

En *UK* han venido transformando al Estado a través de la discusión y luego creación de políticas públicas en cada uno de los sectores de su economía, por lo que constantemente realizan estudios con integrantes de diversos sectores de la población, Gobierno Central o Locales, industriales, personas dedicadas al beneficio social, académicos y consumidores en general, quienes analizan el futuro de la legislación y plantean reformas regulatorias, son grupos de trabajo organizados con el propósito de ayudar a las áreas de gobierno con decisiones o consejos independientes, los cuales son enviados a las distintas autoridades para que sean consideradas en futuras reformas. Por su puesto, incluyendo aspectos relacionados con el sistema fiscal, dando la posibilidad que todos los actores de la sociedad trabajen con un objetivo definido, la prosperidad y la mejora de la comunidad de *UK*.

Esto posteriormente se incluye en diversas guías publicadas por el «*Her Majesty's Revenue and Customs*» (*HMRC*), orientando la forma en que se deben establecer las contribuciones.

El 31 de marzo del 2017 se publicó un documento de política fiscal denominado «Reglas Generales Anti-abuso o Anti-elusión» y que de ellas se pueda observar en forma sencilla lo que debe hacer una persona para conducirse apegada a las normas fiscales.

La intención de este documento, y de aquellos que constantemente se publican es, como lo indican, informar con un lenguaje sencillo, de manera general cual es el propósito de estas reglas anti-abuso.

Conviene reiterar que las normas referidas fueron discutidas y aprobadas por un panel de miembros completamente independientes del *HMRC*, es decir, ellos son quienes autorizan la publicación de esta guía que, es considerada por las cortes en caso de discusión.

En esta serie de guías, se reconoce que el establecimiento de contribuciones es necesario para el pago de servicios y facilidades que se provee a los ciudadanos y que todos deben de pagar una parte justa.

El propósito de la guía es evitar que los contribuyentes lleven a cabo una serie de operaciones abusivas y a las cuales le asesoran para evitar el pago de contribuciones.

Determinando que, si con esta guía el contribuyente realiza actividades abusivas, las reglas actuaran para que no se lleven a cabo las mismas.

La guía señala que casos se consideran como abusivos, aun cuando destaca que los contribuyentes tienen la opción en muchas ocasiones de elegir una forma de negocio, ello no puede ser sancionado.

Este tipo de políticas públicas tienen como propósito fundamental, desde luego la recaudación, pero también la redistribución de la riqueza y son constantemente revisadas para evitar que a través de las mismas se pueda perjudicar desde el punto de vista fiscal a quienes va dirigida.

Todo lo anterior pone de relevancia la forma profesional en que se analizan las contribuciones, si impone el sistema tributario y se promueve a que el contribuyente tenga seguridad en que las normas aplicables se están haciendo conforme a lo establece la legislación, con lo cual se les da seguridad jurídica en todos los actos que realizan cotidianamente.

Como se comentó anteriormente, se han formado diferentes comisiones con el propósito de analizar, reestructurar y redefinir las contribuciones en *UK*, una de las cuales es la llamada *Taxpayers Alliance*, que iniciaron sus actividades para dar sugerencias en torno a un nuevo sistema fiscal hacia el 2020. Éste analizó las diversas contribuciones y los costos en su administración, para proponer la creación de impuesto único y la eliminación gradual de las demás contribuciones, con lo cual llegaron a determinar que en la actualidad las contribuciones son muy altas en *UK*, que pese, como lo hemos observado, no son tan altas como las que tenemos en nuestro País, pero determinando que con recortar la tasa en un 33%, se llegaría a obtener mayores recursos en el futuro. Esto simplemente se llevó a cabo en base al análisis de todas y cada una de las contribuciones centrales y locales, con la consecuente mejora, a partir del 2020 en los ingresos totales de *UK*.

Convendría tener en cuenta este tipo de análisis y discusiones que se realizan en forma constante en este País, para llevarlo a cabo en el nuestro, pero solo siendo posible con la integración de este tipo de comisiones independientes y que sus propuestas puedan ser discutidas, y en la mayoría de los casos adoptadas en beneficio de la sociedad en general.

CAPÍTULO III

SISTEMAS IMPOSITIVOS

ESTUDIO COMPARADO ENTRE REINO UNIDO Y MÉXICO

1. Sistemas Tributarios

Todos los sistemas tributarios sin lugar a dudas surgen por la necesidad de alguien o algo que requiere financiarse para realizar determinados actos o actividades; desde su origen uno concibe al tributo como «un regalo» a favor de algunos, como en sus orígenes los tributos representaban lo que obtenían los que conquistaban a otros, ya que se otorgaban presentes a quienes se consideraban poderosos o tenían cierta jerarquía frente al oprimido, los señores feudales, los terratenientes, es más, la iglesia misma, etc.

La realidad es que todas estas formas de organización significaban algo, que podían defender los intereses de los más desprotegidos, cuando ni siquiera había un concepto de nación, todo lo cual vino tomando una estructura, luego formando Naciones y surgiendo la necesidad de que alguien o algunos los coordinaran, guiaran a esa población en su territorio, es decir, Nación.

Formados algunos de los países, era indispensable que sus dirigentes tuvieran la posibilidad de obtener recursos para los fines que consideran convenientes. En México probablemente los orígenes del tributo se remontan a la conquista.

En aquellas épocas, probablemente los tributos que dieron los Aztecas a los españoles durante la conquista sea lo más conocido, sin desconocer que anteriormente entre los propios indígenas se otorgaban tributos de los débiles a los poderosos. Otorgados estos tributos en especie, poco a poco se establecieron en la Nueva España contribuciones que consistieron en la entrega de bienes de los locales hacia la España conquistadora. Estos tributos permitían de alguna forma la existencia de los Virreyes mandados por la Corona en un territorio, lo que luego se fue transformando hasta tener un territorio inherente a lo que hoy es la Nación Mexicana, lo que empezó a formarse a través de las Constituciones que se fueron creando.

Tenemos así, que la primera Constitución en donde se habla del tributo o bien del presupuesto que debe tener el poder público, se dio con la Constitución de Cádiz.

Veamos que no solamente se empieza a formar un sistema tributario a partir de los ingresos, sino el concepto de cuáles son los gastos necesarios para satisfacer las necesidades del Estado. Un sistema tributario necesariamente se integra por ingresos y egresos, lo que ingresa a las arcas públicas tiene que ser gastado en los bienes públicos.

Por cuanto hace a «*The United Kingdom*» (*UK*), éste tuvo un proceso semejante al nuestro, en donde los antiguos ingleses y escoceses fueron inicialmente conquistados por los sajones del norte, y posteriormente conquistados nuevamente por los romanos, lo que les dio la característica de lo que hoy conocemos como anglosajón. En forma muy similar quienes conquistaban exigían tributos en bienes o especies, más como un acto de quien conquistó sintiéndose dueño de todo lo habido en esa tierra, que como una exigencia para sufragar un gasto; probablemente así se dieron los distintos tributos en sus orígenes.

En 1789, y después de que la Corona inglesa ya estaba integrada por escoceses e irlandeses, se enfrentó a uno de los mayores ataques a su libertad con la amenaza de conquista por Napoleón. La Corona no tenía recursos para hacer frente al ejército más importante de la época, por lo que tuvo que acudir a los ciudadanos pidiendo contribuir con un 10% de su capital para pagar la guerra contra Napoleón, lo que desde luego por ese sentido nacionalista que tienen, lo hicieron. La historia dice que fueron exitosos al derrotar a Napoleón, la realidad es que fueron exitosos porque a raíz de que derrotaron a Napoleón implementaron un sistema eficiente de contribuciones que hicieron que *UK* formara lo que se conoce como el Imperio Británico.

Todos los sistemas tributarios tienen, y han tenido una relación muy estrecha con la economía y por supuesto con aquellas personas que han estudiado el ingreso de los países, de las personas, la producción, los servicios, y el papel que pueden jugar éstas en relación con el bienestar general de la población, el disfrute de bienes públicos y el monto de las contribuciones que se impone a los gobernados.

La economía juega un papel muy importante en el desarrollo de un país puesto que la tendencia o dirección que toma el Estado influirá en el tipo de gobierno, en los negocios, en los inversionistas y en el público en general que serán consumidores y vendedores de bienes y servicios. La economía influye, pues en el diario desarrollo de un país y la forma a través de la cual éste puede sufragar las necesidades públicas depende de su desarrollo, sea a través

de una libre competencia o bien de un control absoluto o moderado del Estado que provee los elementos esenciales del ser humano.

Entre estos sistemas comúnmente conocidos pueden y existen otros muchos, de ahí que se hable de tendencia de izquierda o de derecha, liberal o conservador. Los primeros son aquellos que prenden el menor control posible y la libertad absoluta del ciudadano para hacer dentro de él lo que está permitido, lo que crea conveniente por cuanto hace al tipo de negocios que debe realizar; mientras que los segundos pretende un mayor control estatal.

Son una serie de personajes de la historia que han estudiado la economía, quienes han definido la forma en que un Estado actúa en relación con los individuos, desde aquellos que sus pensamientos se dieron en la revolución industrial, pasando por los que se dieron en las revoluciones, en las crisis económicas mundiales y hasta en la actualidad, quienes han tratado de influir para mejorar la condición económica que pretendiera reflejarse en la humana. Normalmente los estudiosos de la materia se fijan con mayor atención a la macroeconomía y no la microeconomía, ésta que es la que importa a la persona, sin desconocer que la afectación de la macro deberá influir en la micro, pero no siempre sucede de forma favorable a las personas (sujetos).

Al analizar los pensamientos de las distintas personas que han influido con sus teorías en el desarrollo económico de la humanidad, se advierte en la mayoría de ellos, su pensamiento está fijado en las condiciones generales del país o países estudiados, casi nunca en las personas que lo habitan.

La Teoría de Adam Smith deriva de la observancia del país que habitaba y da cuenta de la forma en que puede contribuir el ser humano, advirtiendo la cantidad de riqueza económica que poseían las naciones y la forma en que esa riqueza se pudiera generar. Este personaje comienza su etapa como filósofo señalando que uno de los atributos que permite que las personas tengan éxito relativo es el de la simpatía. Simpatía que permite realizar lo que él llama como el fin último, que es la felicidad. Preguntándose cómo desde el punto de vista material se puede obtener esta característica. Posteriormente advierte y analiza la manera en que los países distintos crecen a diferente velocidad, y esto lo motiva a analizar las causas y razones de ello.

Considera que las personas que tienen capital orientan el mismo en la acumulación de mayores ganancias, y a medida que así determinan su objetivo requieren de trabajadores y

éstos buscan en sus empresas mayor ingreso, lo que a la larga genera no solo para las personas sino para las Naciones una forma de progreso. Es decir, los trabajadores buscan un mayor ingreso que lo obtienen derivado de empresas que producen mayor valor, lo que al final del camino conduce a un beneficio del interés público.

Un trabajador busca obtener mayores ingresos que son pagados por empresas que tienen mayor capital y eso al final del camino ayuda al interés público en el sentido de que otorga ingresos mejores al ciudadano que se invierten en otros satisfactores o necesidades que se debe cubrir.

Es decir, lo que se conoce como «la mano invisible» es lo que genera en el mercado mismo satisfactores a la sociedad.

La forma que debiera llegarse a ese interés público o satisfacerse, es en principio una libre competencia, sin embargo, ésta debe tener sus limitaciones, buscando dedicarse a un tipo de industria o comercio particular y especializado que le dé algunas ventajas, ya que a medida que pasa el tiempo perfeccionan su trabajo, el trabajo se da con mayor calidad y por tanto el retorno se da a un mejor precio.

Hay que recordar que antes, por las comunicaciones, se viajaba a caballo y éste puede recorrer solo cierto número de kilómetros diarios, por lo que únicamente recorrían las comarcas, su industria era especial. Antes eran las ciudades, hoy son los países, y su especialidad es ahora por países, y en el futuro será por regiones. Es decir, que se tiene o debe buscar ser bueno en lo que se hace para tener un mejor producto y con ello un mejor ingreso.

A. Sistema

a) De Reino Unido

Originalmente las contribuciones se establecieron por la Corona Inglesa a los ciudadanos de *UK*, que lo integraban Inglaterra, Escocia, Gales e Irlanda y otros Países que formaron la *Commonwealth*. El primer intento que se dio fue 1780, cuando se impusieron tributos para sufragar la guerra contra Napoleón, los que resultaron sumamente costosos. La única forma

de obtener ingresos para la defensa de la Corona fue el imponer el 10% a todos los habitantes, que si no lo realizaban eran sujetos a prisión.

Como se dio la «bondad» de esta recaudación, una vez que finalizó la guerra y vencido Napoleón por Wellington, se decidió continuar con esa obligación.

Antes, con el «*Bill of Rights*» de 1689, se determinó que no podía existir una contribución si ésta no era decidida por el Parlamento. Por lo que el Parlamento constituía un órgano cuyos actos eran la manifestación de soberanía y autoridad sobre los habitantes.

El sistema tributario no solo reside en estos principios que deben respetarse por el acto parlamentario y por la protección del «*Bill of Rights*» sino que además de ello, hoy debido a que *UK* se encuentra incorporado al sistema de la Unión Europea, sus políticas, criterios y decisiones no son solo internas, sino también con conocimiento de lo externo. Es decir, el sistema se ha venido conformando por la legislación del País, pero también por la legislación de la Comunidad Europea, que en esta materia ha tenido un impacto significativo.

El «*Common Law*» a diferencia del «*Civil Law*» va conformando sus reglas a través de la interpretación de los tribunales, o como en ese País, a través de la «*House of Lords*», quienes tuvieron la decisión final en asuntos jurisdiccionales. Fue el 1º de octubre de 2009, mediante un acto del Parlamento que se modificó la historia constitucional en *UK*, ya que transfiere la autoridad judicial, que hasta entonces tenía la «*House of Lords*» a una Suprema Corte para ese País. La competencia se transfiere, para quedar esta Suprema Corte como la última Corte que conoce de casos civiles y penales en *UK*. Pero también resuelve apelaciones de puntos de derecho de casos de importancia general. Así mismo, es quien tiene la competencia para decidir casos de interés público y de importancia de tipo constitucional, pese a que no tienen un documento como Carta Magna. Este Tribunal determina las directrices en criterios asuntos que se van conformando a través de la «*Common Law*».

Habrá que conocer pues que la «*House of Lords*» fue quien primero estuvo desarrollando las tendencias e interpretación en materia constitucional y por supuesto de carácter fiscal¹¹⁶, como los casos que adelante se comentan. Además, habrá que considerar que todos los integrantes de la actual Corte tuvieron roles importantes como jueces en el sistema judicial de *UK*.

¹¹⁶ PARLIAMENT UNITED KINGDOM, Parliamentary Business, *House of Lords, United Kingdom*, <<http://www.parliament.uk/business/lords/>> [15-junio-2016].

Un primer inicio de la actual conformación de las ideas y sistema que hay en *UK* se debe a una resolución del «*IRC v. Duke of Westminster*» a partir de la cual la «*House of Lords*» decide que:

*Every man is entitled if he can to arrange his affairs so that the tax attaching under the appropriate Acts is less than it otherwise would be. If he succeeds in ordering them so as to secure that result, then, however unappreciative the Commissioners of Inland Revenue or his fellow taxpayers may be of his ingenuity, he cannot be compelled to pay an increase tax.*¹¹⁷

Desde entonces es posible acomodar los ingresos y las actividades para que el pago de impuestos sea lo más justo posible, para lo cual se debe considerar la naturaleza y fines de la operación, si la operación y la finalidad es la misma, producen el pago de un impuesto menor, y ello se debe exclusivamente a que legítimamente se acomodaron las cosas de tal forma que haya el menor impacto posible.

Como veremos, el sistema impositivo es uno que verdaderamente atiende al tipo de ingreso que se tiene, y otorga las deducciones que cada título autoriza, éstas que, desde luego, tienen que ver con la actividad que se grava.

Debemos recordar que el «*Common Law*» es un sistema que se guía a través de la interpretación de los precedentes de tribunales que van dando la guía y directrices en los que se deben interpretar las disposiciones generales, que en muchas ocasiones prevalecen sobre la ley.

El sistema británico entonces adopta como punto de partida la decisión en «*IRC v. Duke of Westminster*», a partir de lo cual se conoce como la Doctrina «*Westminster*». De acuerdo a ella, los tribunales deberán observar lo justo o no del pago de contribuciones atendiendo a los hechos. Esto significa que si se justifican los hechos y la consecuencia de su observancia resulta en la reducción del pago del impuesto, esto es aceptable conforme a la Ley.

¹¹⁷ TILEY, John, *et al*, *UK Tax Guide 1989-90*, London, Butterworths, 1989, Octava edición, p.4.

A la fecha esta Doctrina prevalece aun cuando acotada. Sin embargo, a partir de 1986 se han dado algunas resoluciones que hacen pensar que los tribunales tienen derecho (o una política) a observar tanto los hechos como las formas jurídicas, y el propósito de unos y otros.

Si los hechos y las cuestiones jurídicas tienen un mismo propósito de acomodar, pero no necesariamente de evitar o reducir el pago, prevalecería esta postura, mientras que si los hechos o el derecho no apuntan a una misma dirección y se observa que el propósito en cualquiera de ellos es simplemente el reducir el pago, la decisión que se tomará será en el sentido de no aprobar.

En realidad, el nombre de la denominación o del tipo de contrato o de convenio que se celebre y/o el nombre que se le otorgue, nada significaran frente al propósito o la naturaleza de la transacción, ya que pese a aquello lo importante para los tribunales será la naturaleza del acto.

En términos generales la Doctrina «*Westminster*» subsiste, salvo que se observe alguna de las siguientes características:

Primero.- El propósito sea un engaño. Los hechos o actos solo se dieron para reducir el pago de impuesto. Esto se da en una decisión «*Furniss v. Dawson*».

Segundo.- El Parlamento creó algunas excepciones llamadas «*anti-avoidance*» (anti-evasión), lo que constantemente establece a través del Acta de Contribuciones (*Finance Act*) que anualmente se expide, sin embargo, ésta no constituye una reforma integral como sucede en otros países.

Tercero.- Los distintos casos que han sido resueltos por los tribunales que analizan la interpretación de ciertos casos, en donde limitan o francamente impiden la reducción en el pago de las contribuciones, pues se considera que el único propósito de realizar un acto o aplicar una norma es el escapar o reducir el pago de impuestos. Así vemos los casos de «*Ramsay v. IRC*», de «*Furniss v. Dawson*», y de «*Craven v. White*», en todos ellos, pese a que a que el punto de vista legal fuera adecuado y los hechos se ajustaran a las normas, se resolvió diciendo que:

[...] [The approach for which the Crown contends] does not introduce a new principle, it would apply to new and sophisticated legal devices, the undoubted

*power and duty of the courts to determine their nature in law and to relate them to existing legislation. While the techniques of tax avoidance progress are technically improved, the courts are not obliged to stand still.*¹¹⁸

De acuerdo con ello, la tarea de los tribunales es determinar la naturaleza del acto y relacionarlo con la legislación existente, lo que permite calificar determinadas conductas con el propósito de hacer el pago.

Es importante notar que los propios jueces al resolver el caso «*Ramsay*» claramente señalaron que ello no implicaba la ruptura de la Doctrina «*Westminster*», reiterando que ésta es la base del sistema jurídico británico.

La cantidad tan basta de Estatutos o Actas relacionadas con contribuciones, hace que las cuestiones jurídicas no sean claramente entendibles. Éstas no pueden estar en duda mientras que las cuestiones de hecho sí, y desde el punto de vista de medios de defensa es importante saber y decidir si conviene disputar un punto de derecho o uno de hecho, pues el resultado y consecuencias pueden ser diferentes. Si hablamos de cuestión jurídica ésta es decidida por los tribunales para quienes se encuentren involucrados en el problema, mientras que, si el punto es de hecho, solamente a quien pide su análisis le puede beneficiar o perjudicar la decisión que se tome.

El funcionamiento del «*Income Tax*», o del «*Capital Gains Tax*», es una labor propia del contribuyente, quien debe hacer su declaración y cálculo de impuesto, y normalmente en los casos en que el contribuyente pide devolución la autoridad generalmente solicita aclaraciones, y tiene el derecho de estar en desacuerdo señalando las causas para ello, además podrán convertir el caso en criminal si no se da suficiente información o se hacen las aclaraciones correspondientes; en caso de desacuerdo se tiene la posibilidad de acudir en apelación y finalmente acudir en última instancia a la «*House of Lords*» en ciertos casos a la *Supreme Court* como se ha dicho, si se otorga la autorización para hacerlo «*order to leave*». Quien otorga la autorización para acudir en última instancia es un órgano administrativo que determina si el caso merece ser revisado en última instancia, lo que ahorra mucho trabajo y dinero a todo el sistema jurisdiccional.

¹¹⁸ *Idem.* p.7.

Como se indicó anteriormente, si bien la última instancia es la «*House of Lords*» en ciertos casos, en otros es competencia de la *Supreme Court* como se ha dicho, esto es desde el punto de vista nacional, ya que como miembro de la Comunidad Europea los contribuyentes pueden acudir a la Corte Europea si consideran que la ley de *UK* no es acorde con las reglas y directrices de la Unión Europea. Esta posibilidad de acudir a la Corte Europea y obtener una resolución, determina nuevamente una posibilidad de acudir a la Corte Europea de Derechos Humanos por violación a las normas de la Convención, la única dificultad en acudir en este tipo de instancias es el tiempo en decidir, que en algunas ocasiones tarda más de una década.

Es un común denominador de la población de cualquier Estado el no cumplir con la información y declarar lo que legalmente corresponde, esto último, por lo difícil de entender de las normas, o bien si no hay claridad en la ley, por ello es muy frecuente el encontrar que muchos caen en alguna de las posibilidades llamadas, evasión y elusión.

La elusión en *UK* se entiende como: «[...] *using the tax rules to you best advantage* [...]»¹¹⁹, y la evasión significa «[...] *ilegally reducing your tax bills, for example by understating your income or overclaiming expenses, or by deliberately disguising the true nature of your transactions.*»¹²⁰.

Debido a que esto ocurre con frecuencia, las autoridades encargadas de crear legislación en el Parlamento, constantemente crean normas conocidas como «*anti-avoidance*», que significa que buscan evitar la elusión o evasión que constantemente se va generando debido a que la naturaleza humana, por tanto «[...] *people don't run their businesses with a view to providing finance to the authorities* [...]»¹²¹; por ello *UK* ha buscado combatir la evasión otorgando información e intercambiado la misma con países con los que tienen tratados para evitar la evasión y la doble tributación.

La asociación de países en bloques permite realizar algunos actos en conjunto que pueden representar ventajas por cuánto a que actúan como uno solo con la fuerza que representa la producción de sus bienes y servicios, sin embargo, existen una serie de limitaciones importantes que se dan especialmente porque al formar parte de una unión de Estados, se tienen que cumplir con reglas y normas de todo tipo.

¹¹⁹ HOMER, John and Rita Burrows, *Tax Guide 2007-2008*, London, LexisNexis Tolley, 2007, Primera edición, p.1.9 (Introduction).

¹²⁰ *Idem.*

¹²¹ *Idem.* Trad. «*la gente no hace negocios con el fin de financiar a las autoridades*».

Particularmente encontramos que, si bien en *UK* el máximo Tribunal fue la «*House of Lords*», hoy la *Supreme Court*, y que existe un impedimento para acceder a ella, también se dijo que en la materia tributaria existe un ente jurídico que determina si las leyes de los países y las resoluciones de los mismos están o no ajustadas a las reglas de la Unión, de no estarlo serán sancionados obligando a reconocer las directivas que en el caso se dan por la Unión Europea.

La Unión Europea se forma de la unión de varios tratados internacionales que regulan en lo general algunos aspectos relacionados con la vida diaria en educación, inversión y desde luego normas relacionadas con las contribuciones. Particularmente existen algunas reglas que deben observar todos los Estados miembro por cuanto al tipo de contribución que se impone por la circulación de bienes y personas, y en éste último caso por la fuente de ingresos de personas físicas y morales. Los artículos 110 al 113 del Tratado de la Unión Europea establecen esas especiales normas a observar por todos los países.

Con el propósito de ajustar las normas y aplicarlas a los países, la Unión Europea forma Comisiones con el propósito, después de deliberar, de emitir ciertas recomendaciones en los diversos temas, particularmente en contribuciones. En el caso de *UK* se han dado una serie de recomendaciones, explicaciones y directivas que debe considerar este País en la aplicación de ciertas contribuciones.

Probablemente estas directivas hayan sido parte fundamental en tratar de aminorar la doble tributación, pero también la exención. Así pues, la recomendación de la Comisión Europea del 21 de diciembre de 1993 determina entre otras cosas, el que ningún país de la Unión podrá establecer mayores tasas de impuesto a las personas que aquella que se pudiera establecer en su lugar de origen. Es decir, un nacional de un país que reside en otro país no podrá hacerse acreedor a una tasa mayor en el lugar que reside de aquella que le establece su lugar de origen. Los países de la Unión podrán optar por mantener o introducir disposiciones más favorables para los contribuyentes de aquellas otorgadas en esa recomendación.

Existe otro ejemplo de un memorándum de explicación o recomendación de Comisión Europea, identificada «94/79/S: *Commission Recommendation of 21 december 1993 on the taxation of certain items of income received by non-residents in member states other than*

that in which they are resident, Official journal L 039, 10/02/1994»¹²², referente a la libertad de movilidad de las personas dentro de la Comunidad, con implicaciones tributarias, reconociendo que las personas pueden mudar de uno a otro lugar, que permite el crecimiento de los países en competitividad y en empleo en beneficio de todos, sin embargo, dice, existen una serie de disposiciones sobre contribuciones que frecuentemente impiden la libertad de movilidad a otros fuera de lugar de su residencia. Esto se consideró como discriminación, ya que el impedir la movilidad a causa de diversas contribuciones hacía que perjudicara a las personas que viven en una frontera o en los límites de ésta, reciben pensiones, tienen actividades profesionales o actividades industriales o comerciales, el memorándum provocó la modificación de algunas disposiciones en beneficio de los derechos humanos de los trabajadores, y de aquí partiendo a una tercer posibilidad que existe de los miembros de *UK* en buscar solucionar problemas referentes a contribuciones.

La Comisión Europea, quien finalmente pudiera intervenir, recomendar o resolver un problema de naturaleza tributaria, puede adicionalmente, ser revisada por una entidad diferente de la Unión, con mayor jerarquía: la Corte Europea de Derechos Humanos (ver figura 1)¹²³, ésta última como todos los organismos que supervisan los derechos humanos, se refiere precisamente a aquellos que en la actualidad ya se tiene reconocidos. Debemos recordar que estos organismos se centran en la protección de los derechos humanos de la persona. Para acceder a ésta, se tendría y podría demostrar la inobservancia a cualquiera de los derechos humanos reconocidos, que en el caso particular de las contribuciones se han resuelto asuntos relacionados con la prohibición a discriminación.

Para entender un poco la forma en que opera el sistema judicial en *UK*, incluyendo Escocia, Gales, Irlanda e Inglaterra, convendría decir que a partir de noviembre del 2008 se crea un Acta que establece la jurisdicción de los distintos Tribunales y asuntos que cada uno de ellos resuelve. El sistema se divide en dos niveles de Tribunales. El primer grupo, de primera instancia, y el segundo de superior. Cada nivel dividido entre Cámaras, y cada

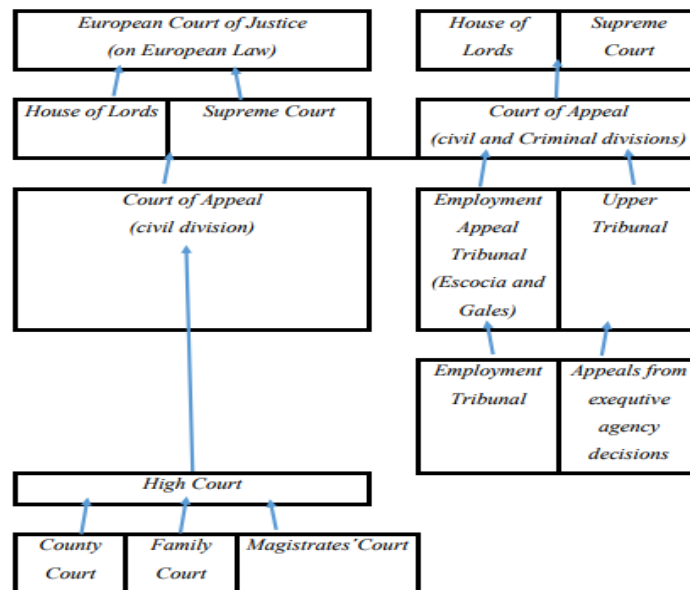
¹²² EUR-LEX ACCESS TO EUROPEAN UNION LAW, *Commission Recommendation of 21 December 1993 on the taxation of certain items of income received by non-residents in a Member State other than that in which they are resident (94/79/EC)*, Official Journal L 039, 10/02/1994, p.0022-0028, <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A31994H0079>> [20-febrero-2016].

¹²³ ELLIOTT, Catherine y Frances Quinn, *English legal system*, England, Pearson Longman, Sexta edición, p.15.

Cámara tendiendo semejante jurisdicción y resolviendo casos semejantes, integrados por expertos en las materias.

La Superior, sin que ello sea exclusivo, revisa y decide apelaciones de los de primera instancia, ya que tienen competencia como si fuera originaria.

Vale la pena comentar que debido a la presión de Escocia, Irlanda del Norte y Gales en 1998 surge el Acta de Escocia¹²⁴ que le dio la posibilidad a éste, además de Gales e Irlanda del Norte, de regirse por sus propias instituciones, sin embargo, las Cortes surgen del mismo Sistema del que venimos comentando. Es decir, existen Cortes de primera instancia y superiores, exclusivas para Escocia y Gales, por cuanto hace a empleos o laborales, las otras competencias se distribuyen en todas las demás Cámaras.



El sistema rige para toda *UK*, incluyendo Escocia, Gales e Irlanda del Norte, Escocia y Gales tienen de manera exclusiva Cortes que conocen y resuelven de asuntos relacionados con el Empleo o el sistema laboral, no obstante, si fuera el caso, podrían llegar de esos Tribunales en apelación a la *Court of Appeal* y posteriormente a la *Supreme Court*, pues estos dos Tribunales tienen mayor jerarquía que los Tribunales locales.

¹²⁴ OLIVER, Dawn, *Constitutional Reform in the UK*, United Kingdom, Oxford University Press, 2003, primera reimpression, pp.258.

Sin embargo, para llegar a analizar casos en la Corte de Apelaciones y luego la Suprema Corte, el sistema tiene dos limitantes, el costo que se debe pagar para solicitar la apelación, así como la conocida *order to leave*.

Como todo sistema, los contribuyentes tienen el derecho a inconformarse con la carga tributaria o de decisiones de las autoridades. Es posible acudir a un tribunal para que éste decida a quien corresponde la razón. Tratándose de contribuciones que administra el (*HMRC*) es indispensable que el inconforme, primero apele ante el propio *HMRC*, y luego si continúa inconforme con la decisión, acuda a un tribunal quien decidirá lo que corresponda.

Por cuanto hace a las decisiones del órgano que administra impuestos indirectos, normalmente la apelación se dirige al tribunal. En ambos casos es posible acudir previamente a solucionar el problema a través de medios alternativos de solución, a través de un órgano del propio *HMRC*, independiente, que buscará solucionar estos problemas.

El «*Tax Tribunal*» es un tribunal fiscal. Al presentar la apelación ante el Tribunal dependerá si el caso es normal o complejo, en cualquier caso, se solicitará una audiencia y el Tribunal señalará, en aproximadamente quince días, la fecha de la misma, en donde se discutirán los hechos. El Tribunal en asuntos complejos resolverá en aproximadamente dos meses.

Si la decisión del Tribunal no satisface, se puede pedir un permiso *order to leave*, para apelar, siempre y cuando haya error de derecho.

Un juez decidirá si se otorga el permiso para acudir a una Corte Superior que es un Tribunal financiero y fiscal. Si no se otorga el caso se tiene por concluido.

Probablemente esta forma de entender a las personas y al acto jurídico sea más precisa y equitativa entre los miembros de los Estados que conforman la Unión Europea. Esto le otorga una constante modificación y observancia a las normas que se aplican en *UK*, y que deben necesariamente por la observancia de todo este tipo de organismos internacionales buscar otorgar la carga tributaria justa a los ciudadanos y residentes.

Como veremos adelante, este sistema debería aplicarse en México, a través de una autoridad independiente que no tuviera vínculos políticos y pudiera establecer de mejor manera las cargas tributarias.

El 24 de junio de 2016, con los nuevos acontecimientos derivados de una consulta pública en *UK*, en dónde la mayoría de la población decidió apartarse de la Unión Europea, desde el

punto de vista de la comunidad internacional, se dará un cambio importante para esta Nación, cambio que, de acuerdo a las propuestas para abandonar la Unión Europea, se darán en muchos aspectos de la vida cotidiana de *UK*, en sí mismo y hacia el exterior. Los cambios se darán para «aislar» a esa Nación desde el punto de vista político, económico y social.

Desde el punto de vista político, pretendiendo ya no depender en gran medida, como hasta ahora, de la Unión Europea, de sus políticas y reglas de operación. Desde el punto de vista económico, puesto que seguramente se modificará el trato hacia las personas y cosas en su tránsito libre que hasta hoy se tiene, con imposición de medidas arancelarias que pudieran disminuir sus ingresos.

Desde el punto de vista social, buscando cerrar sus fronteras hacia la inmigración, y así evitando, como se dice, que tengan que destinar parte de sus ingresos a sufragar gastos de inmigrantes en *UK*. El sistema jurídico actualmente en vigor en el Reino Unido se modificará, puesto que a partir del momento en que opere su separación de la Comunidad Económica Europea, ya no tendrá la necesidad de adoptar las reglas de convivencia entre los miembros de dicha Comunidad y, por tanto, no tendrán el beneficio de poder acudir a la Corte Europea para buscar, desde el punto de vista tributario, defender la legalidad de las normas o bien la propia recaudación de las autoridades de *UK*. Modificándose por tanto la estructura que hasta ahora se había desarrollado en ese País.

b) De México

MÉXICO PREHISPÁNICO. Antes de la conquista en nuestro País, la civilización se dividía básicamente en dos, en los llamados pueblos civilizados que ocupaban lo que ahora es el centro y sur de México y parte de Centro América, y en aquellos conocidos como pueblos cazadores que se encontraban en lo que hoy conocemos como el Bajío y el Norte del País. Estos últimos fueron desapareciendo con la llegada de los españoles. La llamada zona civilizada (o zona cultural) fue la que ocuparon en la conquista y en donde se establecieron los nuevos pobladores.

La descripción de los pueblos existentes antes de la conquista, su organización social y política fue descrita por los conquistadores en algunos de los documentos conocidos, como «*las Cartas de Relaciones*» de Hernán Cortés o la «*Historia de Indias*» de Fray Bartolomé

de las Casas. La vida económica se observa a raíz de lo que descubrieron y lo que vieron a su llegada, como los Palacios de Moctezuma en donde se concentraban los indígenas que dominaban al resto de la sociedad. En ellos se encontraban los funcionarios públicos, los artesanos y las mujeres de los gobernantes nobles.

La economía de la Nueva España se organizó a través de los gobernantes que se tenían en ese tiempo, es decir la Corona y el Virrey. El gobierno controlaba los recursos existentes que eran la tierra y el trabajo, regulaban así la producción y la forma en que se distribuía la riqueza. La clase campesina recibía tierras comunales que ocupaban por conquista o donación. Las transmisiones de éstas requerían de aprobación de las autoridades. El campesino por ocupar y trabajar las tierras tenía la obligación de pagar un tributo y dar servicios personales tanto para su comunidad como para las autoridades superiores. Lo mismo sucedía con los artesanos quienes pagaban tributo y daban servicios personales propios de su actividad. La tierra era la forma fundamental de producción; existía división de trabajo, en razón de sexo, los hombres al cultivo y artesanías, y las mujeres a la cocina y los hilados y tejidos. Los pagos se realizaban en especie o en trabajo. Existía una especie de bitácora que registraba todos los tributos que se recaudaban conocida como «la matrícula de tributos», era una lista con los productos que se pagaban y que se almacenaban.

Adicionalmente pagaban tributos los pueblos sometidos, además de los que debían pagar los habitantes del pueblo, como se dijo, en especie o con trabajo. A los pueblos que sometían les imponían tributos a través de productos que debían entregar, tales como mantas de algodón, plumas de aves, metales preciosos, águilas, serpientes, etc., así como, trabajo propio de su oficio.

Los tributos cobrados a los pueblos sometidos no eran utilizados para beneficios de las comunidades que los aportaban, en realidad se destinaban para cubrir las necesidades de los gobernantes y del pueblo dominante.

La sociedad azteca se encontraba estratificada; cada clase social tenía reglamentado el uso de las diversas calidades, colores y decorados de las prendas de su indumentaria; sin embargo, ello obligaba al soberano a una redistribución de los bienes en beneficio de los habitantes del Imperio, lo que se traducía en una importante obra pública que facilitaba el tránsito, el comercio y las artes.

El cobro de los tributos era tan importante para los aztecas que se organizaron para facilitar su recaudación, nombrando Recaudadores. La recaudación requería que estos funcionarios realizaran un registro pormenorizado de los pueblos y ciudades que tributaban, así como, la de numeración y valuación de las riquezas que se recibían. Los registros de tributos como se dijo se llevaba en una *matrícula de tributos*.

Los tributos eran variados, según la ocasión, pues podían ser por concepto de guerra y religiosos, entre otros.

LA COLONIA. PERIODO VIRREINAL. Con la llegada de los españoles y sometido el pueblo indígena, se impuso a cada hombre el pago de un tributo. Los primeros conocidos se establecen después de 1530, y la Corona Española después de 1550 impuso un programa para recuperar las inversiones realizadas con motivo de las expediciones ordenadas por ésta. Los pagos en bienes que se permitían comúnmente fueron cambiando buscando sustituir el pago en especie por una cantidad en dinero o en maíz; se crearon cajas comunitarias; y se registraron anualmente los ingresos de los pueblos.

El pago de los tributos era general, pero particularmente dirigido a los hombres, exentando de su pago a los caciques y sus primogénitos, los Alcaldes, los discapacitados para el trabajo, y los menores de 18 y mayores de 50 años. Posteriormente el Virrey de la Nueva España ordenó que un contador llevase libros precisando individualmente los tributos pagados por todos los individuos de los pueblos. El sistema tributario realiza cambios importantes en el siglo XVIII buscando incrementar los ingresos de la administración virreinal, estos, los tributos, destinados al pago de gastos administrativos y militares, pero también al envío de recursos a otras regiones de la Corona española.

Las expediciones, que en muchas ocasiones fueron la búsqueda de aventuras y negocios, en el caso de la Nueva España fueron financiadas en gran medida por los propios capitanes de la expedición; sin embargo, a cada uno de ellos el Rey les asignaba un grupo de soldados con la finalidad de ocupar las tierras descubiertas en nombre del Rey y cobrar su inversión. De las tierras, el oro y las especies que obtuvieran correspondía la quinta parte a la Corona. A esto se le llamo el «*Quinto Real*».

Hernán Cortés, en sus Cartas de Relación, describe sus expediciones y el gran número de pueblos y personas que tributaban a Moctezuma. Esto lo descubre en el libro de *Tributos de*

los Aztecas, en el que obtuvo información para localizar y explotar los yacimientos de minerales de la época. Estas *Cartas de Relación* son el primer documento fiscal en la historia de la Real Hacienda de la Nueva España.

Cortés cambió el pago de tributos del pueblo azteca, de flores y animales, por alimentos, piedras y joyas. Después de la caída de la Gran Tenochtitlán se creó la Real Hacienda que se dedicó al cobro de los tributos. Estaba constituida por un Tesorero, un Contador que llevaba el registro de las contribuciones en libros, un Factor que cobraba los impuestos, una persona que inspeccionaba, y oficiales de la Real Hacienda que eran una especie de supervisores.

El diezmo y la primicia eran otros impuestos solicitados por el clero a las provincias. Esto permitido por la Corona. Por ello la Iglesia acumuló grandes riquezas, con las que atendió obras de construcción, beneficencia, casas, templos escuelas, hospitales, asilos, orfanatorios. El diezmo era el equivalente al 10% del ingreso de las personas a favor de la misma.

Establecida la Colonia, los indígenas pagaron impuestos con trabajo en minas, haciendas y granjas. En 1573 se implementó la *Alcabala* (tributo que se pagaba sobre el precio de una compra-venta) y después el *Peaje* (derecho de paso). La principal fuente de riqueza para el conquistador fueron las minas y sus productos, por lo que fue éste el ramo que más atendió y para el que se creó un sistema fiscal con el objeto de obtener el máximo aprovechamiento de su riqueza para sus arcas.

Se dice que todo esto permitió que las *remesas americanas* de aquellos tiempos, es decir, de los pueblos conquistados, alcanzaran entre un 15% y 20% de los ingresos fiscales de la Tesorería General de la Metrópoli española durante el reinado de Carlos III, aunque después a fines del siglo XVIII tendieron a caer. Fue entonces cuando la Tesorería General de la Metrópoli trasladó su déficit a las Colonias españolas.

Los tributos en la Colonia básicamente derivaban de cuatro fuentes. Tributo a los jefes de familia que cultivaran su propia tierra. Tributos mineros equivalente a un diezmo, es decir a un 10%. Tributos sobre el comercio o transacciones mercantiles, y sobre bebidas alcohólicas del 24%, y tributos sobre el tabaco equivalente al 30% de sus ingresos¹²⁵.

Por cuanto hace a los centros mineros, encontramos que los principales eran los de Guanajuato, Zacatecas, Durango, San Luis Potosí y Pachuca, mientras que los que

¹²⁵ MARICHAL, Carlos y Daniela Marino comps., *De Colonia a Nación. Impuestos y Política en México. 1750- 1860*, México, 2001, El Colegio de México, p. 23.

concentraban el impuesto por transacciones comerciales fueron Guadalajara, Mérida y Acapulco. La producción minera estaba orientada principalmente a su exportación.

La agricultura daba trabajo a la mayoría de la población y otorgaba la mayor parte del producto interno de la Nueva España, ésta estaba orientada hacia el mercado interno y solo algunos productos se exportaban.

Todo esto hacía que el producto de los tributos de la Nueva España cubría holgadamente los compromisos internos del Gobierno Virreinal.

La Corona a fines del siglo XVIII emprendió conflictos con otros países especialmente Francia, lo que provocó desde luego que los envíos de recursos, que antes eran suficientes e importantes para la Corona, tuvieran que incrementarse, ésta determinó la necesidad de contribuciones extraordinarias exigidas durante las guerras, por ello se impusieron empréstitos voluntarios y forzosos, un tipo de tributo extraordinario para sostener a la Corona Española. La Corona buscó satisfacer sus apuros económicos a través de lo que los habitantes de la Nueva España produjeran. Así mismo, intentó nacionalizar los bienes de la Iglesia para poder pagar su creciente deuda. Dentro de las medidas que tomó, comenzó a gravar el ahorro personal en las Colonias, así como, promovió la venta de empleos y honores, con lo que llenó las arcas de la Corona. Todo esto se dio a costa del bienestar económico de la Colonia. La invasión de Francia a España y la protesta de los antiguos pobladores de la Nueva España, así como de la Iglesia, impidió que esta forma de aplicar tributos continuara.

MÉXICO INDEPENDIENTE. Para España las remesas de recursos eran sumamente importantes, pues la Nueva España importaba grandes cantidades de papel para la producción de tabaco, además de los recursos fiscales vinculados a la minería, los que proporcionaban en su conjunto más de la mitad de los ingresos totales de la Tesorería de la Nueva España. La suspensión de los embarques de España a la Nueva España derivada de las guerras navales entre 1796-1808, provocaron escases de envíos de papel para la fabricación de tabaco, y consecuentemente de la Nueva España a España de las remesas por la producción del tabaco y de los recursos mineros, lo cual en cierta forma facilitó el que dichos recursos se quedaran en la Nueva España y no se transfirieran al país ibérico. La invasión francesa terminó por acabar con esta fuente de riqueza en España.

Las finanzas de nuestro País quedaron un poco a la deriva, lo que motivó que el Virrey solicitara préstamos a los comerciantes de la Nueva España para tratar de atenuar la escasez de recursos de la Corona.

En 1810, antes de la insurgencia en la Nueva España, Manuel Abad y Queipo, Obispo en la Nueva España señaló que «Sería necesario abolir los tributos que recaían sobre la población indígena y suavizar las otras exacciones que pesaban sobre las demás clases sociales del Virreinato para remediar parcialmente los efectos del mal gobierno del reinado del señor Don Carlos IV.»¹²⁶.

El descontento en la Nueva España era creciente frente al rigor de las políticas fiscales y financieras impuestas por la Corona. Esto sin duda provocó un cambio en la mentalidad política de la época. Hasta antes de la Independencia los gastos en la Nueva España fueron impuestos por exigencia de la Corona Española, que provocó que no existiera autonomía suficiente para determinar en forma independiente el destino de los gastos en la Nueva España.

Entre 1780 y 1810¹²⁷ se estima que de la Nueva España salieron aproximadamente doscientos cincuenta millones de pesos. Las contribuciones totales de la Nueva España se incrementaron a un promedio anual de aproximadamente cuatro pesos *per capita*, habiendo estimado que de no haber tenido que remitir fondos al exterior la recaudación hubiera sido de aproximadamente de 1.66 pesos *per capita* por año. Esto pudiendo haber provocado un aumento en el consumo, en la demanda y desde luego en los impuestos que serían de la Nueva España.

Lo sucedido en España con la invasión francesa, la imposibilidad de importar y exportar bienes de y hacia la Nueva España, aunado al inicio de la insurgencia en ésta, provocó que se suspendieran las remesas al exterior ya que los impuestos y los fondos, como prestamos forzosos o voluntarios, se quedaron para solventar gastos del ejército Virreinal.

Todo lo anterior provocó que tanto la Caja Real como la Virreinal tuvieran escasos recursos, siendo que en la Nueva España para obtener otros ingresos se adoptaron nuevas formas, como impuestos extraordinarios basados en expropiaciones o contribuciones

¹²⁶ MARICHAL, Carlos, *LA BANCARROTA DEL VIRREINATO, NUEVA ESPAÑA Y LAS FINANZAS DEL IMPERIO ESPAÑOL, 1780-1810*, Distrito Federal, El Colegio de México-Fondo de Cultura Económica, 1999, p.278. (pp. 366)

¹²⁷ *Op. Cit.* p. 282 (Carlos Marichal la Bancarrota)

forzadas por las fuerzas militares de ambos bandos, la virreinal y la insurgente, lo que dio pie a una doble imposición, para uno y otro de los ejércitos. Por ello, Manuel Abad y Queipo afirmó: «por estos hechos y sus consecuencias se convence que la Nueva España contribuye más de lo que puede. Se convence que sus fondos no solo no son inagotables, como se cree, sino que están agotados afectivamente»¹²⁸.

Ya en lucha el País, los Insurgentes en 1810 emitieron la Orden Real de la Nueva España dictando que los indios quedaban eximidos del pago de contribuciones. Así, entre las proclamadas de los insurgentes se observan las siguientes:

- Que todos los dueños de esclavos debían darles libertad dentro del término de diez días, bajo pena de muerte si no se cumpliera.
- Que cesara la contribución de tributos respecto a las castas que lo pagan y toda exacción que a los indios se les exigía.
- Que, en todos los negocios judiciales, documentos, escrituras y actuaciones, se hiciera uso de papel común para dejar de pagar impuestos por el papel sellado.

Al consumarse la Independencia en 1821, México tuvo que enfrentarse al doble problema de reparar los daños causados por la guerra y establecer las bases sobre las que debía operar el nuevo Gobierno. En ese año la Junta Gubernativa presidida por Don Agustín de Iturbide determinó primero el pago de los acreedores quienes habían otorgado préstamos, sobre las futuras fuentes de ingresos.

El 8 de noviembre de 1821 se fundó la Secretaría de Hacienda, con función de receptor de las rentas públicas.

En 1822 se aplicaron nuevas disposiciones Hacendarias para tratar de arreglar la situación económica. Se crea el Reglamento Provisional Política del Imperio Mexicano definiendo la intervención que los Poderes Legislativo y Ejecutivo tendrían en el ámbito de la política económica y la hacienda pública¹²⁹.

¹²⁸ Op. Cit. p. 300 (Carlos Marichal la Bancarrota)

¹²⁹ Ludlow, Leonor, Monografía: Cien Años en la Historia de la Secretaría de Hacienda, Distrito Federal, SHCP, 2010, p.IV (pp. 31).

En 1824, con la nueva Constitución se favorece un sistema Federal, en el cual se respetaron la soberanía de los Estados representados en el Congreso, y un Poder central que unificaría todas las provincias, creando la figura del Comisario, Jefes de la Hacienda Nacional en los Estados reconocidos en la Constitución.

En noviembre de 1824 se establece el Decreto sobre «Arreglo de la Administración de la Hacienda Pública»¹³⁰ que da inicio a ciertos principios jurídicos sobre los que se basó la Hacienda Pública. Asimismo, se estableció el principio de que no podrá hacerse ningún pago o erogación que no esté comprendida en los presupuestos, excepto en el caso de que sea aprobado por el Congreso.

Así inicia el sistema contributivo mexicano, determinando como forma de establecimiento de gravámenes el de una especie de renta determinada por los ingresos que obtenían las personas, aunado al impuesto a las importaciones y exportaciones de bienes. El primero directo, el segundo indirecto, pese a que no se establecieron consideraciones acerca de la capacidad contributiva o del tipo de bienes que se importaban o exportaban. Simplemente haciéndose la imposición y obteniendo el ingreso.

Esta ley de Arreglo de la Hacienda, se dijo que tenía como objetivo el de informar al Congreso del progreso o decadencia de cada uno de los ramos del Erario Federal y proponer el establecimiento, extensión, o baja de impuestos a fin de nivelar en cada año los productos con los gastos.

Después de una serie de debates en el Congreso en cuanto a la forma en que se debían dividir las rentas a la federación o a los Estados integrantes, en 1830 y siguientes, se dieron una serie de ordenamientos relacionados con la descentralización de la estructura hacendaria, iniciando con la ampliación de atribuciones de la Tesorería General, creado después la Dirección General de Rentas que manejaba todas las Oficinas de Recaudación por cuenta de la Federación incluyendo la de tabacos, aduanas y la del Distrito Federal. Finalmente, se crearon veinte Comisarías cuya función era la recaudación y distribución de recursos entre ellas, con el propósito de establecer autonomía regional.

En 1835 comienza la organización de un sistema centralista, lo que se confirmó otorgando al Congreso de la Unión la facultad para formar y establecer el presupuesto y la negociación de la deuda pública y establecer las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público,

¹³⁰ *Op. Cit.* p.V. (SHCP Ludlow)

teniendo la Cámara de Diputados la facultad de vigilar el desempeño de la Tesorería. Este centralismo se origina por los problemas que trajo la Guerra de Texas, que provocó necesidad de concentrar recursos públicos. En 1837 se crean dos oficinas, la Administración de Rentas que recaudaba, y la Tesorería que distribuía recursos. El sistema centralista fracasa después de la independencia de Texas y se acrecentó el problema financiero frente a la necesidad de atender la Guerra con Francia. Todo ello culmina con la Guerra con los EEUU en la que México cedió la mitad de su Territorio a ese país, esto se dio, de acuerdo con el Presidente Norteamericano Polk, como una indemnización de México hacia los EEUU para *reembolsar los gastos de guerra*.

Terminando la Guerra con EEUU, quien fuera Secretario de Hacienda, Luis de la Rosa, señaló en sus memorias de 1848 que desconocía si en esa época se podía hablar de un Sistema Hacendario en México, pues dijo que: «no creo que pueda establecerse un sistema de hacienda, ni que sea posible nivelar los ingresos y egresos del erario en un país en que cada jefe de partido, al proclamar una nueva revolución, pueda apoderarse del tesoro nacional como de una presa y distribuirlo entre sus partidarios como si fuese una herencia o un patrimonio.»¹³¹

En 1853 se reagrupó en dos grandes secciones el Ramo de la Hacienda Pública. La primera, en el Patrimonio de la Federación, que constituía el antecedente de la Ley General de Bienes Nacionales, incluyendo toda la riqueza nacional, tanto de la Federación como de los Estados. Y la segunda, llamada Rentas de la Nación, listando los ingresos nacionales, las contribuciones y demás rentas existentes. A partir de estas contribuciones se observa que eran mayores los ingresos provenientes de aduanas, derechos por consumo y las rentas de monopolios estatales que las contribuciones directas sobre el patrimonio.

En 1856 de nueva cuenta se da el conflicto entre los Estados y la Federación, entre otros por los límites de algunos de los Estados y la designación de la Capital política del País, revisándose desde luego las facultades fiscales de los Estados.

Ya con Porfirio Díaz en el poder, se dio cuenta del mal estado de la Hacienda Pública derivado de los distintos problemas o conflictos entre liberales y conservadores, lo que de inicio impidió llevar a cabo una reforma fiscal. Lo que tuvo que realizarse fue restablecer lazos diplomáticos para reorganizar la deuda pública y recuperar el crédito exterior e interior.

¹³¹ *Op. Cit.* p. XV. (SHCP Ludlow)

Esto derivó en fortalecer un sistema centralizado desde el punto económico-administrativo, en manos del Ejecutivo, quien distribuyó ese encargo entre dos Secretarías, la de Fomento y la de Hacienda.

La centralización económica provocó ampliar las facultades federales frente a las que tenían Estados y Municipios, las Secretarías de Fomento y de Hacienda además de regular la política económica obtuvieron ingresos para el arca federal por la venta de bienes o por la vía fiscal, esto como delegación de facultades e ingresos a favor de la Federación, con el compromiso de ésta de traspasar un porcentaje de esos fondos a los Estados y enviar recursos derivados de comercio exterior a los Ayuntamientos de las Ciudades con Puertos.

A finales del siglo XIX, se reestableció el crédito público hacia el exterior, se estableció el presupuesto por el incremento de ingresos derivados del Impuesto del Timbre que fue introducido.

La importancia de los ingresos aduaneros derivó en la necesidad de crear una Dirección especializada que tuviera conocimiento profundo de las operaciones realizadas por esta oficina.

Ese síntoma de orden, progreso y prosperidad a fines del siglo XIX, fue trastocado por el cambio internacional del patrón plata, uno de los principales productos del País.

A la llegada de Madero informó de la baja importante en los ingresos por las dificultades en Hacienda en sus diferentes regiones, particularmente por las regiones dominadas por los orozquistas y por los zapatistas. Esto provocó déficit en la Hacienda Pública por el creciente gasto militar y la dificultad por recaudar impuestos por la existencia de diversos ejércitos en el País.

Con la llegada de Huerta la crisis se incrementó, se suspendió la acuñación de plata, salieron muchas piezas de oro y plata, y muchas de ellas también se ocultaron en el País, lo que redundó en falta de liquidez en el mercado. Esto provocó que se optara por la emisión de papel moneda reconocida como deuda pública, creando déficit en las finanzas públicas.

Con la Constitución de 1917 se reconocen las facultades del Congreso, para imponer contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, dar las bases sobre las cuales el Ejecutivo pudiera celebrar empréstitos y expedir la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor. Éstas fueron las bases establecidas en esa época, que al día de hoy siguen vigentes.

En 1918 se crea la Comisión de Reordenación Administrativa y Financiera que establece las directrices para reconstruir la Hacienda Pública.

Debe decirse que se empezó a gravar al ganado, así como se empezaron a establecer impuestos sobre el petróleo.

Con la Constitución del 1917 se establece el dominio público sobre el subsuelo, incluyendo minerales y petróleo, lo que le permitiría como se dice, crear una ley para los impuestos al petróleo crudo de producción nacional y refinado en el País, de los cuales anteriormente estaban exentos la industria petrolera. Esto provocó que las empresas transnacionales existentes, pese a su resistencia, pagaran estos impuestos. Los ingresos tributarios por hidrocarburos se cuadruplicaron. En esa época existió controversia entre la Federación, encabezada por Carranza, y los Gobernadores de los Estados, quienes pretendían gravar dentro de su jurisdicción a los productos del petróleo. Se indicó mediante Decreto que los Estados carecían de facultades para establecer contribuciones sobre hidrocarburos.

Posteriormente los ingresos por contribuciones recayeron en el petróleo, la minería, el henequén y el café.

Desde entonces, a partir de la llegada de Carranza y hasta nuestros días, el petróleo y los recursos derivados de él constituyen una fuente importante de ingresos para el País.

Como antes se dijo, en diverso Capítulo, fue en 1921 cuando se establece el Impuesto del Centenario, pagadero en una sola ocasión anualmente, impuesto que tuvo el carácter de provisional.

Fue hasta 1925 cuando se establece el Impuesto sobre la Renta en nuestro País. En la Tercera Convención Nacional Fiscal de 1947 se propone implementar un impuesto sobre Ingresos Mercantiles, impuesto indirecto.

Observamos que a inicios del siglo XX la mayor cantidad de recaudación provenía de impuestos indirectos y aprovechaban todos los bienes públicos y privados sobre los que se podría imponer el impuesto arancelario.

La tendencia se fue modificando, pudiendo decir que, a partir de 1964, la mayor carga apuntaba hacia obtener ingresos directos, es decir, sobre los ingresos de las personas físicas y morales, así como empresas públicas.

A pesar del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, antecedente del Impuesto al Valor Agregado (IVA), y que disponía de la aplicación de una tasa del 4% sobre cada operación,

del producto, los ingresos representaban un pequeño porcentaje del ingreso total.

En 1981 se incorpora el IVA con la idea, por una parte, de evitar la piramidación del impuesto de ingresos mercantiles y por la otra tener una sola tasa para todas las operaciones que representaran ingresos mayores para el Estado. Si bien los ingresos por IVA son de importancia creciente para el Estado, ni en México ni en alguna otra parte han logrado superar los ingresos que se obtienen por los impuestos directos.

Lo anterior pese a que en el siglo XXI se ha insistido con mayor frecuencia en que la tendencia internacional es que los impuestos recaigan en mayor medida sobre los bienes y servicios.

Tabla 1¹³²

Dataset: Revenue Statistics - OECD countries:

Comparative tables

Level of government			Total										
Tax revenue			Total tax revenue										
Indicator			Tax revenue as % of GDP										
Year			1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980
Country	Unit												
Chile	Percentage	i	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
México	Percentage	i	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	14.5
United Kingdom	Percentage	i	35.0	33.1	31.6	29.7	32.8	34.2	34.0	33.4	31.6	30.7	33.4
United States	Percentage	i	25.7	23.9	24.4	24.4	25.2	24.6	24.0	25.2	25.0	25.2	25.5
OECD - Average	Percentage	i	26.7	27.2	26.9	27.1	27.9	28.6	29.5	30.2	30.1	30.0	30.1

Dataset: Revenue Statistics - OECD countries:

Comparative tables

Level of government			Total										
Tax revenue			Total tax revenue										
Indicator			Tax revenue as % of GDP										
Year			1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	
Country	Unit												
Chile	Percentage	i	..	..	..	..	..	..	..	..	..	17.0
México	Percentage	i	14.1	14.4	16.0	15.6	15.2	14.5	15.4	14.9	15.4	12.4	
United Kingdom	Percentage	i	34.5	36.7	35.1	35.2	35.1	35.5	34.0	33.8	33.0	32.9	
United States	Percentage	i	25.9	26.0	24.0	24.1	24.6	24.6	25.6	25.4	25.6	26.0	
OECD - Average	Percentage	i	30.8	31.1	31.3	31.3	31.5	32.2	32.7	32.6	32.5	32.0	

¹³² Los ingresos totales por impuestos según la *OECD* como porcentaje del PIB <<http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV#>> [23-mayo-2017].

Dataset: Revenue Statistics - OECD countries:

Comparative tables

Level of government			Total									
Tax revenue			Total tax revenue									
Indicator			Tax revenue as % of GDP									
Year			1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Country	Unit											
Chile	Percentage	i	17.9	18.5	18.7	18.5	18.4	19.6	19.1	18.8	18.1	18.8
México	Percentage	i	12.5	13.1	13.3	13.5	11.4	11.0	12.0	12.8	13.6	13.6
United Kingdom	Percentage	i	31.7	30.9	29.9	30.6	29.8	29.7	30.3	31.8	32.5	32.8
United States	Percentage	i	25.8	25.7	25.9	26.2	26.5	27.0	27.4	27.8	27.8	28.2
OECD - Average	Percentage	i	32.5	32.7	33.1	33.1	33.3	33.6	33.6	33.7	33.9	34.0

Dataset: Revenue Statistics - OECD countries:

Comparative tables

Level of government			Total														
Tax revenue			Total tax revenue														
Indicator			Tax revenue as % of GDP														
Year			2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Country	Unit																
Chile	Percentage	i	19.0	19.0	18.7	19.1	20.7	22.0	22.8	21.4	17.4	19.7	21.2	21.5	20.0	19.8	20.7
México	Percentage	i	14.4	14.6	14.1	12.9	12.6	12.8	13.2	13.8	13.6	14.1	14.0	13.9	14.6	15.2	17.4
United Kingdom	Percentage	i	32.9	31.7	31.5	32.1	32.5	33.2	33.0	33.0	31.5	32.5	33.4	32.7	32.5	32.1	32.5
United States	Percentage	i	27.2	24.9	24.4	24.6	25.9	26.7	26.7	25.7	23.0	23.5	23.9	24.1	25.7	25.9	26.4
OECD - Average	Percentage	i	33.5	33.2	33.2	33.1	33.6	33.7	33.8	33.2	32.4	32.6	33.0	33.4	33.8	34.2	34.3

Tabla 2¹³³

Dataset: Revenue Statistics - OECD countries:

Comparative tables

Level of government			Total										
Tax revenue			1000 Taxes on income, profits and capital gains										
Indicator			Tax revenue as % of GDP										
Year			1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980
Country	Unit												
Chile	Percentage	i	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
México	Percentage	i	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	4.3
United Kingdom	Percentage	i	14.2	13.5	12.3	12.2	14.3	15.3	14.8	14.0	12.8	12.1	12.6
United States	Percentage	i	12.8	11.0	11.4	11.4	11.8	11.3	10.9	12.0	12.1	12.6	12.7
OECD - Average	Percentage	i	9.9	10.2	10.2	10.4	11.2	10.9	11.4	11.7	11.7	11.7	11.6

¹³³ Los ingresos por impuestos directos como porcentaje del PIB <<http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV#>> [23-mayo-2017].

Dataset: Revenue Statistics - OECD countries: Comparative

tables

Level of government			Total									
Tax revenue			1000 Taxes on income, profits and capital gains									
Indicator			Tax revenue as % of GDP									
Year			1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990
Country	Unit											
Chile	Percentage	i	..	..	..	..	..	..	..	..	..	3.9
México	Percentage	i	4.2	3.6	3.2	3.5	3.4	3.5	3.4	4.0	4.2	4.2
United Kingdom	Percentage	i	13.3	13.9	13.5	13.5	13.6	13.6	12.6	12.6	12.7	12.9
United States	Percentage	i	12.7	12.4	10.9	10.8	11.2	11.0	12.0	11.6	11.9	11.7
<u>OECD - Average</u>	Percentage	i	11.8	11.9	11.6	11.7	11.8	12.1	12.1	12.3	12.3	12.2

Dataset: Revenue Statistics - OECD

countries: Comparative tables

Level of government			Total										
Tax revenue			1000 Taxes on income, profits and capital gains										
Indicator			Tax revenue as % of GDP										
Year			1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Country	Unit												
Chile	Percentage	i	4.4	4.4	4.1	4.4	4.6	4.9	4.5	4.1	3.6	4.4	4.5
México	Percentage	i	4.2	4.6	4.9	4.7	3.7	3.6	4.1	4.2	4.5	4.5	4.7
United Kingdom	Percentage	i	11.9	11.2	10.5	11.0	11.0	10.9	11.2	12.4	12.5	12.8	13.0
United States	Percentage	i	11.2	11.1	11.4	11.6	12.1	12.7	13.2	13.6	13.7	14.1	13.1
<u>OECD - Average</u>	Percentage	i	11.8	11.7	11.7	11.7	11.4	11.4	11.6	11.8	11.7	12.0	11.7

Dataset: Revenue Statistics - OECD countries: Comparative

tables

Level of government			Total													
Tax revenue			1000 Taxes on income, profits and capital gains													
Indicator			Tax revenue as % of GDP													
Year			2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Country	Unit															
Chile	Percentage	i	4.6	4.7	5.7	7.5	10.0	10.4	8.0	5.4	7.5	8.5	8.4	6.9	6.5	7.5
México	Percentage	i	4.7	4.5	4.1	4.3	4.5	4.9	5.1	4.9	5.2	5.3	5.1	6.0	5.7	<u>6.8</u>
United Kingdom	Percentage	i	12.1	11.6	11.8	12.5	13.2	13.0	13.2	12.1	12.2	12.2	11.6	11.5	11.2	11.5
United States	Percentage	i	10.9	10.4	10.7	12.0	12.8	12.9	11.9	9.3	10.0	11.0	11.3	12.1	12.3	12.9
<u>OECD - Average</u>	Percentage	i	11.4	11.2	11.3	11.7	12.0	12.2	11.8	10.9	10.8	11.0	11.2	11.4	11.5	<u>11.6</u>

Tabla 3¹³⁴

Dataset: Revenue Statistics - OECD countries:
Comparative tables

Level of government		Total												
Tax revenue		2000 Social security contributions (SSC)												
Indicator		Tax revenue as % of GDP												
Year		1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	
Country	Unit													
Chile	Percentage	i	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
México	Percentage	i	..	..	..	..	..	..	..	..	..	2.0	2.0
United Kingdom	Percentage	i	4.9	4.6	4.9	5.0	5.7	6.0	6.4	6.2	5.7	5.4	5.6	
United States	Percentage	i	4.1	4.1	4.1	4.4	4.9	5.0	4.9	5.2	5.2	5.4	5.6	
<u>OECD - Average</u>	Percentage	i	5.1	5.5	5.4	5.6	6.0	6.4	6.8	7.0	7.1	7.1	6.9	

Dataset: Revenue Statistics - OECD countries: Comparative tables

Level of government		Total												
Tax revenue		2000 Social security contributions (SSC)												
Indicator		Tax revenue as % of GDP												
Year		1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992		
Country	Unit													
Chile	Percentage	i	..	..	..	..	..	..	..	1.5	1.4	1.4
México	Percentage	i	2.1	1.7	1.7	1.8	1.8	1.9	2.0	2.1	2.2	2.3		
United Kingdom	Percentage	i	6.3	6.3	6.3	6.2	6.5	6.2	6.2	5.8	5.6	5.5		
United States	Percentage	i	6.1	5.8	6.0	6.2	6.3	6.4	6.5	6.5	6.6	6.7		
<u>OECD-Average</u>	Percentage	i	7.2	7.3	7.3	7.4	7.5	7.6	7.5	7.5	7.4	8.0		

Dataset: Revenue Statistics - OECD countries: Comparative tables

Level of government		Total												
Tax revenue		2000 Social security contributions (SSC)												
Indicator		Tax revenue as % of GDP												
Year		1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	
Country	Unit													
Chile	Percentage	i	1.4	1.3	1.2	1.3	1.3	1.3	1.4	1.4	1.4	1.4	1.4	
México	Percentage	i	2.5	2.7	2.5	2.3	2.4	2.6	2.7	2.7	2.9	2.9	2.8	
United Kingdom	Percentage	i	5.5	5.6	5.3	5.2	5.4	5.4	5.6	5.6	5.4	5.8	6.1	
United States	Percentage	i	6.7	6.7	6.7	6.6	6.6	6.6	6.6	6.7	6.6	6.5	6.5	
<u>OECD - Average</u>	Percentage	i	8.6	8.4	8.8	8.8	8.7	8.6	8.6	8.6	8.7	8.7	8.6	

¹³⁴ Los ingresos por contribuciones de seguridad social como porcentaje del PIB <<http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV#>> [23-mayo-2017].

Dataset: Revenue Statistics - OECD
countries: Comparative tables

Level of government			Total										
Tax revenue			2000 Social security contributions (SSC)										
Indicator			Tax revenue as % of GDP										
Year			2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Country	Unit												
Chile	Percentage	i	1.4	1.3	1.3	1.4	1.4	1.3	1.3	1.4	1.4	1.4	1.4
México	Percentage	i	2.8	2.7	2.7	2.6	2.9	2.8	2.8	2.9	3.1	3.1	3.3
United Kingdom	Percentage	i	6.1	6.2	6.1	6.3	6.2	6.2	6.2	6.2	6.1	6.0	6.1
United States	Percentage	i	6.4	6.3	6.3	6.3	6.3	6.1	5.5	5.5	6.2	6.2	6.2
OECD-Average	Percentage	i	8.5	8.5	8.5	8.6	8.9	8.8	8.9	9.0	9.1	9.1	..

Tabla 4¹³⁵

Dataset: Revenue Statistics - OECD
countries: Comparative tables

Level of government			Total											
Tax revenue			5000 Taxes on goods and services											
Indicator			Tax revenue as % of GDP											
Year			1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981
Country	Unit													
Chile	Percentage	i	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
México	Percentage	i	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	7.4	7.4
United Kingdom	Percentage	i	10.1	9.5	9.0	8.4	8.6	8.5	8.6	8.6	8.3	7.9	9.7	9.6
United States	Percentage	i	5.1	5.1	5.0	4.9	4.9	4.8	4.8	4.6	4.5	4.4	4.5	4.8
OECD-Average	Percentage	i	9.4	9.3	9.1	8.9	8.6	9.1	9.1	9.2	9.1	9.1	9.5	9.7

Dataset: Revenue Statistics - OECD
countries: Comparative tables

Level of government			Total											
Tax revenue			5000 Taxes on goods and services											
Indicator			Tax revenue as % of GDP											
Year			1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993
Country	Unit													
Chile	Percentage	i	..	..	..	..	..	..	..	..	10.7	11.2	11.7	12.2
México	Percentage	i	8.2	10.7	10.1	9.8	8.7	9.8	8.5	8.7	5.4	5.4	5.3	4.9
United Kingdom	Percentage	i	10.9	10.3	10.9	11.1	11.0	10.7	10.7	10.3	10.2	10.5	10.7	10.5
United States	Percentage	i	4.8	4.6	4.6	4.6	4.6	4.5	4.5	4.4	4.6	4.7	4.7	4.8
OECD - Average	Percentage	i	9.9	10.2	10.2	10.2	10.4	10.6	10.4	10.2	10.0	10.2	10.4	10.5

¹³⁵ Ingresos por rendimientos sobre propiedades, son indirectos, 4000 Taxes on property <<http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV#>> [23-mayo-2017].

Dataset: Revenue Statistics - OECD countries: Comparative tables

Level of government			Total										
Tax revenue			5000 Taxes on goods and services										
Indicator			Tax revenue as % of GDP										
Year			1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Country	Unit												
Chile	Percentage	i	11.8	11.5	12.3	12.1	12.2	11.8	12.0	11.8	11.7	11.3	10.8
México	Percentage	i	5.3	4.5	4.3	4.8	5.3	5.8	5.8	6.2	6.3	6.0	5.4
United Kingdom	Percentage	i	10.8	10.5	10.5	10.5	10.5	10.7	10.5	10.3	10.3	10.3	10.3
United States	Percentage	i	4.9	4.8	4.7	4.7	4.6	4.6	4.6	4.5	4.5	4.5	4.5
OECD Average	Percentage	i	10.7	11.0	11.0	10.9	10.9	11.0	10.9	10.7	10.8	10.8	10.8

Dataset: Revenue Statistics - OECD countries: Comparative tables

Level of government			Total										
Tax revenue			5000 Taxes on goods and services										
Indicator			Tax revenue as % of GDP										
Year			2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Country	Unit												
Chile	Percentage	i	10.7	9.5	10.0	10.8	9.7	10.1	10.5	10.8	10.8	10.9	11.2
México	Percentage	i	5.0	5.0	5.0	5.3	5.0	5.3	5.1	5.0	4.7	5.4	..
United Kingdom	Percentage	i	9.8	9.7	9.6	9.5	9.2	10.0	10.9	10.8	10.7	10.7	10.7
United States	Percentage	i	4.6	4.6	4.5	4.4	4.2	4.3	4.4	4.4	4.5	4.5	4.4
OECD - Average	Percentage	i	10.8	10.7	10.6	10.3	10.3	10.6	10.6	10.8	10.8	11.0	..

Tabla 5¹³⁶

Dataset: Revenue Statistics - OECD countries:

Comparative tables

Level of government			Total										
Tax revenue			4000 Taxes on property										
Indicator			Tax revenue as % of GDP										
Year			1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980
Country	Unit												
Chile	Percentage	i	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
México	Percentage	i	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	0.3
United Kingdom	Percentage	i	4.4	4.4	4.6	4.0	4.2	4.3	4.1	4.0	3.8	3.8	4.0
United States	Percentage	i	3.6	3.7	3.9	3.7	3.5	3.4	3.4	3.5	3.2	2.8	2.7
OECD - Average	Percentage	i	2.0	1.8	1.8	1.7	1.7	1.7	1.7	1.7	1.7	1.6	1.5

¹³⁶ Ingresos por impuestos indirectos al valor agregado o por ventas 5000 <<http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV#>> [23-mayo-2017].

Dataset: Revenue Statistics - OECD countries:

Comparative tables

Level of government			Total									
Tax revenue			4000 Taxes on property									
Indicator			Tax revenue as % of GDP									
Year			1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990
Country	Unit											
Chile	Percentage	i	..	..	..	..	..	..	..	..	..	1.0
México	Percentage	i	0.3	0.2	0.2	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.2
United Kingdom	Percentage	i	4.6	4.7	4.3	4.2	4.2	4.4	4.5	4.4	4.2	2.7
United States	Percentage	i	2.6	2.8	2.7	2.6	2.6	2.7	2.8	2.8	2.8	3.0
<u>OECD - Average</u>	Percentage	i	1.6	1.6	1.6	1.6	1.6	1.7	1.8	1.8	1.8	1.8

Dataset: Revenue Statistics - OECD

countries: Comparative tables

Level of government			Total									
Tax revenue			4000 Taxes on property									
Indicator			Tax revenue as % of GDP									
Year			1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Country	Unit											
Chile	Percentage	i	1.1	1.1	1.3	1.2	1.2	1.3	1.3	1.3	1.4	1.3
México	Percentage	i	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2
United Kingdom	Percentage	i	2.4	2.3	3.0	3.2	3.0	3.0	3.2	3.3	3.5	3.8
United States	Percentage	i	3.2	3.1	3.0	3.1	3.0	3.0	3.0	3.0	2.9	2.9
<u>OECD- Average</u>	Percentage	i	1.7	1.7	1.7	1.8	1.6	1.8	1.7	1.7	1.8	1.8

Dataset: Revenue Statistics - OECD countries:

Comparative tables

Level of government			Total									
Tax revenue			4000 Taxes on property									
Indicator			Tax revenue as % of GDP									
Year			2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Country	Unit											
Chile	Percentage	i	1.4	1.4	1.4	1.3	1.3	1.2	1.1	1.2	0.9	0.8
México	Percentage	i	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3
United Kingdom	Percentage	i	3.8	3.8	3.7	3.9	3.9	4.1	4.1	3.8	3.8	3.9
United States	Percentage	i	2.9	3.0	3.0	3.0	3.0	3.0	3.1	3.1	3.2	3.1
<u>OECD - Average</u>	Percentage	i	1.7	1.7	1.8	1.8	1.8	1.8	1.8	1.7	1.7	1.7

Dataset: Revenue Statistics - OECD countries:

Comparative tables

Level of government		Total					
Tax revenue		4000 Taxes on property					
Indicator		Tax revenue as % of GDP					
Year		2011	2012	2013	2014	2015	
Country	Unit						
Chile	Percentage	i	0.8	0.9	0.8	0.8	0.9
México	Percentage	i	0.3	0.3	0.3	0.3	..
United Kingdom	Percentage	i	3.9	3.9	4.0	4.1	4.1
United States	Percentage	i	3.0	2.9	2.9	2.8	2.7
<u>OECD - Average</u>	Percentage	i	1.8	1.8	1.9	1.9	..

Los impuestos indirectos, por valor agregado o por ventas, este último solo en los EEUU, son una de las fuentes importantes de ingresos para cualquier país, sin embargo, de las gráficas que se han observado, podemos afirmar que son mayores los ingresos a través de los directos que por los indirectos.

La política fiscal se define por cada país, aún y cuando existen lineamientos que pueden realizar organizaciones no gubernamentales a nivel mundial como la *OECD*, o a nivel país, que orientan cuál puede ser una mejor forma de imponer contribuciones.

La política fiscal en realidad significa el que cada Gobierno escoge el tipo de contribuciones a imponer, los montos y tasas que se establecen y el destinatario de los mismos, aunque en esto también tiene injerencia la economía o actividad económica, pues todo ello tiene relación con la política fiscal de cada país.

B. Fuentes de Ingreso por Contribuciones

a) De Reino Unido

La forma de determinar los tipos de fuentes de ingresos por contribuciones en *UK* tiene una base sólida por cuanto hace a que para la existencia de cualquier contribución debe estar incluida dentro del llamado «*THE UNITED KINGDOM Tax Statutebook*». Este documento es un compendio de las contribuciones que se imponen, que en su último diseño para su consolidación final duró aproximadamente diez años en su elaboración. Es decir, este tiempo fue necesario para diseñar un libro en donde se contengan los principios rectores de las

contribuciones, además para que exista la contribución especial debe estar en este primer estatuto general y luego existir un documento específico de dicha contribución.

Del estatuto derivan un «*Tax Bill*» que normalmente contiene disposiciones monetarias. Esto, significando que, si este «*Tax Bill*» es enviado por el Ministerio del Tesoro, tiene que pasar para su aprobación por la «*House of Lords*» y la «*House of Commons*».

La ventaja que se da con esta legislación es, que con independencia de que ambas casas pueden modificarlo o reformarlo, el «*Bill*» entrará en vigor si en un mes a partir de su envío, aún no ha sido aprobado, esto hace que la administración pública no se paralice y que pueda provisionalmente actuar para cumplir con las necesidades públicas.

La «*House of Lords*» cuenta con un «*Committee on Economic Affairs*», que tienen reuniones naturalmente relacionadas con las propuestas económicas, y ha realizado documentos y estudios serios. Dentro del Comité referido se incorporan a anteriores Ministros del Tesoro que dan una experiencia y conocimiento envidiables. Normalmente los temas que se trata en los estudios realizados, se relacionan con cuestiones administrativas y de procedimiento, dejando a un lado las cuestiones políticas y temas sensibles, con lo que se busca evitar puntos de vista personales.

Los oficiales o funcionarios del *HMRC* y de la «*Customs and Excise*», si son requeridos por el comité, y acordado por los integrantes, entregan evidencias o documentos relacionados con los temas a tratar.

Todo esto permite que la legislación fiscal en *UK* esté consolidada. Que haya hecho que las contribuciones o la fuente de contribuciones sean muy estables sin mayores cambios, como adelante se verá.

1. **CORPORATION TAX.** El impuesto corporativo fue incluido dentro del Acta Financiera de 1965, desde entonces vigente en el País. Se incluye hasta 1970 como un tipo de impuesto destacado teniendo sus propias reglas.

En dicha legislación se encuentran distintas disposiciones relacionadas con los gastos permitidos a las empresas, y la forma en que se imponen las contribuciones a lo que realmente se considera como ganancia. Las disposiciones relativas a esta contribución se reformaron y entraron en vigor en la «*Corporation Tax Act*», en 2010.

El objeto de la contribución son las utilidades, lo que incluye tanto las de ingresos como por las ganancias de capital. Siendo sujetos del mismo las personas morales residentes en *UK*.

Si bien, como se dijo, esta contribución entra en vigor en 1965, ello no significaba que no pagaran antes contribuciones, ya que lo hacían a través del «*Income Tax*». Con su entrada en vigor, las personas morales podían contribuir a través de dos impuestos, entre otros, el *Corporation Tax* y el *Income Tax*. *Corporation Tax* por las utilidades, *Income Tax* por los ingresos. La idea era permitir que las empresas retuvieran sus utilidades en lugar de distribuirlas a sus accionistas, a partir de 1973, la política en la recaudación de este impuesto cambió, como reconociendo la existencia de una relación entre accionista y empresa, por lo cual se permitió al accionista utilizar y acreditar parte del «*Corporation Tax*» pagado por la empresa en el «*Income Tax*» que debiera pagar como accionista, a razón de un 20%. Sin embargo, a partir del 2015 y hasta el 2020 se otorgan ajustes a aquellas empresas que obtuvieron ingresos hasta de £1, 500,000.00, equivalente a treinta y siete y medio millones de pesos aproximadamente, que podrán, a partir del 2020, aplicar una tasa del 17%, lo cual tiene como propósito incentivar o apoyar a empresas que en el país pudieran considerarse como medianas.

2. *CAPITAL GAINS*. El propósito del impuesto son las ganancias de capital realizadas o que serán realizadas, cuando los activos son enajenados y el resultado arroja una ganancia neta. Cuando las ganancias son realizadas por las empresas como personas morales, el resultado es el pago de un «*Corporation Tax*», cuando esas ganancias son obtenidas por personas físicas o fideicomisos, lo que surge es el «*Capital Gains Tax*». En principio existe diferencia entre los dos impuestos, «*Corporation*» y «*Capital*», la mayor de las cuales es la tasa, actualmente del 18% o hasta el 28%. La tasa aplicable al «*Income Tax*» es la misma, pero tiene reglas y beneficios especiales.

El ejemplo característico del objeto del impuesto es la venta de acciones que poseen los individuos, aplicándose éste impuesto y no el «*Income Tax*» que se refiere básicamente a ingresos. Esta visión acarrea problemas complejos, como lo es, el que se considera en *UK*, que toma como base del impuesto la realización de la ganancia, mientras que existe controversia en los distintos países en la forma de calcularlo, ya que unos atienden a la

ganancia realizada y otros en la base acumulada. Los primeros hasta que se dispone del activo, mientras que los segundos de acuerdo al valor de mercado, pudiendo existir pérdida o ganancia. Probablemente éste sea el mayor problema no solo en *UK* sino en el resto de los países, por la realización contra la acumulación.

Evidentemente que esta forma de calcular da la posibilidad al contribuyente de diferir la disposición del bien, pudiendo finalmente beneficiarle o perjudicarlo por la variación de la tasa del impuesto. Si se toma en cuenta la ganancia también se debe tomar en cuenta la pérdida.

La renta de un hogar que podría ser objeto del «*Capital Gains*» está exento, exención muy cara, en términos económicos por el ingreso que deja de percibirse, por lo que debe verse más como una decisión política o de política pública. Esta exención puede provocar que los individuos inviertan su patrimonio en estas propiedades, evitando pago de impuestos. Esta modalidad que también opera en otros países, observamos que en los EEUU básicamente ha tenido dos formas de ocuparse del problema. En un primer momento autorizando el diferimiento del impuesto hasta la muerte del contribuyente o bien, en la adquisición de una propiedad de menor valor. Habiendo modificado para limitar la exención desde 1997 a aproximadamente 500 mil dólares, equivalente a 10 millones de pesos.

En *UK* el pago de este impuesto se realiza el 31 de enero, no se requiere un pago provisional. Algunas exenciones o reducciones se conceden como, por ejemplo, las transferencias entre parejas, o transferencias de empleados a un fideicomiso para personas físicas.

Los pagos se realizan cuando hay una disposición del bien, es decir, si no hay un bien no puede haber ganancia o pérdida, y además si existe el bien, se pueden deducir algunos gastos que hicieron posible la realización de ese bien. Como se dijo, esta contribución es usual para la disposición de tierra o suelo o bienes tangibles como la venta de vehículos o la venta de bienes que han terminado su ciclo de vida. Se aplica también para las obras de arte, aun cuando existen algunas formas de exención.

3. *INCOME TAX*. El «*Income Tax*» surge en *UK* a consejo de William Pitt, por necesidades de financiamiento ante la guerra con Francia. En 1798 Pitt usa como base del

impuesto las propiedades y los gastos, lo que se hizo a través de unos documentos conocidos como «*Triple Assessment*». El documento tuvo una base variable e incrementos paulatinos. En 1797 la novedad que se incorpora a esta Acta, es que otorga exenciones a quienes obtuvieron ingresos abajo de £60, reducciones para los de menos de £200, y al resto, estableciéndose como regla un máximo del 10% sobre sus ingresos.

Adicionalmente el Acta permitía que los contribuyentes pudieran pedir la devolución del pago del impuesto en un año, lo cual podía ser cuestionado por los recaudadores pidiendo la devolución. A partir de esta Acta se establecieron como deducciones gastos de hijos, los intereses y los seguros de vida. Como el Acta que crea el impuesto fue provisional, terminada la guerra se derogó.

Seguramente las ideas de Pitt fueron tomadas de Francia en donde se estableció un impuesto del 10% a tierras, salarios y comercio.

Los ingresos que se obtuvieron por estos «*Triple Assessment*» en 1797 fueron aproximadamente 2 millones de libras, teniendo otras fuentes de ingresos, impuesto a la tierra, con aproximadamente 2.5 millones, y derechos e impuestos a importaciones de aproximadamente 167 millones.

En 1803 el «*Income Tax*» se impone de nueva cuenta, siendo esta nueva Acta diferente de la anterior. Las diferencias con su antecesora son: En lugar de convenir con el recaudador el monto del impuesto, en ésta se estableció por primera vez el sistema cédular. Se estableció como sistema la deducción por fuente, esto pese a que la tasa del impuesto era aproximadamente la mitad de su antecesora, los ingresos eran aproximadamente los mismos, en 1806 se modifica el acta llamándola ahora «*Property and Income Tax*».

El acta de 1806 cambia la visión tradicional de una sola cuenta para ingresos de diferentes fuentes, por una cuenta por cada uno de los tipos de ingresos, el objetivo de ello, dar facilidad y celeridad, mayor transparencia y disminuyendo la posibilidad de evasión por cada acto.

El *Income Tax* ha permanecido desde 1842, hasta el actual que es del 2007. Anteriormente se pretendía tener un balance para gravar el ingreso de propiedades a diferencia del ingreso por el trabajo, por la capitalización de la propiedad o las utilidades, buscando una tasa diferenciada de acuerdo a la naturaleza del ingreso. La realidad es que el sistema tributario

se compone básicamente del «*Capital Gains Tax*», «*Corporation Tax*», «*Income Tax*» (impuesto sobre la renta) y el «*Heritage Tax*» (impuesto sobre herencias).

Las modificaciones que se dan a las *Actas* o normas tienen como beneficio el que se solicita a una Comisión de expertos el estudio correspondiente, para analizar la nueva legislación que ha de establecerse, esto hace que las reformas se realicen con un claro estudio sobre la realidad y lo que requiere el País. Éstas tienen como gran ventaja la seriedad, el conocimiento, el estudio de la realidad y las necesidades de la población. El último análisis o reporte realizado a través de una Comisión para este propósito es el «*Meade Report*» de 1978.

La desventaja que se tiene con este tipo de estudios, es que su realización puede dilatar de 6 a 8 años en realizarse.

En *UK* en 2004, frente a diversas inconformidades relacionadas con las contribuciones, se conformó un grupo llamado «*TaxPayers´alliance*», integrado por personas sin partido político y por empresas de la iniciativa privada, este grupo formó un fondo de investigación en materia política y económica, cuyo propósito fue el estudiar la forma en que pudiera mejorarse el sistema fiscal en ese País. A partir del 2010 dicho grupo inició el estudio que concluyó en 2015, proponiendo un Impuesto sobre la Renta único, cuyos propósitos son facilitar el conocimiento de impuestos y que los contribuyentes aporten Impuesto sobre la Renta bajo una sola tarifa, en la cual el impuesto sea 33% menor al que actualmente se tiene, que no exceda del 30% en su totalidad, además proponiendo la eliminación del Impuesto Corporativo sustituyéndolo por uno de distribución de ingreso. Proponiendo que éste inicie a partir del 2020¹³⁷. Por su puesto solamente pretende regular el Impuesto sobre la Renta, conservando el impuesto a los consumos y a los indirectos.

El inconveniente es que el análisis e investigación al ser profundo se realiza en cuatro o cinco años, y la aplicación del mismo a partir de los resultados es en cinco años adicionales. En este caso el estudio se concluyó en 2015 y la propuesta será aplicable a partir del 2020 en que entre en vigor.

Además, tenemos que anteriormente en *UK* en 1969, se estableció el Instituto para

¹³⁷ Propuesta de reforma 2020 <<http://2020tax.org/2020tc.pdf>> [08-agosto-2017].

Estudios Fiscales (*IFS*)¹³⁸, creándose con el propósito de tener información pública para discusión en cuestiones económicas y promover el desarrollo de una política fiscal efectiva. Entre otros estudios que han servido para la modificación y en algunos casos mejora del sistema fiscal, es uno de 1978 que propuso una reestructura del sistema de impuesto directos. Este Instituto está formado por académicos, investigadores, practicantes y diseñadores de políticas públicas que colaboran en estas materias. Estos, como se ha dicho, contribuyen realizando propuestas y recomendaciones constantemente para la reestructura del sistema fiscal.

A principios del siglo XX se consideró que el «*Flat Tax*» o impuesto proporcional, daba la impresión de que quienes mayores ingresos tenían pagaban una tasa proporcionalmente menor a los de menores ingresos, por ello se introdujo el llamado «*super tax*» o «*source tax*», como una tasa adicional para quienes tuvieran cierto nivel de ingresos, a partir de ello se estableció un «*standard rate*» y la «*source tax rate*». Como en todos lados existiendo momentos en que las tasas resultaron excesivas, en 1979 la tasa llegó al 83%, derogándose la misma. En 1984 se establecieron dos tasas diferentes, la «*basic rate*» del 20% y la «*higher rate*» del 40%. Existe una tasa adicional equivalente al 45% si el ingreso excede £150, 000.

Sorprenden estas tasas, y más el que se hubieran mantenido por tanto tiempo sin protesta alguna, la respuesta podría ser, que si bien las tasas llegaron a esos niveles la realidad es que se otorgaron diversas deducciones que hacían que el pago fuera mucho menor, permitiéndose por ejemplo, deducir todos los pagos de interés sin limitación, así como deducciones por seguros de vida; sin embargo esto no impidió que también surgieran esquemas con el propósito de evitar el pago de impuestos, dando la naturaleza de ganancias de capital al ingreso, o bien seccionando los dividendos.

Es importante comentar que la reducción de las tasas señaladas, se tuvo que compensar básicamente por dos vías, el incremento de las tasas de otros impuestos, como el «*Value-added Tax*» (*VAT*) y la reducción de los montos de las deducciones. Así lo vemos en la reducción de las tasas al 25 % en 1988, que para compensar incrementaron la tasa del «*Capital Gains Tax*».

¹³⁸ Estructura y forma de una tributación directa <<https://www.ifs.org.uk/docs/meade.pdf>> [08-agosto-2017].

En la actualidad las modificaciones de importancia que se han tenido básicamente se relacionan con las tasas y las deducciones.

El «*Income Tax*», su sistema, establece las tasas de impuesto, define lo que se considera como ingreso, establece cuándo y a quién se imponen, y derivado de las reglas internacionales, en dónde surgen.

Por cuanto hace al ingreso, lo que se puede comentar en realidad es que prácticamente cualquiera ingreso que obtienen las personas está considerado como base del impuesto, con la salvedad de que éste no debe provenir de capital. En el caso existe una lista de todas aquellas transacciones que son consideradas como ingresos, aunque ello no es propio de lo que ahora se escribe. Quienes pagan el impuesto son las personas físicas y algunas personas morales como el «*Trust*» (fideicomisos o empresas de administración). Las empresas normalmente pagan el «*Corporation Tax*» aun cuando empresas extranjeras en *UK* en ciertas ocasiones podrían pagar el «*Income Tax*».

A partir de 2007, el impuesto prevé cuatro diferentes tasas: el «*Personal Allowance*» con un ingreso de hasta £11,500 a una tasa del 0%, el «*Basic rate*» de £11,501 a £45,000 al 20%, la «*higher rate*» de £45,001 a £150,000 al 40%, y la «*additional rate*» de £150,000 en adelante al 45%.

En cuanto al «*savings rate*» (tasa para ahorro) al obtener hasta £5,000 está exento, sin embargo, si existen otros ingresos y entre el ahorro y el otro acumulen más de £16,500, no se obtendría la exención.

Por cuanto hace a los ingresos por dividendos, el tratamiento es semejante al de ahorro. Si se obtienen £5,000 de ingreso por este concepto la tasa sería del 0%. Si el ingreso por este concepto es mayor, los ingresos se acumulan a los otros que se tiene, pudiendo pagar tasa diferenciada por estos ingresos de dividendo, iniciando por una tasa básica del 7.5% a una tasa «*higher*» de 32.5% y una tasa adicional de 38.1%.

El sistema cedular, en ambos casos, «*income tax*» como «*corporation tax*», existen las cédulas que diferencian las fuentes de ingreso. Así podemos hablar de ingresos laborales, ingresos por pensiones, ingresos por seguridad social, ingresos por actividad comercial y profesional, ingresos por tierras, ingresos por inversiones y ahorros y los demás ingresos que pudieran surgir. Debe decirse además que, las deducciones se aplican por la fuente de ingresos, es decir, cada uno tiene de sus diferentes reglas de deducciones.

EXENCIONES DEL *INCOME TAX*. En términos generales existe un concepto que indica el momento a partir del cual el ingreso está gravado, no todo ingreso está sujeto al pago de contribuciones.

El punto de partida del ingreso gravado es aquel que excede del llamado «*personal Allowance*». Existe una cantidad que salvo casos especiales todas las personas físicas que perciben ingresos no está gravada, es un monto que ha venido incrementándose a lo largo de los años, y en la actualidad es de £11,500, a partir de ese monto lo que exceda estará siendo gravado por las distintas tasas que ya se mencionaron. Esto puede asimilarse a lo que en México existe como exención al salario mínimo, es decir, a este salario no se le grava con contribuciones.

Existen otras ayudas asistenciales o exenciones que se otorgan en razón de la situación personal de cada contribuyente, como por ejemplo, el beneficio para las personas casadas o en matrimonio civil, en cuyo caso aplicaría exención para uno de los cónyuges y otra exención para la pareja.

Es este caso se establece un listado no exhaustivo de todos aquellos ingresos que no serán considerados como objeto del impuesto, dentro de los cuales cabe señalar los siguientes: Ingresos por beneficios sociales, por ejemplo, beneficios a inválidos, ciegos, discapacitados o los derivados por adopción.

Existe diverso listado de ingresos por los que se obtiene un beneficio de exención por el Estado o «*Tax Free States Benefits*», entre otros, beneficios por hijos, beneficio por tutores, por pagos de gasolina en invierno, bonos por navidad, beneficio de maternidad, beneficios por accidente de trabajo, pensión para viudas de guerra, intereses en ahorros, ingresos por cuentas especiales de certificados nacionales, por dividendos, así como ayuda para manutención de pensión alimenticia.

Así mismo, hay algunas deducciones que están prohibidas como pudieran ser el pago de sanciones y pagos realizados en contravención con alguna ley de tipo criminal, incluyendo en esto los gastos por entretenimiento.

CONSIDERACIONES A LAS DEDUCCIONES. En principio en la actualidad aún subsiste la idea de considerar a la unidad familiar, ello con independencia del nombre con que se le denomine. Se considera a las uniones ciertas reducciones especiales respecto de la

base del impuesto. Se otorga la posibilidad de que la pareja elija si se considera el ingreso de ambos o si se considera o en forma individual, esto naturalmente tiene que ver con razones de tipo económico.

Existen beneficios por hijos que, si bien se otorgan dentro del rubro de deducciones familiares, en la actualidad esa porción que se otorga por cada hijo se da directamente a la madre.

La mayor parte de la legislación se refiere al «*Income Tax*», del que existen tres tipos distintos que gravan las diferentes situaciones: El primero, «*Income Tax Earnings and pensions*», que regula los ingresos y pensiones, el segundo, «*Income Tax Trading and Other*», que regula las actividades de comercio, y el tercero, «*Income Tax Act*», que es el más general. Debe hacerse notar que desafortunadamente no todas las reglas aplicables al «*Income Tax*» se encuentran en estas tres Actas, algunas reglas se encuentran en la «*Corporation Tax Act*» que hace que en ocasiones haya imprecisiones en las normas.

Las reglas que se modifican a cualquiera de las Actas, impactan a las otras. Esto hizo necesario que existiera un Acta consolidada del «*Income Tax*», así como del «*Corporation Tax*». El motivo para que existan reglas entre éstas, se debe a que habrá que recordar, que el «*Corporation Tax*» fue separado del «*Income Tax*», por lo que existe necesidad en ocasiones de analizar ambas.

La legislación sobre «*Income Tax*» tiene ciertos problemas, el primero, la gran cantidad de legislación que de ella se emite, y el segundo, que la calidad, o más bien claridad, no es muy adecuada; un tercer problema es el hecho de que los jueces ante la cantidad de legislación y su complejidad actúan bajo la interpretación de la norma. Esto último provocando que el legislador haga legislación más detallada, pero veces larga e incomprensible. Se tiene que convenir que la materia fiscal también debe ser considerada compleja.

Existen ciertas reglas en la interpretación de la ley dadas por los jueces, ésta se inició con mayor claridad con una decisión en un caso «*IRS v. Mangin*» (1971), decisión de Lord Donovan, quien explicó¹³⁹, en relación con la interpretación que se debe dar a las normas

¹³⁹ TILEY, John and Glen Loutzenhiser, *Revenue Law «Introduction to UK Tax Law; Income Tax; Capital Gains Tax, Inheritance Tax»*, Oxford, Hart Publishing, 2012. Séptima edición, p. 51. Caso:(1971) AC. 739-746. (1971) 1 All ER 179-182.

fiscales, se debe partir de ciertos supuestos: (1) dar a las palabras usadas su significado ordinario. No se les debe dar otro significado porque el propósito podría ser evitar la legítima disminución de la carga tributaria, en base a principios, por ejemplo, morales, que no se pudieran aplicar a la interpretación sobre normas fiscales. (2) Se debe observar únicamente a lo que claramente se dice, no hay cabida para otro propósito que pudiera considerarse. Nada se debe leer y nada se debe entender como implícito. Solamente se puede observar justamente al lenguaje utilizado por la norma. (3) El objetivo de la construcción de un Estatuto o Acta es precisar la voluntad de lo que el legislativo presume, que no hay injusticia ni absurdos en la norma intentada. Si luego de una interpretación literal se produce un resultado y el lenguaje admite una interpretación diferente, entonces esa interpretación diversa podría adoptarse. (4) Finalmente la historia de la legislación y las razones que se dieron en su autorización se pueden utilizar como un elemento en la construcción de esa interpretación.

En la actualidad las decisiones de la «*House of Lords*», y a partir de 2009 de la «*Supreme Court*», en casos de «*anti-avoidance*», el significado ordinario tiene mayor peso que el contexto y el propósito de los actos.

En *UK* no se tiene un sistema general para evitar la elusión o evasión de contribuciones, la realidad es que estas normas o «*prohibitions anti-avoidance*» son casuísticas, y se van formando por el propio sistema aplicable en ese país, a través de los casos que se van resolviendo, anteriormente en la «*House of Lords*» y hoy en la Suprema Corte.

Ya hemos visto la dificultad que se tiene para poder revisar los casos por los máximos Tribunales, ya que primero, son los Tribunales inferiores los que resuelven los casos cuando la disputa sea de hechos. Mientras que cuando son los «*lacer*» o las disposiciones las que son objeto de cuestionamientos, es cuando inicialmente los casos pueden ser conocidos por los máximos Tribunales.

También hemos observado que el sistema contempla un filtro muy importante para poder llegar a las Cortes Supremas, filtro que se encuentra precisamente en los Tribunales, quienes dan la autorización, por los méritos del caso, para que se pueda conocer y resolver por los superiores. Ésta es la llamada «*Order to leave*». Si el caso, aun estando en disputa, no supera este filtro, terminará ahí, sin que sea posible que éste llegue a ser revisado por los superiores.

La inicial Doctrina con la que se analizaron los casos conocida como «*Westminster*», tendía a que las Cortes analizaran el resultado del impuesto y no el tipo de transacción

realizada. Posteriormente los hechos que se venían dando en los diversos casos otorgaron, en el caso «*Reed v. Jung*», la posibilidad de que la Corte viera o revisara la forma en que se realizaban las transacciones y no solo el resultado final. Cuando los hechos y las disposiciones tenían una misma dirección, pese a la reducción en el impuesto a pagar, las Cortes no cuestionarían la forma en que se redujo la contribución. Posteriormente se dieron otros casos, el «*Ramsay v. IRC*» y el «*Furniss v. Dawson*». El primero, que, si bien se refería al «*Capital Gain*» debido a que el esquema que operó la reducción solo tenía el propósito de reducción de la contribución, se otorgó la posibilidad a que las Cortes determinaran que, en base a los hechos, la pérdida sufrida, como en este caso, era menor a la declarada y por tanto debiendo pagar la diferencia.

En «*Ramsay*» se dio la posibilidad de argumentar que por el tipo de hechos y actos realizados a través de los cuales se cancelaban ciertas transacciones de forma circular, se determinó que no era posible disminuir o deducir algunas de las transacciones realizadas, pues el único propósito era evitar el pago del impuesto. A través de este último caso las Cortes iniciaron la tendencia al análisis de esquemas «*anti-avoidance*».

En 1984 otro Lord¹⁴⁰ señaló que:

Cuando uno se mueve de una transacción única a una serie de transacciones interdependientes, realizadas con el propósito de dar un resultado, es perfectamente legítimo el realizar una distinción entre la substancias (fondo) y la forma de las transacción completa o total sin que se llegue a señalar que ninguna de las transacciones independientes no sean legítimas,[...] ¹⁴¹ dando con ello la posibilidad de que pese a que las transacciones pueden ser legitimadas en la forma, el fondo de la misma tiene como propósito único el evitar el pago de contribuciones, por lo que puede ser analizando y sancionado por los jueces.

Los jueces modernos tienden a favorecer en un análisis del Estatuto o Acta el resultado imponible corresponde que corresponde a la consecuencia comercial. Además, las Cortes hacen su mejor esfuerzo para darle sentido al Estatuto o Acta significando no solo acudir a

¹⁴⁰ *Idem.* p. 9. Caso: STC 156 a 158.

¹⁴¹ *Idem.*

un sentido gramatical del texto, sino también encontrar el sentido racional de la norma. Otra forma de interpretación es el propósito que tuvo el Parlamento al realizar la norma, para lo cual se deberán ver los casos, eventos y circunstancias en que el Parlamento estuvo actuando para realizar la norma. Esta forma de interpretación de la norma es controversial, puesto que con ella se podría presumir que el principal beneficiario sería el Gobierno.

La interpretación a que se refiere Lord Donovan difiere, y probablemente es más completa, de las interpretaciones antiguas, la literal y la del propósito de la norma. La primera, ya no es aplicable, y la segunda, siendo la causa de la modificación de la literalidad, es decir, lo dicho por Lord Donovan es una mezcla de ambas formas existentes anteriormente de interpretar normas.

Pudiera decirse que el desarrollo e interpretación en los EEUU ha influido en la interpretación de *UK*, ello porque estudiantes de *UK* en los EEUU después regresan a *UK* y se convierten en jueces. En este contexto, y refiriéndose precisamente a lo comentado, el Juez Scalia de la Suprema Corte de los EEUU dijo en un caso «*Green v. BOCK Laundry Machine Co.*», que:

El significado de los términos de los estatutos se debe determinar no basados en el significado que se puede observar, sino por el significado o entendimiento que tuvieron los miembros del Congreso, pero sobre la base del significado que es más acorde con el contexto de uso ordinario y más probable que fue entendido por el congreso que lo votó en las palabras del estatuto y además de lo más compatible del entorno de la norma que se debe integrar, tratando de darle un significado al propósito del Congreso¹⁴².

De alguna manera este modelo de interpretación es inapropiado en la interpretación de *UK*, ya que los sistemas son diferentes, especialmente por el rol de las Cortes, la redacción de la Legislatura, y la «*attitude*» de las personas acerca de la formalidad de la norma.

¹⁴² TILEY, John and Glen Loutzenhiser, *Revenue Law «Introduction to UK Tax Law; Income Tax; Capital Gains Tax, Inheritance Tax»*, p.486.

DEDUCCIÓN. Las deducciones tienen como propósito el ajustar la base del impuesto descontado de los ingresos algunos gastos necesarios para su obtención. Existen tres formas diferentes de ajustar los ingresos, estas derivadas básicamente de los gastos realizados y las pérdidas obtenidas. Se otorgan deducciones por ingresos, se otorgan deducciones parciales de los mismos, y se pueden otorgar créditos que significan una cantidad a favor derivada del impuesto previamente pagado.

La forma del otorgamiento de las deducciones deriva de la naturaleza del ingreso, cada ingreso puede y debe tener su especial deducción.

Se consideran como deducibles algunos pagos por intereses, siempre y cuando se refieran a la fuente de ese ingreso. La posibilidad de reducir todo tipo de interés en muchas ocasiones otorga la posibilidad de que para todos los ingresos se hiciera necesario el generar un interés, es decir que a través de un préstamo se podría evitar el pago del impuesto. Por ello se limitó la deducción por intereses, especialmente se otorga en casos en que se requiere para la compra de una planta o maquinaria, para obtener una inversión en una empresa que se dedica a ello (inversiones), para obtener un ingreso en una sociedad, en una cooperativa, o en una empresa controlada por empleados. Si bien se permite este tipo de deducciones, también se previenen algunas excepciones, en particular para evitar que algunos pagos sean considerados deducibles.

En estas calificaciones para obtener los beneficios, si bien la norma lo establece, también ha sido necesaria la interpretación de los jueces. Existen múltiples casos en donde los tribunales han resuelto que solo los socios en lo individual pueden obtener esa deducción, lo que no se extiende a personas morales o sucesores de socios. Se ha dicho también que la deducción se otorga cuando el préstamo se destina a obtener una participación en una sociedad o contribuye a aumentar al capital de la misma, o bien para a su vez prestar a la sociedad para que lo use en su actividad, es decir, el préstamo debe ser invertido en y para la sociedad.

Las pérdidas por ingreso también se consideran como deducibles. Las pérdidas pueden ser aplicadas contra ganancias futuras o previas. Otro tipo de pérdidas se podrían dar en casos en que se tiene un negocio inmobiliario, pérdidas y ganancias, consolidando por la base del impuesto a pagar.

Se permiten deducciones por pérdida en acciones de empresas que no cotizan en el mercado de valores, la limitante es que la pérdida debe ser personal, a diferencia de las acciones que provienen de herencia o cesión de derechos, lo cual estaría limitado. Asimismo, se otorga la deducción por sumas entregadas a instituciones de caridad, «*Charity*».

Existen reducciones, que es otra forma de descontar la tasa del impuesto, que representaría una disminución del mismo. Finalmente dando una posibilidad de acreditar el impuesto cuando se invierte en empresas con objeto de apoyo financiero a la comunidad.

Estas podrían considerarse como las deducciones que en forma general se otorgan en *UK*. Además, ahora debemos analizar las reglas para las deducciones que en forma especial se otorgan a las personas.

LEGISLACIÓN. Las normas que regulan las distintas contribuciones provienen de algunas fuentes. Los Estatutos o Actas que en particular se emiten para cada contribución, pueden ajustarse o modificarse a las nuevas realidades, y que podemos describir como normas creadas por el Parlamento para evitar varias interpretaciones de un mismo acto.

Frecuentemente los distintos Estatutos o Actas, a pesar de que se ajustan, subsisten por un número de años importante, como ejemplo observamos que el «*Income Tax*» se consolidó en los textos de los años 1970, 1988, y actualmente en 2007, significando que las leyes especiales subsisten un número de años importante, y una vez que las modificaciones o ajustes a la norma original ya no son suficientes debe hacerse una nueva legislación que perdurará nuevamente por un lapso de tiempo importante, pero en la esencia seguirán teniendo las mismas bases de esa disposición.

La otra legislación de importancia es el «*Finance Act*», equivalente a un Código Financiero, que es promulgado en forma anual por el Parlamento. Este Código tiene impacto sobre la totalidad de los Estatutos o Actas especiales de cada una de las contribuciones que ya hemos referido.

El «*Finance Act*» representa las normas que anualmente pueden variar por cuanto hace a las contribuciones que existen en *UK*. En ésta naturalmente pueden darse las tasas de impuesto que aplicaran para el siguiente ejercicio fiscal, así, por ejemplo, tenemos que en el año 2010 se dieron tres modificaciones de este Código, creando la primera de ellas una nueva tasa del 50% adicional para ciertos ingresos que excedían de determinado monto.

La segunda incrementó la tasa del impuesto de ganancias de capital al 18%, así como incrementando del 17.5% al 20 % la tasa del VAT. La tercera refiriéndose a ciertos actos regulados por el impuesto corporativo, por ejemplo, y además modificando reglas por cuanto a los vehículos con cero emisiones de contaminantes, entre otras modificaciones.

La constante forma en que se inicia la «*Finance Act*» es «un acta que establece ciertas obligaciones, altera otras obligaciones y reforma la Ley relacionada con la deuda nacional y los ingresos públicos, y hace otras provisiones relacionadas con la actividad financiera»¹⁴³.

El conjunto de Estatutos o Actas y el Código es la precisión de la política económica y de los aspectos técnicos de cada contribución.

Resulta de importancia saber que el año fiscal en UK va del 6 de abril al 5 de abril del año siguiente, lo que no coincide con el año calendario, pero provoca facilitar el pago de las contribuciones en esa época a diferencia de cuando existen pagos definitivos a cuenta del anual, esto último que debiera significar solo una obligación de informar.

El impuesto sobre la renta desde luego es el más importante, pero también se cuenta con el «*Corporation Tax*» como impuesto empresarial, el «*Capital Gains Tax*» como ganancias de capital, y el VAT como impuesto al valor agregado, todas estas contribuciones también tienen un periodo en el que surgen, otro periodo largo en el que se consolidan, y uno final en que se adecuan a las nuevas condiciones de la sociedad. Desde el año 2000 UK forma parte de la Unión Europea, y al estar asociado se obligó a respetar los Acuerdos tomados por los miembros de la Unión Europea, en ese sentido las normas y los juicios que se realicen deben cumplir con las directivas establecidas en forma especial por la Unión Europea, que ha incorporado disposiciones relacionadas con la materia fiscal.

UK debe además cumplir con otra Convención que suscribieron en 1998, la Convención Europea de Derecho Humanos.

Existen aún dos autoridades que administran las contribuciones: el HMRC, así como, la «*Revenue Officers*», la primera incluye el impuesto corporativo, el impuesto sobre renta, de ganancias de capital y de herencia, y los de seguridad social; la segunda, los indirectos como el VAT, e importaciones y exportaciones. Estas autoridades son las que administran la recaudación, sin embargo, cuando se revisa y se recauda se hace a través del Abogado General, los Servicios de Inteligencia y la Policía.

¹⁴³ *Idem.* p. 46.

Cabe señalar que, como observaremos más adelante, quien tiene la responsabilidad de analizar la mayoría de las contribuciones es la «*Board of Inland Revenue*» que depende de la «*Treasury*». Así como, el VAT y los impuestos indirectos se administran por la «*Customs and Excise Commissioners*».

Después de que se ha visto la consolidación de las distintas contribuciones en el país, desde el año fiscal 2004 y 2005, el Gobierno a través de sus autoridades ha buscado incorporar las comunicaciones con los contribuyentes vía electrónica. Se ha pretendido forzar a los empleadores para que hagan las declaraciones vía electrónica de sus empleados, especialmente cuando existe devolución por realizar.

Todo Estado moderno tiene la posibilidad de allegarse de recursos de muy distintas fuentes conocidas por todos, préstamos externos o internos, venta de bienes propios, contribuciones, etc. Lo anterior comprende todas las fuentes que puede tener cualquier Estado.

Ahora bien, la estructura o forma de gobierno y el potencial económico que posea una sociedad determina la forma en que mayormente genere ingresos para ese Gobierno. En esto mucho tendrá que ver el pensamiento político y económico del gobernante en turno.

Los gobernantes tienen una obligación, cuando menos moral, de establecer políticas públicas que deban significar la forma en que el Gobierno pretende llegar a determinadas metas en los distintos ámbitos de la sociedad en un periodo determinado.

La eficacia en señalar las metas y el plazo que deben durar estas políticas hará que la sociedad mejore o no, lo que en muchas ocasiones se ve truncado con otras posturas sociales o económicas de los siguientes gobernantes.

Una política pública no es ni debe ser una forma de hacer las cosas con una duración breve, cuando menos debe de tener una duración adecuada al propósito que se pretende obtener, y en cierta manera, obligar a que esa política se cumpla en los periodos establecidos.

En la actualidad se ha tenido la experiencia de diferentes gobernantes con pensamientos distintos, unos que consideran que un Gobierno debe componerse por un Estado fuerte que tenga la posibilidad de regular los bienes y servicios, otros que solo deben de vigilar y solo actuar cuando es necesario. La forma en que logran ser fuertes es al adquirir diversas empresas convirtiéndolas en públicas y que sean estas las que provean de bienes y servicios

a esa comunidad, o bien a través del control de precios de esos bienes y servicios, o estableciendo cuotas compensatorias para que exista competencia entre las existentes.

Se pensará que es un Estado fuerte porque tiene la posibilidad de otorgar los bienes y servicios disponibles en la forma en que lo considere más conveniente, pese a que ello puede implicar discriminación por raza, edad, sexo, condición económica, creencias. Como ejemplos tenemos a la antigua Unión Soviética, a China y algunos de los países de Oriente.

En contra partida, algunos gobernantes piensan todo lo contrario, un Estado fuerte es aquel que da la oportunidad a los ciudadanos de trabajar o invertir en lo que mejor les conviene, y que sean los ciudadanos los que provean de bienes y servicios a la comunidad, teniendo como obligación el tratar de intervenir cuando las condiciones del mercado lo requieran.

El justo medio entre estas dos opciones es lo que debería prevalecer, sin embargo, como en todos los casos es difícil de lograr. Hasta principios de los años ochenta en *UK*, el Estado prácticamente poseía las mayores empresas y éstas eran públicas, telefonía, electricidad, agua, aviación, transporte, etc., esto observándolo la entonces «Dama de Hierro», Margaret Thatcher, quien consideró necesaria la venta de empresas públicas para el sector privado quien las explotara, administrara y obtuviera los beneficios que de ellas se derivaran, en el corto plazo parecía una medida muy adecuada, pero, de ser dueño de todo prácticamente se quedaron sin empresas de ningún tipo, con lo cual se limitó enormemente las facultades del Gobierno, que en muchos de los casos para hacer cumplir sus determinaciones lo debe hacer de forma coercitiva.

Al ver la poca flexibilidad de manejo por el Gobierno, la propia Thatcher, en su último periodo, obtuvo otras empresas públicas, como la «*British Telecom*», «*British Airways*», y otras.

b) De México

La estructura impositiva que da sustento a las contribuciones en el País, esencialmente deriva del artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución. Esta disposición es piedra fundamental de las contribuciones que tiene derecho a establecer tanto la Federación como los Estados y los Municipios en el País. Lo anterior tiene aplicación en los tres niveles de gobierno ya que al ser ésta una disposición de la Constitución Federal, en ésta se encuentra establecida el que

las Constituciones de los Estados de la República deban ajustarse a los preceptos de ésta, los derechos y obligaciones deben ser equivalentes. Lo anterior con base en el artículo 133 constitucional que establece que la Constitución Federal es Ley Suprema y que las Constituciones de los Estados no pueden contravenir lo dicho en ésta.

Evidentemente como sabemos, cada nivel de gobierno tiene sus propias facultades, y consecuentemente diversa disposición (artículo 124), indica que lo que no está expresamente conferido para los funcionarios federales se entiende reservado para los Estados. En materia de contribuciones como sabemos, existe la llamada concurrencia de facultades entre la Federación, los Estados, Ciudad de México, y los Municipios, en donde cada una podrá establecer las contribuciones necesarias para cubrir sus gastos.

Por otro lado, encontramos dentro de las facultades del Congreso Federal (artículo 74), que son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, ello con posterioridad a que el Congreso en pleno apruebe las contribuciones que deban aprobarse para cubrir el presupuesto de egresos. Sabemos asimismo que, la Ley de Ingresos de la Federación es el catálogo de contribuciones en general de los ingresos que obtendrá la Federación en un año, y los Diputados tienen la facultad de ser Cámara de origen, ya que la cámara revisora será el Senado de la República.

Lo anterior significa que, finalmente deben aprobarse por ambas Cámaras los ingresos que obtendrá la Federación, y una vez realizado esto, se aprobará el presupuesto de egresos, exclusivamente por los Diputados.

Por su lado el artículo 73, fracción VII, de nuestra Constitución otorga al Congreso Federal la facultad de aprobar los ingresos necesarios para cubrir su presupuesto. Esto necesariamente significa que el Congreso debe, al menos, contar con una información preliminar de los gastos que piensa realizar, de lo contrario no tendría base sobre la cual discutir.

Como vemos, en principio la idea del Constituyente fue que todos los ingresos que se obtuvieran debieran bastar para cubrir el presupuesto, es decir, un balance entre lo que se recauda y lo que se gasta.

Sin embargo, no siempre es posible que con los ingresos que se recauden en un ejercicio fiscal se puedan sufragar todos los gastos que el Estado ha de realizar, en servicios, obra pública e inversión, y no solo ello, sino también a través de estos debe buscar la redistribución de la riqueza. Así pues, previendo la posibilidad de exceso de gastos, se otorga una facultad

al Congreso para que pueda contratar empréstitos o deuda pública, limitando la misma para que únicamente el objetivo de éste sea el incremento de ingresos públicos, o bien con propósito de regulación monetaria, operaciones de refinanciamiento o reestructura de deuda, todo ello buscando se realice bajo las mejores condiciones de mercado.

Las partidas que el Congreso autorice para obtener ingresos vía endeudamiento se deberán sumar en la Ley de Ingresos de la Federación precisando la deuda del Gobierno de la Ciudad de México y las Entidades del sector público, es decir, del sector central y el descentralizado.

Dichos empréstitos o deuda también deberán ser autorizados mediante bases generales de endeudamiento para la Ciudad de México, y los Municipios, precisando los límites y modalidades bajo los cuales dichos entes podrán afectar sus participaciones federales para el pago de las obligaciones contraídas por deuda.

Las bases generales que debe establecer la Federación a través del Congreso debieran permitir regular de una manera eficiente e informada que los Estados y Municipios se auto-regulen para que no se sobre-endeuden y no pongan en riesgo la viabilidad de cada una de esas Entidades.

En general podemos decir que, para balancear los estados financieros de la Federación, Estados y Municipios, debe existir una correlación entre los ingresos y los egresos, sin embargo, si fuera necesario el tener fuentes de ingreso adicional, se puede recurrir a deuda pública que compense esa falta de ingresos, este tipo de ingresos se deben emplear con las limitaciones establecidas en las propias leyes.

Podemos concluir que cuando se observa que existen Estados o Municipios con sobre-endeudamiento, ello se puede deber a una falta de precisión en las leyes que fijan las bases generales de endeudamiento, y a una indebida observación de los niveles de endeudamiento por parte de la Federación, pues ante esta situación resulta que es facultad del Congreso emitir observaciones pertinentes en un plazo de quince días hábiles para opinar sobre los convenios que pudieran celebrarse con los Estados, y ello teniendo como propósito el evitar elevados endeudamientos en perjuicio del sistema financiero en general.

Teniendo como base las disposiciones antes comentadas, se observa que la Constitución dispone algunas fuentes exclusivas de ingresos de los tres niveles de Gobierno, y en ciertos casos prohibiciones expresas.

Por cuanto hace a los Municipios, se otorga a través del artículo 115, fracciones III y IV, de nuestra Carta Magna, las funciones y servicios públicos que pueden proporcionar, significando ello que podrán prestar los servicios referidos si el Municipio tiene capacidad administrativa y financiera para ello, de lo contrario otro nivel de gobierno podrá suministrarlos. Esto implica los gastos que pueden realizar los Municipios dentro de su jurisdicción, para lo cual deben contar con ingresos necesarios para cubrir su presupuesto. Así pues, tenemos que la fracción IV del citado artículo 115, si bien otorga autonomía en la hacienda pública municipal, significando que podrá recaudar los ingresos bajo las bases que prevé el 31, fracción IV, de la Constitución Federal, también lo es, que deben buscar eficientar la obtención de ingresos a través de los que específicamente reconoce la Federación que deben ser percibidos por los Municipios. Los ingresos propios de los Municipios, pese a esa amplitud de posibilidades, en realidad suelen ser limitados, puesto que los ingresos de los que dispondrá el Municipio deben ser aprobados por las Legislaturas de los Estados. Ello provocando en los hechos, limitaciones impuestas por las Legislaturas a cada uno de los Municipios.

Los ingresos propios del Municipio son todas las contribuciones que establezcan sobre la propiedad inmobiliaria sobre la propiedad inmobiliaria incluyendo los actos que pudieran derivarse de la misma. Los Municipios tienen derecho a obtener participaciones federales conforme a las bases, montos y plazos que determinen las legislaturas, es decir, para poderlas obtener será necesario que antes sean autorizadas.

Si los Municipios proporcionan los servicios públicos para los cuales están autorizados, entonces es posible obtener ingresos a través de la prestación de los mismos, en caso de que los Municipios no puedan prestar alguno o varios de los servicios para los que se le autoriza, entonces quien los prestará serán los Estados, ello por la prohibición expresa a la Federación de no limitar la facultad de los Estados para establecer este tipo de contribuciones.

Por cuanto hace a los Estados, resulta evidente que podrán proporcionar los servicios que los Municipios no puedan realizar, por lo que podrán obtener ingresos y realizar gastos, siempre y cuando estén autorizados por la propia Legislatura.

Los demás ingresos que podrán obtener los Estados, salvo los expresamente prohibidos por los artículos 117 y 118 de la Constitución Federal, son concurrentes con la Federación, es decir, pueden establecerlos e imponerlos pese a que la Federación también los establezca

e imponga, con la única limitante de que exista facultad expresamente conferida a la Federación.

Probablemente la facultad expresa que puede existir en la Constitución a favor de la Federación, pueda ser la menos clara, ya que, pese a que existe, es posible interpretar, como en muchos casos se hace, que alguna actividad no expresamente conferida puede ser ejercida.

Son facultades expresas todas aquellas que establecen los artículos 73 y 131 de la Constitución Federal, la primera expresamente establece que es facultad del Congreso de la Unión autorizar y aprobar la deuda pública, si el Congreso no aprueba deuda de Estados y Municipios, esto no podrá realizarse.

Expresamente está prohibido para Estados y Municipios el contratar, directa o indirectamente, deuda pública con Gobiernos, Sociedades o particulares extranjeros cuando deban pagarse en moneda extranjera o fuera del Territorio Nacional.

Por el contrario, podrán hacerlo si se ajustan a las Bases Generales que establezca el Congreso Federal en las leyes respectivas, en concordancia con el artículo 73, fracción VIII, párrafo tercero, de nuestra Carta Magna.

Es decir, podrán contratar deuda con base en las leyes que establezcan las bases generales para el endeudamiento de Estados y Municipios, pero estos endeudamientos a su vez teniendo limitaciones, como contratar para que los ingresos se destinen a inversiones públicas productivas y al refinanciamiento o reestructura de estas inversiones siempre en las mejores condiciones de mercado.

Además de esta posibilidad, que se debe entender solo para este tipo de inversiones, Estados y Municipios tendrán la posibilidad de contratar deuda para cubrir sus necesidades de corto plazo, siempre sin rebasar los límites máximos y condiciones que establezca la ley del Congreso en esta materia.

En síntesis, la deuda se contrata solo de acuerdo a la ley federal que establece las bases para el endeudamiento, pudiendo endeudarse de dos formas, una, para cubrir necesidades a corto plazo, hasta por tres meses, y la segunda, para inversiones productivas pudiendo ser a mayor plazo del antes señalado.

En todas se supone un control eficiente tanto por la Federación como por el contratante sea Estado o Municipio.

El Congreso tiene facultad para legislar de acuerdo a la fracción X del artículo 73 de la Constitución Federal, entre otras sobre comercio. Entendiéndose por éste, todo aquello que precisamente propone el Código de Comercio en su artículo 75, que establece aquellos actos que se consideran de comercio, dentro de los cuales podemos encontrar todos aquellos por los cuales se obtiene una contraprestación por actos o hechos, o bien por ejercer una actividad de comercial. Vale la pena precisar que estos son los actos por los cuales el legislador normalmente establece contribuciones.

La fracción XVII del artículo 73 constitucional establece la posibilidad de dictar leyes sobre vías generales de comunicación, tecnologías de la información y la comunicación, telecomunicaciones, incluido el internet, y el uso y aprovechamiento de aguas de jurisdicción federal.

En este caso podremos observar que es deseo del Constituyente que sea la Federación quien regule estas actividades y, por tanto, derivado de las mismas pudiendo establecer las contribuciones que considere convenientes.

La fracción XXIII del citado artículo permite establecer bases de coordinación entre Federación, Estados y Municipios, que supone inclusive la existencia de leyes de coordinación en materia fiscal. La fracción XXIX, por su parte, señala la posibilidad de establecer contribuciones sobre determinadas áreas, definiendo a un tipo de contribuciones como especiales, que lo serán porque los ingresos que se logren recaudar por estas actividades reguladas por la Federación, los Estados podrán participar en el rendimiento de éstas, y a su vez, las Legislaturas locales deberán participar a favor de los Municipios de rendimientos sobre energía eléctrica.

Las facultades anteriormente dichas, relacionadas con la facultad de la Federación de expedir leyes sobre endeudamiento y observar el adecuado manejo de éste, es complementada con la facultad también expresa de la fracción XXIX-W del artículo 73, que incorpora la facultad de emitir leyes en materia de responsabilidad hacendaria que tenga como base la estabilidad de las finanzas públicas en general. Entendiendo también a Estados y Municipios.

Finalmente tenemos la facultad expresa, prevista en el artículo 131, en el que la Federación tiene facultad para gravar las mercancías que se importen o exporten o que pasen de tránsito

por el Territorio Nacional, así como, aumentar, disminuir o suprimir dichas tarifas de exportación e importación.

Esto último que decimos, se complementa con la prohibición de los Estados expresamente prevista en el artículo 117 que impide el gravar el tránsito, la entrada o salida tanto de personas como de cosas.

Este es el sistema general que sustenta las bases para el establecimiento de contribuciones e ingresos no contributivos, tanto de la Federación como los Estados, Ciudad de México, y los Municipios. Muestra dan de ello las siguientes tesis de jurisprudencia:

*IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS.*¹⁴⁴ Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales las siguientes: a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículos 73, fracción VII, y 124); b) Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinada materia a la Federación (artículo 73, fracción XXIX) y c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI, y VII y 118). (Volumen 151-156)

*ESPECTACULOS CINEMATOGRAFICOS, IMPUESTOS SOBRE LOS INGRESOS DERIVADOS DE. NO CONSTITUYEN INVASION DE ESFERAS (MUNICIPIO DE MANZANILLO, COLIMA).*¹⁴⁵ Al establecer, en el capítulo relativo a espectáculos y otras diversiones públicas, un impuesto por,

¹⁴⁴ Jurisprudencia, Núm. 232505, Séptima Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación, Volumen 151-156, Primera Parte, Materias Constitucional y Administrativa, p. 149.

¹⁴⁵ Tesis Aislada Núm. 205962, Octava Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación, Tomo III, Primera Parte, enero-junio de 1989, Materias Constitucional y Administrativa, Tesis II/89, p. 94.

espectáculos en los cines, la Ley General de Ingresos del Municipio de Manzanillo, Colima, vigente a partir del primero de enero de mil novecientos ochenta y seis, no invade la esfera de atribuciones de la Federación en lo concerniente a industria cinematográficas, pues dicha ley grava solo los ingresos de las salas cinematográficas, actividad, si bien relacionada con tal industria, es diversa de aquélla, toda vez que de acuerdo con lo dispuesto por la Ley de la Industria Cinematográfica, los aspectos que comprende ésta es la producción, distribución y la exhibición de películas de corto y largo metraje, pero en cuanto a este último aspecto dicha intervención de la autoridad federal se limita a la autorización previa que debe obtener el exhibidor de parte de la Dirección General de Cinematografía, dependiente de la Secretaría de Gobernación, con el fin de que la película reúna los requisitos necesarios para poder clasificarla y la forma en que deba hacerse la correspondiente publicidad, tal y como se desprende de los artículos 62, 76 y 77 del Reglamento de la ley en comento, y el tiempo de exhibición que deben concederse a películas nacionales en las salas cinematográficas. Por otra parte, las salas cinematográficas pueden tener por objeto no solamente la exhibición de películas sino también otras actividades como la venta de películas, explotación de dulcerías, celebración de convenciones, representación de obras teatrales, etc., actividades que no pueden considerarse como integrantes de la industria cinematográfica, por lo que las legislaturas locales, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 124 constitucional pueden decretar los impuestos correspondientes. (Tesis II/89)

IMPUESTO SOBRE LA RENTA. ARRENDAMIENTO DE BIENES INMUEBLES PARA FINES ESPECIFICOS. CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 125, FRACCIÓN XII, REFORMADO, DE LA LEY DE LA MATERIA, EN CUANTO NO VULNERA LA FRACCIÓN XXIX DEL ARTÍCULO 73 CONSTITUCIONAL.¹⁴⁶ No es correcto afirmar que con la expedición del decreto que reforma la fracción XII del artículo 125 de la Ley del

¹⁴⁶ Tesis Aislada, Núm. 807109, Séptima Época, Sala Auxiliar, Informe 1970, Parte III, Materias Constitucional y Administrativa, p. 53.

Impuesto sobre la Renta, se viola la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución General de la República, dado que esa fracción no incluye, en favor del mismo Poder Legislativo de la Federación, la facultad para establecer impuestos a los arrendamientos de bienes inmuebles destinados a fines específicos. La fracción XXIX del artículo 73 de la Carta Magna del país decreta que el Congreso de la Unión puede establecer contribuciones en cuanto a las materias que especifica esa cláusula fundamental, que no es, en modo alguno, limitativa, sino únicamente enumerativa. La determinación, de esas propias materias, tiene el alcance constitucional preciso, en materia impositiva, de que los Estados miembros de la Federación no pueden legislar sobre dichas materias, por ser de la exclusiva competencia del Poder Legislativo Federal. De otro lado, es menester contemplar que la fracción VII del invocado artículo 73 de la Constitución Federal, otorga facultad, al Poder Legislativo de la nación, para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, y, entre esas contribuciones está, sin duda, la relativa a la que se instituye en la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando grava los ingresos provenientes sobre arrendamientos de inmuebles, entre otros, destinados a hoteles, fábricas y cinematógrafos. La Ley del Impuesto sobre la Renta es una ley esencial y exclusivamente federal, que decreta un impuesto que no pueden regular los Estados integrantes de la Federación, por lo que al incluirse, dentro de esa ley, el impuesto sobre arrendamientos de bienes inmuebles que se dedican a hoteles, se está ante una ley eminentemente constitucional, expedida por el Congreso de la Unión, en uso de la facultad contenida en la fracción VII del artículo 73 de la Constitución Política de México. (Tesis Aislada Núm. 807109)

Si bien existe la concurrencia de facultades entre los tres niveles de Gobierno, la realidad es que hasta el día de hoy los Estados y los Municipios por una parte, no cuentan con ingresos suficientes para cubrir su presupuesto requiriendo al depender de participaciones federales, y por lo que hace a los Municipios de la autorización de ingresos por el Legislativo Local, y por la otra, existe un sistema de revisión de la Cuenta Pública de los Municipios por parte de la Legislatura de los Estados, por lo cual existe una falta de controles adecuados a nivel local,

en el que se deban transparentar los gastos que se estén realizando y destino de los mismos, para que pueda haber contrapesos que orienten adecuadamente tanto el ingreso como al egreso y, en su caso existan las sanciones adecuadas cuando se dé el desvío de recursos.

Observamos que en la actualidad debido a que se ve la insuficiencia de recursos en los Estados y Municipios, se autoriza en impuestos federales, como Renta e IVA, que estos mismos se establezcan por los Estados, lo que hasta cierto punto puede considerarse una doble tributación, aun cuando lo más delicado es que se multipliquen los impuestos y consecuentemente las obligaciones que deban soportar los contribuyentes. Ejemplo de ello, lo es el actual artículo 43 de la Ley del IVA respecto de impuestos cedulares, así como, el Impuesto sobre Obtención de Premios del artículo 138 de la Ley del ISR, entre otros.

C. La influencia Internacional en el Sistema

a) De Reino Unido, particularmente la *European Economic Community*

La evolución de los Países a lo largo de la historia ha venido transformándose por las actividades que se van desarrollando en los mismos, sea por las personas que han cambiado de lugar de establecimiento hacia lugares que consideran más adecuados para satisfacer sus necesidades, hasta por los bienes y servicios que producen y otorgan a los demás miembros, no solo de una comunidad sino de las distintas comunidades.

El concepto Nación, entendido por un territorio determinado en el que se encuentran asentadas diversas personas que tienen una autoridad que los organiza y dirige para la consecución de sus fines, se ha venido adecuando a las nuevas necesidades.

La Nación es un concepto que aproximadamente tiene unos doscientos años, a través de los cuales se empezaron a formar ciertos países, preponderantemente europeos, que actuaban y gobernaban dentro de los límites de sus fronteras. Los países tenían mayor fortaleza cuando su economía por los bienes y servicios que producían les permitía obtener ingresos importantes para, en aquellos tiempos, extender sus fronteras, en base a la fuerza representada por sus ejércitos.

Sin embargo, poco a poco se han dado cuenta cada uno de los Países, que a medida que el comercio internacional crece es necesario buscar alianzas para que en conjunto, como región,

tengan mayor fortaleza, región entendiéndose por razones económicas. A partir de los años 60, se constituyeron las bases para una unión de países con un fin común, establecer un mercado común en el que personas, bienes, servicios y capital pudieran circular libremente, buscando crear condiciones semejantes para que en comunidad pudieran prosperar y tener cierta estabilidad económica y social.

Uno de los primeros intentos que se han dado en el mundo, fueron los Tratados de Roma, a través de los cuales un grupo de países europeos se reunieron con esta finalidad, prosperidad, unión, solidaridad, igualdad, todo esto con base en una organización común, en cierta forma supranacional que pudiera sentar bases y obligar a los miembros que se adhirieran, a seguir ciertos parámetros desde el punto de vista económico que les permitiera contar con una mayor fuerza y tratar de resolver sus problemas en comunidad.

La Unión Europea que se crea por los Tratados de Roma, es una asociación económica y política, compuesta hasta hoy por veintiocho países europeos, la unión se dio para estrechar una cooperación económica entre ellos.

Esta Comunidad que se creó inicialmente con una finalidad económica, ha evolucionado hacia aspectos políticos, es decir de Gobierno de las comunidades, y en estos se incluyen cuestiones relacionadas con la justicia, la migración, la seguridad, y el medioambiente. La consolidación de la Unión se ha venido dando a través de distintos tratados internacionales, que son Acuerdos a los que se han adherido estos países estableciendo el derecho voluntariamente aceptado en Ley Suprema de la Unión.

Los Tratados de Roma determinaron el surgimiento de la Comunidad Económica Europea y a través de ellos se busca la integración de estos para incluir una cooperación económica en general. El Tratado de Marstrich, tiene como finalidad la creación de una Unión Monetaria Europea y la introducción de aspectos de política migratoria, así como, la forma de defensa y de normas de justicia hacia el interior de los países de la Unión.

Existe el Parlamento Europeo elegido por la población de cada uno de los Países integrantes, y así mismo, existe el Consejo Europeo que está integrando por representantes de cada uno de los países miembros.

El Parlamento es un órgano legislativo que tiene como funciones, entre otras, decidir acuerdos internacionales, aprobar la legislación europea, y debatir la política económica con el Banco Central Europeo. Mientras que el Consejo de la Unión Europea coordina las

políticas de los Estados miembros, adopta la legislación de la Unión Europea y desarrolla política exterior y de seguridad de los Países miembros.

Precisamente por los aspectos económicos, transacciones comerciales, intercambio de bienes, servicios y personas, hay necesidad de establecer cierta regulación, y por supuesto algún tipo de contribuciones.

Si bien la Unión Europea puede proponer ciertas políticas en materia fiscal por cuanto hace a contribuciones, en realidad quienes establecen y cobran las mismas son cada uno de los Estados miembros de la Unión, son ellos quienes deciden los montos y los impuestos que deben soportar sus nacionales. Sin embargo, lo que hace la Unión Europea es supervisar para garantizar que las normas fiscales tiendan a fomentar el crecimiento económico, la creación de empleo, la libre circulación de mercancías, servicios y capitales entre ellos, el que no se favorezca injustificadamente a empresas de un país sobre competidores de otros, y que las contribuciones no discriminen a consumidores, trabajadores o empresas de otros países. En materia de impuesto sobre la renta, se limita a buscar que los Países no discriminen en la aplicación de contribuciones y exista una libre circulación en el mercado, para lo cual se necesita que existan políticas uniformes, en este aspecto tienden sus políticas a evitar la evasión fiscal.

En materia de impuestos indirectos, como el impuesto al valor agregado, tienden a establecer un marco general de normas mínimas que no distorsionen el mercado a través de los impuestos. Se observa que, en promedio, la tasa básica es del 20%, estableciendo tasas menores a algunos bienes y servicios, especialmente alimentos, animales, rentas para casa habitación, transporte público, libros, energía y medicamentos, con tasas menores hasta del 0%.

La Comisión Europea da ciertas recomendaciones a las políticas fiscales nacionales para lograr que sean más justas, eficaces y favorables al crecimiento.

Para evitar la doble tributación y eliminar barreras de tipo fiscal, la mayoría tiene convenios para evitar doble imposición, aun cuando estos convenios no siempre contemplan los impuestos de cada uno de los Estados.

Debido a la naturaleza propia de este sistema, donde existen movimientos transfronterizos de personas y bienes, esto hace necesario que cuenten con políticas que recomienden a sus

miembros que no eludan o evadan el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en cada uno de los países.

La elusión o evasión fiscal se da por múltiples razones, la constante movilidad, la existencia de países con menores cargas impositivas, la existencia de países que no revisan adecuadamente el cumplimiento de obligaciones, la existencia de lagunas jurídicas en los sistemas fiscales de los distintos países, etc. Para evitar esto, las administraciones de los países tienen un intercambio de datos importantes que permiten detectar rápidamente los casos en que alguna de estas situaciones se esté dando. También la Unión Europea busca, por ejemplo, que los impuestos a las sociedades no se impongan injustificadamente solo para atraer capital de las empresas y con ello reducción del pago de contribuciones.

Existe la Corte Internacional de Justicia que tiene competencia para resolver problemas entre Cortes internacionales y Cortes nacionales, por la existencia de violaciones a derechos humanos. Dentro los derechos humanos protegidos incluyen las libertades civiles, políticas, económicas y culturales, y la Corte pretende hacer cumplir estos derechos humanos propuestos y establecidos por las Naciones Unidas, la Organización de Estados Americanos y el Consejo Europeo. Todos estos organismos tienden a la protección de los derechos humanos.

Uno de los derechos humanos de mayor amplitud es el de equidad y no discriminación desde el punto de vista social, cultural o económico, y otro, relativo a la protección a la propiedad en términos generales, así como, un «*fair trail*» o debido proceso; esto pudiendo provocar el acceso a la Corte Internacional por violaciones a estos derechos derivado de un tratamiento injustificado en la aplicación de contribuciones.

i) Criterios interpretativos de los Tribunales

Han sido varios los casos que la Corte Internacional de Derechos Humanos ha resuelto a petición de distintos Estados determinando violaciones de derechos de aquellos que están legítimamente protegidos, como ejemplo se observa, el Caso «*SPORRONG and LÖNNROTH v. SWEDEN*»¹⁴⁷, en donde la Corte resuelve acerca de violación al derecho a la

¹⁴⁷ Caso sobre violación al derecho a la propiedad y al debido proceso legal, en relación a la protección de derechos humanos a través de la Corte Internacional de Derechos Humanos.

propiedad y un debido proceso legal, debido a que se determinó la expropiación de propiedades a largo plazo y la prohibición de la construcción afectando sus propiedades. Se alegó violación al disfrute pacífico de la propiedad y que la expropiación era de largo plazo. La Corte resolvió que la violación se daba debido a que la expropiación no determinó un periodo en el que se ejecutara ésta por lo que no podía haber compensación determinada. Esto igualmente determinó la violación al debido proceso ya a que los tribunales locales no podían revisar la procedencia de la expropiación. La Corte determinó que el Gobierno debía pagar daños y perjuicios causados por estas violaciones.

Caso: «*PM v. The United Kingdom, Application No. 6638/03*»¹⁴⁸. En éste se alegó la violación de los artículos 13 y 14 de la Convención Europea, el primero referente a la violación de libertades pidiendo tener una compensación por las autoridades del país, pese a que la violación se dio por personas actuando en funciones oficiales. Y el segundo, que el derecho a la libertad se garantiza evitando discriminación por razón de raza, sexo, color, idioma, opiniones, origen social o nacional, propiedad, lugar de nacimiento o cualquier otra razón.

El reclamante alegó un tratamiento injustificado debido a que la legislación de *UK* no dio un trato equitativo respecto a casos análogos, en donde solicitó la deducción aplicable para el pago de manutención de personas bajo su cargo. En este caso tuvo a su cargo la manutención de su hija producto de una relación con su pareja con la que nunca se casó. El Gobierno decidió que los gastos de mantenimiento eran improcedentes y por tanto debía pagar un impuesto como consecuencia del rechazo de la reducción, la Corte resolvió que había violación al derecho de no discriminación, y por tanto determinó, que el Estado debía reembolsar el rechazo a la deducción, así como todos los gastos legales y necesarios en que incurrió, incluyendo el *VAT*.

http://web.changenet.sk/aa/files/207e345aa907113543b0857cd6856c71/a52_1982_eu_su_d_case_of_sporrong_and_lonnorth_vs_sweden.pdf> [24-mayo-2017].

¹⁴⁸ Caso sobre discriminación relacionada con impuesto

Existen también Casos resueltos por las Cortes de *UK* en los que se plantea violación a normas de la «*European Economic Community*» (*EEC*), que son resueltos por las propias Cortes locales con base en la legislación supranacional.

El Caso 208/80 promovido por «*RT HON. Lord Bruce of Donington v. Her Majesty's inspector of taxes*»¹⁴⁹.

Los hechos se relacionan con el reclamante que fue elegido miembro del Parlamento Europeo. Con base en las normas parlamentarias establecen prestaciones a ese miembro, como viajes, boletos, reservaciones, gastos de hotel, gastos de viaje, etc. La prestación establecía además que la cantidad que por prestación se le otorgaba, pese a que no fuera utilizada para esos propósitos, quedaría como parte de la prestación al miembro del parlamento.

La autoridad de *UK* determinó, que esas prestaciones eran ingresos que debieran ser reportados y pagar el impuesto correspondiente. La Corte sostuvo que el problema principal a definir era si existe una norma comunitaria que impida a los países miembros establecer contribuciones para una parte de los gastos de viaje y manutención y prestaciones pagadas por fondos comunitarios a miembros del Parlamento Europeo.

La Corte resolvió que las leyes comunitarias prohíben la imposición de un impuesto nacional por las sumas entregadas por el Parlamento Europeo a sus miembros con fondos comunitarios, a menos que se pueda demostrar que los pagos realizados constituyen salario, por tanto, resolviendo la preeminencia de leyes europeas sobre las leyes nacionales.

Un reciente Caso que ha cuestionado algunas políticas de distintos países, en el sentido de valorar la protección del derecho humano de secrecía frente al derecho a la transparencia que debe existir entre los intermediarios e instituciones financieras es el conocido como el «*PANAMA-PAPERS*», que como sabemos, se reveló una serie de actividades por oficiales gubernamentales y otros de evasión fiscal, a través de estos Papeles de Panamá se dio a conocer que en este País, a través de estructuras financieras se redujo o evitó el pago de impuestos por quienes depositaban o hacían actos de comercio a través del citado País.

¹⁴⁹ Caso sobre trato inequitativo y la prevalencia de las leyes de la Comunidad Europea sobre las leyes nacionales. <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/SUM/?uri=CELEX:61980CJ0208>> [24-mayo-2017].

Los expertos internacionales en derechos humanos, a partir de este caso, han reiterado sus llamados a las Naciones para que aseguren la transparencia de todas sus instituciones financieras, ya que la evasión que se detectó, que provocó el evitar el pago de contribuciones, impidió que estos recursos pudieran ser destinados a reducir la inequidad y avanzar en la búsqueda de los derechos económicos de todos los países.

Como antes dijimos, existen casos sobre todo en materia de impuestos indirectos, como el impuesto al valor agregado y los aduaneros que han sido puestos a consideración de esta Corte Europea, y que en algunos casos han resuelto que las contribuciones en determinados países son inequitativas y por tanto ilegales.

b) De México, particularmente en la *Organisation for Economic Cooperation and Development* y el Tratado de Libre Comercio de América del Norte

El mundo globalizado y los distintos Tratados o Acuerdos establecidos por países con el propósito de mejorar su entorno social, político y económico, de alguna forma han orillado a que aquellas economías unidas por alguna razón pretendan establecer parámetros homogéneos para que todos ellos vayan en una misma dirección, para lo cual se han formado instituciones supranacionales con un propósito de recomendaciones, observaciones y en ciertos casos obligaciones para los países que deben adoptar en cada una de sus jurisdicciones. Así pues, al igual que para los europeos con una *EEC* en donde se agrupan ciertos Países de esa región para beneficiarse mutuamente, en 1961 se funda la «*Organisation for Economic Cooperation and Development*» (*OECD*), que agrupa a 35 países, en distintas regiones del mundo, con el propósito de mejorar el bienestar económico y social, para lo cual buscan soluciones a los problemas comunes fijando estándares internacionales en temas de políticas públicas, América latina cuenta con un número de países incorporados a esta Organización, que han adoptado muchas de las políticas propuestas por ella.

Esta Organización toma experiencia de los países miembros a través de expertos, líderes empresariales, universidades y en general representantes de toda la sociedad. A través de estos medios aseguran el conocimiento del lugar y generan sus recomendaciones.

En materia de política fiscal han realizado estudios acerca de los ingresos tributarios, los no tributarios y el gasto público, por lo cual generan recomendaciones en estos aspectos.

En el año 2011 realizaron un estudio económico dirigido a México, analizando las políticas macroeconómicas y estructurales, proponiendo reformas estructurales para aumentar la capacidad económica, proponiendo una reforma fiscal para ampliar la base fiscal y aumentar la eficiencia del gasto, así como reformas en las políticas regulatorias de competencia y educación para mejorar la productividad. Finalmente se propuso una reforma para combatir la informalidad y con ello aumentar la productividad. Muchas de estas propuestas han sido adoptadas en el País aun cuando no se ha visto el producto de las mismas.

En el estudio se reconoce que nuestro País ha realizado esfuerzos para cerrar lagunas tributarias, y ello en gran medida, a través de contribuciones como el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), y posteriormente el Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE). Así mismo, propuso entre otras cosas, depender menos de los ingresos petroleros y combatir la evasión y la elusión, lo que dice se puede realizar a través de la simplificación tributaria.

Las reformas realizadas hasta el 2010 significaron un crecimiento económico constante sobre todo de las exportaciones y del PIB, así mismo, ha observado que la inflación se redujo constantemente hasta niveles de un dígito, en el estudio se reconoce que los bajos ingresos se deben a la reducida base tributaria, indicando que los gastos fiscales, es decir, aquellos necesarios para la recaudación equivalen a cerca del 20% de los ingresos gubernamentales.

Por cuanto hace al costo del gasto fiscal en la recaudación del IVA es muy alto, ello debido a que entre otras cosas se aplican tasa cero a alimentos y medicinas, y se otorga exención para educación y servicios médicos, esto, dicen, hace que se reduzcan los ingresos tributarios en aproximadamente 2% del PIB. Señala que de homologarse una tasa general a todos los productos y de servicios se podría obtener un 30% adicional de ingresos por este impuesto. Dentro de las propuestas que realiza está la de reducir los distintos regímenes tributarios especiales para maquiladoras, transporte, agrícolas, etc.

También el fomentar a que Estados y Municipios puedan recaudar mayores impuestos, como los de la propiedad, impuesto que es muy bajo en ingreso, comparado con diversos países. Este impuesto es más sencillo de imponer por la dificultad de evadir. El problema que se tiene, básicamente, es que la base del valor de la propiedad no está actualizada, además de que la administración y vigilancia del mismo no está eficientemente realizada.

Adicional a lo anterior, dentro de los problemas que identifican son los subsidios que se otorgan en el suministro de energía, gasolina, diesel y gas LP.

Como podemos observar estas «recomendaciones», tienen una cierta parte de obligatoriedad, puesto que el hecho de no realizar o dar seguimiento a estas propuestas provoca que a nivel internacional se restrinja el crédito en tiempos de dificultad, por lo que normalmente las propuestas se han incorporado en cierta forma a la economía del País.

Un problema gravemente detectado y recomendado su modificación o reestructura, es el destino de las exportaciones no petroleras que si bien han aumentado, éstas se han mantenido prácticamente en un 80%, teniendo como principal destino al de los EEUU, esto observado de 1990 hasta el 2010. Por ello, propone aumentar el destino de todas sus exportaciones.

De acuerdo con el estudio, los ingresos fiscales o tributarios son inferiores a los de todos los países miembros de la *OECD* y de algunos otros de América Latina.

Todas estas propuestas se han venido implementado en nuestro País, más aún cuando en 1994 se creó el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN), el que seguramente tendrá reformas importantes en los próximos meses.

Tanto la *OECD* como el TLCAN, son instrumentos que han influido en forma determinante en la estructura fiscal incluyendo los ingresos tributarios y los gastos públicos de nuestro País.

El TLCAN ha buscado liberalizar el comercio entre los tres países miembros, con ello se han homologado aranceles y en algunos casos reducido las tasas de impuestos aplicables a los productos y servicios de cada uno de ellos.

El TLCAN de alguna forma ha contribuido a reducir las exportaciones a los EEUU en 10%, ello debido a que nuestro País ha realizado Acuerdos bilaterales con otros países como Brasil, y pretendiendo la posibilidad de negociar con el mercado común del sur.

El TLCAN, que entró en vigor el 1º de enero de 1994, es un acuerdo de voluntades de tres países que buscan facilitar el tránsito de personas y cosas entre los territorios, eliminando o reduciendo barreras arancelarias, bajo el principio de reciprocidad. Es evidente que lo que se busca en estos tratados internacionales no es esencialmente la aplicación de contribuciones, sino la liberalización del comercio entre los mismos integrantes, pero el principio de reciprocidad implica que en los países miembros se deban de aplicar las mismas reglas, necesariamente provocando ajustes en las contribuciones aplicables a las exportaciones e importaciones de bienes y servicios.

La política fiscal internacional en estos tratados no pretende incluir reglas de tributación,

porque las necesidades económicas de cada Estado son distintas, por cuanto a que sus respectivos presupuestos de egresos son satisfechos por ingresos distintos, no necesariamente por los derivados de los actos de comercio que en estos se regulan. Sin embargo, al haber constante movilidad, se debe buscar homogenizar las fuentes de ingreso, principalmente sobre la renta, de acuerdo al lugar de residencia o a la fuente de ingreso, que como sabemos tienen distinta naturaleza. Es importante precisamente por esta movilidad, que se atienda a evitar la doble o múltiple tributación, lo que normalmente se realiza a través de acuerdos o convenios para evitar la doble tributación, esto provocando un efecto neutral en donde solo se pague un impuesto por las distintas actividades, sea con base en la residencia o en el origen o fuente de su riqueza.

En materia tributaria el TLCAN establece un capítulo de excepciones (número XXI), que explica cuáles actos no serán regulados por el propio TLCAN, encontrando básicamente, excepciones en materia seguridad nacional (artículo 2102) y excepciones en materia de tributación (artículo 2103).

Claramente se establece que las disposiciones del Tratado no tienden a regular medidas tributarias, además de que los derechos y obligaciones de las partes que se deriven de algún convenio tributario no podrá ser modificado por el TLCAN, señalando expresamente que en esta materia aun existiendo incompatibilidad de medidas, prevalecen los convenios sobre el Tratado. Es decir, los acuerdos de doble tributación o de intercambio de información fiscal prevalecen sobre lo dispuesto en las diversas reglas del TLCAN.

Sin embargo, pese a las excepciones precisadas, existen algunas consideraciones que necesariamente influyen sobre la forma de aplicar contribuciones.

Si bien en el artículo 2103 se establecen excepciones, señalando que no habrá medidas tributarias en relación con lo regulado por el Tratado, también existen algunas salvedades que si bien están dentro de las excepciones, deben de interpretarse en el sentido de que existe influencia del Tratado en materia tributaria.

Lo anterior debido a la existencia del concepto de «trato nacional»¹⁵⁰ y de «Nación más

¹⁵⁰ TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE, TOMO I, Distrito Federal, Miguel Ángel Porrúa, 1998, segunda edición, p. 17. «Artículo 301. Trato Nacional. 1. Cada una de las Partes otorgará trato nacional a los bienes de otra Parte, de conformidad con el Artículo III del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), incluidas sus notas interpretativas. Para tal efecto, el Artículo III del GATT y sus notas interpretativas, o

favorecida»¹⁵¹, significando que todo extranjero, persona física o moral, en alguno de los otros países gozará de un trato nacional en términos del concepto de «Nación más favorecida», esto es, ningún extranjero en otro país puede obtener un trato diferente incluyendo en materia de tributación, lo cual incluye tasas, estímulos, deducciones, etc.

Establece entre otras disposiciones que, el comercio transfronterizo de servicios, la inversión y los servicios financieros deberán tener un trato «nacional» y un trato de «Nación más favorecida», dentro de ello destacando que se aplicaran a medidas tributarias sobre la renta, ganancias de capital o capital gravable de las empresas y a los impuestos listados en el párrafo primero del anexo 2103.4 referentes a la adquisición o al consumo de servicios específicos, así como, en cuanto servicios financieros, a los impuestos sobre patrimonio, sucesiones, donaciones e impuestos señalados en el párrafo primero del anexo 2103.4 relativo al impuesto al activo.

Esto significa que los extranjeros residentes en un país deben tener un trato nacional, mientras los residentes en otros países, es decir, extranjeros, tienen la posibilidad de que el gravamen se cause en su país de origen.

Ahora bien, en materia tributaria, la influencia internacional se redondea a través de los convenios para evitar la doble tributación y los acuerdos de intercambio de información fiscal.

En nuestro País por la concurrencia de facultades entre Federación, Estados y Municipios, puede darse la doble tributación, que no está prohibida, y así lo han señalado nuestros Tribunales. Sin embargo, a nivel internacional la doble imposición resultaría del gravar el mismo objeto, a la misma persona física y moral, por distintos Gobiernos, lo que en la especie sucede cuando un residente de un país obtiene ingresos de fuente ubicada en otro país lo que

cualquier disposición equivalente de un acuerdo sucesor del que todas las Partes sean parte, se incorporan a este Tratado y son parte integrante del mismo».

¹⁵¹ *Idem.* p. 388. «Artículo 1103. Trato de Nación más favorecida. 1. Cada una de las Partes otorgará a los inversionistas de otra Parte trato no menos favorable que el que otorgue, en circunstancias similares, a los inversionistas de cualquier otra Parte o de un país que no sea Parte, en lo referente al establecimiento, adquisición, expansión, administración, conducción, operación, venta u otra disposición de inversiones. 2. Cada una de las Partes otorgará a las inversiones de inversionistas de otra Parte un trato no menos favorable que el que otorgue, en circunstancias similares, a las inversiones de inversionistas de cualquier otra Parte o de un país que no sea Parte, en lo referente al establecimiento, adquisición, expansión, administración, conducción, operación, venta u otra disposición de inversiones».

necesariamente implicaría que dos Naciones gravaran el mismo objeto, el ingreso en un país y la recepción del ingreso por el residente en el otro país. Para evitar que esto suceda lo que se ha establecido a nivel internacional son los convenios para evitar que dos Naciones graven el mismo objeto, y esto se ha realizado en nuestro País quien destaca por los cuarenta y dos Convenios de esta naturaleza, quince Acuerdos adicionales para intercambio de información, y quince Acuerdos de intercambio de información fiscal. Estos acuerdos normalmente se establecen sobre impuesto sobre la renta y las ganancias de capital.

EEUU, Canadá y México tienen este tipo de convenios, abarcando el Impuesto sobre la Renta (ISR), el de productos del trabajo, así como el Impuesto al Activo (ya derogado). La forma utilizada en los acuerdos es el de acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero en el país de residencia, y solo en el caso de que este último tenga una tasa mayor, entonces pagar la diferencia.

Existen además acuerdos de intercambio de información fiscal entre estos países, para evitar la evasión y la defraudación de esta naturaleza.

Este tipo de convenios y el Tratado desde luego que han influido en la forma en que se ha desarrollado la política fiscal en nuestro País, puesto que han orientado la forma en que deben aplicarse diversas contribuciones, particularmente en importaciones y exportaciones de productos y servicios.

i) Criterios interpretativos de los Tribunales

Algunos ejemplos de la influencia de tratados internacionales en México, son los siguientes:

TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE. REGLAS PARA LA INTERPRETACIÓN DE SUS DISPOSICIONES CONFORME A LA CONVENCIÓN DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS, CON RELACIÓN AL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DEL ORIGEN DEL BIEN.¹⁵² En un aspecto general, el Tratado de Libre Comercio de América del Norte es un acuerdo multilateral cuyo objeto es constituir un área de libre

¹⁵² Tesis de Jurisprudencia, Registro Núm. 2013796, Décima Época, Plenos de Circuito, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 40, marzo de 2017, Tomo III, Materia Administrativa, Tesis: PC.IA. J/102 A (10a.), p. 2018.

comercio que facilite el flujo e intercambio de bienes, productos, mercancías y servicios transfronterizos entre los Estados Partes para disminuir las asimetrías existentes entre las economías de esa región de manera equitativa, razonable y justa, así como mediante la creación de condiciones que aseguren el acceso recíproco a sus mercados en condiciones de igualdad y competitividad a través de la supresión gradual de barreras y restricciones arancelarias al comercio exterior que faciliten el flujo de las importaciones y exportaciones en dicha zona. En ese sentido, para establecer el alcance de sus disposiciones a la luz de las reglas de interpretación de los tratados internacionales contenidas en los numerales 31 a 33 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, debe partirse del principio de buena fe en el análisis de los términos empleados conforme a su sentido corriente y el contexto de la norma respectiva, así como tomarse en cuenta el objeto o finalidad del procedimiento de verificación, consistente en constatar que los bienes importados a los cuales se les ha dado o se solicita se les dé un trato preferencial, tienen la cualidad de producto originario de alguno de los Estados Parte, de modo que bajo el principio aludido, la sola interpretación literal o sentido corriente del término "cuestionario" deja de lado que se trata de una norma de carácter instrumental que crea un procedimiento de verificación y el cuestionario, en sí mismo, es ese procedimiento. La interpretación literal no debe llegar al extremo de desconocer el contexto del precepto, sino su armonía con su objeto y fin para determinar su efecto útil y funcional, lo que implica atender a que la norma forma parte de un sistema que tiene una materia general, y los motivos e intención que tuvieron las Partes al celebrar el tratado. Por tanto, si solamente se atiende al sentido literal del término "cuestionario", correspondiente a un documento que contiene la formulación de preguntas, esa interpretación es insuficiente para alcanzar el objeto y fin de la norma en análisis, que es crear un procedimiento de verificación, sinónimo de comprobación de que un bien tiene la calidad de originario; porque las respuestas, en sí mismas, colocan a la autoridad en una situación parecida a la que tiene ante el certificado de origen, o sea una declaración unilateral de autocertificación. (PC.I.A. J/102 A (10a.))

*TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE. EL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DEL ORIGEN DE LOS BIENES IMPORTADOS Y LA OBLIGACIÓN DE MANTENER EL SIGILO DE LA INFORMACIÓN COMERCIAL CONFIDENCIAL, PREVISTOS EN SUS ARTÍCULOS 506 Y 507, NO VIOLAN LA GARANTÍA DE AUDIENCIA DEL IMPORTADOR.*¹⁵³ *El procedimiento de verificación del origen de los bienes importados regulado en el artículo 506 del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, al dar intervención al importador sólo en el caso en que se dicte resolución que determine la invalidez del certificado de origen de los bienes con base en el cual se realizó la importación a la tasa arancelaria privilegiada y hasta el momento en que esta resolución se emita, así como la obligación de mantener el sigilo de la información comercial confidencial obtenida en tal procedimiento, consignada en el diverso numeral 507 del propio tratado, no violan la garantía de audiencia del importador, en virtud de que éste es ajeno al procedimiento de verificación que se dirige al productor o al exportador de los bienes, por ser este último quien expide el certificado de origen y, por tanto, quien se responsabiliza por el mismo, y sólo en el caso de que se determine la mencionada invalidez surge una afectación a los intereses del importador, al poderse derivar de tal determinación el fincamiento de un crédito fiscal a su cargo por las diferencias del impuesto de importación, razón por la cual se prevé en esta hipótesis la notificación al importador de dicha determinación en debido respeto a su garantía de audiencia, sin que la obligación de mantener la confidencialidad que se consigna para protección de los intereses comerciales del productor o exportador afecte a sus defensas, al no ser al importador a quien corresponde defender la validez del certificado de origen, ni atacar los posibles vicios en que incurra la autoridad aduanera en tal procedimiento que le es ajeno. Lo anterior no significa indefensión para el importador, pues el tratado en sus artículos 506, párrafo 12 y 509, le otorga la*

¹⁵³ Tesis Aislada, Registro Núm. 190627, Novena Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, diciembre de 2000, Materias Constitucional y Administrativa, Tesis 2a. CLXXVIII/2000, p. 450.

posibilidad de obtener, previamente a la importación, una resolución anticipada que garantice el que si con posterioridad el certificado de origen es determinado como inválido, dicha determinación no le sea aplicada. (2a. CLXXVIII/2000)

D. Impuesto a las Personas

a) Formas de imposición, Actos que gravan

i) En Reino Unido

El sistema de impuesto sobre la renta en *UK* difiere en gran medida de muchos otros sistemas, ya que éste es uno de los llamados impuestos cedulares, en donde se agrupan ingresos dando ciertas reglas por cuanto a su tipo, a las deducciones aplicables, y a las tasas de impuestos en el momento en que los mismos se pagan. Hay diferencias fundamentales entre cada uno de ellos, así, las cédulas van de la letra A a la letra F, de la siguiente manera:

Cédula A.- Comprende los ingresos obtenidos por renta de inmuebles, sean casa habitación o tierra. El impuesto se causa en forma anual, aunque no necesariamente coincide con el año calendario, por lo que los ingresos pueden obtenerse en un año natural y pagarse en un año fiscal diferente de acuerdo a la forma en que los mismos son determinados, como por ejemplo a través de contratos.

Los ingresos obtenidos son deducidos por los gastos normalmente relacionados con la obtención de dicho ingreso.

Conviene señalar que en el caso de renta de inmuebles o tierras fuera de *UK*, los ingresos obtenidos no caen dentro de esta cédula sino de la diversa «D-V».

Cédula B.- Ésta fue aplicable a tierras de donde se obtenía maderas, pero, se consideró que ésta debía desaparecer y quedar dentro de la Cédula «A» antes informada.

Cédula C.- Se refería exclusivamente de los intereses provenientes de inversión en instituciones financieras, sin embargo, nuevamente en un propósito de simplificación se decidió eliminar esta cédula e incorporarla a la Cédula «D-III».

Cédula D.- Regula las ganancias o utilidades de las personas físicas. Esta cédula tiene distintos casos o tipos de acuerdo a la forma en que son obtenidos dichos ingresos. Podemos señalar que esta cédula es la que contempla los casos más frecuentes de ingresos en el país.

El caso (D-I) establece el impuesto sobre ganancias y utilidades derivadas de actos de comercio.

El caso (D-II) grava las ganancias o utilidades derivadas de la actividad profesional, vocacional o en general por actividades relacionadas con la profesión u oficio.

El caso (D-III) grava los intereses, las anualidades o pagos que se obtienen en forma anual, los descuentos que se pueden otorgar a los contribuyentes y los dividendos obtenidos por las personas.

El caso (D-IV) grava los ingresos o utilidades obtenidos por residentes de inversiones fuera de *UK* no necesariamente contribuyentes.

El caso (D-V) grava los ingresos o ganancias de posesiones de residentes fuera de *UK*.

El caso (D-VI) grava los ingresos o utilidades que no caigan, como cualquiera, dentro del alguno de los otros casos.

Cédula E.- grava los ingresos por empleo o trabajo personal subordinado, en este caso el impuesto se obtiene bajo el principio de pago cuando se obtiene el ingreso.

Cédula F.- grava los ingresos distribuidos por empresas residentes en *UK*, gravando en el año que se distribuyen.

Todos estos distintos ingresos se aplican en base a la territorialidad en donde surgen, existiendo diferencias en los casos D-IV y D-V puesto que se grava en el lugar donde se obtienen.

Conviene hacer notar que a los residentes, no necesariamente contribuyentes del país, se les aplica un impuesto por los ingresos obtenidos en *UK*, especialmente, por actos de comercio, intereses o dividendos.

El sistema cedular se diferencia del sistema global, en que se concentran todo tipo de ingresos, básicamente en el sentido de que si un ingreso surge y no cae dentro de alguna de las cédulas no sea gravado. Si un ingreso va dentro de alguna de las cédulas deberá ser

regulado por las reglas de esa y de ninguna otra cédula. Es obligación identificar correctamente el ingreso de acuerdo a la cédula en que éste cae, una vez hecho esto es obligatorio el aplicar las reglas de esa cédula, no podrían cambiarse las reglas una vez determinada.

Para que exista el impuesto, en todos los casos debe de existir una fuente del ingreso y su consecuente regla para pago, si el ingreso es obtenido en un ejercicio fiscal y en el siguiente desaparece la cédula o no cae dentro de la cédula, no podría estar gravada.

TASAS ACTUALES. La tasa de impuesto sobre la renta a las personas recauda aproximadamente el 30% del total de los ingresos del Estado, seguido en un 20% por las tasas aplicables a la seguridad social, la tasa aplicable al impuesto sobre ingresos se puede estimar que es realmente progresivo, a mayor ingreso mayor pago, sin embargo, es importante saber que incluso aquellos ingresos que tienen la mayor tasa de impuesto guardan una progresividad en proporción a cada uno de los ingresos; esto es, aun teniendo un ingreso anual de £200,000, la tasa se divide aplicando la «*basic rate*» a ingresos que ascienden hasta, aproximadamente, £32,000.00, a estos ingresos se les aplica una tasa del 0%.

La siguiente porción de ingresos que exceda de £32,001.00 y llegue a £150,000.00 se les aplica un 20%, los ingresos que exceden de £150,000.00 se les aplica una tasa de 45%, es decir que un ingreso de £200,000.00, tendría una tasa del 0% por los primeros £32,000.00; por £118,000.00 tendría una tasa aplicable del 20%, y por las restantes £50,000.00 una tasa al 45%, a diferencia de otros países en donde por el hecho de llegar a las £200,000.00 a su equivalente se aplicaría una tasa del 35% por el total. La misma forma que se aplica para el «*income tax*» se da para dividendos, para ahorros o para cualquier otro ingreso en donde hay un «*apportion*».

El sistema de tasas por los distintos tipos de ingreso provoca un efecto diverso al que conocemos en nuestro País, el «*APPORTION*», que es la acumulación de las distintas tasas aplicables por los distintos segmentos y tipos de ingreso, determina la TASA EFECTIVA del mismo.

Es decir, debido a que la forma de calcular el impuesto efectivo se da segmentando el ingreso total en los distintos «niveles» o «bandas» por las que se aplica determinada tasa, al final no todo el ingreso está gravado con la tasa mayor, sino solo aquel que excede el

segmento que corresponde a la tasa mayor, mientras que los otros se gravan de acuerdo a al *nivel o banda* que corresponda a esa tasa del impuesto.

Si bien existen múltiples actos gravados por el impuesto sobre la renta, no todos tienen la misma tasa, el ingreso por actividad profesional, por ejemplo, está gravado a tasas distintas que aquellos ingresos que derivan de intereses y dividendos que, si bien están gravados por el mismo impuesto sobre la renta, la tasa difiere.

Esto en cierta forma reconoce las distintas dificultades para generar el ingreso, en donde por una parte, se reconoce que habrá ingresos que sea relativamente sencilla su obtención, como dividendos e intereses, sobre los cuales no aplica una tasa mayor al que tiene el ingreso derivado del trabajo. Podría parecer, sin embargo, que se grava a mayores tasas aquellos ingresos con mayor dificultad de obtención, no obstante, también es cierto que se reconoce que el impuesto que obtiene el Estado debe ser menor en aquella en que pareciera menor el esfuerzo que la propia administración tiene. Empero, al final se está reconociendo que, por ejemplo, esos intereses y dividendos previamente fueron gravados, porque necesariamente se generó por trabajo y esfuerzo de las personas.

ii) En México

Encontramos antecedentes de la obligación de contribuir en «LOS SENTIMIENTOS DE LA NACIÓN», de Don José María Morelos y Pavón, de 1813¹⁵⁴. Que dispone, entre otras cosas, «quitar la infinidad de tributos, pechos e imposiciones que nos agobian...»¹⁵⁵, evidentemente refiriéndose a pagos que se exigían a los ciudadanos relacionados para sostener al Gobierno, siendo precisamente una de las motivaciones de la Independencia mexicana este «agobio» que sentían los ciudadanos de la época. Habrá que leer con cuidado la disposición para observar que un tema de gran importancia en cualquier país es precisamente, el de las contribuciones.

Posteriormente, en el artículo 41 de la Constitución de Apatzingán¹⁵⁶ de 1814, encontramos como obligación de los ciudadanos, la de contribuir a los gastos públicos,

¹⁵⁴ CONGRESO DE LA UNIÓN, Cámara de Diputados, *Derechos del Pueblo Mexicano*, Distrito Federal, Porrúa, 1985, Tomo II, tercera edición, p. 111.

¹⁵⁵ *Idem.*

¹⁵⁶ *Idem.* p.146

refiriéndose adelante, así lo entendemos, como un sacrificio voluntario de los bienes y de la vida, cuando sus necesidades lo exijan.

Es decir, continuando con las mismas ideas de Los Sentimientos de la Nación, sabiendo que existe necesidad de sostener el Gobierno, quien deberá destinar la contribución a los gastos públicos, y ello representando un «sacrificio voluntario» de los bienes, contrario a la exigencia inevitable de los mismos, puesto que en ambos documentos, Los Sentimientos de la Nación, y la Constitución de Apatzingán¹⁵⁷ de 1814, serán los ciudadanos, quienes tendrán la obligación de contribuir, por ello a los ciudadanos se les reconocía que para cumplir con esa obligación debían contar con un verdadero patriotismo. Entendemos igualmente que esta concepción del patriotismo ha disminuido, y prácticamente hoy estamos en presencia de un individualismo, contraponiéndose a un sentimiento colectivo y social del patriotismo.

En la Constitución de 1957, el artículo 31, fracción II, se introduce por primera ocasión el que se debe contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa de que dispongan las leyes. Es decir, el concepto de Los Sentimientos de la Nación de *tributos opresores y que agobian*, pasando por el sacrificio voluntario del bien, del patriotismo, ahora parece traducirse en la *proporcionalidad y equidad que dispongan las leyes*.

Seguimos teniendo la misma disposición, aunque en ubicación distinta, fracción IV, prácticamente con el mismo texto. Es probable que la interpretación que se dio en la Suprema Corte pudiera haber surgido por el hecho de que se pensara que las leyes deben considerar en las mismas la proporcionalidad y equidad, siendo esta obligación de los legisladores. Pero con independencia de que afortunadamente esa primera interpretación de la Corte fue equivocada, lo cierto es que, las leyes no contienen definición de proporcionalidad y equidad.

En cuanto a la proporcionalidad y equidad y la legalidad de las contribuciones, como ya se dijo se siguió la tesis Vallarta, en la cual se propuso por la Corte el criterio que imperó y que decía¹⁵⁸:

IMPUESTOS. La proporción y equidad de los impuestos debe fijarla el Poder Legislativo, al que corresponde, para la expedición de leyes de ingresos, tomar

¹⁵⁷ *Idem.*

¹⁵⁸ Tesis Aislada, Núm. 817501, Quinta Época, Segunda Sala, Informes, 1937, Materia Administrativa, p. 56.

en consideración las circunstancias propias de los bienes o producto de la agricultura y del comercio y las de los productores sobre la base de la estadística, que es el fundamento cierto y sólido en la legislación fiscal. (Tesis Aislada Núm. 817501)

Posteriormente comienza una nueva tendencia en donde la Corte asume que es posible que puedan analizar cuestiones de proporcionalidad y equidad planteadas sobre impuestos, y señala: ¹⁵⁹

IMPUESTOS. FACULTAD DEL PODER JUDICIAL FEDERAL PARA JUZGAR SOBRE SU PROPORCIONALIDAD O EQUIDAD. El Poder Judicial Federal está capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando a los ojos de dicho Poder Judicial aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso, o que el Poder Legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales. Esta tesis se funda en que la facultad del Poder Judicial proviene de la obligación que tiene la Suprema Corte de examinar la queja, cuando se ha reclamado como violación de garantías la falta de proporción o de equidad en un impuesto; y si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece esos requisitos de proporcionalidad y equidad en el impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de aquel derecho es una violación de esa garantía, consignada en los artículos 14 y 16, porque no solo se deja sin exacta aplicación el precepto de alguna ley secundaria, sino que se menosprecia el 31 del Pacto Federal, y por lo mismo, la violación de ese texto no puede constituir una orden motivada y fundada, en perjuicio de alguno de los asociados.(Tesis Aislada Núm. 814833)

Adicionalmente indica cuales son los requisitos que se debe cumplir por el legislador, en

¹⁵⁹ Tesis Aislada, Núm. 814833, Quinta Época, Segunda Sala, Informe 1940, Materia Administrativa, p. 35.

cuyo defecto la Corte puede analizar, señalando¹⁶⁰:

IMPUESTOS, DESTINO DE LOS, EN RELACION 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 profesional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si faltan todos o uno de esos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario (sic) 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 aislada Núm. 808576)

Posteriormente, en una especie de recopilación de los distintos criterios emitidos por la Corte, y remontándose al siglo XIX, comienza a abordar lo que a juicio de los principios constitucionales en México se derivan en cuanto a la proporcionalidad de los impuestos, refiriéndose:¹⁶¹

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA. El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquél obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegará a satisfacerse, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es, la ley, fijar esa proporción. Es de trascendencia conocer, para poder apreciar cuándo un impuesto es proporcional, cuáles son los antecedentes de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República. La Asamblea Constituyente de Francia, en su nombrada declaración del año de 1979,

¹⁶⁰ Tesis aislada, Núm. 808576, Quinta Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación, Tomo LXIX, Materia Administrativa, p. 398.

¹⁶¹ Jurisprudencia, Núm. 388036, Séptima Época, Sala Auxiliar, Informe 1969, Materias Administrativa y Constitucional, p. 45.

consideró que "para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades (artículo 13). Esta Teoría constitucional acerca del impuesto está apoyada en el principio de que todos deben contribuir a los gastos públicos, pero, al mismo tiempo, en el supuesto de que la aportación es "en atención a sus facultades" es decir, a lo que modernamente la doctrina tributaria registra como la capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal. Se desconoció, así, por vez primera, en un texto constitucional, que el impuesto sea un "sacrificio", tal como sostuvo la Teoría económica del siglo XVII y de gran parte del siglo XVIII. La Constitución de Cádiz de 19 de marzo de 1812, recio y directo antecedente, en unión de la Constitución de los EEUU del 17 de septiembre de 1787. De las diversas Constituciones que se ha dado México, a partir del año de 1814, estableció, en su artículo 8o, que "todo español está obligado sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado, y en sus artículos 339 y 340 estatuyó que las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades y serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos. Estas ideas de la Constitución de Cádiz, que en parte están tomadas del artículo 13 de la declaración de Francia, son el antecedente más directo del artículo 31 de las Constituciones de México de 1857 y de 1917, y su sistematización, en una doctrina del impuesto lleva a estas conclusiones: 1) Todos los habitantes de un Estado están obligados a pagar impuestos. 2) Los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo, o a sus facultades y; 3) Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del Estado, y si éstos son mayores, mayores tendrán que ser también esas contribuciones. La antes mencionada Constitución de Apatzingán regula (artículos 36 y 41) todo lo relativo a la situación constitucional del impuesto en México, cuando decreta que "las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad", por lo que "es obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos". Es evidente, esta postura constitucional abandona la vieja

Teoría de que el impuesto sea un "sacrificio" que deben satisfacer todos por igual. La primera de las Siete Leyes Constitucionales de 1836, arguye en su artículo 3o., fracción II, que "es obligación del mexicano cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan", principio constitucional que ha de repetirse en el artículo 14 de las Bases de la Organización Política de la República Mexicana, del 12 de junio de 1843, y en el artículo 4o del Estatuto Orgánico Provisional expedido por don Ignacio Comonfort, el 15 de mayo de 1856. Desde hace más de siglo y medio, concretamente, a partir de la aplicación de la Constitución de Cádiz y de la Constitución Mexicana de 1857, es presupuesto constitucional del derecho tributario en México que el impuesto reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad. El proyecto de la Constitución de la comisión integrada por Ponciano Arriaga, Mariano Yáñez y León Guzmán, sometió a la consideración del Congreso Constituyente de 1856-1857, estableció en su artículo 36 que "Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El 26 de agosto de 1856 se aprobó por unanimidad de 79 votos y con la única modificación surgida por el diputado Constituyente Espiridión Moreno, a fin de sustituir la expresión "justos intereses de la patria" por la de "intereses de la patria". El artículo 36 del proyecto de Constitución, que la comisión de estilo dispuso en dos fracciones y quedó, definitivamente, como artículo 31 de la Constitución de 1857. Este mismo artículo 31 fue reformado, años después mediante decreto del 10 de junio de 1898, y al adicionársele con una fracción más, pasó a ser su antigua fracción II la tercera, para resultar concebido como sigue: "Artículo 31. Es obligación de todo mexicano: I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria. II. Prestar sus Servicios en el Ejército o Guardia nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas. III. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El

proyecto de Constitución presentado por don Venustiano Carranza, al Congreso Constituyente de 1916-1917, conservó en sus propios términos la fracción III del artículo 31 de la Constitución de 1857, al incluirla como la fracción IV del mismo artículo 31 y discurrir que es obligación del mexicano contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. La comisión integrada por los diputados Constituyentes Francisco J. Mújica, Alberto Román, Luis G. Monzón, Enrique Recio y Enrique Colunga, no introdujo ninguna modificación a las fracciones III y IV del artículo 31 del proyecto, aunque sí a las dos primeras, y el Congreso Constituyente aprobó en su sesión del 19 de enero de 1917, por 139 votos, esa cláusula constitucional que se ciñó en todo, incluso en su expresión literal, a lo dispuesto por el antiguo artículo 31 de la Constitución de 1857, y cuya trayectoria respeta el principio de que la justicia impositiva en México está fundamentada en la proporcionalidad y equidad del impuesto. Esta proporcionalidad exigida para el impuesto por la fracción IV del vigente artículo 31 de la Constitución de 1917, está concorde con sus antecedentes constitucionales ya examinados y con la doctrina económico-política en que se inspiró la declaración francesa de 1789 (artículo 13) y la Constitución de Cádiz de 1812 (artículos 8o, 339 y 340), y su verdadero sentido está directamente vinculado a la capacidad contributiva del deudor fiscal y a los tributos requeridos para cubrir los gastos públicos de la Federación Mexicana, pues el impuesto debe ser "en atención a sus facultades" (posibilidades), como propuso dicha declaración, o "en proporción a los gastos decretados y a los haberes o facultades" del obligado, como quiso e instituyó la misma Constitución de Cádiz. Estos principios constitucionales del impuesto en Francia y en México han tenido tal proyección para la Teoría de la Constitución, que Italia los procura en su vigente Ley Fundamental del 31 de diciembre de 1947, cuando en su artículo 53 afirma que "todos son llamados a concurrir a los gastos públicos, en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en criterios de progresividad". Estos "criterios de progresividad" son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV

del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva es en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación, de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción.
(Jurisprudencia Núm. 388036)

En el Congreso Constituyente de 1916, al discutirse en la Comisión correspondiente acerca de las contribuciones se indicó, que esta disposición es un derecho de los mexicanos que no pueden ser obligados a pagar contribuciones sino ha sido decretado por el Ayuntamiento, Legislatura o Congreso General. A lo que se dijo que este derecho quedaba incluido en las palabras «de la manera proporcional o equitativa que dispongan las leyes». Véase que se considera un derecho, que debe estar establecido en las leyes, pero no hacen referencia alguna a la proporcionalidad y equidad de las contribuciones.

Encontramos, que el Estado tiene algunas obligaciones que asumir y justificar por el hecho de recibir cada una de las contribuciones que le son asignadas. A nivel federal encontramos que la disposición regula la obtención de ingresos, la determinación del presupuesto y la justificación del gasto público.

Retomando el tema, para que haya gasto en las necesidades imperantes de la población debe haber ingreso, no se puede tener un presupuesto cuando no existe la determinación de cuáles son los ingresos que se obtendrán, y de ahí la justificación de los montos que se asignen.

El presupuesto, como su nombre lo indica, es un estado de necesidades que se han de sufragar durante un ejercicio fiscal, lo que necesariamente se tendrá que estimar, aun cuando éste podrá variar en el tiempo por diversas circunstancias, como pudieran ser: (i) el que no se tengan suficientes ingresos, (ii) el que existan Gastos mayores a los presupuestados, los que deberán tener una justificación, y (iii) gastos extraordinarios por alguna eventualidad que se dé durante ese año, como pudieran ser gastos para atender a la población, a un territorio determinado, por alguna catástrofe, o por contingencias derivadas de la naturaleza, ya sean

derivadas del entorno nacional o del entorno internacional en el que estamos más que nunca relacionados, y que desde luego será necesaria su atención pronta y expedita.

Debe existir una correlación entre la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos, ya que en su mayoría son con los ingresos por contribuciones con lo que se cubre el presupuesto, pudiendo hablar de un presupuesto de egresos base cero, o bien, un presupuesto deficitario que se compensa con los otros ingresos, o un superavitario que es lo que todo Estado aspira a tener, es decir, que haya remanente de ingresos para cubrir los gastos públicos.

En materia de contribuciones, la Federación cuenta con todas aquellas relacionadas con el comercio o actividades comerciales, con las derivadas de los bienes propios de la Federación, como petróleo, minas, espacio aéreo, y aquellas reservadas expresamente en el párrafo cuarto del artículo 27 de la Constitución.

Observamos, asimismo, como propios de la Federación, a los gravámenes sobre mercancías que se importen o exporten, o la circulación de las mismas en Territorio Nacional, según lo dispone el artículo 131 constitucional.

El marco constitucional de nuestro sistema tributario debe entonces contemplar los derechos y obligaciones recíprocos, definirlos, y si eso no fuera posible, razonarlos para que el sistema, las obligaciones y los derechos puedan justificarse plenamente. Pues, todo el sistema tributario conlleva obligaciones y derechos recíprocos, que de no cumplirse harían que la actuación de cualquiera de los entes que intervienen esté apartada de dicho marco constitucional.

Podemos coincidir en que las obligaciones del ente público tienen que estar orientadas a justificar la necesidad de contribuciones, por una parte, que éstas sean destinadas al gasto público, pero en contra partida quienes aportan deben contar con seguridad jurídica, comenzando por la existencia de una ley que contenga la contribución y las características de la misma, y por la otra, el que las contribuciones sean determinadas en forma proporcional y equitativa. En la medida que esto se cumpla, podríamos hablar de que la contribución es justa.

Así, en forma unificada y con un nombre propio del equivalente al Impuesto sobre la Renta, en el año de 1921 se creó por Decreto la llamada Ley del Centenario. Esta Ley tuvo como propósito el gravar ingresos o ganancias particulares, ubicando dichos ingresos de acuerdo a cuatro Cédulas o Capítulos, una de comercio e industria, otra para los

profesionistas, uno más para los asalariados, y otra por las ganancias derivadas de inversión, intereses, dividendos, etc.

Esta Ley curiosamente tuvo una vigencia muy corta de aproximadamente dos años, pero que permitió al Estado obtener ingresos para sufragar sus gastos.

Los ingresos se dividieron de acuerdo a los montos, estableciéndose tasas progresivas a mayor ingreso o ganancia, siendo la más elevada la del 4%, tasa que se aplicó sobre los ingresos o ganancias brutas, que como sabemos no determina necesariamente la capacidad contributiva.

En febrero de 1924 se publica una Ley para recaudar impuestos derivados de ingresos por salarios, honorarios de personas físicas, y utilidades de empresas. Con esta legislación se inicia un sistema conocido como cédular, en donde los ingresos se agrupan de acuerdo al modo en que fueron obtenidos, aplicando reglas especiales para cada uno por cuanto a gastos, costos, época y tasa del impuesto.

Una de las ventajas del sistema cédular, es que se pueden reconocer las dificultades para la obtención del ingreso, sean físicas o materiales, lo que a su vez permitía gravar con menor o mayor intensidad las distintas actividades que lo generaran.

Dos características adicionales que desde entonces se establecen, son la obligación de las personas de acumular todos sus ingresos, aún si se obtenían de distintas fuentes. Además, se estableció como obligación, el que los patrones retuvieran el impuesto y lo enteraran, desde entonces siendo responsables solidarios con sus empleados. La tasa de impuesto seguía siendo progresiva, sin embargo, se redujo ya que la tasa máxima era del 2%.

Por cuanto hace al impuesto a las empresas, éste se determinó con base a utilidades, sin importar el tipo de negocio o empresa u objeto de las sociedades. Es decir, cualquier empresa, de la construcción, de comercio, de minería, o librerías, no había diferencia, ya que la tasa progresiva que en estos casos iba del 2% al 4% gravaba a todos por igual.

Se empezó a formar el sistema y características que actualmente se tiene, por cuanto a que se determinaron las deducciones que podían realizar las empresas, se estableció el término de la prescripción de cinco años para el cobro de los impuestos, se determinó la obligación de realizar pagos provisionales trimestrales, y la obligación en enero de cada de presentar la declaración definitiva. Por cierto, el pago de los impuestos correspondientes se realizaba a través de estampillas que se agregaban o adherían a la declaración correspondiente.

Existieron algunas otras leyes, la primera de ellas con nombre de impuesto sobre la renta siendo de marzo de 1925. En ésta se siguió el sistema cédular como en todas las demás, estableciendo deducciones en cada una de las cédulas.

En diciembre de 1941 se reforma la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) que señaló, que la original de 1925 había sufrido algunos cambios y adaptaciones, que hacían necesaria una revisión a la misma para saber si era adecuada a dichos tiempos.

Los ingresos Estatales disminuyeron en forma importante, puesto que las operaciones de comercio y los flujos de ingreso se destinaban a otro tipo de productos y servicios no necesariamente los existentes en el País, ello derivado de muchos factores que para ese momento se habían dado en el País, uno de ellos fue la expropiación petrolera que, con independencia de las razones por la que se dio, provocó la disminución de los ingresos públicos; el otro, el inicio de la Segunda Guerra Mundial en la que, si bien nuestro País no estuvo mayormente involucrado, sí quedó implicado.

Así, con la nueva Ley de 1941 se implementaron cuatro Cédulas:

- Para los ingresos de Cédula Uno, comercio industria y agricultura en general, estableciendo una tasa progresiva desde el 3.3% hasta el 20%.
- Por cuanto a la Cédula Dos, intereses, premios, etc. del 6% fijo.
- La Cédula Tres, concesionarios del Gobierno Federal, Estatal o Municipal del 16.3% hasta el 33%
- En la Cédula Cuatro, sueldos, excluyendo los gastos familiares que anteriormente se permitían deducir.
- La Cédula Cinco, por cuanto a empresas en general, introduciendo un sistema por el tipo de empresa al que se gravara.

Seguramente hubo mayores modificaciones, aun cuando consideramos que estas son algunas de las de mayor impacto.

En el año de 1953 hubo una reagrupación y ampliación de cédulas, en donde se quiso diferenciar las distintas actividades para permitir las distintas deducciones y aplicar las tasas de acuerdo a su capacidad, teniendo siete cédulas.

En esta Ley volvieron a incrementarse algunas de las tasas en cuanto a las actividades, para el caso de la industria y comercio hasta del 39%.

En cuanto a los ingresos por arrendamiento se permitió lo que actualmente se conoce como deducción ciega, excluyendo de la base del impuesto sobre el 70 % del ingreso total. En ese entonces se estableció una primera forma de inconformarse con las actuaciones de la autoridad: el Recurso de Reconsideración.

La ley con características cedulares se abandona con la nueva ley que entra en vigor en enero de 1965, determinando la existencia de dos ingresos, ambos globales, unos para las personas físicas, y otro para las empresas. El impuesto global lo que pretende es que, con independencia de la fuente del ingreso estos se agrupen en uno solo, y sobre éste se aplique una sola tasa.

Por cuanto a las personas físicas se establecieron otras reglas, por ejemplo, la exención por la venta de casa habitación, si el producto de la venta se invertía en la adquisición de otra o en su construcción.

En esa época se reconoció el efecto inflacionario, por lo que se permitía ajustar los bienes y las operaciones por esta razón, basado desde entonces en las tasas que anualmente aprobaba el Congreso de la Unión. Se aplicó una tasa que va del 15% al 21% sobre los rendimientos o utilidades para los socios o accionistas.

De nueva cuenta se reincorporaron y se reconocieron las deducciones de personas físicas por cargas familiares. El concepto de carga familiar por ascendientes, descendientes, o cónyuge se transforma e incluye dentro del concepto del salario mínimo, aun cuando posteriormente se desvirtuó. Se permitieron algunas otras deducciones como honorarios médicos y gastos de hospital y de funeral.

Esta Ley que estuvo en vigor desde el 1° de enero de 1965, prácticamente sin modificaciones hasta el año de 1978, curiosamente el reglamento de la Ley fue publicado hasta octubre de 1977, es decir doce años después de la creación de la Ley.

Finalmente, esta Ley concluyó su vigencia con la entrada de la nueva Ley del Impuesto sobre Renta del 1° de enero de 1981, es decir con una duración de dieciséis años.

La LISR vigente a partir del 1° de enero de 1981, se da en razón del exposición de motivos de la misma en la que el Ejecutivo Federal señaló que esa nueva legislación pretendía continuar con el mismo sistema que se venía dando, como se recordará ingreso global de

personas físicas y morales, señalando que las variantes o modificaciones que se realizaran, tendrían como propósito el incentivar ciertas actividades, facilitar la interpretación y aplicación de disposiciones confusas y dotar a las autoridades hacendarias de facultades que le permitieran combatir con mayor eficacia la simulación y la evasión fiscal, ya que el Estado requiere de recursos para realizar sus funciones.

Realmente lo pretendido por Ejecutivo y autorizado por el Congreso de la Unión no tuvo el objeto deseado, ya que fueron realmente pequeñas modificaciones que se introdujeron y se permitió, con mayor frecuencia, la incorporación de criterios por la autoridad que a la postre resultó en lo que se conoce como «Miscelánea Fiscal». Estos criterios como lo sabemos no son ley, ya que constituyen opiniones o instrucciones para la aplicación e interpretación de determinadas normas. Sin embargo, se autorizó a los funcionarios fiscales a dar a conocer a las diversas dependencias sus criterios que debían seguir, por cuanto a las disposiciones fiscales, señalando lo que hoy conocemos, de que únicamente generan derechos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación (DOF). Precisamente esto es parte de lo que da inseguridad jurídica a los contribuyentes.

En ejecutoria, contenida en el volumen 55 de julio de 1973, de la séptima época, se dice por un Tribunal Colegiado de Circuito que las circulares son comunicaciones internas entre funcionarios, pero esto no puede modificar o alterar la ley, concluye «de dichas circulares no nacen obligaciones ni derechos para los particulares»¹⁶².

A partir del año de 1981 se empezaron a emitir las resoluciones que establecen reglas generales de carácter fiscal cuya vigencia era de un año, en los considerandos de dicha «Miscelánea» se dice, que es conveniente expedirla a principios de cada año, para establecer disposiciones administrativas de carácter fiscal, en virtud de «ser de gran utilidad», permitiendo que las unidades administrativas de la SHCP pudieran modificarlas o suprimirlas de acuerdo a su respectiva competencia. Estas resoluciones no deben ir más allá de la Ley, y tampoco de la facultad otorgada al Ejecutivo Federal de proveer a la esfera administrativa la estricta observancia de las leyes, las resoluciones no equivalen a reglamento y si lo fueran, no tendrían por qué coexistir ambos, o es el reglamento o es la resolución la que debe prevalecer.

¹⁶² CALVO NICOLAU, Enrique y Enrique Vargas Aguilar, *Op. Cit.* p. 31.

De ser publicadas estas reglas en el DOF otorgarían derechos y esto no hace más que dar pauta a la inseguridad jurídica por una u otra parte, por la autoridad o por el particular.

El reglamento de esa nueva Ley de 1981 se expide hasta febrero de 1984, lo que de nueva cuenta establece un periodo de inseguridad jurídica puesto que está en vigor una ley sin reglamento, aplicándose el reglamento de la antigua Ley de 1964, pero además, con las resoluciones misceláneas que anualmente se emitían.

La legislación en materia fiscal, particularmente el ISR, a partir de esa fecha continuó en vigor hasta el 31 de diciembre de 2013. Entre esas fechas se dieron reglamentos, infinidad de resoluciones misceláneas que modificaban la antigua, o parte de esa, constituyendo inseguridad para todos.

En el 2014 entra en vigor la LISR vigente hasta el día en que se escribe la presente investigación. En su Exposición de Motivos se dijo¹⁶³:

[...]

El Ejecutivo Federal menciona en la exposición de motivos de la Iniciativa que se dictamina, que el sistema fiscal en México resulta, en algunos casos, complejo y oneroso. Que dicha complejidad ocasiona que los contribuyentes se vean obligados a destinar más recursos humanos y financieros al cumplimiento de sus obligaciones fiscales en comparación con otros sistemas tributarios. Lo que resulta perjudicial para las pequeñas y medianas empresas.

Lo anterior, repercute en el ámbito de las facultades fiscalizadoras de las autoridades fiscales, al dificultar el ejercicio de sus atribuciones para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

Por lo que, con el propósito de simplificar el sistema fiscal, durante los últimos años se han implementado diversas medidas, que facilitan el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes. Dentro de esas medidas se destacan: la presentación vía Internet de declaraciones y pago de contribuciones, así como

¹⁶³ LXII LEGISLATURA CÁMARA DE DIPUTADOS, Gaceta Parlamentaria, Exposición de Motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta 2014. Distrito Federal, Palacio Legislativo de San Lázaro, 17 de octubre de 2013, <<http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/62/2013/oct/20131017-IX.pdf>> [12-septiembre-2016].

de algunos avisos y declaraciones informativas; la transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación como medio de pago de dichas contribuciones, y el proceso de simplificación de los requisitos que deben contener los comprobantes fiscales.

El Ejecutivo Federal menciona que uno de los principios que debe prevalecer en todo diseño impositivo es el de la simplicidad, y el menor costo administrativo relacionado con el pago de los impuestos. Por lo anterior, en la Ley cuya emisión se planteó, se eliminan un número considerable de artículos que integraran el sistema renta, lo que representa una reducción del 40% del número de disposiciones actuales en dicho ordenamiento legal, considerando que también se eliminan los impuestos, empresarial a tasa única (IETU) y a los depósitos en efectivo (IDE).

Aunado a lo anterior, en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta (ISR) se simplifica su diseño y estructura, lo que contribuirá a recuperar el potencial recaudatorio a través de la ampliación de la base de contribuyentes. De igual forma, se eliminan disposiciones que prevén tratamientos preferenciales que hacen compleja la aplicación, cumplimiento y control del impuesto referido tanto para el contribuyente como para la autoridad fiscal y, por otra parte, se llevan a cabo modificaciones con la finalidad de ampliar el potencial recaudatorio de este impuesto.

Derivado de la eliminación del IETU y del IDE, los cuales actuaban como impuestos mínimos y de control del ISR, se propone modificar la estructura de este último impuesto, a fin de que no se vea debilitada su recaudación; por lo que la Iniciativa que se somete a dictamen establece la aplicación de un esquema general para lograr un sistema de impuestos directos más simple, con mayor potencial recaudatorio y progresividad que beneficie a los contribuyentes respecto de la aplicación y alcance de las distintas obligaciones contenidas y para robustecer los mecanismos de control del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Otro argumento que se expresa en la exposición de motivos de la Iniciativa que se dictamina es el relacionado con el mínimo vital o mínimo existencial,

señalándose que de acuerdo con los criterios emitidos por el Poder Judicial de la Federación, este concepto emana de los principios de la dignidad humana y la solidaridad, en concordancia con los derechos esenciales a la vida, a la integridad personal y a la igualdad.

Que por mandato constitucional el legislador debe respetar los principios constitucionales de generalidad, legalidad, equidad y proporcionalidad que rigen el sistema tributario mexicano y, sin perjuicio de ello, el mínimo vital impone un límite a la potestad impositiva del Estado a fin de que no puedan afectarse los recursos materiales necesarios de las personas para llevar una vida digna.

Por lo antes referido, en la propuesta del Ejecutivo Federal se reconoce que el mínimo vital, como proyección del principio de proporcionalidad tributaria, es una garantía de las personas, por virtud de la cual, al momento de diseñar el objeto del impuesto e identificar la capacidad idónea para contribuir, se debe respetar un umbral correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas.

Consecuentemente, la Iniciativa sujeta a dictamen refleja el respeto al mínimo existencial y al principio de proporcionalidad tributaria, a través de diversos mecanismos fiscales, deducciones y exenciones, cuya lógica es la conservación de las condiciones básicas y las prestaciones sociales necesarias que permitan a las personas llevar una existencia digna.

Por las consideraciones antes señaladas, el Ejecutivo Federal propone una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, con la finalidad de contar con un impuesto al ingreso más sencillo y con una base más amplia, siendo las principales características de este nuevo ordenamiento, las siguientes:

[...]

De nueva cuenta se dice que el propósito es simplificar por una parte, y por la otra, garantizar a la administración pública la posibilidad de vigilar adecuadamente las operaciones de los contribuyentes, evitando la evasión y elusión fiscales.

El Reglamento de la Ley entra en vigor en mayo de 2016, operando hasta esa fecha el anterior reglamento y por supuesto las resoluciones misceláneas con las que se tiene que cumplir.

La nueva Ley regula, al igual que se hacía anteriormente, a las personas físicas y morales bajo una óptica de ingreso global en donde se acumulan todos los ingresos y se paga un solo impuesto, aun cuando es cierto, cada tipo de ingreso tiene una regulación especial por cuanto a los elementos esenciales del tributo.

BASE DEL IMPUESTO. Ésta representa los ingresos que modifican el patrimonio y considerados como ingresos acumulables, que es el ingreso bruto, sin embargo, no sería justo que el impuesto gravara el ingreso bruto, puesto que para su obtención fue necesario llevar a cabo una serie de actos o actividades con el propósito de obtener los ingresos por lo que, justamente, siguiendo los principios constitucionales, los contribuyentes deben de aportar una cantidad de manera proporcional y equitativa para los gastos públicos. Ello ha sido señalado por la Corte, diciendo que debe ser lo más cercano a sus respectivas capacidades. La única forma de poder tratar de ser proporcionales y equitativos, y que en la actualidad se remita al concepto de capacidad contributiva, es reconociendo precisamente la serie de gastos necesarios para generar dicho ingreso, esos gastos necesarios los han definido las distintas legislaciones y los reconocen otorgando deducciones que se descuentan del ingreso, y entonces llegando a la base del mismo, es decir, al remanente, o bien a las utilidades, o al incremento patrimonial que han obtenido las personas durante un periodo determinado.

En cuanto a las personas físicas puede decirse que la forma en que se estructura la ley actual, tiene cierto parecido con un sistema cedular, por cuanto hace a que separa los ingresos por cada tipo de actividad, determinando en cada clase normas específicas por cuanto hace a deducciones autorizadas, tasas y época de pago.

En cuanto a las personas morales se tiene un régimen especial para todas que en general se aplica sin excepción, salvo los referidos a las instituciones financieras, a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, y al régimen especial de las personas morales con fines no lucrativos.

La característica especial del impuesto es que grava ingresos no utilidades, ganancias, remanentes o cualquier otro concepto que implique o debiera hacerlo, la disponibilidad que

tiene esa persona para pagar contribuciones. Es decir, el régimen grava ingresos, no necesariamente descontando los gastos para la obtención de los mismos.

Sin embargo, la forma en que se ha aplicado este impuesto sobre los ingresos ha reconocido que para generarlos se necesitan desembolsar o invertir diversas cantidades que generen riqueza susceptible de pago de contribuciones.

Se dijo que, para las personas morales, la ley obliga a acumular la totalidad de sus ingresos (artículo 9 de la LISR), mientras que para personas físicas las obliga a hacer una declaración anual en la que les permite la disminución de algunos conceptos considerados exentos.

Un sistema fiscal debe respetar y reconocer que para generar los ingresos hay gastos necesarios que se deben de realizar, por lo que el remanente será la base, y es sobre lo que podría establecerse la tasa de impuesto.

La justicia de un sistema y del pago de los impuestos derivados del mismo muchas veces se puede deber a la facilidad o a la autorización o la prohibición que establezca el Legislador para descontar gastos y para reconocer aquellos que permitirán el pago de contribuciones.

Por cuanto hace a personas morales, claramente la ley dispone un capítulo exclusivo de aquellos que se consideran ingresos, ya sea derivados de alguna enajenación, prestación de servicios, arrendamiento, y en general todo aquel ingreso que demuestre una modificación a su patrimonio.

El reconocimiento de los gastos efectuados se establece en un capítulo que determina cuales son aquellos gastos que se pueden deducir del ingreso obtenido por el contribuyente.

Precisaremos que se pueden descontar las devoluciones, descuentos o bonificaciones, asimismo, el costo de lo vendido, inversiones, créditos incobrables, intereses a cargo y aportaciones para creación de reserva en fondos de pensiones o jubilaciones, entre otros.

Para que esas deducciones sean autorizadas, lo que no sucede solo por el hecho de que se han generado, la ley ha ido precisando una serie de requisitos que se exigen para que las deducciones sean autorizadas, es decir, no por el hecho de que se haya efectuado el gasto o inversión se considera a ese gasto deducible.

En principio debemos convenir en que hay requisitos que se deben establecer, de lo contrario no habría forma de justificar, por una parte, y estar de acuerdo por la otra, de que se realizó un gasto que es deducible y que se debe descontar del ingreso correspondiente.

Como principal requisito, es el de que las deducciones deben ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.

Es conveniente señalar que hasta 1974 se tenía un concepto general con base en el cual, el entonces causante, podía deducir los gastos normales y propios del negocio o de la actividad, esto como un concepto general. Dichos gastos generales, como descuentos, devoluciones o gastos en generales, se regían por reglas particulares de la deducción, para lo cual de forma especial se refería, antes de 1974, que las deducciones aplicables, como ya sabemos, eran las ordinarias y necesarias del negocio, y debían además contar con el requisito de ser estrictamente indispensables para los fines del mismo. Diciendo además que debían ser consecuencia normal de éste, es decir, del negocio.

Las razones que se dieron para modificar el anterior sistema de deducciones fueron que en materia de deducciones, «[...]es conveniente limitar ciertas erogaciones hasta ahora consideradas como normales y propias, porque se ha incurrido en exageraciones o se incluyen conceptos que, en realidad, son gastos de carácter personal de los propietarios de las empresas»¹⁶⁴.

De ahí surge la limitante de que estos sean estrictamente indispensables para los fines del negocio.

El nuevo concepto con el que se pretende limitar los gastos, en realidad debiendo referirse a que fueran necesarios y que el contribuyente estuviera obligado a realizarlos para su actividad, es que fuese esencial o inevitable ese gasto.

Este concepto de estrictamente indispensables tiene su antecedente en una reforma que sufrió la ley y que se publicó el 19 de noviembre de 1974. Se decía, hasta antes de esa fecha, que los contribuyentes «podían deducir los gastos normales y propios del negocio» (artículo 20 de la LISR).

El artículo 26 de la propia ley indicó que «las deducciones autorizadas debían ser las ordinarias y estrictamente indispensables para los fines del negocio, consecuencia normal del mismo y en proporción con las operaciones del causante».

Como se puede observar la norma anteriormente podía considerarse como «de mayor amplitud», es decir, que los gastos normales y propios del negocio se dejaban en muchas ocasiones a consideración del propio causante «hoy contribuyente», puesto que cada negocio

¹⁶⁴ CALVO NICOLAU, Enrique y Enrique Vargas Aguilar, *Op. Cit.* p. 679.

a pesar de ser del mismo ramo podía considerar gastos, otras deducciones especiales para ese negocio que probablemente no tuviera ninguno.

La diversa regla de que fueran ordinarias y estrictamente indispensables si bien tiene semejanza con la norma actual, la realidad es que excluye a deducciones extraordinarias, aunque se desconoce qué es lo que podría considerarse como tal. Nuevamente se observa la generalidad de la disposición y la posibilidad de que fueran los sujetos quienes determinaran cuales serían o no ordinarios e indispensables para el negocio.

La nueva redacción de 1974 y en adelante, aunque con ciertos cambios, dispone que las deducciones deban ser estrictamente indispensables para los fines del negocio, además de que las deducciones para ser autorizadas, reitera de nueva cuenta, deben ser estrictamente indispensables para los fines de éste.

Asimismo, como un requisito natural, pero que lo detallaba la ley, era el hecho de que los gastos deducibles estuvieran registrados en la contabilidad y hubieran sido realmente pagados o tuvieran que haber sido pagados. Todos estos conceptos que se han esbozado, y que surgen de las anteriores leyes, se han venido actualizando y, en otros tantos casos, reduciendo, con un supuesto propósito de que no se gaste más allá de lo necesario, llegando incluso al extremo de obligar a «eficientar» a personas físicas y morales en el desempeño de sus negocios, aun cuando el verdadero propósito es que exista una mayor base del impuesto para efectos del pago del mismo.

El cambio de gasto normal a gasto estrictamente indispensable genera una modificación entre quién es el sujeto que los considera de esa forma, ya que los gastos normales son aquellos que el contribuyente así determina, por su propio conocimiento y actividad, mientras que el concepto estrictamente indispensable pasa a ser uno subjetivo, prácticamente del sujeto activo o recaudador, pues es éste quien al final de cuentas determina si son o no estrictamente indispensables. Sirve de referencia el siguiente criterio que al efecto señala:

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DEDUCCIONES CONTEMPLADAS EN LA.¹⁶⁵ Las deducciones son aquellas partidas que permite la ley restar de los ingresos acumulables del contribuyente, para así

¹⁶⁵ Tesis Aislada, Núm. 218966, Octava Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación, Tomo X, julio de 1992, Materia Administrativa, p. 382.

conformar la base gravable sobre la cual el impuesto se paga, son los conceptos que el legislador considera intervienen en detrimento de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente. Éstas pueden ser fijas, progresivas o demostrables, según la ley lo permita. Es nuestro sistema, la Ley del Impuesto sobre la Renta contempla gran variedad de tipos de deducción, dependiendo éstas del sujeto de que se trate. La ley vigente en 1985, establecía en sus artículos 22, 23 y 24 cuáles eran las deducciones que podían efectuar los contribuyentes, así como los requisitos que debían reunir. Si bien es cierto que se pueden considerar como una prerrogativa a favor del contribuyente, también lo es que las mismas deben cumplir con determinadas formalidades, pues el legislador incluyó en la ley diversos requisitos a los que se sujeta su procedencia, debido a que por medio de ellas podría disminuirse en forma indebida la utilidad fiscal del contribuyente, lo que acarrearía un perjuicio para el Estado. Entre los requisitos fiscales que las deducciones deben reunir se encuentran: El que sean estrictamente indispensables para los fines del negocio, que se encuentran registradas en la contabilidad, que los pagos que se hagan cumplan con los requisitos que marca la ley, etcétera. Existen deducciones que aun cuando cumplan con los requisitos que marca la ley están expresamente prohibidas por ésta; deducciones que el legislador consideró que van en contra de la esencia misma de la ley o que en la mayoría de los casos se hacía un uso indebido y exagerado para ver disminuido el pago del impuesto, entre otras de las deducciones no permitidas se encuentran: limitantes a honorarios de miembros del consejo, máximos de previsión social, máximos de gastos de intereses a residentes en el extranjero, gastos en inversiones no deducibles, pago de participación de utilidades, gastos de representación, gastos de viaje y viáticos dentro de determinado círculo de distancia del domicilio del contribuyente, sanciones, indemnizaciones y recargos, dividendos, crédito comercial, etcétera. Por ello, el particular únicamente podrá deducir de sus ingresos aquellas partidas que expresamente estén permitidas por la ley y cumplan con todos los requisitos que la misma exige. (Tesis Aislada Núm. 218966)

Las deducciones son el descuento que se hace del total percibido que es el gasto realizado para obtener la renta gravable, es decir «es la porción del ingreso total que es necesario desembolsar para la marcha de la empresa».¹⁶⁶ Sirve de apoyo el criterio sustentado en la siguiente tesis:

*DEDUCCIONES, EL PRINCIPIO DE EQUIDAD ES APLICABLE EN MATERIA DE.*¹⁶⁷ *El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente, entre otras cosas, a deducciones permitidas, porque permitir o no una deducción de los ingresos acumulables del causante a fin de determinar el impuesto sobre la renta, evidentemente que va a tener repercusión en el monto del impuesto que se deba pagar. (Tesis Aislada Núm. 386574)*

Dentro de las deducciones, como concepto general, se ha reconocido al de los gastos que son los erogados para la actividad desempeñada, dentro de los cuales pueden considerarse los sueldos y salarios, los asimilables, los de honorarios, los de carácter laboral, atención a clientes y gastos como el de energía eléctrica y otros.

Como se puede ver son muchos y muy diversos los reconocidos en la ley, sin embargo, observamos que estos han sido limitados por razones inexplicables o incongruentes, como puede constatarse con las recientes resoluciones emitidas en septiembre de 2016 por la Suprema Corte, que limitan la deducibilidad de muy diversos gastos.

Como ya se dijo, este concepto se refiere expresamente a todos aquellos ingresos que deben ser gravados y que son acumulables para efectos del ISR.

Las modificaciones por cuanto a sujetos de este impuesto, en realidad lo que se puede señalar, es que fueron modificadas algunas exenciones que se tenían para no contribuyentes y por cuanto hace a personas físicas se modificaron algunas de las consideraciones por cuanto

¹⁶⁶ JOHN F. Due. *Análisis Económico De Los Impuestos*. Referencia en el libro del Maestro Emilio Margáin Manautou, *EXAMEN DE LOS ARTÍCULOS 22 AL 28 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA*. Parte I. Núm. 3. p. 6.

¹⁶⁷ Tesis Aislada, Núm. 386574, Séptima Época, Pleno de la SCJN, Informe 1984, Parte I, Materia Administrativa, p. 343.

hace a ingresos de éstos, de existir un régimen intermedio de personas físicas y un régimen de pequeños contribuyentes, a la actualidad un régimen de incorporación fiscal, esto último con el que se pretende incorporar a contribuyentes que no pagan o declaran sus ingresos.

En cuanto a la forma en que se grava a estos sujetos, se han otorgado diversos beneficios reduciendo la tasa del impuesto, sin embargo, para ello, haciendo necesario el que todos aquellos que obtengan ingresos se registren, obtengan la firma electrónica, conozcan el sistema y en la actualidad hasta siendo necesario el uso de medios electrónicos, única forma en que hoy se puede declarar y pagar contribuciones.

Se habla de un régimen global en el que se deberían gravar todos los ingresos obtenidos en un ejercicio fiscal sin importar la fuente de ingreso, además, debiéndose utilizar un sistema de deducciones generales sin importar, nuevamente, el tipo de ingreso o actividad de donde provenga, con lo cual tendríamos una fuente de ingresos gravable que se determinaría deduciendo la totalidad de las autorizadas por la Ley de la totalidad de los ingresos percibidos. En este caso, debiendo existir una tarifa progresiva, en donde a mayor base gravable mayor tasa de impuesto.

En un sistema cedular se grava al contribuyente dependiendo de la fuente o actividad por la que obtiene cada uno de los percibidos y descontando las deducciones autorizadas por cada uno de los ingresos obtenidos. En este último, estableciendo distintas tasas por el tipo de ingreso que se obtuvo, normalmente en forma proporcional, y acumulando o pagando lo que corresponda por cada uno de ellos.

Como concepto general, las deducciones se han incorporado a las leyes de países como México, y de otros como *UK* y los *EEUU*, con ciertas reglas especiales en cada uno de ellos.

Podríamos decir, para efectos de entendimiento, que hay deducciones derivadas del ingreso o renta gravada y deducciones de las inversiones necesarias para el desarrollo de la empresa o negocio. Ambas necesarias, pero su origen es distinto.

En general existen leyes que determinan aceptar la deducción por inversión cuando ésta se refiere a un gasto necesario para creación, mantenimiento o preservación de los ingresos. Aunque pueden darse muchos casos especiales, entendemos que debe haber algunos que salgan del esquema general.

Sin embargo, a guisa de ejemplo, podemos decir que es necesaria la inversión en un refrigerador para quien produce o pretende producir helados, sin la posibilidad de tener esta

inversión, quien pretende realizar la actividad se verá imposibilitado de hacerlo, por lo que el gasto debiera considerarse como deducible.

Podría tomarse como inversión necesaria el mantenimiento de calderas en un negocio de deportes acuáticos. El mantenimiento se tiene que dar constantemente de lo contrario el negocio, como tal, disminuiría en su eficiencia y satisfacción al cliente, lo que redundaría en la merma del ingreso. Se considera entonces que el gasto es necesario y por tanto debiera ser deducible.

Se requiere invertir en la preservación de la salud de una persona física, a través de estudios médicos que se deben realizar constantemente para preservar la fuente de ingresos, si no se autoriza la inversión en ese gasto, simplemente los ingresos pudieran dejar de generarse o mermar de forma importante. Se piensa que ello también debe ser deducible.

Los ejemplos que se señalan son inversiones en distintos momentos de la actividad productiva de una empresa o persona física, y todos debieran ser aceptados por el Legislador, que no por el ente tributario, para efecto de permitir un ingreso adecuado para esa persona y su posterior pago del impuesto.

Podremos coincidir en que estos ejemplos de inversión deducible se llegasen a considerar en un extremo, laxos, amplios y posibilitan múltiples actos con el propósito de revelar la real capacidad del individuo. Sin embargo, podemos igualmente considerar que, si este tipo de inversiones son comunes para los negocios de las personas de determinado sector, pudieran considerarse como razonables y por tanto otorgar su autorización.

Al otro lado de esta amplitud de autorización en la deducción de inversiones, están aquellas reglas que se establecen restricciones subjetivas e irracionales que provocan que los sujetos vean disminuida en forma importante su capacidad contributiva.

Así, tenemos restricciones y limitantes a dichas inversiones, como pudieran ser en un crédito hipotecario, un tope de deducción de intereses, por ejemplo, solo aquellos que puedan considerarse como reales, es decir, los que excedan la inflación. En ese mismo sentido encontramos limitantes a las inversiones como aquellas que se imponen a las personas físicas por gastos hospitalarios o médicos, que son gastos por inversión, como si todas las enfermedades, cualquiera, no pudiera exceder de cierta cantidad. Estas restricciones que se pueden observar, caen dentro de lo irracional y atentan contra la proporcionalidad y equidad en las contribuciones.

Las restricciones que pueden encontrarse en las distintas legislaciones y que se hacen de forma artificial, al final del camino van en contra del desarrollo económico de un país, lo que significa un no crecimiento en ingresos, y por tanto un menor beneficio para el Estado, no solamente en el tema de pago de impuestos, sino también en el asunto de beneficios a la población.

Por cuanto hace a las deducciones de las rentas o ingresos obtenidos, y que tienen su razón en los gastos necesarios distintos de inversiones para conseguir la finalidad esperada, encontramos aquellos que limitan la deducción de gastos de empresas, así como, gastos personales de los individuos.

En términos generales puede afirmarse que un sistema cedular no reconoce la existencia de gastos personales familiares o de cualquier otra razón a las personas físicas, salvo aquellos que estén directamente relacionados con el ingreso obtenido por esa actividad. Será en un impuesto global en donde se pueda considerar todas aquellas circunstancias que rodean la actividad de ese contribuyente, incluyendo las cargas familiares.

Dentro de ese rubro de gastos que pudieran considerarse deducibles están los gastos hacia actividades docentes, literarias, de beneficencia, pólizas de seguros, gastos de educación, dependientes directos; en fin, todos aquellos que no solo puedan considerarse necesarios para una persona física, sino probablemente para la sociedad en general.

Podemos entender y estar de acuerdo en que debe haber un justo medio en la autorización de deducciones por gastos, pero a la larga, pese a que pudiera haber elusión, el permitir la existencia de este tipo de gastos da un aliciente tanto a la persona física como al Estado en general. Aquella que reconoce que hay una carga diferenciada de los demás. Ésta porque permite el beneficio social, que significa, entre otros, dotar de educación a las personas en beneficio de la colectividad.

Podemos encontrar en casi todos los países la autorización de una especie de exención menor, es decir, de una cantidad determinada por el Legislador sobre la cual no se aplica impuesto. Aun cuando existen algunos otros métodos para otorgar ese beneficio, las personas con ingresos bajos tienen exención de todos, es decir, la considerada como exención mínima. Es decir, quienes ganan ingresos medios y obtienen una parte de esa exención, mientras quienes obtienen ingresos altos no consiguen exención alguna.

La razón de esta exención que deben otorgar las distintas leyes, radica en el hecho de que esa cantidad es la considerada como necesaria e indispensable para que las personas puedan subsistir. La dificultad para precisar esta cantidad es el realizar un adecuado estudio del nivel de ingresos de la población, y de los recursos necesarios para obtener esas necesidades básicas, consideradas así por distintos Organismos internacionales como la *OECD*, como lo son salud, vivienda, alimentación y educación.

El legislador recoge el concepto de renta al gravar la utilidad percibida por el contribuyente, reconociendo que para obtener un cierto ingreso se hace necesario efectuar determinados gastos sin los cuales no sería posible su obtención. No todos los gastos resultan deducibles, solo los que señala la ley, siendo necesario que el legislador reconozca los que deban realizarse como gastos de operación de inversión o de necesidades del negocio¹⁶⁸.

En cualquier caso, el Legislador debe establecer estos gastos que realice el contribuyente otorgando el carácter de deducciones aun cuando éstas pueden dividirse en dos. Deducciones en general, que abarcarían los conceptos que considera el Legislador como naturalmente deducibles, como serían los descuentos, devoluciones, gastos, inversiones, etc. Los requisitos que debe satisfacer cada una de ellas, como lo sería el que se incluyeran a la contabilidad del contribuyente, que quien los expida esté registrado como contribuyente, y que se expida el comprobante de dicho gasto en la forma establecida por el legislador, etc. y por la otra las deducciones en particular, dependiendo del origen del ingreso aplicando las exenciones específicas que autoriza la ley por cada uno de ellos.

Conviene recordar en este apartado que muchas veces el legislador llega a lo absurdo para evitar que el contribuyente pueda deducir esos gastos, como en la actualidad en México se tiene, necesariamente, en gastos superiores a \$2,000.00 el realizarlos mediante cheque, tarjeta de crédito o débito, cuando muchas veces los contribuyentes ni siquiera pueden acceder a esos medios de pago. El único propósito que se observa es evitar que los contribuyentes realicen estas deducciones con lo cual la base del impuesto es mayor.

Además de que se deben reunir ciertos requisitos, existen también, gastos no deducibles, que serán aquellos que efectivamente son realizados por el contribuyente, sin embargo, el Legislador considera que estos no influyen directamente en la consecución de los fines del

¹⁶⁸ ESCORZA LEDESMA, Juan, *Tratado práctico de la Ley del Impuesto sobre la Renta*, Distrito Federal, Cárdenas Editores, 1971, p. 246.

negocio. Gastos como lo son, de representación, obsequios, atenciones, intereses por préstamos, sanciones e indemnizaciones.

Este último concepto de la existencia de gastos no deducibles, provoca una separación que muchas veces no se logra entender, entre la contabilidad y la contabilidad fiscal. La primera que incluye todos los conceptos por haber o deber, mientras que en la fiscal, excluyendo del deber aquellos conceptos no deducibles para ISR, provocando una base mayor de este impuesto.

Son pues estos conceptos que parecieran no tan importantes, como fundamentales, para efectos de poder estimar que una contribución determinada es razonable, proporcional a la capacidad contributiva de la persona, y por tanto justa.

No se quiere decir que este concepto general sea de mayor importancia que los conceptos generales conocidos como objeto del impuesto o la tasa del mismo, pero estos dos adicionados al de deducciones son fundamentales para el concepto que antes se dijo, impuesto justo o no.

Mucho se ha dicho acerca de la competitividad mexicana en relación con el ISR frente a otros países. No obstante, esa competitividad se mide falsamente por un concepto llamado tasa, concepto que, al ser comparado en forma aislada, permitiría convenir en que el impuesto es menor al establecido en forma semejante en otros países. A pesar de ello, esa comparación es incorrecta, por que la tasa puede ser menor y el objeto puede ser mayor, o la base del impuesto muy superior a aquellos sistemas con los que se compara.

Así pues, para estar en condiciones apropiadas para comparar frente a otros sistemas, debiera tomarse en cuenta no solo la tasa, sino las deducciones de carácter general otorgadas y las de carácter especial, como cargas familiares, con lo cual se llegaría a la base efectiva del ingreso objeto de la contribución. Por su puesto no es fácil hacer la comparación, pero desde luego no es posible que se base solamente en una tasa, sobre todo considerando las máximas existentes en otros países.

Al respecto sirven de apoyo los siguientes criterios jurisprudenciales:

RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXVI, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA AL REMITIR AL REGLAMENTO DE LA PROPIA

LEY (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005).¹⁶⁹
El referido párrafo al establecer que para que el contribuyente pueda obtener resolución favorable con el fin de no considerar algún crédito o créditos en el límite de las deudas respecto al capital a que se refiere el sistema previsto en el artículo 32, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberá presentar con la solicitud de resolución un dictamen emitido por contador público registrado, que contenga la metodología utilizada en la determinación de la utilidad conforme a los requisitos establecidos en el Reglamento de esa Ley, no transgrede el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues con la remisión a dicho Reglamento no se delega al Ejecutivo Federal la facultad de precisar los requisitos para determinar el límite de las deudas respecto del capital que tengan los contribuyentes, sino solo sirve para pormenorizar el contenido del dictamen del contador público, esto es, la metodología utilizada en la determinación de la utilidad: métodos de partición de utilidades, residual de partición de utilidades y de márgenes transaccionales de utilidad de operación, previstos, respectivamente, en las fracciones IV, V y VI, del artículo 216 de la propia Ley, es decir, los requisitos a los que el contador público debe ceñir su dictamen respecto del método de ajuste del rango de precios para obtener el margen de utilidad. (1a./J. 73/2007)

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN SUS ÚLTIMAS REFORMAS. En 1980 se publica en el DOF una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta que entra en vigor a partir de 1981. Si bien es semejante a las anteriores, podemos decir que en ésta se vinculó a los sujetos obligados no en relación con la nacionalidad como anteriormente se establecía, sino más bien en base a la residencia y a la fuente de ingreso en Territorio Nacional.

Las fuentes de ingresos dividiéndolas por cuanto hace a las personas morales y a las personas físicas, en donde claramente se diferenciaban por cuanto a quien los recibe y la

¹⁶⁹ Jurisprudencia, Núm. 172373, Novena Época, Primera Sala, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXV, mayo de 2007, Materias Constitucional y Administrativa, Tesis 1a./J. 73/2007, p. 713.

forma en que lo hace, pretendiendo el establecimiento de un impuesto global a las empresas y otro a las personas físicas.

En cuanto a las morales precisando los ingresos y en contra partida las deducciones autorizadas para descontar de los mismos, con lo que se llegaba a una utilidad bruta base del impuesto a la cual se le aplicaba la tasa de impuesto a cargo de dichas personas.

Las tasas de impuesto eran lo que normalmente se modificaban, permaneciendo más o menos fijos los conceptos del objeto, de la base y de la tarifa que se determinaba en función de las tasas vigentes.

Naturalmente dentro de las deducciones estableciéndose los gastos necesarios estrictamente indispensables como punto de partida para su procedencia. Los costos indudablemente eran de importancia, puesto que para generar el ingreso es necesario el que se considere el costo para su obtención.

Para apoyar las deducciones en inversión, se permitió la deducción normal establecida en la ley permitiendo una depreciación acelerada de la inversión atendiendo al bien o al sector, o bien al estímulo que se pretendía otorgar a la actividad desarrollada por el contribuyente; al momento de determinar el cálculo del impuesto anual se reconocía la posibilidad de que las personas morales pudieran incurrir en pérdidas, lo que generaba por una parte el no pago del impuesto, y por la otra, la posibilidad de que esas pérdidas fiscales pudieran ser recuperadas a través del acreditamiento contra ejercicios fiscales distintos, posibilitando la viabilidad en el tiempo de la actividad comercial e industrial de los contribuyentes.

En esta legislación se dio la posibilidad que por la propia actividad del contribuyente tuviera ejercicios irregulares, es decir, pese a que el impuesto se calcula y paga en un año de calendario, los ejercicios sociales de las personas morales no necesariamente correspondían al de un año, entendiéndose éste de enero a diciembre, lo que permitía arreglar sus pagos de acuerdo a su actividad.

La explicación es sencilla, la constitución de sociedades se da naturalmente en fechas que difieren del año calendario, por ejemplo el 1º de mayo, por lo que el ejercicio de esa empresa considerando doce meses se traslapa en dos ejercicios anuales, en donde parte del ingreso se declara en un ejercicio y otra parte del ingreso en el siguiente ejercicio fiscal.

Otra de las razones es que la legislación fiscal reconocía como válidas las decisiones societarias regidas por la ley que correspondía sin vincular su actividad al año calendario; así

pues, aceptaban que una empresa dedicada al comercio de juguetes pudiera tener un ejercicio social de noviembre a noviembre, por lo que únicamente calcularía y pagaría el impuesto correspondiente a los últimos dos meses del año para el ejercicio fiscal siguiente y los diez meses siguientes transfiriéndolos al ejercicio fiscal posterior. Para ello, si la tasa del impuesto se hubiera modificado el contribuyente tendría que aplicar en el siguiente ejercicio fiscal una parte del ingreso a una tasa, y la otra a la tasa modificada del impuesto sobre la renta.

Además del impuesto anual que debía realizarse hasta el último día del mes de marzo, se imponían pagos provisionales a cuenta de ese impuesto anual. Hasta 1986 se establecieron dos pagos cuatrimestrales y un pago trimestral, finalmente el impuesto anual. A partir de mayo de 1986 se modificaron los pagos provisionales indicando que estos debieran ser mensuales, lo que se justificó por el Ejecutivo Federal señalando que ello se realizaba «a fin de propiciar un incremento en los ingresos fiscales federales, una recaudación más oportuna de los mismos y el fortalecimiento de los instrumentos que aseguren el cumplimiento por los obligados».¹⁷⁰ Esto además debe recordarse que fue motivado por una de las tantas crisis que se vivió en el País, en donde había una inflación importante¹⁷¹ que hizo que el poder adquisitivo día con día se fuera perdiendo, por lo que la única alternativa que tenía el Gobierno para obtener recursos y que estos no se diluyeran por la inflación era obtenerlos prácticamente de inmediato. Lo cierto es que no se pretendió un incremento de ingresos fiscales o una recaudación oportuna, sino más bien el que los ingresos que el Estado estimaba obtener fueran continuos y no esperar a que se obtuvieran en forma cuatrimestral, por que necesariamente perdía valor por la inflación galopante de aproximadamente el 105.75%.

Sin embargo, este reconocimiento de que era necesaria la obtención de ingresos a través de pagos provisionales mensuales ya no se justificaba o justifica, cuando que esa «emergencia» ya no existía, pero dado que ello ya se había implementado era más fácil seguir percibiendo los ingresos en forma mensual pese a que es más complejo y difícil para el contribuyente su cálculo y pago por razones de todos conocidos, personal capacitado para calcular y pagar, y obtención constante de ingresos que no son regulares para todas las personas debido a su actividad particular.

¹⁷⁰ CALVO NICOLAU, Enrique y Enrique Vargas Aguilar, *Op. Cit.* p. 1,256

¹⁷¹ Inflación del 63.75% en 1985. BANXICO. <http://www.banxico.org.mx/portal-inflacion/inflacion.html>. Llegando en diciembre de 1986 al 105.75% [16-septiembre-2017].

Conviene precisar que ya en esta legislación se incorpora, por cuanto hace a la contabilidad, la existencia de máquinas registradoras de comprobación fiscal, considero que esto es el inicio de lo que hoy estamos viviendo, la llamada contabilidad electrónica. Las máquinas referidas se imponían a los contribuyentes con locales fijos, que tendrían obligación de registrar sus operaciones en las mismas, las cuales serían revisadas por la autoridad. Éstas, además, tuvieron un pago de derechos para que la autoridad proporcionara las mismas. Estas máquinas tenían como propósito evitar la evasión, lo que probablemente no se logró por varios motivos, por ejemplo, el costo a cargo del contribuyente, además de que no existía incentivo alguno para evitar la práctica de economía subterránea, es decir, pago del producto o servicio sin que pasara por las máquinas. Tal y como se desprende del criterio sustentado en las siguientes tesis de jurisprudencia:

*MAQUINAS REGISTRADORAS DE COMPROBACION FISCAL. SU IMPLANTACION OBLIGATORIA PARA LOS CONTRIBUYENTES CON LOCAL FIJO NO VIOLA LA LIBERTAD DE COMERCIO.*¹⁷² *La implantación obligatoria para los contribuyentes con local fijo de máquinas registradoras de comprobación fiscal que establece el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación no puede considerarse violatoria de la garantía de libertad de comercio consagrada en el artículo 5o. constitucional, pues con ello no se prohíbe ni coarta en forma alguna la actividad mercantil de los contribuyentes, sino que únicamente se busca la implantación de un sistema de registro contable que tienda a determinar con mayor precisión su situación fiscal. (Tesis 234)*

*MAQUINAS REGISTRADORAS DE COMPROBACION FISCAL. SU IMPLANTACION OBLIGATORIA NO TRANSGREDE EL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL.*¹⁷³ *El artículo 16 de la Constitución al establecer que la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han*

¹⁷² Tesis de Jurisprudencia, Registro 389687, Octava Época, Pleno, Apéndice de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Materia Constitucional, Tesis 234, p. 221.

¹⁷³ Tesis de Jurisprudencia, Registro 389686, Octava Época, Pleno, Apéndice de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Materia Constitucional, Tesis 233, p. 220.

acatado las disposiciones fiscales, sujetándose a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos, consigna como excepción a la regla general de inviolabilidad domiciliaria prevista por el propio precepto constitucional, la facultad de las autoridades para comprobar el debido acatamiento a las disposiciones fiscales, aun introduciéndose en el domicilio de los causantes, cumpliendo en tal hipótesis con los requisitos mencionados. Ahora bien, no debe confundirse la facultad de verificación a que se ha hecho referencia con los sistemas de registro contable que pueden llegar a ser objeto de dicha verificación. Las máquinas registradoras de comprobación fiscal, cuya implantación obligatoria se impone a los contribuyentes que especifica el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, no constituye propiamente un acto de fiscalización, entendido éste como aquél a través del cual la autoridad administrativa realiza actos concretos destinados a determinar si los contribuyentes cumplen con las disposiciones fiscales, sino un sistema de registro contable, que si bien puede llegar a ser objeto de revisión por parte de la autoridad, en sí mismo no constituye una excepción a la garantía de inviolabilidad domiciliaria, pues no implica intrusión al domicilio de los contribuyentes ya que sólo es una obligación que aquéllos deben cumplir en su domicilio. Además, el hecho de que el precepto constitucional sólo aluda a libros y papeles no significa que el legislador ordinario no pueda establecer otros métodos de registro contable que, en su caso, sean objeto de revisión por parte de la autoridad, sino que debe entenderse que al aludir a libros y papeles, el Constituyente se refirió en forma general a la facultad de verificación de la autoridad administrativa sobre cualquier tipo de registro contable que legalmente tengan implantados los contribuyentes, máxime que no tenía por qué referirse a todas las maneras conforme a las cuales éstos deben registrar sus operaciones si dichos sistemas contables no constituyen una excepción a la garantía de inviolabilidad domiciliaria. (Tesis 233)

Por cuanto hace a las personas físicas, estos realizaban pagos provisionales mensuales, y solo los asalariados pagos cuatrimestrales, la declaración anual era obligación de todos. En

1986 se ajustaron las cargas tributarias. Para ese entonces la tasa del impuesto llegaba hasta el 55% estableciéndose una cuota adicional del 10% a algunos contribuyentes con efectos «temporales», para lo que llamaron la reconstrucción con motivo de los sismos de 1985. ¿Qué culpa tenían los contribuyentes que no habitaban el Distrito Federal, hoy Ciudad de México?, en esa legislación existían los llamados regímenes de contribuyentes menores. La Suprema Corte declaró inconstitucional dicha sobretasa, como se observa en los criterios que a continuación se transcriben:

RENTA, ARTÍCULO 80 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EN TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y CINCO. LA TARIFA ADICIONAL "PARA LA RECONSTRUCCIÓN" EN EL CONTENIDA ES INCONSTITUCIONAL.¹⁷⁴ El artículo 80 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y cinco, es contrario al principio de equidad tributaria pues no contempla en todos sus renglones la aplicación de la tarifa adicional, en consecuencia, quienes ganaron menos de la cantidad límite no deben pagar el tributo especial y los que excedan de esa cifra sí se encuentran obligados a cubrirlo, siendo claro que el precepto en cuestión trata de manera desigual a quienes están en el mismo supuesto ya que encontrándose todos en la misma hipótesis de causación (personas físicas que obtuvieron ingresos gravables por concepto de salarios o sueldos por la prestación de un servicio personal subordinado), solo se les aplica la citada tarifa adicional a algunos, lo cual es inequitativo. Por otra parte, este Tribunal Pleno en reiteradas ocasiones ha sostenido que el principio de proporcionalidad fiscal atiende a la capacidad contributiva de los causantes y se satisface a través de tarifas progresivas mediante las cuales se logra que quienes tienen más elevados recursos cubran un impuesto en monto superior que los de medianos y menores ingresos. En el caso, la tarifa adicional se encuentra estructurada de tal manera que empieza a

¹⁷⁴ Tesis Aislada, Núm. 386507, Séptima Época, Pleno de la SCJN, Informe 1987, Parte I, Materia Administrativa, Tesis 43, p. 932.

gravar progresivamente los ingresos de los contribuyentes solo a partir de trescientos treinta y dos mil trescientos pesos con un centavo en adelante, y ello provoca que el gravamen especial no produzca un impacto económico en el patrimonio de todos los causantes en proporción a los ingresos de cada uno de ellos, dejándose que soporten la citada carga tributaria adicional solo unos cuantos, sin tomar en cuenta que absolutamente todos los destinatarios del citado precepto causan el impuesto sobre la renta en las mismas condiciones, o sea, ende, merecen un trato proporcional por lo que a cuotas adicionales que introduzca el legislador se refiere. Por otra parte, la cantidad de trescientos treinta y dos mil trescientos pesos por la prestación de un servicio personal subordinado y que, por con un centavo, fijada como límite por el dispositivo impugnado, no refleja la capacidad contributiva de los causantes ni puede tomarse como parámetro para cobrar el gravamen adicional, toda vez que fue elegida al arbitrio del legislador, quien simplemente decidió que a partir de tal cifra se empezara a cobrar la contribución adicional. Por último, de la lectura de la exposición de motivos de la ley se desprende que el gravamen en estudio fue establecido con el fin específico de contribuir para "la reconstrucción de los bienes que sufrieron daños a consecuencia de los sismos ocurridos en el mes de septiembre próximo pasado" (se refiere a 1985), lo que introduce a pensar que se trata de un impuesto especial introducido vía "tarifa adicional" en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, haciéndose aún más clara su inequidad, pues se obliga a contribuir para "la reconstrucción" solo a algunas personas físicas causantes del impuesto sobre la renta, lo que ratifica claramente la inconstitucionalidad del gravamen en cuestión. (Tesis Aislada Núm. 386507)

RENTA. EL ARTÍCULO 80 DE LA LEY RELATIVA, EN CUANTO A LA TASA ADICIONAL, VIOLA EL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV CONSTITUCIONAL. (D.O. 31-XII-1985).¹⁷⁵ *El artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta,*

¹⁷⁵ Jurisprudencia, Núm. 206092, Octava Época, Pleno de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación, Tomo I, Primera Parte-1, enero-junio de 1988, Materia Constitucional, Tesis P.1, p. 162.

publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1985, en cuanto previene una tasa adicional, viola la garantía de equidad fiscal, establecida por la fracción IV del artículo 31 constitucional, pues determina que están obligadas a pagar la referida tasa las personas físicas asalariadas, causantes del impuesto sobre la renta, que realicen pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual, y no obliga a cubrir esa carga adicional a otras personas físicas contribuyentes del mismo impuesto sobre la renta, en razón de que pagan de manera definitiva el propio impuesto, como son las que reciben ingresos por dividendos, por intereses de valores de renta fija o de depósito en instituciones de crédito a la tasa alta o por premios derivados de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas y concursos (artículo 11 y capítulos VII, VIII y IX del Título IV de la ley relativa). Se infiere de lo anterior que si a los causantes sujetos a pago definitivo del impuesto sobre la renta no se les aplica por esta razón la tasa adicional, que establece el artículo 80, es incuestionable que este gravamen resulta inequitativo por cuanto que no es aplicable a todas las personas físicas sujetas al impuesto sobre la renta, sino a quienes obtuvieron ingresos por la prestación de servicios personales subordinados y que efectuaron pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual y, asimismo, de conformidad con otros numerales contenidos en el aludido título IV de la ley de la materia, a las personas físicas que percibieron ingresos provenientes de la prestación de un servicio personal independiente, de arrendamiento de inmuebles, de la enajenación de bienes inmuebles y de actividades empresariales. De este modo, la diferencia o desigualdad en el tratamiento a uno y otro grupo de causantes es notoria, pues a pesar de que todas son personas físicas contribuyentes del impuesto sobre la renta por la obtención de ingresos, solo unos soportan la carga tributaria adicional y otros se encuentran eximidos de tal obligación, contraviniéndose el principio de equidad fiscal. (Jurisprudencia Núm. 206092.)

RENTA. EL ARTÍCULO 80 DE LA LEY RELATIVA, EN CUANTO A LA TASA ADICIONAL, VIOLA EL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV CONSTITUCIONAL.

(D.O. 31-XII-1985).¹⁷⁶ El artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1985, en cuanto previene una tasa adicional, viola la garantía de equidad fiscal, establecida por la fracción IV del artículo 31 constitucional, pues determina que están obligadas a pagar la referida tasa las personas físicas asalariadas, causantes del impuesto sobre la renta, que realicen pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual, y no obliga a cubrir esa carga adicional a otras personas físicas contribuyentes del mismo impuesto sobre la renta, en razón de que pagan de manera definitiva el propio impuesto, como son las que reciben ingresos por dividendos, por intereses de valores de renta fija o de depósito en instituciones de crédito a la tasa alta o por premios derivados de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas y concursos (artículo 11 y capítulos VII, VIII y IX del título IV de la ley relativa). Se infiere de lo anterior que si a los causantes sujetos a pago definitivo del impuesto sobre la renta no se les aplica por esta razón la tasa adicional que establece el artículo 80, es incuestionable que este gravamen resulta inequitativo por cuanto que no es aplicable a todas las personas físicas sujetas al impuesto sobre la renta, sino a quienes obtuvieron ingresos por la prestación de servicios personales subordinados y que efectuaron pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual y, asimismo, de conformidad con otros numerales contenidos en el aludido Título IV de la Ley de la materia, a las personas físicas que percibieron ingresos provenientes de la prestación de un servicio personal independiente, de arrendamiento de inmuebles, de la enajenación de bienes inmuebles y de actividades empresariales. De este modo, la diferencia o desigualdad en el tratamiento a uno y otro grupo de causantes es notoria, pues a pesar de que todas son personas físicas contribuyentes del impuesto sobre la renta por la obtención de ingresos, solo unos soportan la carga tributaria adicional y otros se encuentran eximidos de tal obligación, contraviniéndose el principio de equidad fiscal. (Jurisprudencia Núm. 820232)

¹⁷⁶ Jurisprudencia, Núm. 820232, Octava Época, Pleno de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación, 2-6, marzo-julio de 1988, Materia Constitucional, Tesis P.1, p. 5.

No conforme con ello el Ejecutivo al año siguiente reexpidió dicha sobretasa equivalente nuevamente al 10%, lo cual también fue declarado inconstitucional por la Corte:

RENDA. IMPUESTO SOBRE LA. LA TASA ADICIONAL PREVISTA EN EL ARTÍCULO 141 DE LA LEY RESPECTIVA VIOLA EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. (D.O. 31-XII-1985).¹⁷⁷ El artículo 141 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1985, en cuanto establece una tasa adicional, viola la garantía de equidad fiscal, establecida por la fracción IV del artículo 31 Constitucional, pues determina que están obligadas a pagar la referida tasa las personas físicas, causantes del impuesto sobre la renta, que perciban ingresos provenientes de la prestación de servicios personales subordinados y que efectuaron pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual, así como las que percibieron ingresos por prestar servicios personales independientes, por arrendamiento de inmuebles, por la enajenación de inmuebles y por actividades empresariales, y no obliga a cubrir esa carga adicional a otras personas físicas contribuyentes del mismo impuesto que lo pagan de manera definitiva, como son las que reciben ingresos por dividendos, intereses de valores de renta fija o de depósitos en instituciones de crédito o por premios derivados de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas y concursos (artículo 11 y capítulos VII, VIII y IX del título IV de la Ley relativa). De este modo, la diferencia o desigualdad en el tratamiento a uno y otro grupo de causantes es notoria, pues a pesar de que todas son personas físicas contribuyentes del impuesto sobre la renta por la obtención de ingresos, solo unos soportan la carga tributaria adicional y otros no son sujetos de tal obligación, contraviniéndose el principio de equidad fiscal. (Jurisprudencia Núm. 820241)

¹⁷⁷ Jurisprudencia, Núm. 820241, Octava Época, Pleno de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación, 2-6, marzo-julio de 1988, Materia Constitucional, Tesis P.10, p. 25.

La Corte determinó que la sobretasa era inequitativa, puesto que obligaba a unos, pero no a todos los del grupo de causantes del citado impuesto, como pudieran ser los que obtenían ingresos por dividendos, loterías y algunos otros que no resentían dicha «sobretasa».

El 1º de enero de 2002 entra en vigor una nueva Ley con el mismo supuesto «nuevo» propósito: crecimiento económico, justicia social, fortalecimiento de las empresas y fomento a la inversión, llamando a esa propuesta, luego ley, como parte de «una nueva hacienda pública». El propósito nuevamente por el Ejecutivo era contar con una economía más estable y competitiva, teniendo una sociedad más justa y humana. Reconociendo que el sistema tributario «tiene defectos graves» que implican un alto costo social documentado por diversas personas. Uno de los mayores, según se dijo, la «falta de equidad que justificadamente provoca la irritación de la población; un alto grado de ineficiencia económica [...] una generación insuficiente de recursos fiscales [...] una elevada complejidad que imponen altos costos de cumplimiento al contribuyente; y una administración tributaria poco efectiva»¹⁷⁸.

Básicamente lo que proponía esta nueva hacienda pública era, por una parte, un marco tributario eficiente, equitativo y competitivo, y por la otra, una mejora, mayor eficiencia y transparencia del ejercicio del presupuesto.

La propuesta tributaria inicia por buscar reorientar el ingreso, dando mayor peso a los indirectos como el Valor Agregado, que a los directos como la Renta, para lo cual pretendiendo adecuaciones a las llamadas tasas cero y a las exenciones de este impuesto, ya que informaron que, quienes obtienen mayores beneficios de estas reducciones o exenciones de tasa son las familias de mayores ingresos en el País, siendo que los beneficios no llegan a la totalidad de la población más marginada. Eliminando varios de estos beneficios no causarían daño a este grupo social a quienes se les compensaría entre otras formas por ajustes a las tasas del ISR.

Destaca además que esta reorientación a impuestos indirectos se da por el hecho de que varias tasas de impuesto complican la recaudación del gravamen por el Estado mexicano. Debe hacerse notar que probablemente esto no sea la causa de mayor dificultad en la recaudación, sino que el 100% de la población mexicana naturalmente es contribuyente de

¹⁷⁸ LVII LEGISLATURA CÁMARA DE DIPUTADOS, Gaceta Parlamentaria Núm. 58, Exposición de Motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta 2002. Distrito Federal, Palacio Legislativo de San Lázaro, abril de 2001, <<http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/58/2001/abr/Inis/ExpoM.html>> [20-octubre-2016].

estos impuestos, mientras que solo aquellos económicamente activos con capacidad contributiva pagan los directos, aproximadamente un 35%. La dificultad probablemente es por el volumen más que por las tasas.

Cambios importantes se dieron al llamado régimen simplificado, que correspondía antes a las Bases Especiales de Tributación (BETs), ésta aplicable a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras, silvícolas, y de autotransporte de cargas y pasajeros, especificando de mejor manera ese régimen en la LISR del 2002, y creando el régimen intermedio y el de pequeños contribuyentes, que de alguna manera correspondía a los de personas físicas con actividades empresariales.

Como se puede ver, los grandes «cambios» propuestos tampoco se dieron, recordando que en su momento se insistió en forma importante en que el Estado mexicano debería atender en mayor medida los ingresos por impuestos indirectos que a los directos, señalándose con escasa razón, que la tendencia internacional apuntaba a esa vía. De las grandes economías, especialmente en el Reino Unido, salvo en el 1988 que se propuso un «*poll tax*»¹⁷⁹, el grueso de los impuestos proviene de los directos y no de los indirectos. Es decir que no ha habido reorientación hacia los impuestos indirectos.

La nueva Ley del 2002, en vigor hasta el 2013, en realidad no propone una reforma integral a través de la cual se recaude, se redistribuya, se simplifique, y se produzcan los ingresos necesarios para la estructura administrativa.

Es cierto, con la anterior Ley de 1981 y al observar el Ejecutivo que las tasas y sobretasas como fuente de recaudación adicional no prosperaron. Determinó con la entrada en vigor al 1º de enero de 1989, el diseño y aplicación de una nueva ley impositiva, La Ley del impuesto al Activo. Este directo y llamado como de «control», pues su base eran los activos que tuvieran los contribuyentes, si éste se pagaba no se pagaría el ISR y viceversa.

¹⁷⁹ Surge en UK desde el siglo XIV, luego en el siglo XVII, y posteriormente en el siglo XX, retomado en el Gobierno de Margaret Thatcher. En este último se conoció como «*Community Charge*», y se establece para financiar Gobiernos locales, substituyó al equivalente al Impuesto sobre la Propiedad en 1989, consistiendo en que cada persona debiera pagar por los servicios que proporcionara su comunidad a través del Gobierno. El sistema fue impopular, y por ello fue substituido en 1993 por un impuesto *Council Tax* (Impuesto del Condado). <<http://www.tax17news.info/tax-news/2016-poll-tax-uk-4/>> [06-agosto-2017].

El Impuesto al Activo si bien sufrió algunas modificaciones, éste finalmente fue abrogado en octubre el 2007, no sin antes haber sufrido la interpretación de nuestros Tribunales declarándolo inconstitucional:

ACTIVO. EL ARTÍCULO 5o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.¹⁸⁰ El artículo 5o. de la Ley del Impuesto al Activo viola el principio de equidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional al exceptuar de la autorización de deducir las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero, a aquellas que hubieren sido contratadas con el sistema financiero o con su intermediación, pues estas deudas también afectan la base del tributo, ocasionándose con esto un trato desigual a iguales al permitirse a unos contribuyentes las deducciones de sus deudas y a otros no por situaciones ajenas a ellos y propias de los acreedores y sin que pueda considerarse que tal distinción de deudas se justifica por el hecho de que, de permitirse su deducción, no se pagaría el impuesto por ese concepto, ya que dicho adeudo no es el objeto del impuesto y si bien como activo del acreedor constituiría parte de la base para determinar su ganancia mínima presunta objeto del gravamen, no puede considerarse que por el hecho de que el artículo 6o. de la ley exente del pago del impuesto a las empresas que componen el sistema financiero, deba ser el deudor quien cubra el impuesto por la ganancia que tal activo le generó a su acreedor, pues ello significaría hacer recaer el pago del tributo en los contribuyentes por una ganancia ajena que en ellos implica un pasivo, lo que lejos de justificar la excepción de deducción de tal tipo de deudas, corrobora su inconstitucionalidad. (P. XLV/95)

¹⁸⁰ Tesis Aislada, Núm. 200332, Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo II, agosto de 1995, Materias Constitucional y Administrativa, Tesis P. XLV/95, p. 63.

A partir del primero de enero de 2008 entró en vigor una nueva Ley, la del Impuesto Empresarial a Tasa Única, que tuvo características semejantes a la abrogada Ley del Impuesto al Activo, es decir, un impuesto directo acreditable contra los directos, pero nuevamente «de control».

La Ley del ISR, en vigor hasta el 31 de diciembre de 2013, es substituida por la «nueva Ley del Impuesto sobre la Renta» que, si bien tiene menor número de artículos que su antecesora, en la realidad práctica contiene las mismas disposiciones.

En octubre de 2013 se buscó una reforma fiscal integral, como todas, tratando como siempre lo ha sido, buscar una recaudación mayor a través de los impuestos, y ello se busca básicamente de dos distintas legislaciones, la del Código Fiscal de la Federación (CFF) y la de la LISR. Considero, que no puede hablarse de una reforma fiscal integral como se ha dicho, sino como una reforma a través de la que se obtienen mayores recursos imponiendo mayores obligaciones a los contribuyentes cautivos. Por un lado, aumentado la base para el cálculo del impuesto pretendiendo evitar que los contribuyentes deduzcan gastos inherentes, normales y necesarios para la actividad que desempeñan, y por la otra, aumentado las tasas del ISR en forma progresiva.

En cuanto a las deducciones, eliminan la posibilidad de la deducción inmediata en activos fijos, a través de la cual se estimulaba precisamente la inversión en estos bienes para evitar el no pagar el ISR en el ejercicio en el que se adquirieran estas inversiones o en los siguientes, se regresó al esquema de deducción normal de acuerdo al tipo de activo que se adquiera.

Por otro lado, en cuanto a los costos directos que le representan al empleador las prestaciones que otorgan a sus trabajadores, determinando que solo se puede deducir de los salarios exentos, pagados al trabajador, hasta un 53% o 47 %. Pese a que las prestaciones son por obligación legal sea por Ley o contrato celebrado con el trabajador.

Estos conceptos, eliminación de deducciones inmediatas y restricción de deducciones por gastos de previsión a los empleados, necesariamente hacen que la base del impuesto para efectos del ISR se incremente.

No suficiente con ello, esa base se incrementa exponencialmente por esto y por la tasa del ISR que es incrementada al menos para las personas físicas con actividades empresariales.

Por cuanto hace al CFF, se establecen algunas variantes. Se impone la obligación de llevar a cabo una contabilidad electrónica a través de la cual los contribuyentes registran cada

operación que lleven a cabo, sean ingresos o egresos. Todas estas operaciones para ser válidas, necesariamente tienen que enviarse a la autoridad hacendaria quien las recaba por contribuyente, teniendo con ello información instantánea de todas y cada una de las operaciones de su base de contribuyentes.

Por ello, la autoridad fiscal no requiere ni siquiera una revisión a través de los medios convencionales, visitas domiciliarias, revisión de gabinete o compulsas con terceros, para conocer lo que hace el contribuyente y cómo lo hace. El sistema de contabilidad electrónica se transforma en una revisión automática constante y fidedigna de las operaciones para efectos de impuestos que llevan a cabo los contribuyentes.

Este sistema se complementa con la obligación de los contribuyentes de obtener comprobantes fiscales digitales, y ello lo hace a través de terceros autorizados que certifican el envío y recepción de dicha información.

Para concluir, este sistema impone la obligación a cada contribuyente de contar con un buzón electrónico tributario, a través del cual conocerá todos los requerimientos, avisos y comunicados con la autoridad en cuanto a la situación fiscal que guarde, por ejemplo, inconsistencias, operaciones no documentadas, o cualquier otro que implique la probabilidad de que el contribuyente no esté ajustado a la contabilidad electrónica impuesta por la autoridad.

En principio, esto puede representar la conclusión del sistema tradicional a través de documentos y, en su caso, de las revisiones que la autoridad requería realizar, cumpliendo con una serie de formalidades establecidas en la Ley que implican que los actos de las autoridades se ajusten a sus facultades y, por otro, que se respete la privacidad de los ciudadanos ya que este nuevo sistema probablemente implique la invasión a la esfera jurídica de los particulares, inclusive la protección de datos personales.

Es conveniente señalar que aun cuando no es propio o exclusivo de este nuevo sistema el que los contribuyentes se inconformen en contra de él, a través de los medios de defensa que tiene a su alcance, puesto que, es cierto que en cada ocasión que se reforma la ley, hay un número importante de contribuyentes que cuestionan la validez de la misma, sin embargo, en este caso podemos afirmar, que estamos en presencia de un cambio radical que los contribuyentes estiman que es demasiado gravoso, pues implica por una parte, la invasión a

su esfera privada, y por la otra, un costo excesivo tanto en la aplicación y manejo de los mismos como de la forma en que se pretende calcular y obtener el pago de dichos impuestos.

En la actualidad se tiene conocimiento de que se promovieron un gran número de amparos¹⁸¹ que cuestionan el sistema de contabilidad electrónica, incluyendo el buzón tributario, por cuanto hace a la forma de llevar a cabo sus operaciones contables, y por la otra, un número de amparos importantes cuestionando la legalidad del límite de deducciones impuestas para el cálculo del ISR.

Tenemos que insistir en que un sistema fiscal integral no se refiere a la recaudación, sino que también incluyendo al gasto que se debe realizar por los órganos gubernamentales y la forma en que debe efectuarse dicho gasto. Esto debe reflejarse antes que nada en un presupuesto de egresos que tienda a los objetivos que pretende el Estado de redistribución, de incentivar a la población y al territorio en donde se encuentra la misma. Probablemente sería más congruente una revisión por parte del Estado en materia presupuestaria para luego pasar a la materia de recaudación, no hemos visto reformas importantes en este aspecto, probablemente siendo la única en materia de transparencia, pero faltan muchas otras cosas por realizar.

En materia de recaudación se considera que no es a través de la imposición en que se pueden obtener mayores recursos, sino más bien estimulado y educando a la población para que todos observen que los recursos se destinan a la satisfacción de las necesidades colectivas y no que éstas no llegan a sus destinatarios.

Vemos, así mismo, que muchas de las figuras y medios que tenía al alcance el contribuyente se han venido soslayando, dándoles una connotación y funciones distintas como lo es ahora respecto de las competencias de que conoce el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA). Recordemos que en la materia fiscal en el año de 1989 se incorporó a nivel constitucional la facultad que tiene el Congreso para instituir al Tribunal Federal de Justicia Administrativa, como un Tribunal encargado de resolver controversias entre la administración pública (en general) y los particulares.

¹⁸¹ Aproximadamente más de 35,000 <<http://imcp.org.mx/>> [06-agosto-2017].

b) Deducciones y formas de aplicarlas

i) En Reino Unido

Como cualquier país, en éste, con el propósito de ajustar la carga fiscal y de buscar transparencia, proporcionalidad y neutralidad en aplicación de las contribuciones, se permiten diversas formas de disminuir la carga fiscal, en general, cada forma de obtención de ingreso gravado considera una reducción para ajustarlo, llámese impuesto por ingresos, impuesto por consumos o por herencia.

INCOME TAX. Exención, hay algunos tipos de ingresos para personas físicas que no están gravados por este impuesto, así podemos señalar entre otros casos los siguientes:

1. **EXENCIÓN RELACIONADA CON EL EMPLEO.** Están las compensaciones por pérdida de empleo, hasta un monto determinado; las compensaciones por premios de años de servicios; y pagos realizados por comidas.
2. **SERVICIOS GUBERNAMENTALES.** En este rubro existen diversos tipos de ingresos, ingresos por pensiones; por invalidez; adicionales por prestación de servicios a las fuerzas armadas; así como, por servicios en el extranjero.
3. **PAGOS POR PRESTACIONES SOCIALES, ASISTENCIALES O DE BIENESTAR.** Ingresos por otorgamiento o préstamo de vivienda; pago por indemnizaciones por riesgos de trabajo.
4. **AHORROS.** El sistema fiscal establece concesiones para aquellos que ahorran en *UK*. El propósito es que las personas ahorren a largo plazo en instrumentos en el país. Sea por cuentas individuales de ahorro o planes de retiro a largo plazo.
5. **EDUCACIÓN Y ACTUALIZACIÓN.** Se exentan los ingresos que por becas otorgadas desde colegios equivalentes a primaria hasta la universidad. Se otorga la exención para cursos de actualización, así como algunas becas con motivos educacionales.
6. **PERSONAS NO CONTRIBUYENTES.** Organizaciones científicas de investigación, sociedades agrícolas, organizaciones de beneficencia.

En particular, por los distintos impuestos, en cada ingreso gravable, se pueden otorgar reducciones y acreditamiento de impuestos, como una especie de «alivio» fiscal.

Evidentemente, como cualquier otro sistema prohíbe deducir pagos realizados en forma ilegal como pagos por corrupción, lo que representa una «*ofensa criminal*».

En relación con las deducciones son dos las que a partir de 2017 se pueden descontar del ingreso neto, el «*Personal Allowance*» o ingreso mínimo de £11,500 anuales, equivalente a \$275,000.00, así como la reducción a los ingresos percibidos por personas invidentes. Ésta última que en 2017 era de £2,290 equivalente a \$50,000, aproximadamente. Esta deducción se permite transferir a la esposa, esposo o pareja, para que sean descontados de sus ingresos totales.

Las demás deducciones representan descuentos o deducciones por el pago del impuesto a cargo de la persona.

La reducción del impuesto representa una cantidad que se descuenta sobre el total del impuesto. Las reducciones de este impuesto pueden considerarse como más justas porque se otorga a todas las personas con independencia de su ingreso.

Las reducciones del ingreso neto pueden solicitarse por quienes estén casados o tengan vida en común, y pueden ser otorgadas a una de esas personas en su totalidad o, en proporción a cada uno de ellos. Esto sirve para deducir el monto del pago que se tendría que dar por «*Income Tax*» (ingresos).

Tabla de impuesto sobre la renta en *UK*¹⁸²

Band	Taxable income	Tax rate
Personal Allowance	Up to £11,500	0%
Basic rate	£11,501 to £45,000	20%
Higher rate	£45,001 to £150,000	40%
Additional rate	over £150,000	45%

En general son cuatro «niveles» o «bandas» y diferentes tarifas por cada una. La forma de calcular el impuesto para que sea más equitativo, es de acuerdo al monto de ingreso, al cual

¹⁸² ISR 2017, personas físicas en *UK*. <<https://www.gov.uk/income-tax-rates>> [08-septiembre-2017].

se le aplica la tasa del impuesto por *banda*. Es decir, si se obtiene un ingreso de £80,000 (equivalente a \$2'000,000 aproximadamente), las primeras £11,500 pagaran una tasa del cero por ciento, de £11,501 hasta £43,000 se gravará a la tasa del 20%, y por el parámetro que va de £43,001 a las £80,000 se tasarán al 40%. Esto representa una tasa efectiva del 16.9%, ya que cada monto de ingresos se ajusta por cada rango (niveles o bandas) de ingresos y su correspondiente tasa, y no a todo el ingreso se le aplica la tasa mayor sin acumular para que surja una tasa efectiva, y no una tasa para todo el ingreso.

La forma de realizar el cálculo del «*Income Tax*» a pagar es fácilmente entendida, ya que la Ley aplicable (ITA2016, parte 2, capítulo 3, secciones 22-32) lleva, e indica al contribuyente, por las siete distintas etapas o pasos, en los que al final de ellos le precisa el monto del impuesto a pagar facilitando, al menos, el pago de éste.

Las siete etapas o pasos que sigue el contribuyente son: (1) La fuente de ingresos que se incluye en el ingreso total. (2) Posteriormente, se define el ingreso total del ingreso neto, descontando las reducciones o deducciones aplicables. (3) Los descuentos personales. (4 y 5) El cálculo de los distintos parámetros de ingresos. (6 y 7) La acumulación de montos taxados. Procedimiento que da lugar al pago del impuesto.

Como anteriormente se ha señalado, si bien existe un solo impuesto sobre la renta, existen diferentes fuentes del ingreso, como el ingreso por uso y goce de tierra, el ingreso derivado de la ocupación comercial de tierra, el ingreso que se obtiene por esquemas financieros públicos, etc., pudiendo ser de las más comunes, la fuente conocida como «Schedule D» y la «Schedule E». La primera corresponde a los ingresos por comercio, por servicios profesionales, por intereses, ingresos del extranjero e ingresos esporádicos; mientras que la «E» son ingresos por salarios.

Debido a que existen estas distintas cédulas, cada una de ellas tiene su personal forma de obtención de ingresos, y de deducción, pero todos caen dentro de la tasa general del impuesto. Por ello, es necesario en cada caso en particular, analizarlo para saber si existen algunos ingresos que aumentan o deducciones que disminuir.

ii) En México

En términos generales las deducciones se otorgan dependiendo de la actividad de cada uno de los contribuyentes.

A las personas morales, que en nuestro País todas son equivalentes e igualmente tratadas, así sean personas de naturaleza civil o mercantil, se les autorizan las deducciones que en general cualquier otra legislación pudiera considerar como adecuadas. Se autorizan entre otras, el costo de lo vendido, los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, como las inversiones, créditos incobrables, cuotas al IMSS, e intereses, entre otras figuras.

Para que las deducciones sean procedentes deben reunir una serie de requisitos establecidos por la propia legislación, los cuales pueden ser fácilmente entendibles, como lo serían las deducciones de inversiones, formas en que estas deben acreditarse, que los gastos estén debidamente registrados en la contabilidad, que las deducciones hayan sido debidamente realizadas, que existan realmente los comprobantes de los gastos de previsión y vales de dispensa otorgados a los trabajadores, que el costo de la adquisición de los bienes corresponda a los del mercado, etc.; estableciendo reglas específicas para autorizar la deducción.

Llama la atención algunos de los requisitos para autorizar que sea procedente la deducción. El 27, fracción I, de la LISR establece que los gastos deben ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente. Así como, el que los comprobantes fiscales que excedan \$2,000.00 no puedan realizarse en efectivo, puesto que exige que cuando así sea se efectúe mediante transferencia electrónica el pago, con cheque nominativo, con tarjeta de crédito, de débito o de servicios, instrumentos a los que la mayoría de la población no tienen acceso. En la actualidad con límites a los gastos de previsión social deducibles.

Estos conceptos referidos han provocado diversos cuestionamientos por la forma de atender e interpretar lo que se considera como gasto estrictamente indispensable.

Consistentemente los Tribunales habían interpretado que los gastos estrictamente indispensables corresponden a los necesarios para la operación de una negociación, es decir que tuvieran relación necesaria con el negocio y los ingresos del mismo. Sin embargo, en la actualidad nuestros Tribunales han dado una nueva interpretación a este concepto, habiendo en el 2011, emitido tesis de jurisprudencia que establecen que, si bien todos pueden ser gastos necesarios o de la negociación, se debe de atender a diverso concepto, por ellos definido, «Deducciones estructurales» y «Deducciones no estructurales»:

*DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.*¹⁸³

Conforme a la tesis 1a. XXIX/2007, de rubro: "DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.", la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha distinguido entre dos tipos de deducciones en materia de impuesto sobre la renta. Ahora bien, en un avance progresivo sobre lo sostenido en dicho criterio, puede abonarse, diferenciando dos tipos de deducciones: 1. Estructurales, identificadas como figuras sustractivas o minorativas que tienen como funciones, entre otras, subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente; frenar o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas; o bien, rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva. En este rubro se ubican las deducciones que, por regla general, el legislador debe reconocer en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria para que el impuesto resultante se ajuste a la capacidad contributiva de los causantes. Ahora bien, los preceptos que reconocen este tipo de deducciones son normas jurídicas no autónomas -dada su vinculación con las que definen el presupuesto de hecho o los elementos de gravamen-, que perfilan los límites específicos del tributo, su estructura y función, se dirigen a coadyuvar al funcionamiento de éste y, en estricto sentido, no suponen una disminución en los recursos del erario, pues el Estado únicamente dejaría de percibir ingresos a los que formalmente parece tener acceso, pero que materialmente no le corresponden; de ahí que estas deducciones no pueden equipararse o sustituirse con

¹⁸³ Tesis de Jurisprudencia, Registro Núm. 162889, Primera Sala, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIII, febrero de 2011, Materia Administrativa, Tesis 1a./J. 15/2011, p. 170.

subvenciones públicas o asignaciones directas de recursos, ya que no tienen como finalidad prioritaria la promoción de conductas, aunque debe reconocerse que no excluyen la posibilidad de asumir finalidades extrafiscales. 2. No estructurales o "beneficios", las cuales son figuras sustractivas que también auxilian en la configuración de las modalidades de la base imponible del impuesto sobre la renta pero que, a diferencia de las estructurales, tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, pretender obtener alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal. Estas deducciones son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden suscribirse entre los denominados "gastos fiscales", es decir, los originados por la disminución o reducción de tributos, traducándose en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social; tales deducciones sí pueden equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, pues en estos beneficios se tiene como objetivo prioritario plasmar criterios de extrafiscalidad justificados en razones de interés público. (1a./J. 15/2011)

RENDA. EL CONCEPTO DE NECESARIA VINCULACIÓN DE LAS EROGACIONES CON LA GENERACIÓN DEL INGRESO Y LA CLASIFICACIÓN DE LAS DEDUCCIONES EN ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES, SON APLICABLES PARA PERSONAS FÍSICAS Y MORALES CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO RELATIVO.¹⁸⁴ Tanto el Pleno como las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, han señalado diferencias entre las erogaciones vinculadas con la producción u obtención del objeto del impuesto y las que no tienen tal relación; las primeras se han identificado como deducciones estructurales, las cuales deben reconocerse por el legislador a fin de respetar el principio de proporcionalidad

¹⁸⁴ Tesis de Jurisprudencia, Registro Núm. 2013873, Décima Época, Segunda Sala, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 40, marzo de 2017, Tomo II, Materia Administrativa, Tesis 2a./J. 25/2017 (10a.), p. 822.

en materia tributaria, dado que aminorar los ingresos brutos con los gastos en que se incurrió para generarlos permite identificar la renta neta de los causantes, que es la que debe constituir la base de la contribución de referencia. Las segundas, se han denominado no estructurales y, en principio, no deben considerarse como deducciones, pues no se vinculan con la utilidad o renta neta, ya que no influyeron en la obtención de los ingresos, por lo que no puede considerarse que afecten o influyan sobre la manifestación de riqueza gravada y, en consecuencia, tampoco tienen un impacto sobre la capacidad contributiva de los causantes. Ahora, de la evolución de los criterios que ha pronunciado al respecto el Alto Tribunal, se advierte que se establecieron con base en un análisis general de las erogaciones que deben reconocerse o concederse por el legislador para efectos del gravamen en atención al principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual se llevó a cabo en casos tanto de personas morales como de personas físicas. Además, cabe destacar que para ambos tipos de personas el objeto del impuesto son los ingresos, mientras que la base gravable se constituye por la utilidad, entendida como el ingreso aminorado por los gastos en que se incurrió para su obtención, por lo cual, el concepto de necesaria vinculación de las erogaciones con la generación del ingreso y la clasificación de las deducciones en estructurales y no estructurales, son plenamente aplicables tanto al Título II "De las personas morales", como al Título IV "De las personas físicas", ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. (2a./J. 25/2017 (10a.))

c) Beneficios que se otorgan por Ahorros, Inversiones o Pensiones

i) En Reino Unido

Como se ha precisado, todo ingreso está sujeto a impuesto, aun cuando ciertos tipos de inversiones en *UK* otorguen ciertos beneficios en cuanto a la tasa del impuesto aplicable. Como inversiones tenemos:

LOS BONOS GUBERNAMENTALES, conocidos como «gilts»¹⁸⁵, que son bonos emitidos por algunos organismos gubernamentales. Son papeles con un alto grado de seguridad por quienes los emiten. La ganancia que se obtiene de ellos está exenta del pago de impuesto.

AHORROS NACIONALES, estos se pueden realizar tanto en el banco de la Oficina Postal Nacional como en algunos bancos de ahorro en *UK*, que son agencias del Ministro del «*Exchequer*» (equivalente al Secretario de Hacienda o del Tesoro). El propósito de estos ahorros en bancos gubernamentales es que los individuos proporcionen fondos al Gobierno, quien los requiere para su gasto. En este tipo de inversiones coexisten dos beneficios, uno, que están garantizados al 100% todos los depósitos, y dos, que otorgan adicionalmente la exención del pago del impuesto hasta por £15,000 de ahorro.

INSTRUMENTO PERSONAL DE AHORRO. Éste permite al contribuyente realizar inversiones con tasas preferenciales, con el propósito de ahorrar para pensionarse. La limitante que se permite exentar es por inversiones de hasta £20,000, o bien si retiran las inversiones la tasa será menor. El interés obtenido no es objeto de impuesto.

FONDOS DE PENSIÓN. Al igual que las cuentas de ahorro individual, se concede reducción del pago del impuesto, pero si se retiran los beneficios sin llegar a la fecha en que se pueda pensionar, los ingresos serían gravados.

VENTURE CAPITAL TRUST. Éste es una especie de fideicomiso que proporciona el beneficio de invertir en ciertas empresas que tienen diseñado este esquema que les permite a éstas financiarse. El propósito es otorgar capital para que las pequeñas empresas puedan expandirse, siempre y cuando, se mantenga la inversión por al menos cinco años. A quienes inviertan se les otorga una especie de acción, pagando dividendos que están exentos, y posterior al término establecido en la ley, si se venden las acciones, el ingreso que se obtiene

¹⁸⁵ Nota. Es la abreviatura de «*gilt-edged security*», con el que se designa a los valores de máxima solvencia que son equiparables al oro.

por ellas también es exento. Dentro de las condiciones, está el que sea autorizada por la «*London Stock Exchange*» y que su información sea públicamente divulgada.

ESQUEMA DE INVERSIONES EN EMPRESAS. Éste se creó con el propósito de expandir e incrementar los negocios en *UK*, y van dirigidas a pequeñas empresas que no listan sus números en mercados de valores, aun cuando deben de tener registro como empresa reconocida en ese país.

Como es obvio que las pequeñas empresas que no listan en mercados de valores tienen un mayor riesgo pues no están observadas por algún regulador, entonces el Gobierno ofrece en compensación a ese riesgo, beneficios de carácter fiscal a ciertas empresas que son públicamente conocidas. Se establecen algunas condiciones para ser consideradas dentro de esta categoría de empresas y, por tanto, con la posibilidad de obtener una reducción del 20% de la tasa del impuesto si se mantienen por tres años las inversiones.

Los beneficios que se otorgan por estos conceptos, desde luego tienden a incentivar el ahorro nacional, por una parte, y por la otra, que a través del mismo se puedan financiar las empresas, del tamaño que sea, es decir, no solo aquellas que tengan ingresos y números auditados por organismos públicos o privados de esas empresas, sino también por pequeñas empresas que evidentemente se encuentran reguladas por el Gobierno y les posibilitan la figura de obtener préstamos del público en general a bajo costo y en contraprestación otorgan rendimientos a su inversionistas. Esto es una muy buena forma para mantener los recursos en el País y que en éste se generen los ingresos necesarios para todos los habitantes del mismo.

ii) En México

En México existen algunos instrumentos que otorgan ciertos beneficios considerados como deducciones personales, esto en el caso de personas físicas que obtengan ingresos de los señalados en la LISR.

Se debe señalar que, normalmente esas deducciones autorizadas como honorarios médicos, dentales, hospitalarios, funerarios o donativos, se ven limitados de dos formas, en primer término, por un límite máximo de cada una de estas deducciones y luego por una

cantidad máxima de todo el conjunto de deducciones autorizadas, es decir, la primer gran limitante es que las deducciones en general no podrán exceder de cuatro salarios mínimos elevados al año o al 10% del total de los ingresos del contribuyente, significando que la cantidad máxima a deducir es de aproximadamente \$115,000.00, ya que pese a que una persona pudiera tener mayores ingresos en un año, por ejemplo \$2,000,000.00, no podría utilizar la deducción del 10% sobre sus ingresos, porque está limitado a la menor cantidad autorizada por Ley, en este caso \$115,000.00.

Todo ello entonces, pudiendo distribuirse entre los beneficios o deducciones que se otorgan a las que antes nos referimos, honorarios médicos, dentales o gastos hospitalarios, gastos de funerales, donativos, intereses por créditos hipotecarios, transporte escolar, etc.

En adición a lo anterior, es posible, así está autorizado, aportar de manera voluntaria a una cuenta de retiro, si se realiza ello la posibilidad de deducción se eleva a \$144,000.00 o el 10% del ingreso del trabajador.

Existe un beneficio a los patrones que contraten personal con discapacidad, equivalente al 100% del impuesto retenido al trabajador, siempre y cuando cumpla con las aportaciones de seguridad social.

Como vemos, las deducciones autorizadas para personas físicas y también para las morales, se encuentran limitadas, como ya dijimos, con un tope de cantidad a deducir, mientras que, para personas morales, existiendo un tope para las deducciones por previsión social equivalente al 49 o 53% dependiendo del tipo de gasto de previsión otorgado por el patrón.

Observamos que, en *UK* si bien también existen ciertas limitaciones para las deducciones, estas son más amplias y en el porcentaje de deducción, y con un propósito de incentivar el ahorro nacional, y el ahorro personal, para que a través de éste puedan destinarse éstas al desarrollo de empresas pequeñas, medianas y grandes, cuidadosamente revisadas por algunos entes públicos que en cierta forma garantizan el retorno de la inversión.

d) Porcentaje de Ingreso en relación con el Producto Interno Bruto

i) En Reino Unido

Un parámetro que se ha utilizado con mayor frecuencia para medir la fortaleza de un país por

cuanto a los bienes y servicios que produce durante un determinado tiempo, es el llamado PIB o Producto Interno Bruto. Lo que significa el PIB es la medición en moneda del valor de los bienes y de los servicios que se producen en un país o economía determinadas. Esta medición permite conocer el valor que tiene un país en sí mismo, en que posteriormente, con esos mismos parámetros, puede medirse y compararse con otros PIB's de distintos países del mundo. De la comparación se podrán obtener datos que servirán para estimar, entre otras cosas, si la moneda de un país frente a aquel que tiene el mayor PIB está subvaluada o sobrevaluada, lo que nos permite conocer *grosso modo* el valor de una moneda frente al que ha sido el referente desde, al menos, Bretton Woods¹⁸⁶ de 1944: El dólar americano. Habrá que recordar que anterior al parámetro que actualmente se tiene a nivel mundial (el dólar americano o USD), se tuvo el modelo del oro, siendo éste la base para medir la riqueza de una Nación determinada.

Dentro de los acuerdos tomados en Bretton Woods, se «acordó» la «alineación» de las monedas al dólar norteamericano, es decir, que en cierta forma «se obligó» a los demás países a tener como parámetro al dólar norteamericano y, por lo tanto, el valor de su moneda dependiendo del valor del dólar.

Cabe precisar que el parámetro del dólar fijado a partir de Bretton Woods, de alguna manera se vio mermado a raíz de la guerra que tuvieron los EEUU con Vietnam, ya que sufragar la guerra representó un alto costo, lo que provocó que el dólar no siguiera teniendo fuerza de parámetro mundial, aunque luego se retomó.

Debido a que el dólar perdió parte de su hegemonía, se orientó hacia un nuevo parámetro a través de la Organización Mundial de Comercio (OMC), organización que regula y sugiere la forma en que se deberá dar el comercio entre países, regulando la estructura de precios de exportaciones e importaciones de un país determinado, índices que determinan la llamada balanza de pagos de un país.

La balanza de pagos corresponde a una cuenta en la que se registran todas las transacciones económicas con el exterior, en determinado periodo, normalmente un año.

Esta balanza determina los bienes, los servicios y los ingresos que se obtienen por los mismos. El diferencial entre los ingresos por exportaciones frente a los gastos por

¹⁸⁶ *Bretton Woods Conference*, 1944. U.S. DEPARTMENT of STATE. ARCHIVE. <<https://2001-2009.state.gov/r/pa/ho/time/wwii/98681.htm>> [12-septiembre-2017].

importación llega a determinar superhabit o pérdida, en el primero de los casos, pudiendo llegar a formar parte de las reservas internacionales.

También se crearon instituciones mundiales, como el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional (FMI), con el propósito de que a través de estos organismos se estabilizaran, desde el punto de vista económico, las economías del mundo.

Los costos que arroje la economía mundial en cuanto al PIB representan, bajo su última medición del 2015, que en primer lugar están los EEUU con USD 17,946 millones, el Reino Unido con el equivalente a USD 2,848 millones, y México con el equivalente a USD 1,144 millones.

El PIB por región nos dice que los países de Asia Oriental y del Pacífico tienen el mayor producto interno bruto, casi una tercera parte a nivel mundial, la otra tercera parte se encuentra repartida entre países de Europa, Asia Central y de la otrora Comunidad Económica Europea, y Norteamérica aportando la otra tercera parte, dejando aproximadamente diez mil millones entre el resto de los países, incluidos los de Latinoamérica, África y otros países árabes, lo que nos indica cuales son los países con menos índice de desarrollo puesto que el PIB, en cuanto forma, mide el desarrollo de la economía.

Por otro lado, la capacidad para aportar depende de la economía de las personas, en este caso el PIB por persona de los países, en este caso de *UK*, lo observamos en la siguiente tabla que se encuentra en dólares americanos¹⁸⁷:



¹⁸⁷ PIB *per capita* en *United Kingdom* <<http://www.tradingeconomics.com/united-kingdom/gdp-per-capita>> [19 -mayo-2017].

De acuerdo a lo anterior, observamos que el ingreso por persona en *UK* para 2016 es de aproximadamente £41,182 al año, equivalente a £41,182 anuales, equivalente a USD 53,536.60 anualizados (al tipo de cambio de 1.3 dólares americanos por libra).

Para completar la gráfica anterior, debemos observar el salario mínimo de uno de estos países, así como la deducción general que otorga cada una de las legislaciones a sus contribuyentes siendo estos datos los siguientes:

Gráfica¹⁸⁸

Year	25 and over	21 to 24	18 to 20	Under 18	Apprentice
October 2016 to March 2017	£7.20	£6.95	£5.55	£4.00	£3.40
April 2016 to September 2016	£7.20	£6.70	£5.30	£3.87	£3.30

Es decir, el salario mínimo para una persona de 25 años en adelante durante el 2016 fue de £7.20 por hora, con un máximo de 48 horas a la semana, lo que en un mes significan £ 1,382.40, lo que elevado al año nos arroja un salario de £17,280, teniendo en ese mismo año una deducción personal de £1 1000, significando en este caso que el pago del ISR, excluyendo cualquier otra deducción, equivalía al 20% sobre el excedente de £11,000, es decir £1,256 como impuesto resultante, significando que la capacidad contributiva es tan solo por este exceso de las primeras £11,000, teniendo un ingreso neto de £16,024, equivalente a USD 20,831.20.

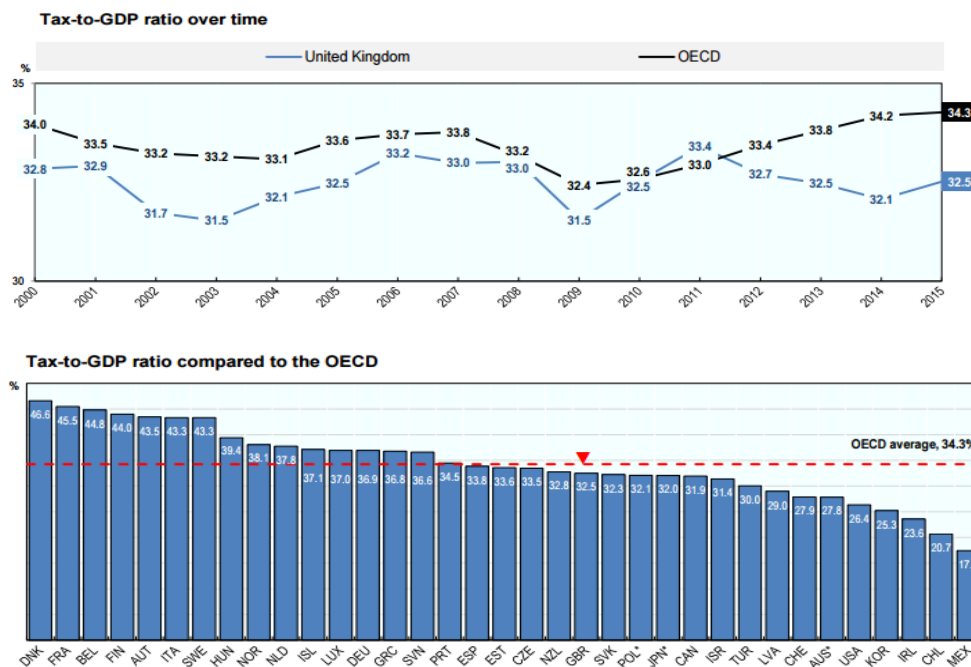
En México el salario mínimo en 2016 equivalía a \$73.00 diarios, al mes \$2,190.00 y por un año \$26,280.00, que de acuerdo a la LISR arrojó un pago de \$1,415.00, dando el resultado de un ingreso neto de \$24,285.00, es decir, un resultado de USD 1,219 netos al año.

De las operaciones antes realizadas se observa la abismal diferencia que existe entre las mismas personas con salario mínimo en uno y otro país, diferencia neta de USD 20,000.00 anuales. Lo anterior, nos identifica la problemática que se tiene en el país para obtener recursos por fuentes de ingresos de las personas, tanto en el ingreso neto como por el impuesto que cada uno de ellos aporta al Estado.

¹⁸⁸ Salarios mínimos <<https://www.gov.uk/national-minimum-wage-rates>> [05-agosto-2017].

Por otro lado, encontramos un estudio de la *OECD*, que observa las estadísticas del 2000 al 2015 de los ingresos por contribuciones obtenidos por *UK*, fijando un parámetro global calculado entre los treinta y cinco países objeto de esta medición.

La primera gráfica¹⁸⁹, muestra un 32.8% en el 2000 y un 32.5% en 2015 que corresponde al 100% del total del PIB de *UK*, ingresos muy cercanos a los registrados en promedio por la *OECD* del estudio de esos treinta y cinco países. La siguiente gráfica¹⁹⁰ nos muestra el comparativo de esos países y en donde observamos que prácticamente la mitad de ellos se encuentra dentro del porcentaje promedio, y el obtenido por *UK* es de:



Adelante observamos cuál es la estructura fiscal o por contribuciones que *UK* tiene, nuevamente en comparación con el porcentaje de los miembros de la *OECD*, como se observa a continuación¹⁹¹:

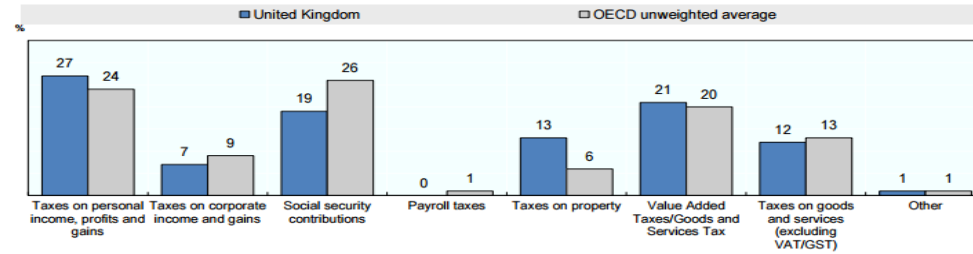
¹⁸⁹ Ingresos en *United Kingdom* en relación con los percibidos por los Países integrantes de la *OECD* <<https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-united-kingdom.pdf>> [19-mayo-2017].

¹⁹⁰ *Idem.*

¹⁹¹ *Idem.*

Tax structure compared to the OECD average

The structure of tax receipts in the United Kingdom compared with the OECD average is shown in the figure below.



En la siguiente gráfica¹⁹² se observa el monto total en libras esterlinas de los ingresos por cada una de las contribuciones genéricas que analiza este estudio. Observamos que las mayores fuentes de ingreso son el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado, y las contribuciones de seguridad social, en todos los casos muy semejantes al promedio de los países analizados por la *OECD*:

Tax structure	Tax Revenues in national currency			Tax structure in the United Kingdom			Position in OECD ²		
	Pound Sterling, millions			%					
	2014	2013	Δ	2014	2013	Δ	2014	2013	Δ
Taxes on income, profits and capital gains	204 008	199 887	+ 4 121	35	35	-	14th	12th	- 2
of which									
Personal income, profits and gains	160 293	156 299	+ 3 994	27	28	- 1	12th	12th	-
Corporate income and gains	43 715	43 588	+ 127	7	8	- 1	18th	17th	- 1
Social security contributions	109 120	106 085	+ 3 035	19	19	-	27th	27th	-
Payroll taxes	-	-	-	-	-	-	26th	26th	-
Taxes on property	74 227	69 790	+ 4 437	13	12	+ 1	1st	1st	-
Taxes on goods and services	194 153	186 074	+ 8 079	33	33	-	15th	17th	+ 2
of which VAT	124 211	118 044	+ 6 167	21	21	-	13th	16th	+ 3
Other ¹	2 961	2 927	+ 34	1	1	-	17th	15th	- 2
TOTAL	584 469	564 763	+ 19 706	100	100	-	-	-	-

Tax revenue includes net receipts for all levels of government; figures in the table may not sum to the total indicated due to rounding.

1. Includes income taxes not allocable to either personal or corporate income.

2. The country with the highest share being 1st and the country with the lowest share being 35th.

Source: *OECD Revenue Statistics 2016* <http://www.oecd.org/tax-policy/revenue-statistics.htm>

Las contribuciones que obtiene *UK*, son mayores que muchos de los países analizados en el estudio, muy cercanos al porcentaje promedio señalado por la *OECD*, lo que le permite contar con recursos para realizar sus actividades que, si bien pudieran considerarse no suficientes, le permiten contar con la posibilidad de nuevas inversiones y redistribuir el ingreso. La tendencia nuevamente observamos que recae sobre los impuestos directos y posteriormente sobre los indirectos.

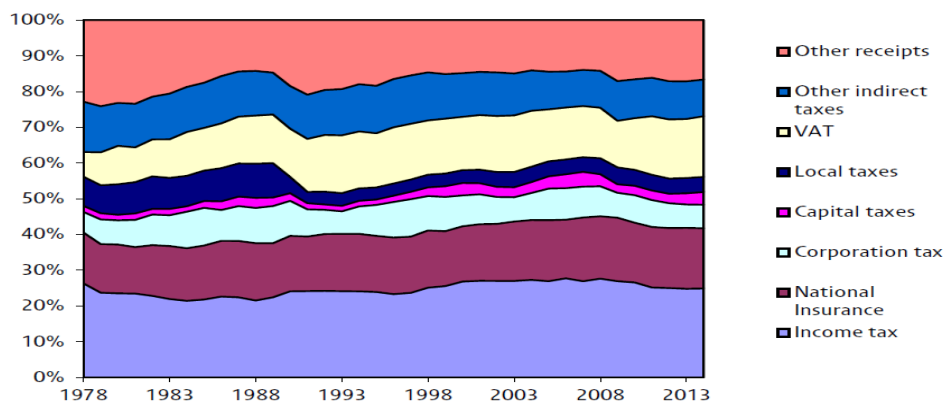
Adelante observamos en la gráfica¹⁹³ el porcentaje de ingresos por contribuciones de *UK*, que permite observar que el mayor porcentaje de ingresos totales corresponde a

¹⁹² *Idem.*

¹⁹³ Table 1. Sources of government revenue, 2014-15 forecasts.

contribuciones que, a diferencia del mexicano que corresponde a otras fuentes como lo son ingresos petroleros, ingresos por remesas de mexicanos en el extranjero y luego por exportación de bienes y servicios, lo que da un sustento financiero importante a *UK*.

Figure 2. The composition of government receipts, 1978–79 to 2014–15



Note: Years are fiscal years, so 2008 means 2008–09. ‘National Insurance’ excludes NI surcharge when it existed, and ‘VAT’ is net of refunds paid to other parts of central and local government; these are both included in ‘other receipts’. ‘Other indirect taxes’ are excise duties and customs duties. ‘Corporation tax’ includes petroleum revenue tax, the supplementary charge and the 1997–98 windfall tax. ‘Capital taxes’ are capital gains tax, inheritance tax (and its predecessors) and stamp duties. ‘Local taxes’ are council tax, the community charge, domestic rates and business rates before 1990; from 1990, business rates are included in ‘other receipts’.

Source: HM Treasury; see http://www.ifs.org.uk/tools_and_resources/fiscal_facts.

De lo anterior se observan los ingresos por contribuciones que, como parte del PIB, obtuvo *UK*. Así mismo, se observa que entre el «*Income Tax*» y el «*Value Added Tax*» prácticamente sumados se tiene un 40% del ingreso total para ese año.

Vale la pena considerar que, pese a que se ha comentado en muchas ocasiones acerca de la conveniencia o necesidad de obtener mayores ingresos a través del *VAT*, en lugar del «*Income Tax*», se puede concluir que ambos tienen su propio mérito y su ingreso bien definido, pues, mientras que los primeros gravan a la población en general, los segundos únicamente a aquellos contribuyentes que obtienen ingresos mayores a lo que se considera el mínimo necesario para subsistir. Probablemente lo conveniente es mantener ambas contribuciones con una mayor y mejora en la simplificación, orientación y control de las contribuciones, así como asesoría al Estado para el diseño de mejores sistemas.

Por cuanto hace a *UK*, para 2015 se previó un ingreso por «*Income Tax*» de £175 billones, como se observa en la siguiente tabla¹⁹⁴:

	£ billion						
	Outturn	Forecast					
	2015-16	2016-17	2017-18	2018-19	2019-20	2020-21	2021-22
Income tax (gross of tax credits) ¹	168.9	174.7	174.9	183.6	191.9	200.6	211.2
of which: Pay as you earn	146.2	148.5	153.3	157.9	164.3	171.7	180.2
Self assessment	24.3	28.7	24.8	29.1	31.2	32.5	34.5
National insurance contributions	114.1	125.0	130.3	134.5	140.0	146.2	152.4
Value added tax	116.4	120.7	125.4	130.8	136.2	141.6	146.7
Corporation tax ²	45.6	53.6	54.1	55.5	54.9	53.9	54.7
of which: Onshore	45.2	52.8	52.7	54.2	53.5	52.5	53.3
Offshore	0.4	0.8	1.4	1.3	1.5	1.4	1.4
Petroleum revenue tax	-0.6	-0.6	-0.5	-0.5	-0.5	-0.5	-0.5
Fuel duties	27.6	27.9	27.5	28.0	28.5	29.2	30.0
Business rates	28.8	28.8	29.6	31.0	32.2	33.0	33.7
Council tax	29.0	30.4	32.1	33.7	34.9	35.9	37.0
VAT refunds	14.1	13.8	13.8	13.9	13.9	14.3	14.7
Capital gains tax	7.1	8.7	9.1	10.0	11.8	11.2	12.8
Inheritance tax	4.7	4.7	5.0	5.2	5.5	5.8	6.2
National Accounts taxes	630.0	668.6	690.3	719.2	746.7	771.2	802.0
Less own resources contribution to EU	-3.1	-3.3	-3.5	-3.5	-3.5	-3.5	-3.5
Interest and dividends	6.2	5.6	6.1	7.6	9.1	10.3	11.8
Gross operating surplus	46.4	47.9	49.3	51.1	52.3	54.7	57.5
Other receipts	2.7	2.2	2.0	1.9	2.0	2.0	1.8
Current receipts	682.3	721.1	744.2	776.4	806.5	834.8	869.5
Memo: UK oil and gas revenues ⁶	-0.2	0.1	0.9	0.8	1.0	1.0	0.9

ii) En México

Las contribuciones y el monto de ellas radican medularmente en la posibilidad de que los integrantes de una comunidad específica, entendida como País, tengan capacidad para aportar parte de sus recursos para que el Estado, pueda realizar todas sus funciones, que como sabemos son la de proveer servicios y además redistribuir la riqueza. Evidentemente que a mayor capacidad y generación de recursos mayor posibilidad de recaudar contribuciones, siempre buscando que quien contribuya tenga capacidad contributiva, lo que hoy se denomina en algunos lugares, como el derecho de las personas al goce del mínimo vital, queriendo decir que arriba de esa «medida» tendrán capacidad de pagar contribuciones.

¹⁹⁴ Ingresos por *Income Tax* y otras contribuciones en *UK*. *Spring Budget 2017*, p. 60. <https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/597467/spring_budget_2017_web.pdf> [15-septiembre-2017].

Evidentemente que ello no es fácil de estimar, pero puede analizarse la capacidad que tiene un País para obtener ingresos de distinta clase, a través de lo que la economía o ciencia económica denomina como el producto interno bruto (PIB).

Reiterando que este valor intangible corresponde al precio de los bienes y servicios de los que dispone un Estado y de la capacidad económica que tiene éste y los integrantes de ese Estado.

Así tenemos que el PIB de México del 2006 a la fecha, se ejemplifica a través del siguiente cuadro¹⁹⁵:



De acuerdo a lo anterior observamos que el ingreso por persona en México para 2016 es de aproximadamente USD 9,500. De los que nuevamente debemos precisar que en forma anualizada el ingreso mínimo por persona de acuerdo a la ley era de \$26,280.00, que descontando el ISR a cargo de estas personas da un ingreso neto de \$24,865.00, equivalentes a USD 1,207.04, significando la capacidad contributiva por persona.

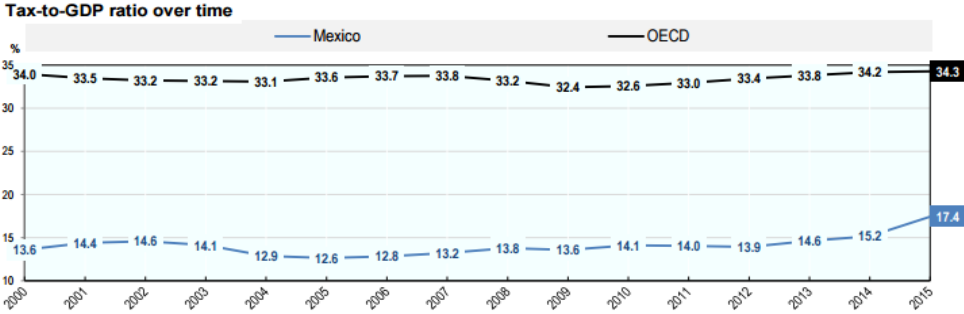
Por otro lado, encontramos una estadística de la *OECD*, que observa las estadísticas del 2000 al 2015 de los ingresos por contribuciones obtenidos por nuestro País, fijando un parámetro global calculado entre los países objeto de esta medición.

A continuación, la gráfica¹⁹⁶ muestra el porcentaje del PIB de México que se obtiene del pago de contribuciones, iniciando en el 2000 con un 13.6% del total, llegando al 2015 con

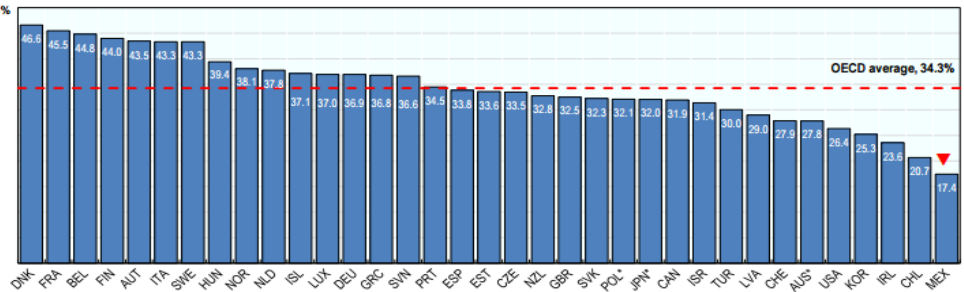
¹⁹⁵ PIB *per cápita* en México <<http://www.tradingeconomics.com/mexico/gdp-per-capita>> [16-Mayo-2017].

¹⁹⁶ Datos en México, en relación con Países que integran la *OECD* <<https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-mexico.pdf>> [19-mayo-2017].

un 17.4%, lo que comparativamente con el porcentaje de los países miembros y observados por *OECD* es significativamente menor, ya que observa que en el 2000 el porcentaje de esos países inicia en el 34% y en el 2015 prácticamente representa el mismo porcentaje. Lo anterior significa que existe aproximadamente un déficit de 20 puntos porcentuales del PIB de nuestro País, que debiera ser aportado como contribución, de ahí la importancia de requerir una mejora en la actividad económica y consecuentemente en la capacidad de ingresos del País.

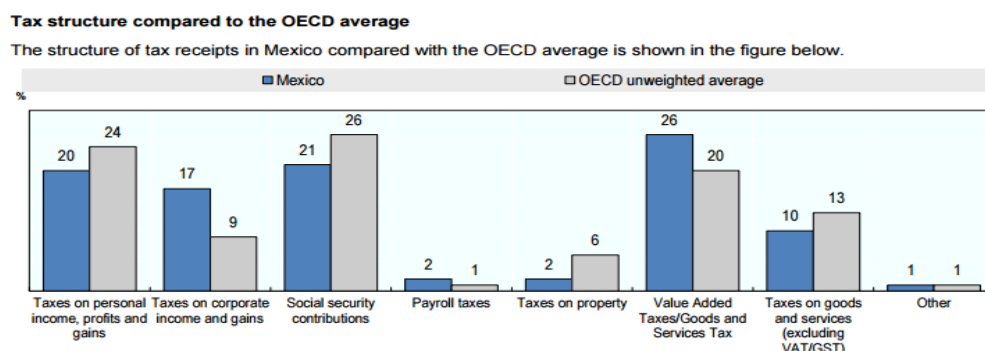


Podemos observar que, de los treinta y cinco países analizados por la *OECD*, en el 2015 México resulta ser el que menor porcentaje de ingresos por contribuciones tiene como porcentaje del PIB. Ello simplemente significa que está mal diseñado el sistema fiscal, puesto que no se recauda un porcentaje que permita al País cubrir todas las necesidades, al menos suficientemente. Véase la siguiente gráfica¹⁹⁷:



¹⁹⁷ *Idem.*

Adelante observamos cuál es la estructura fiscal o por contribuciones que México tiene, nuevamente en comparación con el porcentaje de los miembros de la *OECD*¹⁹⁸:



En la última gráfica¹⁹⁹ se observa el monto total en pesos mexicanos de los ingresos por cada una de las contribuciones genéricas que analiza este estudio. Observamos que las mayores fuentes de ingreso son el impuesto sobre la renta personal, el impuesto sobre la renta a personas morales, los ingresos por contribuciones de seguridad social, y los ingresos por impuesto al valor agregado. Es importante observar la deficiencia en ingresos por impuestos a empleados, es decir retención de impuestos sobre la renta, y los impuestos a la propiedad:

Tax structure	Tax Revenues in national currency			Tax structure in Mexico			Position in OECD ²		
	Mexican Peso, millions			%					
	2014	2013	Δ	2014	2013	Δ	2014	2013	Δ
Taxes on income, profits and capital gains	979 251	957 213	+ 22 038	38	41	- 3	10th	9th	- 1
of which									
Personal income, profits and gains	514 208	425 621	+ 88 587	20	18	+ 2	21st	24th	+ 3
Corporate income and gains	441 317	392 199	+ 49 118	17	17	-	3rd	4th	+ 1
Social security contributions	538 213	490 918	+ 47 296	21	21	-	26th	26th	-
Payroll taxes	64 713	53 042	+ 11 671	2	2	-	6th	6th	-
Taxes on property	54 920	46 238	+ 8 683	2	2	-	30th	30th	-
Taxes on goods and services	933 832	761 349	+ 172 483	36	32	+ 4	12th	18th	+ 6
of which VAT	667 085	556 794	+ 110 291	26	24	+ 2	6th	6th	-
Other ¹	36 767	41 204	- 4 437	1	2	- 1	6th	4th	- 2
TOTAL	2 607 696	2 349 963	+ 257 733	100	100	-	-	-	-

Tax revenue includes net receipts for all levels of government; figures in the table may not sum to the total indicated due to rounding.

1. Includes income taxes not allocable to either personal or corporate income.

2. The country with the highest share being 1st and the country with the lowest share being 35th.

Source: OECD Revenue Statistics 2016 <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics.htm>

De todo lo anterior podemos concluir que las contribuciones establecidas en el País son, como porcentaje del PIB, de un 100%, menores de lo que pudiera obtenerse, asimismo observamos que la fuente de ingresos más importante para el País sigue siendo el ISR, y posteriormente el IVA, dejando otras contribuciones en un porcentaje menor al que realmente podría obtenerse.

¹⁹⁸ *Idem.*

¹⁹⁹ *Idem.*

E. Impuesto a los Consumos

a) *Value added tax* en Reino Unido

Por su importancia podemos señalar que después del impuesto sobre la renta y del impuesto a las corporaciones, la tercera contribución, por cuanto al monto que produce al Gobierno, es el *VAT*. Es pues uno de los que tienen una importancia fundamental para las finanzas en *UK*.

Pese a que pudiéramos concebir que esta forma de recaudación tiene ya mucho tiempo, la realidad es que éste, en la forma en que se encuentra diseñado, no existía, no había un impuesto semejante al referido, sino que fue en el año de 1973, cuando por primera vez se establece, y se da no como una innovación propia, sino más bien, como consecuencia de que el año anterior 1972, se decidió formar parte de la Comunidad Económica Europea (*EEC* por sus siglas en inglés).

A raíz de los tratados internacionales entre los países europeos que formaron la *EEC*, se dieron una serie de políticas entre ellos relacionadas con la actividad económica de todos, indicando la de algunos impuestos, en cierta forma *UK* por ello fue «obligada» a adoptar este impuesto.

El inicio se da en 1973, sin embargo, existen una serie de disposiciones «comunitarias» que para el año de 1978 se incorporan a las legislaciones domésticas y esos comunitarios establecen un sistema *VAT* armonizado entre ellos.

El sistema fiscal, como se dijo anteriormente, tuvo dos diferentes órganos gubernamentales que administraron, recaudaron y controlaron las contribuciones que impone el Parlamento, estos son ya parte de la *Board of Revenue and Customs*. El *HMRC* contó con dos diferentes brazos, uno que tuvo la obligación de aplicar los impuestos directos, y otro que tuvo a su cargo los impuestos indirectos, incluyendo los consumos, y los relacionados con importaciones y exportaciones denominados «*The Customs*», que si bien dependían del *HMRC* actuaron por separado, de forma autónoma, su único propósito era la revisión y en su caso recaudación, incluyendo las investigaciones criminales y los arrestos por la omisión o el no pago de contribuciones. Es decir, es un órgano especializado para este tipo de contribuciones.

En la actualidad los dos órganos independientes se funcionaron en la *HRMC*, sin embargo,

siguen siendo considerados dos Departamentos, y conocidos los de *Inland Revenue* como los auditores por naturaleza, mientras los de la *Customs and Excise*, más conscientes de la problemática del conocimiento de las cargas tributarias, y por tanto que la omisión de pago se refiere más a falta de entendimiento de los contribuyentes que a su deshonestidad.

Como explicamos son varias las autoridades que revisan la actuación de la *HRMC*, el Parlamento, el Abogado de los Contribuyentes, un Comité de la *Treasury*, y distintos Comités que se han formado por la sociedad civil. El *HMRC* es considerado como un Departamento independiente de los demás ministerios, equivalentes a Secretaría del Estado, y sus comisionados son elegidos por la Reyna y no por el Parlamento ni por el Ejecutivo en turno, esto se puede considerar como una ventaja en la forma en que actúan. La primera responsabilidad que tienen los Comisionados es asegurar que la administración del sistema fiscal es justa e imparcial. Este Organismo tiene un comité ejecutivo, aunque más importante es saber que tienen un consejo, cuyo propósito de actuar el vigilar el adecuado comportamiento de esa entidad.

Todos los integrantes de este Departamento están regidos por políticas o reglamentos internos que dan y describen la forma de actuación, dicha política pública ha sido constante en *UK*, con algunas reformas que se van dando por el transcurso del tiempo.

La política pública, en cierta forma complementa el Código del servicio Civil, es decir de la forma en que deben actuar los funcionarios públicos.

El servicio civil de carrera es de importancia en *UK*, el Código referido establece una serie de obligaciones como estándares de conducta, entre otros, integridad, honestidad, objetividad, e imparcialidad. Todos estos objetivos tienen una serie de obligaciones adicionales que no es el caso comentarlas. Sin embargo, es importante indicar que hay derechos y obligaciones de los servidores públicos, que de no cumplirse implican responsabilidades, incluyendo la posibilidad de que los contribuyentes contra los que se pudo haber actuado incorrectamente reclamen daños y perjuicios del personal correspondiente.

Dentro de las facultades del *HRMC*, es evidente que la principal es la de recaudar contribuciones, sin embargo, se otorgan facultades para celebrar acuerdos con los contribuyentes reduciendo o absolviendo el pago de la contribución. La posibilidad de celebrar acuerdos con los contribuyentes está bajo la responsabilidad de los Comisionados del *HRMC*. De darse algún acuerdo particular, normalmente son analizados por la Oficina

Nacional de Auditoría, equivalente a la Auditoría Superior de la Federación de nuestro País. En la actualidad existen ciertos casos de esta naturaleza que están siendo revisados.

Dentro de las obligaciones de este Departamento está el de la confidencialidad y de la secrecía, ya que la información recibida en el cumplimiento de sus obligaciones normalmente no es revelada a otras Autoridades o Departamentos, a menos que exista una disposición expresa. De revelarse información sin autorización, convertiría la conducta en un delito sancionable.

Las nuevas disposiciones en materia comunitaria de tratados internacionales en derechos humanos han hecho que esta obligación de confidencialidad se deje de observar a requerimiento de Departamentos de impuestos de otros países, lo que puede autorizarse por alguna disposición de sus tratados o por la legislación europea.

Los contribuyentes pueden recurrir a las Cortes para exigir el cumplimiento de esta obligación.

Actos Gravables

Las fuentes o los actos que se gravan a través de este impuesto en particular, se refieren a los bienes y servicios en *UK*, así como exportaciones hacia el exterior e importaciones. Es decir, comprenden tanto bienes y servicios prestados dentro en *UK* como aquellos que se prestan al exterior y se reciben en el interior, como pagos de dichos bienes y servicios.

Los servicios, normalmente siendo realizados, donde físicamente se encuentra establecida la persona, por regla general dentro de *UK*. Ciertamente existe servicio que se pueden prestar teniendo como propósito el que éste se lleve a cabo en el extranjero, donde reglas específicas se aplican.

Los bienes para uso personal son gravados y el impuesto se aplica sobre el costo del producto. Los regalos otorgados con motivo de un negocio también son gravados si éste supera un monto de £50 en 2017, de lo contrario se encuentran exentos. El monto total exento se dará siempre y cuando esa cantidad no se supere en total de un año, lo que está exento son los regalos en servicios.

Como adelante se comenta se bien todos los que consumen bienes o proporcionan servicios pagan el *VAT* si es que ese ubica dentro de las tasas determinadas, existen personas

físicas o morales que serán contribuyentes y deberán registrarse para este impuesto, lo anterior en razón de los montos que perciben como ingreso total en un ejercicio fiscal, o bien las necesidades de cada una de las personas.

Se debe hacer notar que aquellos sujetos obligados al pago del gravamen y que deben registrarse para esta contribución, son los que en el propósito de su negocio profesión y empleo, obtienen en el ejercicio fiscal arriba de £60,000.00 para 2017. El registro se hace ante la *Customs and Excise Office*

Como veremos, existen cuatro distintas tasas, la generalizada del 20% (standard), la reducida o *reduced* del 5%, la del 0%, aplicables sobre todo a comida y vestimenta de infantes, y la exenta, como servicios postales, financieros y transacciones sobre propiedad.

En general lo descrito anteriormente provoca que los actos sean gravados a través de las distintas tasas antes señaladas.

Existen una serie de bienes y servicios que están exentos²⁰⁰, lo son por la naturaleza o propósito de los mismos, que tienden a otorgar mejoras a la población, a ciertos actos de la misma, y a algunos bienes que tienen un propósito específico o especial como la producción de dichos bienes. Así pues, dentro de los casos más importantes que se tiene para efectos de exención, son los servicios culturales, servicios educativos, servicios financieros, servicios a la comunidad, desarrollo y servicios deportivos, servicios postales.

Por cuanto a bienes, tenemos las siguientes exenciones, venta de antigüedades o arte por contrato a colecciones públicas, construcción y venta de edificios con propósitos de altruismo, venta de medicamentos prescritos, construcción de edificios para venta residencial, bienes de consumo básico, bienes que se dan entre miembros de sindicatos o miembros de una institución profesional.

Existen algunos otros casos en que se pueden dar exenciones, sin embargo, esto es lo que se considera lo más relevante, sobre todo por el sistema que se tiene en el País en donde se busca que todas las personas, con independencia de su nivel cultural, profesional, artístico, etc., contribuyan al mejoramiento del medio ambiente, social y cultural de la población. Ésta es una forma en que se ha pensado que es más factible que lleguen esos bienes y servicios a

²⁰⁰ Impuesto al valor agregado, diferencias entre bienes y servicios exentos <<https://www.gov.uk/guidance/rates-of-vat-on-different-goods-and-services>> pp. 1-17 [15-julio-2016].

la población y que permitan conjuntamente con el Estado otorgar beneficios al país en general.

Adicionalmente tenemos bienes y servicios de tasa cero, como anuncios de servicios de filantropía, venta de productos de filantropía que fueran donados, servicios de construcción para discapacitados, equipos para discapacitados, servicios de agua a inmuebles habitacionales. Así mismo, se cuenta con una tasa reducida del 5% por bienes como, sistemas de calefacción, boilers, radiadores y su mantenimiento, entre otros.

El sistema del *VAT* permite el acreditamiento del impuesto que permitiría al vendedor o suministrador del bien o servicio obtener la compensación del mismo, contra aquellos que natural y normalmente pagan. Por ello el pago del impuesto naturalmente recae en el último beneficiario del bien o servicio quien deberá pagarlo sin posibilidad de reducción. Tampoco podrán reducirlo quienes no sean considerados como contribuyentes del impuesto, por no estar registrados.

El *VAT* puede ser reembolsado a aquellos extranjeros cuando demuestran que han adquirido bienes o servicios con *VAT* y este va a ser⁴ trasladado al extranjero, incluyendo países de la *EEC*.

Casos de distintas Tasas

Como se dijo existen algunos bienes exentos, que significa que no pagan impuesto, precisamente por el fin que los mismos producen.

La tasa estándar o general, que es la que aplica prácticamente a todos los bienes y servicios a los que se aplica el impuesto.

La tasa aplicable desde su establecimiento en *UK* se ha modificado en la mayoría de las ocasiones por necesidades económicas, es decir, mayor ingreso para el Estado. A la entrada la tasa del 8% aumentó al 25% en 1976, en 1991 bajó a 17.5%, en el 2008 al 15%, y en la actualidad la tasa estándar es del 20%.

Registro y control del Estado

Como antes se dijo, el sistema fiscal, por cuanto hace al cobro, establecimiento y administración de las contribuciones, recaen en el *HRMC*, del Ejecutivo, y por cuanto hace

al Parlamento existiendo otras dependencias que tienen relación con el establecimiento y control de las contribuciones. Asimismo, se tienen entidades privadas a quienes se les encargan diversos estudios y tareas en general relacionadas con el mismo, y que han cobrado mayor interés en *UK* y en algunos de los países miembros de la *OECD*.

El sistema fiscal debe ser analizado como un todo, no solo tener conocimiento de las contribuciones aplicables, sino también conocer las obligaciones y derechos, la forma de calcular el pago de las contribuciones, así como las consecuencias del incumplimiento, como son las sanciones y también los intereses que se pueden establecer por dicho incumplimiento. Además, debe comprender un balance entre derechos y obligaciones o facultades y límites, tanto de los contribuyentes como del Ejecutivo que es quien recauda y determina las contribuciones, en cualquier caso.

Además, es de importancia la necesidad de evaluar la eficacia de las reglas, para verificar si las contribuciones están siendo pagadas por todos a los que va dirigida, que redunden en ingresos suficientes para la administración pública. La tarea de la administración que recauda la contribución es tratar de educar al contribuyente y asegurar su cooperación, aunque no voluntaria sino impuesta por las autoridades gubernamentales.

Las reglas para exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales son un campo que debe evaluarse entre los efectos de la sanción y la persuasión para su cumplimiento, es decir, persuadir antes de obligar o simplemente sancionar frente al incumplimiento.

Existen ejemplos como en Australia en donde primero se busca el acercamiento al contribuyente para persuadirlo del cumplimiento, y luego si esto no es suficiente exigir su cumplimiento.

Surge asimismo la necesidad de conocer hasta qué grado es necesario pedir a aquellos profesionistas involucrados en el sistema, a ayudar a que el sistema funcione, probablemente a través de Códigos de ética que se imponen a los practicantes.

El *HRMC* es un Departamento que, junto a la *Treasury*, y al Banco de Inglaterra, reportan al *Chancellor of Exchequer*, estos son quienes tienen las funciones relacionadas con las contribuciones desde el Ejecutivo.

Por cuanto hace a la vigilancia de este Departamento, existen otras autoridades, el Comisionado Parlamentario para Administración, el Abogado General de los

Contribuyentes, y la Oficina Nacional de Auditoría. Además, el Comité de Cuentas Públicas del Parlamento y el Comité del Tesoro en la propia Tesorería.

En la oficina del Abogado General de los Contribuyentes se reciben quejas acerca del *HMRC*, por cuanto a si atendió apropiadamente alguna queja o si realizó razonadamente una decisión. Actúa como un mediador y puede dar recomendaciones.

Evidentemente que esta función del Abogado General, nada tiene que ver con los casos puestos a consideración de las Cortes, pues esto es función propia de las autoridades judiciales.

Por cuanto hace a las contribuciones, estas se rigen por el principio de autodeterminación, aun cuando es posible recibir documentos por la *Board, Revenue and Customs* que deben atenderse, y en su caso cuestionarse, de lo contrario podría recibir una determinación de un impuesto.

Por cuanto hace al *VAT* si es contribuyente el pago se realiza trimestralmente, en abril, julio y octubre, empero, el último pago se realiza hasta febrero del siguiente año.

Por cuanto hace al Impuesto sobre la Renta el pago se realiza hasta el 31 de enero del siguiente año, con dos pagos provisionales en julio y en octubre. El ejercicio fiscal va del 6 de abril al 5 de abril del año siguiente, y como se dijo en impuesto sobre la renta la declaración se realiza seis meses después en octubre del año siguiente, si la *BRC* no está conforme envía una notificación al contribuyente, a quien se le da el derecho de hacer las aclaraciones correspondientes, de no satisfacer a la *BRC* se determina una contribución.

Se pueden presentar una apelación ante la *BRC*, y posteriormente apelar ante la Corte. Y así, finalmente como hemos señalado en algunos casos de derecho si se obtiene el permiso para acudir ante la Suprema Corte.

Por otro lado, en cuanto a la forma de procurar el pago de impuestos, se establece la posibilidad de que la deuda fiscal se pague en parcialidades, por supuesto con un interés. Además, desde luego el *HMRC* puede demandar el pago ante los tribunales, y su pago es preferente sobre cualquier otro.

Porcentaje de Ingreso en relación con el Producto Interno Bruto

Primeramente, definiremos qué es el Producto Interno Bruto o PIB, siendo esto la suma de

todos los bienes y servicios finales que produce un país o su economía, elaborados dentro del territorio nacional, tanto por empresas nacionales como extranjeras, y que se registran en un periodo determinado (generalmente un año).

Por cuanto hace a los ingresos tributarios, como ya hemos visto en diverso apartado, el PIB derivado de las contribuciones en *UK* representa el 32.1%, mientras que en México equivale al 15.2%, en estos se incluye tanto los directos como indirectos²⁰¹.

Tabla 1

3.2 Total tax revenue as % of GDP	
	1975 1980 1985 1990 1995 2000 2005 2010 2014
México	.. 14.5 15.2 12.4 11.4 13.6 12.6 14.1 15.2
United Kingdom	34.2 33.4 35.1 32.9 29.8 32.8 32.5 32.5 32.1
OECD Average	28.6 30.1 31.5 32.0 33.3 34.0 33.6 32.6 34.2

Por cuanto hace a impuestos directos en *UK* del 11.5%, mientras que en México del 6.8%²⁰²:

Tabla 2

1.2 Taxes on income and profits as % of GDP	
	1975 1985 1995 2000 2007 2009 2012 2014 2015p
México	.. 3.4 3.7 4.5 4.9 4.9 5.1 5.7 6.8
United Kingdom	15.3 13.6 11.0 12.8 13.0 12.1 11.6 11.2 11.5
OECD Average (3)	10.9 11.8 11.4 12.0 12.2 10.9 11.2 11.5 11.6

²⁰¹ Tabla 1. Total de ingresos por contribuciones como porcentaje del PIB. <<http://www.oecd.org/tax/tax-policy/table-1-2-taxes-on-income-and-profits--gdp.htm>> [25-mayo-2017].

²⁰² Tabla 2. Total de impuestos en ingresos y utilidades como porcentaje del PIB. <<http://www.oecd.org/tax/tax-policy/table-1-2-taxes-on-income-and-profits--gdp.htm>> [25-mayo-2017].

Finalmente, por cuanto hace a impuestos sobre bienes y servicios, como porcentaje del PIB (VAT), éste se observa en la siguiente tabla, en la que se desprende que a 2014 México recauda un 5.4% mientras que *UK* del 10.7%.²⁰³

Tabla 3

3.23 Taxes on goods and services (5000) as % of GDP										
	1965	1980	1990	2000	2007	2009	2011	2012	2013	2014
México	..	7.4	5.4	5.8	5.0	5.0	5.1	5.0	4.7	5.4
United Kingdom	9.7	9.7	10.2	10.5	9.6	9.2	10.9	10.8	10.7	10.7
OECD Average	9.4	9.5	10.0	10.9	10.6	10.3	10.6	10.8	10.8	11.0

Como se desprende de lo anterior, y se ha venido comentando, los ingresos más importantes, producto de contribuciones para ambos países examinados, son por ISR y posteriormente IVA o su equivalente, de donde se observa lo siguiente.

Los ingresos totales de nuestro País como porcentaje del PIB son sumamente reducidos comparados con el porcentaje observado de las treinta y cinco Naciones que conforman la *OECD*, donde se incluye a *UK*, quien tiene un ingreso por este concepto importante.

Por cuanto hace a los ingresos por impuestos indirectos, especialmente IVA, observamos que las tres referencias detalladas en las tablas prácticamente obtienen el mismo porcentaje del PIB que, sin embargo, existe una notoria diferencia entre el de *UK* y el de México.

De lo anterior podemos afirmar que, es necesario que se recaude más a través de impuestos directos, para buscar llegar a un porcentaje semejante al de los distintos países observados.

Sin embargo, es obvio que la limitación a ello, deriva en primer lugar del PIB que desde luego se observa es mucha la diferencia, pero además también de los ingresos de las personas que comparativamente son diferentes. Así lo veremos en una distinta gráfica en donde se explica que los ingresos de los mexicanos equivalen a USD 9,500.00 a diferencia de los de *UK* que son aproximadamente de USD 41,182.00 en cada uno de ellos de forma anualizada.

²⁰³ Tabla 3. Total de Impuestos sobre bienes y servicios como porcentaje del PIB (VAT) <<http://www.oecd.org/tax/tax-policy/table-1-2-taxes-on-income-and-profits--gdp.htm>> [25-mayo-2017].

Por otro lado, se debe comentar que existen distintos Métodos de determinación del PIB, el cual se calcula a través de tres procedimientos: Método del gasto, Método de la distribución o del ingreso, Método de la oferta o del Valor Agregado, sin que en este estudio sea propósito la diferenciación de cada uno de ellos.

La influencia de la Comunidad Económica en los gravámenes

Como ya se comentó, en el año de 1973 se establece por vez primera en *UK*, como consecuencia de su inclusión en 1972 de la *EEC*. Incorporación que obligó al País a someterse a los tratados internacionales con el resto de los países europeos integrantes de la *EEC*, así como de las políticas económicas relativas. Ello, aunado a las llamadas disposiciones «comunitarias», existentes desde 1978, conformó lo que actualmente es el sistema *VAT* armonizado.

Posteriormente se creó una Acta europea en 1986 que determinó los montos que cada uno de ellos obtendrían por este impuesto, que motivó prácticamente la forma en que este impuesto se debiera aplicar tanto en la *EEC* como en *UK* de modo tal que permitiera obtener recursos semejantes entre todos ellos.

b) Impuesto al Valor Agregado en México

Los antecedentes del IVA, el cual tuvo su origen en Europa en el año de 1925, siendo el régimen del impuesto a las ventas, estableciéndose un fenómeno de imposición acumulativa, que consiste en cubrir un impuesto con otro impuesto de la misma naturaleza.

En México lo vimos reflejado hasta que se publicó la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 29 de diciembre de 1979, entrando en vigor el 1° de enero de 1980.

Derivado de ello, el IVA, substituyó al Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, mismo que se aplicaba en cascada, es decir, debía pagarse en cada una de las etapas de producción y comercialización, dando un aumento entre gastos y costos, cuyos aumentos afectaban al consumidor final, es decir, se piramidaba el impuesto.

Este impuesto, IVA, acabó con el efecto cascada, otorgándole a las cosas un impuesto fijo. En 1994 después de la crisis económica, política y social que sufrió México, la tasa se incrementó del 10% al 15%, manteniéndose en la zona fronteriza en el 10%, en todos los productos, y derivado de la situación del País se volvió a sufrir un aumento en el impuesto en el año 2010, aumentando del 15% al 16% y en la zona fronteriza al 11%, manteniéndose la tasa del 0% en la venta de alimentos y medicinas. Impuesto que tuvo una modificación final en años recientes, quedando en una tasa del 16% general para todo el País, así como la tasa 0% para alimentos y medicinas y la exención a diversos bienes y servicios.

En ese sentido, definiremos al IVA como el *impuesto sobre el valor agregado* o *impuesto sobre el valor añadido*, que es una carga fiscal sobre el consumo, es decir, financiado por el consumidor, aplicado en muchos países, y generalizado en la Unión Europea como *Value Added Tax* o por sus iniciales *VAT*.

El IVA es un impuesto indirecto; no es percibido por el fisco directamente sino por el vendedor en el momento de toda transacción comercial (transferencia de bienes o prestación de servicios). Los vendedores intermediarios tienen el derecho de acreditar el IVA que han pagado a otros vendedores que los precedieron en la cadena de comercialización (crédito fiscal), deduciéndolo del monto del Impuesto cobrado a sus clientes (débito fiscal), y debiendo abonar el saldo al fisco. Los consumidores finales tienen la obligación de pagar el IVA sin derecho a reembolso, lo que es controlado por el fisco, obligando a la empresa a entregar justificantes de la venta al consumidor final e integrar copias de éstas a la contabilidad en la empresa.

El IVA aplica sobre los actos de enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o por realizar importaciones de bienes o de servicios, aplicando la tasa general de 16%, como hasta la fecha se está aplicando.

De conformidad con la LIVA y su última reforma publicada en el DOF, en fecha 11 de diciembre de 2013, en su artículo primero establece lo siguiente:

Artículo 1. Están obligados al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- I. Enajenen bienes.
- II. Presten servicios independientes.
- III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- IV. Importen bienes o servicios.

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 16%. El IVA en ningún caso se considerará que forme parte de dichos valores.

El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se enterará por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive, cuando se retenga en los términos de los artículos 1.A o 3, tercer párrafo, de la misma.

Excepciones a la Contribución

En principio debemos señalar que hay excepciones a las contribuciones, entre las cuales se conocen la exención o condonación que se da, por el hecho de que el Gobierno o la ley excluye de la obligación de pago a los sujetos del impuesto, personas físicas y morales (sujetos pasivos).

En ese sentido, la exención o condonación puede ser otorgada por el Gobierno o por la ley. La exención que conceda el Gobierno puede o no ajustarse a lo jurídico; por lo que habrá que distinguir el caso en que el Gobierno con fundamento legal condone las contribuciones.

Cabe hacer mención que, en nuestro sistema jurídico, en el artículo 28 de nuestra Constitución, se establece escuetamente que: «En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidas las exenciones a los impuestos [...]».

Derivado de ello, la Suprema Corte, y casi todos los actuales analistas del citado precepto constitucional que siguen el criterio del Alto Tribunal, indican que el citado artículo se refiere a prohibiciones individuales; criterio con el que otros estudiosos no están de acuerdo; lo que ha provocado que se haga un pequeño agregado a dicho precepto, que nada ha venido a colaborar, dada la manera como se redactó. Por otro lado, el hecho de que se otorgue una exención individual viola lo dispuesto en el artículo 13 Constitucional.

De igual forma, debemos de considerar lo que establece el artículo 39 del CFF, que expresamente indica:

El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

- I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias [...]

[...]

- II. Conceder subsidios o estímulos fiscales.

En ese sentido, se considera que es sano lo establecido por el CFF, pues la justicia exige que, en ciertos casos, dejen de pagarse las contribuciones, lo contrario seguramente provocaría consecuencias no deseadas de diversa índole en la economía del País.

No obstante, cabe acotar lo siguiente. Si bien, en materia tributaria el artículo 28 Constitucional, que en la parte que interesa, establece que en el País están prohibidas las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes, esta disposición prevé una regla que debe entenderse en forma absoluta, que es la prohibición de exenciones en los impuestos, significando que no debe existir alguna exención en beneficio de sector alguno de la industria, del comercio, o en razón de determinadas actividades y de la persona misma. Ello, debido a que si fuera permitido se estaría rompiendo con el principio de generalidad de las contribuciones. Dicho de otra forma, que cualquier impuesto debe establecerse en forma general, de lo contrario sería privativo y, por tanto, entrando dentro de la categoría señalada.

Sin embargo, debemos convenir en que el propio Constituyente refirió, a las leyes en que se deben establecer los requisitos y condiciones de las exenciones, lo que permite advertir que dicha prohibición no puede considerarse como absoluta. Es decir, puede haber exenciones siempre y cuando el legislador las establezca de carácter general en favor de un grupo de la población en igualdad de condiciones, de una actividad que se pretenda

incentivar, o desarrollar un sector del país, mientras que éstas sean generales y equitativas. Lo que se prohíbe son exenciones privativas o especiales, pero no se le puede restringir a las autoridades la facultad discrecional que tienen para establecer contribuciones con el propósito primordial de satisfacer las necesidades de la población.

Es evidente que en la actualidad al tener relaciones importantes la materia tributaria con otras distintas ramas del derecho, puede llegar a demostrarse que la exención que se establezca daría como efecto el beneficio del sector o de la actividad correspondiente.

Así por ejemplo, pudiéramos pensar en la industria minera o la industria turística, las que difícilmente se desarrollarían en lugares alejados de los principales centros de población, si no se les otorgase ciertos incentivos para su desarrollo, no se invertiría y los centros de población donde se encuentren tampoco progresarían.

También podemos pensar en nuevas industrias o comercios que se establecieran en cualquier parte del País, que ante los primeros ingresos tuvieran que efectuar el pago de contribuciones directas, pese a que realizaron grandes inversiones en infraestructura o en personal para llevar el desarrollo en esas zonas del País. En estos casos en razón de incentivar algún área, se otorga exención o estímulo.

Así pues, estas nuevas relaciones que se dan con otras áreas del conocimiento o de la actividad económica, permiten afirmar que las exenciones tienen una justificación, la que puede darse, como lo dice el Maestro Margáin Manautou²⁰⁴: en razón de la «equidad», la «conveniencia», o la «política económica».

En cuanto a la EQUIDAD. Siguiendo lo que algunos autores señalan, ésta significa trato igual a iguales y distinto a desiguales. En esta categoría podríamos ubicar a aquellas personas que perciben ingresos de fuentes ubicadas en distintos países por las que se pague el impuesto. En ese sentido encontramos convenios para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal. Igualmente, en este tipo de exenciones podríamos ubicar a aquellas que se dan al salario mínimo, fijando una cantidad necesaria para que las personas puedan satisfacer sus necesidades vitales. En este caso, este elemento se sigue por casi todas las legislaciones del mundo, pues resulta evidente que no se puede tratar en forma semejante a quienes no

²⁰⁴MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, p. 292.

tienen capacidad contributiva, significando que el mínimo vital requerido es la medida a partir de la cual existe capacidad contributiva.

La exención por CONVENIENCIA. Esta consideración refiere a que hay servicios y productos que requieren de un tratamiento diferente, ya que de esa forma pueden satisfacerse las necesidades generales de mejor manera, llegando a destinarlos en beneficio del bienestar general. Así pues, es conveniente que se otorguen exenciones a los productos básicos o de primera necesidad, ya que son aquellos que permiten a la sociedad en general satisfacer una de sus necesidades primordiales: alimentación; de no otorgar esa facilidad, esta necesidad podría verse disminuida o mermada, y en contrapartida, representando una carga para el Estado que debe proveer la forma en que con el mínimo vital las personas puedan subsistir.

También, podemos encontrar en esta categoría a las asociaciones civiles con fines culturales, científicos, deportivos, o aquellos que promuevan la cultura en general, o beneficien a personas, sectores o regiones con escasos recursos. La exención en estos casos, conviene por el hecho de que las actividades desempeñadas coadyuvan con el Estado a proveer los satisfactores de la población en general.

Exención por POLÍTICA ECONÓMICA. Esta consideración que, podemos reiterar, se da por la relación indiscutible que existe entre la economía y el derecho tributario, está orientada precisamente a la forma en que el Estado busca el desarrollo del País.

A partir de nuestra Constitución de 1917, el País se ha transformado en muchos aspectos, uno de ellos, que la población eminentemente rural, poco a poco fue desplazándose a zonas urbanas, lo que provocó, por una parte, desatención y olvido del área rural, y por la otra, grandes requerimientos de empleo para la nueva población. En ese entendido el Estado, a través de políticas públicas, determina la forma en que considera debe incentivar a las personas para invertir en determinadas zonas del País o en actividades, que generen en ambos casos empleos. Por ello, se ha buscado, como política económica, el otorgar exenciones que motiven a las personas a invertir en lugares alejados de áreas urbanas, o bien en éstas, pero incentivando la contratación de personal, y en su caso, que el empleo que posean, esté mejor pagado y en mejores condiciones.

Si las políticas públicas funcionan en la forma en que se pretende por el Estado, el beneficio será evidente para la población, con lo cual se justifica, en estos casos, las exenciones relacionadas con dichas políticas.

Como ya se comentó, la exención tiene su justificación por las razones antes señaladas, sin embargo, en adición, debe considerarse que en la materia tributaria no solo existen exenciones, sino también encontramos subsidios a través de los cuales, pese a que existe la obligación tributaria, se elimina o se reduce parte de ella, con lo cual observamos figuras como la compensación, el acreditamiento de cargas tributarias, y la condonación, entre otras. Todas éstas teniendo su justificación, o debiendo tenerla, en razones de equidad, de conveniencia o de política económica.

Se ha comentado anteriormente que se ha tenido influencia, aunque moderada, de organismos internacionales y tratados de la misma naturaleza. Los primeros, en donde han influido organismos como la *OECD* y el Fondo Monetario Internacional (FMI), este último perteneciente al Banco Mundial, quienes han dado recomendaciones desde el punto de vista monetario y fiscal, pretendiendo reducir la pobreza, por una parte, así como orientando la inversión, las finanzas públicas y específicamente la forma de obtener ingresos y el destino que se deben dar a los gastos de la Nación.

Registro y control del Estado

En México, a partir el 2003 se empieza a configurar un sistema distinto para el control de obligaciones, comenzando por la obligación de que los comerciantes por actos de comercio empleen un sistema de contabilidad adecuado. Obligando a los comerciantes a conservar todos los comprobantes originales de sus operaciones en medios electrónicos, ópticos y otros. Complementando esto se creó un sistema de mensaje de datos en relación con la información documentada en medios electrónicos, es decir, estos podrían conservarse en esta forma siempre y cuando se tuviera un certificado, una firma electrónica avanzada, un prestador de servicios de certificación de donde se obtuviera un sello digital.

A partir de ahí se comenzaron a vislumbrar otros medios distintos a los tradicionales para conservar la contabilidad en general.

Esto, posteriormente, se toma por la legislación fiscal exigiendo, en el CFF, la obligación de llevar la contabilidad en medios electrónicos conforme lo establece el Reglamento de ese Código y las Resoluciones de carácter general del propio Servicio de Administración Tributaria (SAT). En 2015 entran en vigor estas disposiciones que obligan a todos los

contribuyentes a informar de manera mensual al SAT de toda la información contable por medios electrónicos.

Posteriormente, incluyendo para comprobar las operaciones de comercio, y poder guardarlas en la contabilidad, que cada una de estas cuente con su comprobante fiscal digital. Esto sin duda alguna da un cambio drástico a la forma en que tradicionalmente las personas conservan, guardan y realizan operaciones en materia fiscal, así como la contabilidad en general.

Para el control que realiza el Estado, es decir, para vigilar el estricto cumplimiento de las obligaciones de carácter fiscal, se le otorga la posibilidad, al contar con la información que mensualmente debe ingresar el contribuyente, a practicar revisiones electrónicas basadas en la información y documentación que obre en los archivos de la autoridad.

Prácticamente en la actualidad los contribuyentes desconocen en qué momento la autoridad realiza una revisión de sus operaciones o actos de comercio, puesto que la información la tiene la propia autoridad y ésta, al disponer de ella considere que hay algo que aparenta estar equivocado o mal realizado, simplemente ejercerá su facultad de revisión requiriendo al contribuyente para que aclare las observaciones que de no hacerlo, provocan en automático una determinación de impuestos a su cargo.

Este sistema que pudiera parecer como favorable, ya que por un lado puede facilitar la contabilidad del contribuyente y ahorrar los gastos de la administración pública por estos nuevos sistemas, la realidad es que nuestro País, como veremos en este trabajo, son escasas las personas que tienen acceso al sistema de internet y por tanto al sistema de contabilidad electrónica frente al SAT y al registro y declaración por esta vía.

Más aún, con el propósito de simplificar, que se considera igualmente en perjuicio de los contribuyentes, se les obliga a contar con un buzón tributario, una especie de buzón personal que, tendrá como propósito en que todo el contacto a que se tenga con la autoridad sea por este medio, es decir las aclaraciones, las inconformidades etc., tendrán que realizarse por este medio.

El problema del sistema es que apenas el 49% de la población económicamente activa cuenta con acceso a internet, incluidos aquellos que lo pueden tener de forma constante o bien, obligando a acudir al sistema a través de prestadores de servicios que puedan proporcionarle el acceso.

Otro problema que se observa es la falta de explicación, atención y asesoría de la autoridad a las personas, para que estas puedan cumplir sus obligaciones de forma clara y precisa como lo establece la legislación.

Es por ello que se considera ahora más que nunca, la necesidad de crear un órgano que auxilie a los contribuyentes, por una parte, y que exija que las contribuciones y la forma de actuar de la administración pública sean adecuada, previniendo actos que afecten no solo al contribuyente sino al sistema fiscal en general.

El Gobierno cuenta principalmente con dos fuentes de ingresos, los ingresos tributarios y los ingresos no tributarios; los tributarios son las contribuciones que pagamos dependiendo de la capacidad adquisitiva y la actividad que se realiza, y los no tributarios son los que se obtienen de otras fuentes como petroleros, seguridad social o empréstitos.

De igual manera tenemos los impuestos directos y los indirectos; siendo que los impuestos directos se aplican de manera directa a la riqueza de las personas, principalmente a sus propiedades (autos, casas o renta), etc., uno de los impuestos directos más importantes que se aplica a los ingresos de las personas, como el ISR.

En cambio, los impuestos indirectos afectan patrimonialmente a personas distintas al contribuyente, es decir, la persona que presta algún servicio o enajena bienes, traslada el impuesto a la persona que adquiere o recibe ese bien o servicio, siendo uno de los impuestos más importantes el IVA.

Porcentaje de Ingreso en relación con el Producto Interno Bruto

A efecto de evitar repetir los comentarios realizados anteriormente, conviene simplemente señalar que en este mismo capítulo se incorporaron algunas gráficas que detallan las contribuciones por Renta y por IVA de los países examinados, como porcentaje de su PIB.

Reiteramos que es evidente la diferencia tan importante que se observa de la recaudación general por contribuciones, y especial del impuesto sobre la renta para nuestro País en relación con treinta y cinco Naciones que están adheridas a la *OECD*.

Entendemos la dificultad para obtener ingresos por renta en nuestro País, debido a que el PIB es significativamente inferior, pero además el monto de los salarios y particularmente el salario mínimo que se tienen en ambos casos, es notoriamente inferior, lo que impide obtener

recursos substanciales y necesarios para satisfacer las grandes necesidades de nuestra población.

En México el IVA se ha convertido en un instrumento indispensable para la obtención de recursos, puesto que como sabemos aun los que no contribuyen y los que no tienen un ingreso para ser considerados económicamente activos, lo aportan, sin embargo, la dificultad se da por el hecho de que su control y recaudación significa un número mayor de personas dedicadas al control de esta contribución.

Observamos claramente que, si bien las tasas de impuesto son importantes, éstas no determinan necesariamente que lo que se aporta es objeto de una adecuada determinación por cuanto al concepto de capacidad contributiva, es decir, no determina que el impuesto sea justo.

Se considera asimismo que la justicia en los impuestos debe atender no solo a un monto determinado por el legislador para aportar sino por otros elementos que permitan observar con meridiana claridad la capacidad de contributiva de cada uno de los contribuyentes. Esto es, el monto que se otorga como exención para que las personas puedan sufragar sus necesidades imperantes, así como reconociendo la existencia de factores propios de las personas que permitan disminuir la carga fiscal en base a las necesidades que debe atender, número de hijos, número de personas a su cargo, condición humana, como la edad o alguna minusvalía, en síntesis, lo que se conoce como deducciones autorizadas por la Ley.

Desgraciadamente en nuestro País por la escasa obtención de ingresos, el Estado ha pretendido mayores recursos vía este impuesto, por un lado, determinando una tasa de impuesto fija llegando a determinado rango de ingreso, que hace que sea mayor la tasa del mismo sobre el ingreso total, por la otra, limitando las deducciones que hacen fictamente considerar que se tienen mayores ingresos de los que realmente cuentan y de los que puede disponer en mayor medida el contribuyente.

En los últimos años en nuestro País se ha dicho y sugerido erróneamente que es una tendencia a nivel mundial el que los ingresos se recarguen más sobre los impuestos a los consumos, ello es falso, pero se entiende que es la única forma de financiar en mayor medida al gasto público. Ello fácilmente se advierte de las gráficas incorporadas en este capítulo que lo demuestran.

El motivo, como hemos señalado, porque todos sin importar su capacidad contributiva debieran aportar por este impuesto, sin embargo, es obvio que a quienes más afectaría serían a las personas de menores recursos, ya que la disposición de ingresos se vería mermada significativamente.

Se estima que la única forma de financiar al gasto público, es provocando inversión sostenida en nuestro País provocando fuentes de ingreso adicionales que contribuyan a mayores y más constantes ingresos, pero para ello se requiere certeza jurídica en el sentido de que las contribuciones no se modificaran a capricho del Legislador, sino en todo caso derivado de estudios adecuados que permitan observar que en el mediano y largo plazo esas contribuciones pueden obtenerse por las actividades de los contribuyentes.

Es por eso que como se verá al finalizar esta Tesis, se propone el establecimiento y formación de un órgano independiente, autónomo, que tenga facultades para revisar, estudiar y proponer, y sobre todo que antes de que se establezca una contribución o una reforma sobre las mismas, deba ineludiblemente atenderse todas las recomendaciones que este órgano deba dar al Gobierno Federal.

Se ha observado en este capítulo la comparación existente entre los distintos impuestos que cada uno de los Países aplica, observando asimismo que no es la excepción, en ambos, los ingresos más importantes por contribuciones son el ISR o *Income Tax* y el IVA o *VAT*, en ambos casos observamos que sigue siendo el de mayor ingreso el sobre la renta, y en segundo lugar el IVA.

El sistema de *UK*, a pesar de las críticas propias de toda contribución obligatoria, se puede considerar como más apegado al concepto de justicia, cada uno de los distintos rangos de ingresos que considera la tarifa se grava a distintas tasas, que permite aporcionar y determinar un porcentaje de impuesto diferente para cada una de las personas.

Las deducciones que se autorizan en *UK*, si bien conceptualmente son las mismas que se otorgan en nuestro País, lo cierto es que en el nuestro han venido limitándose en forma importante y a veces en extremo, por la única necesidad real del Estado, de obtener mayores recursos a través de los impuestos.

En nuestro País se ha visto la constante modificación sobre todo de tasas y gastos a deducir, más que la implementación de un sistema fiscal adecuado. Los sistemas que se han tenido, el ISR de 1982, su modificación de 1981, 2002 y la actual del 2014, prácticamente

podemos decir que todas se refieren a los mismos gravámenes y a la misma forma de aplicar las tasas de cada uno de ellos. Sin embargo, se ha olvidado un análisis completo de la situación económica y social de nuestro País para buscar hacer las reformas indispensables que generen mayor inversión en las personas a través de la educación, y en los bienes para incentivar y desarrollar la actividad económica, lo cual provoca sin duda alguna que no podamos considerar el sistema que actualmente ese tiene en el País sea adecuado a las necesidades, pero más importante sea considerado justo por la población que contribuye en lo general.

Como se ha demostrado, el sistema de *UK* no se basa en las reformas constantes a sus disposiciones, y ello por una sencilla razón, se encomienda a un grupo de especialistas en la materia para que analicen el sistema, y propongan las reformas que consideren necesarias y justas, con lo cual generarán ingresos para el estado y aportaciones justas para el contribuyente. Vale la pena comentar que estos organismos o comisiones no solo están conformados por personas que pertenecen al Departamento que recauda las contribuciones, sino más bien está conformado por personas independientes del Gobierno, académicos, aunque desde luego incorporando a funcionarios de ese país, de los distintos sectores del Estado.

2. Organismos Constitucionales Autónomos como un Nuevo Sistema de Gobierno.

Nuestra Constitución establece en su artículo 49 que el Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial, sin que puedan reunirse dos o más poderes en una misma corporación o persona. Éste sistema tradicional, que toma nuestra Constitución deriva de la teoría de la división de poderes que Montesquieu, en su teoría clásica, nos indica que debe haber pesos y contrapesos para evitar que alguno de los Poderes del Estado tenga preminencia sobre los demás, y que sea a través de éstos que se puedan controlar los actos entre unos y otros para evitar la arbitrariedad, y pretender llegar a un democrático estado de derecho.

En la actualidad la forma clásica de llevar a cabo las funciones gubernamentales ha venido sufriendo modificaciones, frente a la existencia de nuevas necesidades que debe proveer el Estado, y la especialización de esas funciones a través de entes especializados por cuanto a

las mismas, con propósitos de agilización, control y transparencia en esas nuevas funciones, que no encuentran cabida dentro del sistema clásico de la división de poderes.

La rigidez de la división de poderes clásica, tiende a hacer nuevos cuestionamientos en cuanto a si es conveniente seguir con el mismo sistema de rigidez, o bien sin perder esa clásica división, se puede flexibilizar creando algunos órganos que puedan coadyuvar en el desarrollo de los Estados modernos.

Esta nueva concepción de Organismos Constitucionales Autónomos, tiene relevancia con posterioridad a la Segunda Guerra Mundial, y comienza a ser estudiada en Italia y Alemania. La nueva perspectiva deriva de una evolución de la teoría tradicional de la división de poderes que propone establecer una nueva distribución de competencias para hacer más efectiva la ejecución de las nuevas actividades de mayor especialización, y el desarrollo de las obligaciones encomendadas al Estado. Surge por un *desencanto* de la forma de actuación de los gobiernos, la concentración excesiva de poder, la necesidad de especialización de funciones, y derivado de los nuevos actores políticos de los diversos países, incluida la sociedad civil en general, quien en base a actos de resistencia o de inconformidad exigen mejores formas de gobierno y transparencia de los actos de gobierno, en sus acciones y decisiones.

Estos nuevos organismos han surgido principalmente en países europeos, y primordialmente habiendo sido estudiados en España por García Pelayo, en Italia por Santi Romano y luego en Alemania desde fines del siglo pasado. Los estudios plantean una posible distinción entre los órganos propiamente administrativos, los órganos tradicionales, y los órganos funcionales, concibiendo la idea de que los órganos tradicionales administrativos podrían empezar a contar con el auxilio de otros que respondieran a las nuevas necesidades de mayor especialización en los Estados modernos.

Se dice que esta nueva concepción en los Estados Modernos tiene relación con el escenario global en que están inmersas todas las Naciones, como lo explica José Luis Caballero²⁰⁵, señalando que ello se debe a la globalización, a la integración regional, al gran número de acuerdos comerciales que existen, a los procesos de internacionalización de los derechos

²⁰⁵ CABALLERO, José Luis, *Los Órganos Constitucionales Autónomos: más allá de la División de Poderes*, Jurídica, Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana, (Núm. 30, febrero) 2001, p. 154.

humanos que han sido considerados y al que están comprometidos actualmente la comunidad internacional en general, finalmente como se dijo, a la existencia de una sociedad interna más exigente que busca controles severos hacia los órganos y titulares, en uso del derecho que les asiste.

La concepción en la creación de estos órganos Constitucionales Autónomos, se justifica por la forma en que el Estado ha tenido mayor intervención en la vida individual y social del hombre, debiendo existir órganos encaminados a la defensa de los derechos humanos y que puedan controlar la legalidad y transparencia de los actos de los depositarios clásicos del poder público. Esto debido a que los poderes públicos han sufrido en exceso de influencia por intereses políticos, económicos, religiosos y de otros poderes de facto de la propia sociedad, esto es, como lo dice Ackerman²⁰⁶, los órganos constitucionales autónomos son resultado de los esfuerzos por garantizar la plena operación del estado de derecho, la rendición de cuentas y la democratización del Estado.

Explica García Pelayo²⁰⁷ que la existencia de estos órganos surge con motivo del *status* del Tribunal Constitucional de la República Federal Alemana y del Tribunal Constitucional en España, habiendo señalado que los órganos fundamentales del Estado no pueden ser «otros que aquellos que reciben directamente de la Constitución su *status* y competencias esenciales»²⁰⁸, es decir, son creados por la propia Constitución.

Posteriormente indica que, si bien las Constituciones referidas no les otorgan el concepto de «órganos constitucionales», ello no obsta para que el Tribunal Constitucional sea uno de los llamados órganos constitucionales del Estado.

Refiriéndose a dicho Tribunal, indica que en éste no se limita a su simple mención, sino que determina su composición, los órganos y métodos de designación de sus miembros, su *status* institucional y su sistema de competencias²⁰⁹.

La función que tiene el Tribunal es la de perfeccionar la vigencia del estado de derecho y a este concepto se le ha dado un desarrollo de importancia total en nuestros días, puesto que

²⁰⁶ ACKERMAN, John M., *Organismos Autónomos y Democracia: El caso de México*, Distrito Federal, UNAM - Siglo XXI Editores, 2007, p. 17.

²⁰⁷ García Pelayo, Manuel, *El "Status" del Tribunal Constitucional*, *Revista Española de Derecho Constitucional* (Núm. 100 enero/abril), España, 1981, pp. 11-34.

²⁰⁸ *Op. Cit.* p. 13.

²⁰⁹ *Idem.*

la Constitución relaciona a todos los poderes públicos y la ley no puede ser contraria a la propia Constitución ni a los principios que surgen o se infieren de la misma.

Un estado constitucional de derecho, es aquel en el cual la primacía del derecho se basa en la constitución y su respeto a las decisiones de los poderes públicos, y por su puesto a los actos de estos poderes que están regulados por la Ley.

Finalmente se puede decir, que en este concepto de Estado constitucional de derecho debe existir una instancia que vincule a los poderes del Estado a aceptar y acatar el estado de derecho.

En ese entendido este nuevo concepto de poder está basado en un conjunto de controles de los órganos tradicionales de poder, contemplando la especialidad de funciones y con base a ello, una nueva distribución de competencias para el desarrollo del Estado. Sin embargo, especial énfasis realizan quienes han desarrollado esta nueva tendencia, hacia la existencia de transparencia de los actos y actividades del gobierno, y además de rendición de cuentas de sus actos frente a la sociedad.

Como lo propone Walter Meyer refiriéndose a este tipo de organismos constitucionales, indicando que «[...] la razón de ser de las instituciones especializadas e independientes establecidas para fiscalizar e interrogar a la multitud de las instancias gubernamentales que hoy constituyen el sistema moderno de gobierno.²¹⁰ ».

Las características de los órganos constitucionales autónomos, se señala que estos tienen cuatro características fundamentales:

1. Configuración inmediata por la Constitución.
2. Ser componentes fundamentales de la estructura constitucional.
3. Participar en la dirección del Estado.
4. Paridad de rango y relaciones de coordinación con otros órganos del Estado.

La primera, se refiere a que es en la propia Constitución en que se determina la composición, los órganos y métodos de designación de sus miembros y su sistema de competencia.

²¹⁰ ACKERMAN, John M., *Op. Cit.* p. 15.

La siguiente característica, indica que este tipo de órganos son especiales por su necesidad de existencia y son componente en su conjunto del sistema de gobierno.

La tercera, la participación en la dirección del Estado, significando que participan de los actos de gobierno de un Estado determinado, aun cuando estos sean especializados.

Finalmente, estos no pueden considerarse como dependientes de algún otro ente de gobierno, agentes o integrantes de los mismos, es decir, que jurídicamente son independientes y autónomos.

Estos órganos creados en la Constitución «y que no se adscriben a los poderes tradicionales del Estado, son órganos de equilibrio constitucional y político, cuyos criterios de actuación son preservar la organización y funcionamiento constitucional»²¹¹.

En ese entendido, un órgano autónomo requiere no una delegación de facultades sino libertad en su actuación, requiere de facultades que le permitan hacer valer su autoridad y que tengan una estructura institucional, es decir, estos deben contar con autonomía, facultades y estructura propias.

La justificación que puede darse en la creación de estos órganos depende del mandato concedido por la Constitución, es decir, su finalidad específica le concede legitimidad del mismo, esto se alcanza por la confianza o no que pueden tener los ciudadanos en las acciones, y por su forma de actuación, lo que se traduce en que al otorgar a través de su ejercicio mejores y mayores resultados, legitiman su existencia.

Todo lo anterior hace suponer que en su creación cuenta con independencia en sus decisiones sin estar subordinados a alguno de los poderes tradicionales, y coadyuvan a los contrapesos necesarios para tener un efectivo control constitucional.

Tienen autonomía otorgada por la propia constitución en cuanto a su organización y presupuesto.

Son entes apolíticos, que tratan o buscan no tener injerencia en los poderes políticos sino en todo caso en la ciudadanía.

Los miembros de los órganos deben tener formación profesional en el ámbito y finalidades del mismo, así como ser imparciales y probos en sus actos de gobierno.

²¹¹ ESCUDERO ÁLVAREZ, Hiram, *LOS ÓRGANOS CONSTITUCIONALES AUTÓNOMOS Y LA SEGURIDAD PÚBLICA*, Derechos Humanos, Órgano informativo de la Comisión de Derechos Humanos del Estado de México, (Núm. 78, marzo-abril), Distrito Federal, 2006, p. 53.

La función constitucional encomendada a estos órganos es la de proveer condiciones para el goce de uno o varios derechos fundamentales reconocidos en la Constitución.

Así pues, en México el inicio en el desarrollo y establecimiento de éste tipo de órganos, se dio a raíz de la creación en 1993 del Banco de México, al haberse reformado la Constitución siendo adicionado el párrafo VI al artículo 28, su objetivo, es procurar la estabilidad el poder adquisitivo de la moneda fortaleciendo el desarrollo nacional del Estado.

El segundo organismo, el Instituto Federal Electoral (IFE) creado en 1996, adicionando una fracción V al artículo 41, el que luego fue transformado en febrero de 2014 a Instituto Nacional Electoral (INE), su propósito la organización de las elecciones a nivel nacional.

Posteriormente se crea la Comisión Nacional de Derechos Humanos (CNDH) en 1999, adicionando al artículo 102 el apartado B, teniendo como propósito la protección de los derechos humanos del orden jurídico mexicano.

El Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI) fue creado en el 2006, adicionando un apartado B al artículo 26, con el propósito de crear un sistema nacional de información, estadística y geográfica, cuyos datos se consideran oficiales.

Estos fueron los primeros cuatro órganos establecidos en nuestro País, a quienes se les dotó de autonomía de gestión, especialización en cuanto a su función, autonomía presupuestaria, y una estructura organizacional en la propia norma constitucional que les ha permitido ejercer su función.

A partir del 2012 con el nuevo régimen de gobierno, el Ejecutivo Federal propuso y se crearon a nivel constitucional otros órganos constitucionales autónomos, siendo estos los siguientes:

- El Instituto Nacional de Evaluación Educativa, en 2013, artículo 3º, con el propósito de garantizar la prestación de servicios educativos de calidad.
- La Comisión Federal de Competencia Económica, en 2013, artículo 28, párrafo catorce, con objeto de garantizar la libre competencia y concurrencia para el funcionamiento eficiente de los mercados económicos nacionales.
- El Instituto Federal de Telecomunicaciones, en el 2013, artículo 28, párrafo quince, con propósito de un desarrollo eficiente de la radiodifusión y las telecomunicaciones.

- El Instituto Federal de Acceso a la Información Pública, en el 2014, artículo 6º, con el propósito de garantizar el derecho al acceso a la información pública y a la protección de datos personales.
- La Fiscalía General de la República, en 2014, artículo 102 A, con el propósito de perseguir los delitos del orden federal.
- El Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social, en 2014, artículo 26 C, con el propósito de medir la pobreza y la evaluación de los programas de la política de desarrollo social, emitiendo recomendaciones en el ejercicio de sus funciones.

Todos estos organismos responden a la necesidad de atender aspectos indispensables del buen funcionamiento del País, tienen independencia financiera y estructural, estando obligados a rendir cuentas a la sociedad y a los órganos de gobierno. Como común denominador claramente se observa, que cada uno de ellos tiene un área de especialidad visiblemente determinada en la Constitución, teniendo además como característica, el que los integrantes de cada uno de esos órganos cuenten con conocimientos precisos en el área de especialidad.

Es evidente que este tipo de órganos difieren en forma importante con aquellos órganos dotados de autonomía constitucional.

Los órganos con autonomía constitucional son aquellos a los que la propia norma suprema les otorga autonomía, y es el Congreso de los Estados el o Federal, quienes a través de las diversas leyes les concede esa autonomía; es decir, los órganos constitucionales autónomos los determina la propia constitución desde su autonomía, estructura y funciones, entre otros elementos²¹², mientras que los Órganos con Autonomía Constitucional, la norma es la que desarrolla sus funciones y facultades.

En nuestro País al ser de reciente incorporación al desarrollo constitucional este tipo de órganos, se ha dado ya alguna interpretación por nuestros Tribunales, lo que se analizó en la Controversia Constitucional 32/2005²¹³: «Órganos Constitucionales Autónomos. Sus

²¹² MÁRQUEZ RÁBAGO, Sergio R., *Derecho Constitucional en México*, Ciudad de México, PorrúaPrint, 2016, tercera edición, p. 79.

²¹³ Jurisprudencia, Registro 170238, Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVII, febrero de 2008, Materia Constitucional, Tesis P./J. 12/2008, p. 1871:

características», en ésta dando a conocer la naturaleza y alcance de este tipo de órganos que se encuentran al mismo nivel de los tradicionales.

Mientras qué, en la Controversia Constitucional 117/2014²¹⁴, cuyo rubro es «Instituto Federal de Telecomunicaciones (IFT). Su función regulatoria es compatible con una

ÓRGANOS CONSTITUCIONALES AUTÓNOMOS. SUS CARACTERÍSTICAS. Con motivo de la evolución del concepto de distribución del poder público se han introducido en el sistema jurídico mexicano, a través de diversas reformas constitucionales, órganos autónomos cuya actuación no está sujeta ni atribuida a los depositarios tradicionales del poder público (Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial), a los que se les han encargado funciones estatales específicas, con el fin de obtener una mayor especialización, agilización, control y transparencia para atender eficazmente las demandas sociales; sin que con ello se altere o destruya la tradicional doctrina de la división de poderes, pues la circunstancia de que los referidos organismos guarden autonomía e independencia de los poderes primarios, no significa que no formen parte del Estado mexicano, ya que su misión principal radica en atender necesidades torales tanto del Estado como de la sociedad en general, conformándose como nuevos organismos que se encuentran a la par de los órganos tradicionales. Ahora bien, aun cuando no existe algún precepto constitucional que regule la existencia de los órganos constitucionales autónomos, éstos deben: a) estar establecidos y configurados directamente en la Constitución; b) mantener con los otros órganos del Estado relaciones de coordinación; c) contar con autonomía e independencia funcional y financiera; y, d) atender funciones coyunturales del Estado que requieran ser eficazmente atendidas en beneficio de la sociedad.

²¹⁴ Jurisprudencia, Registro 2010672, Décima Época, Pleno, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 25, diciembre de 2015, Tomo I, Materia Constitucional, Tesis P./J. 45/2015 (10a.), p. 38:

INSTITUTO FEDERAL DE TELECOMUNICACIONES (IFT). SU FUNCIÓN REGULATORIA ES COMPATIBLE CON UNA CONCEPCIÓN DEL PRINCIPIO DE DIVISIÓN DE PODERES EVOLUTIVA Y FLEXIBLE. El principio de división de poderes previsto en el artículo 49 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es útil para controlar las relaciones jurídicas entre los Poderes; no obstante, sus implicaciones normativas no se obtienen mediante la modalidad de interpretación literal de la Norma Fundamental, por resultar insuficiente para capturar la integridad del parámetro de control de la validez a que da lugar. Por ello, en tanto elemento articulador del Estado, es necesario acudir a sus fines como un instrumento de limitación y de ordenación del poder público -tanto negativa, en cuanto lo limita, como positiva, en cuanto genera posibilidades creativas de actuación-, para poder apreciar sus consecuencias normativas. Así, al tratarse de un principio evolutivo, con un contenido flexible, puede adaptarse a cada momento histórico y proyectar su ideal regulativo de pesos y contrapesos a cada arreglo institucional

concepción del principio de división de poderes evolutiva y flexible». En ésta refiriéndose a este órgano de reciente creación al que se le ha dotado de facultad regulatoria, precisada por la Constitución en la cual se determina la facultad de emitir reglas generales, a condición de que éstas no se extralimiten invadiendo la facultad legislativa del Congreso de la Unión.

En un interesante artículo llamado «La creación de Órganos Constitucionales Autónomos

constitucional, toda vez que la arquitectura del poder público no es estática, sino dinámica. Pues bien, el Constituyente Permanente, atento a las necesidades de la sociedad, mediante la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de junio de 2013 al artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, introdujo un modelo innovador de ingeniería constitucional para atender un estado de cosas a modificar, a través de la creación de un órgano regulador constitucionalmente autónomo en el sector de las telecomunicaciones y radiodifusión para atender las distorsiones de éste, que de no atenderse sobre la base de criterios científicos y técnicos, impedirían lograr una eficiencia al mismo tiempo que un espacio óptimo para los derechos de libertad de expresión y acceso a la información. En consecuencia, cuando el artículo 28, párrafo vigésimo, fracción IV, de la Constitución Federal establece que el IFT podrá emitir disposiciones administrativas de carácter general exclusivamente para el cumplimiento de su función regulatoria en el sector de su competencia, debe reconocer a este órgano constitucional que tiene la facultad cuasi legislativa necesaria para su fin institucional, denominada facultad regulatoria, cuyos límites en relación con las facultades de producción normativa de los otros Poderes, por ejemplo del Legislativo, deben determinarse caso por caso, buscando siempre un balance. Sin embargo, cualquier afirmación en torno a que no puede ejercer una facultad de producción normativa de carácter general, por la única razón de que la facultad legislativa sea monopolio exclusivo del Poder Legislativo debe rechazarse, ya que el órgano regulador tiene asignada en el texto constitucional una facultad regulatoria que debe garantizarse en el margen necesario para cumplir sus fines institucionales a costa de lo que decidan en contrario los otros Poderes, lo que incluye necesariamente la capacidad de emitir reglas generales, abstractas e impersonales, condicionándose la validez competencial de sus actos y normas a que se inserten en el ámbito material de la regulación y no se extralimite invadiendo la facultad legislativa del Congreso de la Unión, definida en el artículo 73 constitucional. Así, el principio de división de poderes busca limitar el poder mediante la idea reguladora de pesos y contrapesos, esto es, a través de una cierta idea de balances que impida la concentración del poder, al mismo tiempo que posibilite la generación creativa de competencias públicas para la realización del bien común, balance que debe buscarse progresivamente, para determinar el alcance de las facultades del IFT en cada caso concreto.

en los Estados de la República»²¹⁵, se analiza la Controversia Constitucional 32/2005 antes referida, en el cual sostiene que este tipo de órganos rompen con el principio tradicional de Poder, al concebirlos como generadores de un nuevo y más sano equilibrio constitucional. Señala como antecedentes de los mismos al Tribunal Constitucional Alemán, al Tribunal de Cuentas y la Corona en España, al Consejo de Estado Francés, y la Reserva Federal de los EEUU, señalando que estos, como se observa, fueron creados para muy diversas funciones, como fácilmente se puede entender de la denominación de cada uno de los mismos.

Refiriéndose a la Controversia Constitucional señalada, sostiene que la Constitución General concibe a estos órganos autónomos federales, y que ésta, la Constitución Federal, obliga a las Entidades Federativas a crear órganos autónomos locales, como lo son los que organizan y vigilan los procesos electorales, las Comisiones de Derechos Humanos Estatales y la existencia de Tribunales de lo Contencioso Administrativo a nivel local, concluyendo que en ambos niveles de gobierno se prevé y pueden existir este tipo de órganos limitados también por la propia norma fundamental.

Por consiguiente, debido a la evolución de la sociedad, de las nuevas formas de gobierno, y de las necesidades que se deben atender más específicamente por la Nación, es desde luego posible y aconsejable en donde se requiera, crear nuevos órganos constitucionales autónomos que tengan como propósito la atención precisa y específica de algunos de los principios regulados por la Constitución, como pudieran ser aquellos establecidos en el artículo 25, referidos a la rectoría del desarrollo nacional, al fomento del crecimiento económico, a velar por la estabilidad de las finanzas públicas y del sistema financiero, y a coadyuvar en generar condiciones favorables para el crecimiento económico y el empleo.

El ámbito fiscal, como hemos señalado tiene como propósito el desarrollo económico del País a través de la obtención de ingresos y que estos se destinen a la satisfacción de las necesidades colectivas con los recursos obtenidos por la vía de los ingresos.

En esta materia, la fiscal, observamos que en distintas jurisdicciones se han creado ciertos órganos que tienen como propósito el coadyuvar y asesorar en las actividades económicas y financieras, como en la Constitución francesa de 1958, que define el sistema jurídico francés

²¹⁵ Ortiz Mayagoitia, Guillermo I., *Órganos Constitucionales Autónomos en los Estados de la República*, Revista del Instituto de la judicatura Federal, (Núm. 22, julio) 2006, pp.147-159.

y organiza las autoridades públicas de ese país. Como todas las Constituciones, determina que la soberanía reside en el pueblo. La forma de gobierno difiere de las tradicionales, presidencialistas o parlamentarias, pudiendo decirse que es un híbrido entre ellas.

Su funcionamiento a través de un presidente electo quien tiene funciones de garantizar que la Constitución sea respetada y de proveer al funcionamiento del Gobierno. Sus facultades al interior, dirigiendo la política, pero requiriendo de la aprobación del Congreso, dependiendo del Parlamento. Y por cuanto hace a la política exterior es líder de la diplomacia y de las relaciones exteriores pudiendo firmar acuerdos internacionales.

Por su lado el Parlamento, compuesto por la Asamblea Nacional y el Senado. En materia jurisdiccional encontramos tres distintos Órganos, lo que explica el Doctor Teutli «La trinidad del orden jurisdiccional»²¹⁶, la Jurisdicción Judicial Ordinaria, la Jurisdicción Administrativa, y la Jurisdicción Constitucional, es decir, tres Órganos que forman parte del Poder Judicial.

El Tribunal o Corte de Casación, como Órgano terminal de la Jurisdicción Ordinaria; el Consejo de Estado como Órgano terminal de la Jurisdicción Administrativa y el Consejo Constitucional como único Órgano en materia Constitucional.

Todos, cuya función está delimitada por la Constitución y concretada por leyes orgánicas. El Consejo Constitucional es obligatoriamente consultado en relación con leyes orgánicas y los reglamentos de la Asamblea antes de que entren en vigor las mismas. Puede analizar, por reenvío del Consejo de Estado o del Tribunal de Casación para verificar, si alguna disposición atenta contra derechos y libertades previstas en la Constitución. Sus dictámenes son realizados a petición del Ejecutivo o por el Gobierno de la República.

La propia Constitución establece la existencia de otro órgano, el Consejo Económico, Social y Medioambiental, que es una Asamblea Constitucional Consultiva y su función radica en asesorar acerca de las actividades económicas, sociales y medioambientales del país. Los Consejeros funcionan en forma semejante a una Asamblea Parlamentaria y votan los dictámenes que le son puestos a su consideración.

²¹⁶ TEUTLI OTERO, Guillermo, *La "Trinidad" del orden jurisdiccional*, Revista de la Facultad de Derecho, Tomo LXV, Núm. 264, julio-diciembre 2015, UNAM-Facultad de Derecho. 2015. p. 582.

Dentro de su organización, éste trabaja en base a secciones, una de las cuales es la de economía y finanzas, que tiene como propósito revisar las políticas económicas y financieras, el reporte, y evolución de los ingresos nacionales, la información económica y financiera, las finanzas públicas, y la fiscalidad. De acuerdo a la Constitución, en los artículos 69, 70 y 71, se le dota de facultades para emitir a requerimiento del Gobierno dictámenes sobre los proyectos de ley o decretos relacionados con estos aspectos. Es decir, al tener facultades constitucionales de emitir dictámenes, estos necesariamente tendrán que ser observados por el órgano de gobierno que lo requiera. Éste pudiera considerarse en nuestros términos como semejante al de un Órgano Constitucional Autónomo con propósito específico de análisis y opinión sobre los aspectos económicos y finanzas públicas de ese país.

En *UK*, teniendo en consideración su estructura de gobierno diferente de aquella que se tiene en nuestro País, existen una serie de mecanismos de consulta, investigación y propuestas acerca de políticas públicas relacionadas con las contribuciones; así tenemos el *Institute for Fiscal Studies (IFS)*, *Chartered Institute of Taxation* y el *Institute for Government*, así como el *UK- Office for Budget Responsibility*, el *TaxPayers' Alliance*, el *Parliamentary Commissioner for Administration*, el *The Revenues Own Adjudicator*, el *National Audit Office (NAO)*, y diversas Comisiones creadas con el propósito de analizar y proponer reformas al sistema fiscal de *UK* conformados por personas pertenecientes al sector público, al sector privado, y al sector académico, todos especialistas en la materia fiscal, ejemplos de estas Comisiones están *The Report of the Reform Commission* o el *IFS- Tax Law Review Committee*, entre otros.

Todo lo anterior permitiendo proponer, la existencia de un organismo Constitucional Autónomo que posee facultades de asesoría en materia fiscal y que sus recomendaciones sean necesariamente observadas, previo a la emisión de una ley o decreto que tenga la naturaleza de fiscal.

CAPÍTULO IV

PROPUESTA DE ADECUACIÓN AL SISTEMA IMPOSITIVO MEXICANO

1. Sistema Impositivo Mexicano

Los distintos países al vivir en comunidad requieren de una autoridad que coordine sus esfuerzos para poder desarrollarse plenamente, obteniendo seguridad y bienes necesarios para su debido desarrollo. Seguridad pública, salud, educación, vivienda digna, creando las condiciones necesarias para que ésta, la población, se desarrolle, debiendo buscar que se provean productos y servicios que debieran ser proporcionados entre los habitantes de esa comunidad. La finalidad de vivir en comunidad implica que todos los habitantes no solo deben contribuir, sino más bien producir, a través del trabajo, esos satisfactores de la sociedad.

En cierta forma la autoridad debe otorgar los espacios necesarios y las condiciones suficientes para que las personas desarrollen su potencial intelectual o bien trabajo físico para conseguir todas estas metas. Si no hay un desarrollo en comunidad que genere bienes y servicios que se traduce en monetarización, es decir dinero, no se puede siquiera aspirar a querer obtener contribuciones que sirvan a los demás actores de la sociedad.

Evidentemente que la autoridad, a través de sus distintos órganos de gobierno deberá buscar y orientar las actividades humanas para eficientar los trabajos y esfuerzos en la consecución de sus satisfactores. La satisfacción de estos implica la producción que se puede estimar en dinero, por lo que se debe dirigir y orientar a los diversos sectores de la sociedad a la consecución de esos fines en áreas de oportunidad, sectores del país, o actividades en general, que permitan diversificar trabajo y funciones y obtener todos satisfactores en bienes, servicios y recursos económicos.

Una vez obtenidos estos, los bienes, servicios y satisfactores económicos, se llega a una situación en la cual la autoridad para desarrollar éstas y otras actividades requiere de recursos económicos que solo podrá obtener a través de bienes propios, su explotación, las

contribuciones que podrá imponer a los ciudadanos, y en su caso los préstamos que podrán ayudar a realizar su gestión pública.

Sin embargo, cuando se llega a determinar las contribuciones a cargo de los ciudadanos, éstos desde luego, y por naturaleza humana, buscarán compartir la menor cantidad de recursos a favor del Estado, puesto que estiman que la obtención de recursos se ha debido al trabajo y al esfuerzo que han venido desarrollando. La autoridad pues, tiene una labor muy importante que atender al imponer las contribuciones, que estas sean adecuadas para realizar su función pública, pero que también sean y se estimen justas, o al menos que así sean vistas por los ciudadanos.

Precisamente el hecho de que los ciudadanos consideren en muchas ocasiones que las contribuciones no son adecuadas, son injustamente impuestas, o no están siendo destinadas para los fines públicos, provoca en muchas ocasiones que varios de ellos eviten o busquen evitar el pago de las contribuciones que le son impuestas. Es en estos casos en donde llegamos a encontrar esa reticencia del particular a compartir sus recursos, por lo que se dan prácticas de evasión o de elusión fiscal o bien de combate a las contribuciones impuestas por la autoridad al considerarlas injustas, por diversas razones.

¿Qué significan los conceptos de evasión y elusión fiscal?

2. Acerca de la elusión vs evasión

Para efecto de poder entender la disminución de ingresos para los Entes públicos, debemos considerar que existen dos figuras que la conforman, como son la elusión y la evasión que en principio se pudieran considerar como lo mismo, sin embargo, atienden a la legalidad del acto. En ese sentido, definiremos que es cada una de ellas:

La **ELUSIÓN** de impuestos hace referencia a las conductas del contribuyente que busca evitar el pago de impuestos utilizando para ello maniobras o estrategias permitidas por la misma ley o por los vacíos de ésta. La elusión no es estrictamente ilegal puesto que no se está violando ninguna ley, sino que se aprovecha de una interpretación en ocasiones amañada o caprichosa, situación que es permitida por una ley ambigua o con vacíos.

La **EVASIÓN**, por su parte, hace referencia a las maniobras utilizadas por los contribuyentes para evitar el pago de impuestos violando para ello la ley. En la evasión tributaria simple y llanamente no se cumple con la norma, lo cual indudablemente es ilegal.

Es importante tomar en cuenta que elusión y evasión son cuestiones diferentes, como la descripción lo señala.

En todas las legislaciones puede pensarse que existe abuso del derecho para buscar la reducción del pago de impuestos, ello a través de una evasión o una elusión fiscales, aun cuando no todo es así. Es natural que el ser humano cuando realiza negocios le es muy costoso la posibilidad de obtener utilidades o ingresos por sus actividades, esto hace que busque reducir el pago de los mismos.

En *UK* se ha dado lo que en México también ha sucedido, en algunos casos o en cierta época, dependiendo de quienes sancionan e interpretan las leyes a través de los Tribunales, se ha dicho que los esquemas de elusión están permitidos, mientras que en otras épocas también de acuerdo por los jueces en turno se ha dicho que esos esquemas tienen propósitos de reducir o diferir los pagos, siendo incorrecto, determinando un impuesto a cargo.

Como lo señaló un juez, Lord Sumner de la *House of Lords* de *UK* en una decisión importante para justificar la elusión, indicó que:

Todas las autoridades han reconocido que los sujetos tienen la posibilidad de arreglar sus negocios con el fin de no atraer impuestos a la Corona mientras que lo hagan conforme a la ley y que puedan legítimamente reclamar la ventaja de algún término expreso u omisión que puedan encontrar a su favor en los códigos de impuestos. Haciendo ello no incurren en ilegalidad y menos el desprecio.

Posteriormente se dio un cambio en la forma de realizar las decisiones, en una doctrina relacionada con la forma y el fondo, Lord Tomlin, decisión importante dijo «Toda persona tiene el derecho de acomodar sus asuntos en la forma en que la contribución sea apropiada, y reduciendo la misma que de otra forma pudiera ser mayor el pago. Si lo logra ordenando sus asuntos para obtener el resultado, los Comisionados del *HMRC* no podrán obligarlo a pagar una contribución mayor».

Durante la Segunda Guerra Mundial (IIGM) los esquemas de elusión cambiaron y el pensamiento fue menos liberal, así lo entendió Lord Green cuando diseñó y construyó una sección de un Código para evitar la elusión.

Refiriéndose al documento legal que éste realizó dijo, «Esta sección es una con consecuencias penales e independientemente de las consecuencias que pueda tener, tiene como propósito de ser un dique a las prácticas que el legislador considere que son prácticas en contra del interés público. Esta sección va en contra de aquellos contribuyentes que juegan con fuego y se quejan del pago las contribuciones».

Este tipo de pensamiento fue continuado por Lord Simon, quien también fue jefe de la *House of Lords*, al respecto dijo en otra decisión:

Señores, en recientes años se ha dado mucha ingenuidad puesto que se han realizado métodos para disponer de ingresos, con el propósito de disfrutar de beneficios de residencia en un País recibiendo el equivalente de ese ingreso sin compartir la proporción adecuada del pago de contribuciones. Las resoluciones jurisdiccionales deberán sostener que a pesar de lo bien elaboradas que puedan estar y de los métodos oficiales que puedan realizar, aquellos que las adoptan, no puede decirse que no se encuentren dentro de las formas jurídicas apropiadas, pero eso no tiene que ver con los esfuerzos de las personas que asisten a los contribuyentes, y dejen de considerar que son con el único propósito de impedir que haya un deber cívico de pago de contribuciones.

En años recientes, Lord Upjohn señaló que «ningún hombre comerciante o empresario, en sus cinco sentidos, llevará a cabo una operación comercial, sino solo en forma tal de pagar la menor cantidad de impuestos en la misma».

Todo esto nos lleva a considerar que, si la elusión es o no criticable, ello no quiere decir que los contribuyentes no tengan derecho a realizar y adoptar métodos que eludan el pago de contribuciones, por elusión sin que se quiera decir métodos o actividades deshonestas, sino simple y sencillamente adoptando las formas legales o legítimas para reducir u obtener beneficios de carácter fiscal relacionados con el pago de sus contribuciones.

Posteriormente en *UK*, en 1997, el equivalente al Secretario del Tesoro sugirió implementar una regla general para evitar la elusión fiscal, este documento se puso en consulta en 1998, y solo pretendía que las contribuciones directas a las empresas fueran reguladas. La discusión arrojó una serie de críticas por ser impráctico y el fin que tendría sería el de perjudicar a la industria y comercio británicos, por la simple y sencilla razón de que las personas preferirían acudir a otras jurisdicciones para realizar sus operaciones o negocios. En ese tiempo no se realizó ningún esquema de esa naturaleza.

En 2010 se pensó por el *Chancellor* de nueva cuenta en aplicar medidas anti-elusión para lo cual se encomendó a un grupo de estudio su realización para posteriormente dar sus recomendaciones.

Esto se dio en el presupuesto de marzo de 2012, y aceptaron una recomendación del Reporte (*AAronson Report*), en el que se sugirió que una regla anti-elusión se debería de implementar para evitar prácticas abusivas, y por el otro lado beneficiar la percepción de la forma en que *UK* combatía este tipo de actividades. Posteriormente se han venido realizando consultas con este mismo propósito, y en 2012 se estableció una norma anti-elusión. El Gobierno de *UK* ha venido dando cierto tipo de reglas para ser observadas por los contribuyentes, estas reglas implementadas por el equivalente del SAT en México, y pretenden que todos tengan conocimiento de las mismas, y con ello puedan ir revisando los casos puestos a su consideración, y posteriormente revelarlas al público en general dando una serie de reglas generales en relación a ese tipo de consultas o prácticas de los contribuyentes.

Desde el 2009, la autoridad fiscal de *UK* da una serie de reglas que se publican en su *web site* y que dan a conocer aquellos ejemplos de elusión, señalando que esos esquemas son incorrectos para reducir el pago de contribuciones, ello para que los contribuyentes conozcan que de realizar esta práctica se considerará como incorrecta obligando al pago de la contribución eludida.

En esos esquemas de elusión normalmente se establece la fecha en que entrará en vigor en lo futuro, como practica de elusión prohibida por la ley.

Existen esquemas o más bien reglas generales para casi todas las contribuciones, por lo que el contribuyente simple y sencillamente acude a esa página con el propósito de obtener

ciertas consideraciones acerca del esquema que pretende desarrollar, facilitando el conocimiento de las reglas, y anticipando que si se realizan serán anuladas.

3. Diversas motivaciones que hacen surgir este fenómeno

La evasión fiscal es un problema que surge por diversas motivaciones.

Complejidad del sistema tributario. La dificultad con que se establecen las reglas y lineamientos de la forma en que se debe contribuir y los casos por los cuales se debe pagar contribuciones, hace que las personas contribuyentes, realmente no tengan claridad en cuanto a la forma en que por dicho acto se ha de contribuir.

Este es un problema de simplificación, creo que es importante tratar de simplificar la forma en que se establecen las contribuciones, para que todos conozcamos qué tipo de contribuciones habrá que pagar, cuánto habrá que pagar y si es necesario realizar otro tipo de actividades o justificaciones, para poder obtener lo que correctamente representaría el pago de la contribución.

Digo correctamente ya que el hecho gravable no implica simplemente el cálculo y el pago por esa actividad particular, sino que tanto la ley como los tribunales deben considerar realmente todos aquellos actos necesarios o vinculados a esa operación o a esa actividad por la que se debe pagar la contribución. En cuanto a esto, realmente estamos hablando de las deducciones autorizadas por la ley, de las que hablaremos más adelante.

La simplificación no solo implica el que las personas conozcan los actos que grava la Ley, así como el monto del pago de la contribución, sino que también es necesario evitar en forma destacada la necesidad de que el contribuyente ante el desconocimiento de la norma y de la forma en que se debe aplicar la contribución, tengan que recurrir a terceros para que expliquen, diseñen y/o paguen las contribuciones.

La necesidad de recurrir a terceros, provoca que la contribución se eleve substancialmente, si se quiere no exactamente la contribución sino más bien los costos necesarios para determinar la contribución a pagar. Ello frente a la necesidad real de contratar personal capacitado experto y de las confianzas del contribuyente, que necesariamente provoca que se deba pagar honorarios y gastos adicionales para el cálculo del impuesto.

Esto, también provocado por la ausencia y simplificación de las normas tributarias.

Las simplicidad o simplificación que son conceptos distintos, debería explicarse frente a una necesidad de que sean menos las contribuciones a aplicar, puesto que, ante la multiplicación de ellas, no se entiende cuál de todas es la que debe pagarse.

En un interesante estudio de Allan Lewis, llamado «*THE PSYCHOLOGY OF TAXATION*»²¹⁷, éste se da a la tarea de analizar las actitudes y mediciones de las políticas fiscales y de la forma en que se debieran considerar antes de establecer cualquier impuesto.

En su amplio Estudio, que tiene como propósito analizar las actitudes, las percepciones y las preferencias de los contribuyentes, con ello pretende proporcionar herramientas para el entendimiento de los mecanismos fiscales, es decir, de la aplicación de los impuestos, ello tiene una gran influencia acerca de la forma en que se observan los impuestos, las preferencias de estos y de las políticas del gasto público. Es decir, impuestos y gastos son estudiados conjuntamente para observar su efecto en el comportamiento económico y las políticas fiscales, incluyendo los motivos de la evasión fiscal.

Señala que las actitudes de las personas tienen gran influencia en los efectos de las políticas públicas de los distintos procesos políticos en torno a las mismas, es decir, la ideología de los gobernantes al aplicar dichas políticas fiscales.

Todo ello lo analiza partiendo de dos ciencias, la economía y la psicología. Señala que la economía presupone la racionalidad de la persona desde el punto de vista económico y las predicciones se basan en esa presunción que se observa a través de un análisis empírico. Por su parte, los psicólogos tienden a identificar la actitud de las personas bajo el análisis de las mismas. Es decir, las dos actúan en forma contraria, una analizando la conducta y otra el entorno de los actos.

En la obra se analizan actitudes, percepciones, y preferencias a partir de encuestas sociales realizadas en Europa, particularmente Alemania y Reino Unido, y por otro lado en los Estados Unidos de Norteamérica. A partir de ello explica los motivos por los cuales se da la evasión fiscal, la que dice, ha venido apareciendo en mayor medida en países capitalistas. Todo ello lo lleva a invitar a que en el diseño de políticas fiscales y en la imposición de contribuciones se analicen las actitudes de las personas para entender los motivos por los

²¹⁷ LEWIS, Alan, *THE PSYCHOLOGY OF TAXATION*, New York, St. Martin's Press, 1982, primera edición, pp.3-224.

cuales se da la evasión fiscal, indicando que es posible prever si ello es tomado en cuenta, la reducción de estas prácticas de evasión.

¿Cuáles son las motivaciones para la evasión fiscal?, algunos de los resultados obtenidos fueron: «Se pagan demasiados impuestos»; «No es conveniente trabajar más duro, todo lo que obtienes se te quita»; «Los impuestos son culpa del gobierno»; etc. Estas evidencias de desacuerdo fueron obtenidas en relación con los impuestos directos, mientras que los impuestos indirectos fueron percibidos como más justos, pues estos los observan como más progresivos

Por otro lado, en los países estudiados se observó que existe un apoyo popular para varios programas de gasto público, especialmente aquellos asociados al bienestar (*welfare*) de las personas mayores y de los niños, pese a que pudiera considerarse que se opone a los niveles o tasas de impuestos. También existe un sentimiento de insatisfacción por el monto de las pensiones al retiro que son inadecuadas. Una evidencia encontrada en Suecia, observó que el 62.7% de quienes respondieron señalaron que la carga impositiva debería ser reducida sin duda alguna, mientras que el 53.5% respondió que piensan que la carga impositiva pagada es adecuada considerando los beneficios recibidos por el Estado.

Otra evidencia encontrada en cuanto a impuestos aplicables a gastos en programas de salud y de seguridad social fue que en *UK* y Alemania aproximadamente un 30% de la población encuestada señaló que preferían reducir impuestos pese a que ello implicara reducción de servicios estatales, mientras que un 35% en estos Países señaló que preferían mejorar los programas existentes pese a que los impuestos fueran aumentados, eso significando que la mayoría aprueba la existencia de este tipo de programas que a lo largo serán en beneficio de toda la población.

Posteriormente, y en cuanto a las preferencias relacionadas con los beneficios y el propósito del sistema fiscal, señalaron que el impuesto pagado debe ser acorde a los servicios recibidos. Señalando otros que la forma en que se podría reducir el pago de impuestos se obtendría al evitar pagos excesivos a la burocracia y reduciendo los beneficios a los desempleados.

Considerando el análisis bajo el sector de edad, aquellos de 55 años hacia arriba preferían reducciones en impuesto y gasto, lo contrario entre los más jóvenes.

La educación juega un papel importante en las preferencias fiscales, pudiendo en ocasiones afirmar que la evasión fiscal se puede describir en términos de insatisfacción con el gobierno. Algunos otros analizan la justicia en las contribuciones en cuanto a la equidad horizontal o vertical, o bien en términos del intercambio que observan entre impuesto pagado y servicios recibidos. Sostiene que las actitudes acerca de las contribuciones y el gasto público se basan en un conocimiento irreal de los contribuyentes. Por ello, las actitudes deben examinarse porque son en su mayoría producto del mito o la indebida percepción de las cosas. Por ejemplo, en una encuesta se hizo la pregunta de si conoce el Presupuesto del *Condado*, el que corresponde a bienestar común y a salud. Solo el 20% tuvieron una idea aproximada de esos gastos.

En otro estudio de 1963 que investigó respecto de las actitudes hacia política y democracia, los resultados determinaron que la educación es un factor importante de la orientación de las personas acerca del concepto gobierno, autoridad y sus sentimientos para referido una evaluación acerca del sistema político y de gobierno, el resultado de la encuesta en cinco distintas naciones arrojó que, aparentemente los de mayor educación, en cuanto al conocimiento de estos conceptos, tenían una mejor actitud y disposición al pago de impuestos, en el estudio en cuanto al orden de educación hacia este concepto arrojó: EEUU, Alemania, *UK*, Italia y finalmente México. Considerando que los ciudadanos mejor educados y con conciencia del impacto que puede generar el Gobierno hacia el individuo prestan mayor atención a la información política y piensan que pueden influenciar en las políticas públicas.

Señala que la influencia de la evasión fiscal tiene básicamente cuatro grandes consideraciones:

1. La forma en que las autoridades fiscales atacan el problema, incluyendo la probabilidad de ser descubiertos y las sanciones por la conducta.
2. Factores económicos relacionados con las políticas fiscales y estructura fiscal, incluyendo inflación, gasto público y el intercambio de beneficios de los impuestos.
3. La estructura de gobierno que incluye la presencia o ausencia de aprobación de normas fiscales, la responsabilidad de quienes diseñan las normas, y la opinión pública.
4. Las percepciones y actitudes de las personas acerca de la probabilidad de ser descubiertos, las oportunidades para evadir, la justicia e inequidad, y la insatisfacción acerca de las

políticas fiscales de las autoridades, así como, la ocupación y los costos para cumplir con las normas fiscales.

Todo ello, según nos indica es motivo de análisis en cualquier legislación, debiendo ser observado para así poder obtener una mayor contribución evitando la evasión de las mismas.

Como antes se dijo, una cosa es la elusión y otra la evasión. La evasión, implicando normalmente actitudes consientes del ciudadano para evitar el pago de contribuciones, la elusión, las actitudes de los ciudadanos por buscar obtener conforme a las diversas leyes los mayores beneficios en el acomodo de sus negocios para sí obtener una carga reducida o bien el no pago de impuestos. Así debemos continuar señalando que en los países de estudio existen criterios de tribunales que hablan de lo que es una y otras figuras.

REINO UNIDO. Considera que es evidente que existe evasión, pero también existen problemas de elusión. Estos se deben más a casos en que el Parlamento no impuso contribuciones. Esto debido a que la intención del Parlamento y las políticas fiscales fueron mal realizadas al no prever o anticipar diversas transacciones a considerar, es decir, actos que escapan a la regulación fiscal. Distinguen entre actos que permiten que ningún impuesto surja, elusión, de aquellos en donde el impuesto existe, pero no puede ser recaudado, evasión.

Evasión, simplemente como se ha dicho consiste en evitar el pago de cualquier manera, siendo desde luego toda esa conducta considerada como ilegal.

En *UK* existen otros conceptos además del de evasión, englobados dentro del de elusión, más por creación de los Tribunales, conocido como el *tax mitigation* o impuesto reducido. La distinción entre *mitigation* y elusión surge, en el primero, cuando el contribuyente hace uso de opciones fiscales atractivas previstas en la legislación fiscal, por las que sufre consecuencias económicas, mientras que la elusión reduce el pago de contribuciones sin tener consecuencias económicas. En el primero existe un costo, en el segundo no lo hay. La mitigación existe cuando los tribunales aceptan en un caso determinado, que los hechos no implican una elusión y por tanto no provocan la aplicación de cierta regla anti-elusión, como las creadas en *UK*, en estos casos la línea es muy delgada con lo que es considerado como elusión.

Por ello, para evitar la elusión fiscal existen dos controles, el Legislativo y el Judicial. Desde el punto de vista legislativo se piensa que el sistema fiscal no debe permitir al contribuyente acomodar sus negocios en forma tal que el impuesto se convierta en voluntario, derivado de lo cual el Gobierno obtenga menores recursos. Por ello han adoptado ciertas medidas, estableciendo normas especiales que identifiquen con precisión el tipo de transacción y definiendo a ésta con una consecuencia fiscal. También estableciendo reglas anti-elusión, que están previstas en la legislación. Así mismo sanciones incluso de carácter penal. Finalmente, han buscado regular actos, por la presión de conductas consideradas como «socialmente aceptables». Otras medidas, que han tomado, por ejemplo, son la de la dar a conocer esquemas de elusión fiscal públicamente para que quienes hagan uso de ellos, con esa advertencia sabrán que si son descubiertos será rechazado el esquema y por tanto debiendo pagar contribuciones.

Reiteramos que una de las formas encontradas para evitar la elusión ha sido a través de propuestas realizadas por diversas instituciones públicas y privadas que derivaron en una norma general de anti-elusión, que se encuentra introducida en la normatividad general.

En 1997 el Instituto de Estudios Fiscales (*IFS Tax Law Review Committee*) realizó un reporte con una serie de conclusiones, en las cuales recomendaron que determinadas reglas anti-elusión se continuaran usando. Recomendando que una regulación general anti-elusión debiera incorporarse a la Ley. La normatividad propuesta debiera contener disposiciones que impidan transacciones diseñadas para evitar el pago del impuesto, en forma tal que revele la verdadera intención del Parlamento. La regla básica propuesta es que, debiera analizarse la transacción en la forma natural en que ésta se realiza no cuando es evidente que es una transacción fuera de lo normal.

En 2010 se pensó por el *Chancellor* de nueva cuenta en aplicar medidas anti-elusión para cual se encomendó a un grupo de estudio su realización para posteriormente dar sus recomendaciones.

Por ello se formó el llamado *AAronson Committee* a quienes encomendó un análisis y luego un *Report* de normas anti-elusión, éste designado por el equivalente del Jefe del Servicio de Administración Tributaria (SAT), destacando el hecho de que el *Committee* fue integrado por siete personas, tres de los cuales fueron jueces, dos de ellos socios en

Despachos relacionados con contribuciones, y los dos restantes profesores universitarios en materia de contribuciones.

En 2013 se implementó un apartado dentro de la *Finance Act* de una regulación anti-elusión, para evitar prácticas abusivas y beneficiar la percepción de la forma en que *UK* combatía este tipo de actividades. Posteriormente se han venido realizando consultas con este mismo propósito. El Gobierno de *UK* ha venido dando cierto tipo de reglas para ser observadas por los contribuyentes, estas reglas implementadas por el equivalente del SAT en México, y pretenden que todos tengan conocimiento de las mismas, con ello puedan ir revisando los casos puestos a su consideración, y posteriormente resueltas, revelarlas al público en general dando una serie de reglas generales en relación a ese tipo de consultas o prácticas de los contribuyentes.

Desde el 2009, la autoridad fiscal de *UK* da una serie de reglas que se publican en su *web site* y que dan a conocer aquellos ejemplos de elusión, señalando que esos esquemas son incorrectos para reducir el pago de contribuciones, ello para que los contribuyentes conozcan que de realizar esta práctica se considerará como incorrecta obligando al pago de la contribución eludida.

Finalmente, en 2015 se publicaron las normas bajo el título «*COMBATIENDO LA ELUSIÓN Y LA EVASIÓN FISCAL*» que sintetizó las medidas tomadas y los planes futuros por la autoridad fiscal para evitar estos actos. Dentro de esas medidas, determinaron como endurecer consecuencias a los evasores y a quienes le ayudan, señalando a unos y otros, estableciendo nuevas sanciones civiles e imponiendo una nueva sanción a la omisión corporativa para prevenir la evasión o facilitar la misma, entre otros aspectos.

Los tribunales, es evidente tienen una tarea que es difícil, poder encontrar una doctrina que concluya cuándo se encuentra frente a una elusión fiscal, cuándo con una evasión, ello debido a que los miembros de los tribunales cambian, por la naturaleza del proceso judicial, por las diferentes situaciones o casos que pueden observarse y porque la construcción de un concepto general es un problema de opinión en el que muchos pueden diferir.

En un inicio con la creación de la doctrina *Westminster*, en el que se construyeron elementos y actos legales, se dijo, como antes se ha dicho en este documento, que *toda persona tiene el derecho si puede, de arreglar sus negocios en forma tal que el impuesto*

*aplicable por la respectiva acta (norma) sea menor al que de otra forma podría surgir. Si ello es así, no puede obligarse a pagar una mayor contribución*²¹⁸.

Posteriormente se decide el caso «*Craven v. Dawson*», que es una especie de retomar el principio *Westminster*, pues llega a una conclusión de si frente a varios escenarios de tipo comercial el contribuyente tiene abierta varias opciones, puede elegir correctamente aquella que resulte en menor pago de contribuciones, sin que ello implique evasión. Este nuevo desarrollo contiene, sin embargo, algunos cuestionamientos, puesto que al parecer se refiere exclusivamente a aquellos que ejercen la actividad comercial y no necesariamente a otros contribuyentes que obtengan ingresos de otras fuentes.

Se podría decir que si bien los tribunales tienen discreción en cuanto a la interpretación de las normas y calificar para efectos fiscales, del propósito o motivo de los actos, la realidad es que estos siguen aplicando el principio de *Westminster* aunque como todo existen excepciones, particularmente aquellas que se aplican cuando nos encontramos frente a actos de comercio, en que los tribunales pueden observar que posiblemente los motivos de ajustar sus actos se debe exclusivamente a la disminución o al no pago de sus contribuciones, lo que sería sancionado por los tribunales señalando que debió pagar la contribución referida.

A partir del año de 1979 se observaron nuevas tendencias judiciales acerca de la elusión, particularmente en la *House of Lords*, resolviendo dos casos *IRC v Plummer* y *Veistei v IRC*, aceptando los esquemas de elusión, adoptando un criterio de construcción de los actos en forma estricta. Posteriormente siguió una era más radical que inició con *Ramsay v IRC*, y terminó con *Furniss v Dawson*, permitiendo los esquemas de planeación financiera, si estos estaban ajustados a las normas aplicables.

En 1988 en *Craven v. White* cambiaron su forma de analizar, modificando el criterio de *IRC v Plummer*, que les pareció inconsistente con los nuevos desarrollos. Hoy con *MacNiven and Barclays*, todo es cuestión de construcción normativa, debiendo estar el principio básico claramente observado. Pese a que la base o principio está claro, esto abre la posibilidad para el aspecto real con esa planeación, que es cómo deben ser interpretadas las normas. Esto significa hoy que quienes planean las contribuciones deberán ser más creativos en asegurar

²¹⁸ LOUTZENHISER Glen, *Tiley's Revenue Law*, Oxford, Hart Publishing, 2016, octava edición, p. 117.

que existe una razón comercial o de negocios en la planificación que disminuye las cargas tributarias.

Finalmente se señala que es fácil criticar a los Tribunales, éstos debiendo conducirse con cuidado para no llegar a una conclusión favorable al Estado solo por la necesidad prevenir la elusión.

MÉXICO. Derivada de la situación actual por la que atraviesa el País, la mayoría de las personas físicas y las personas morales tratan de evadir el pago de los impuestos por ser desde su punto de vista excesivos, ya que el flujo de su economía no es suficiente para cubrir los gastos de primera necesidad.

Sin embargo, para no estar en el supuesto de la evasión fiscal, se puede llegar a un estado de derecho con la aplicación correcta de la ley, ya que como hemos mencionado la elusión fiscal es legal, basándose en la Ley que permite el diseño de diversas formas de pagar contribuciones. Ello por el hecho de que se pueden aprovechar para las personas morales las deducciones establecidas por la Ley y aquellas que se consideran como gastos estrictamente indispensables para el negocio. No obstante, como hemos indicado en diversos apartados, la forma en que los Tribunales han orientado y dado interpretación a las normas fiscales parece que van en sentido contrario, es decir, teniendo como propósito evitar que los contribuyentes paguen de acuerdo a su real capacidad contributiva, o bien a su real renta, significando ésta el remanente de ingresos después de deducciones autorizadas por la Ley.

Podemos afirmar que al igual que *UK*, encontramos algunos métodos que las distintas entidades competentes han pretendido imponer de acuerdo a su competencia.

El legislativo incorporando cambios a las normas fiscales contantemente, en forma tal que evita dar seguridad jurídica a los contribuyentes y a la inversión que se desea tener en el País.

De acuerdo a nuestros Tribunales se ha indicado que el Legislativo tiene amplias facultades para diseñar la norma y establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. La fundamentación y motivación que se exige a todas las autoridades no es la misma que se exige al Poder Legislativo. En cuanto ésta se ha dicho por los Tribunales que, si bien es cierto que las leyes deben tener fundamentación y motivación, ésta no se cumple en la misma forma que para las otras autoridades, puesto que como indican las tesis que adelante señalamos, la fundamentación y motivación del acto legislativo deriva del hecho de

que este Poder esté facultado para ello, y éstas, se refieran a las relaciones sociales que se regulan, sin que requiera una motivación específica. Esta forma tradicional, observamos en la segunda tesis, no jurisprudencia, una sutil referencia en cuanto a la fundamentación y motivación de los actos del Legislativo, ya que en ésta indica que «no es indispensable expresar [...] pues generalmente ello se realiza en la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente». En ésta se refiere a que la exposición de motivos en la mayoría de los casos da la fundamentación y motivación de los actos legislativos, por lo que podría llegar a interpretarse que si esa exposición de motivos no demuestra la fundamentación y motivación podría llegar a cuestionarse la ley.

En la última jurisprudencia que se observa a continuación, que si bien no se refiere específicamente a la fundamentación y motivación de los actos del Legislativo, si podemos derivar el que la Ley autorizada por el Legislativo puede ser declarada ilegal si la misma contraviene el proceso legislativo para su formación o bien, si se demuestra que ésta contradice directamente una garantía, hoy derecho, por ser incongruente respecto de diversa normatividad. En este caso se podría señalar que la motivación no está ajustada porque contraviene diversa motivación de otra Ley, que ha regulado esa misma situación o acto jurídico:

*FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA.*²¹⁹ *Este Tribunal Pleno ha establecido que por fundamentación y motivación de un acto legislativo, se debe entender la circunstancia de que el Congreso que expide la ley, constitucionalmente esté facultado para ello, ya que estos requisitos, en tratándose de actos legislativos, se satisfacen cuando actúa dentro de los límites de las atribuciones que la Constitución correspondiente le confiere (fundamentación), y cuando las leyes que emite se refieren a relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas (motivación); sin que esto implique que todas y cada una de las disposiciones que integran estos*

²¹⁹ Tesis de Jurisprudencia, Registro Núm. 232351, Séptima Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación, Volumen 181-186, Primera Parte, Materias Constitucional y Común, p. 239.

*ordenamientos deben ser necesariamente materia de una motivación específica.
(Registro Núm. 232351)*

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA.²²⁰ En el texto de la ley no es indispensable expresar la fundamentación y la motivación de un ordenamiento legal determinado, pues generalmente ello se realiza en la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente. Este Tribunal Pleno ha establecido que por fundamentación y motivación de un acto legislativo se debe entender la circunstancia de que el Congreso que expide la ley, constitucionalmente esté facultado para ello, ya que estos requisitos, en tratándose de actos legislativos, se satisfacen cuando actúa dentro de los límites de las atribuciones que la Constitución correspondiente le confieren (fundamentación), y cuando las leyes que emite se refieren a resoluciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas (motivación); sin que esto implique que todas y cada una de las disposiciones que integran estos ordenamientos deban ser necesariamente materia de una motivación específica. (Registro Núm. 232460)

AMPARO CONTRA LEYES. LA INCONSTITUCIONALIDAD DE ÉSTAS PUEDE DERIVAR DE LA CONTRADICCIÓN CON OTRAS DE IGUAL JERARQUÍA, CUANDO SE DEMUESTRE VIOLACIÓN A LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA.²²¹ Los actos de autoridad de creación y vigencia de normas generales pueden combatirse en el juicio de garantías, con base en la infracción de exigencias que deben respetar, como las derivadas del proceso legislativo establecidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, o incluso aquellas derivadas del respeto a la garantía de seguridad jurídica que comprende las denominadas sub-garantías de legalidad,

²²⁰ Tesis Aislada, Registro Núm. 232460, Séptima Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación, Volumen 157-162, Primera Parte, Materias Constitucional y Común, p. 150.

²²¹ Tesis de Jurisprudencia, Registro Núm. 161139, Novena Época, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIV, septiembre de 2011, Materia Común, Tesis 1a./J. 104/2011, p. 50.

fundamentación, motivación, competencia, irretroactividad y audiencia, cuya violación puede demostrarse no sólo a través de la exposición de una contradicción directa con el texto fundamental, sino mediante las incongruencias en el orden jurídico que revelen transgresión a esa garantía, como la contradicción entre normas secundarias, lo que implica vulneración indirecta al texto constitucional, sin embargo, en este último supuesto, el examen de las normas jurídicas relativas debe sustentarse no únicamente en afirmaciones tocantes a la incongruencia entre leyes secundarias, sino también en la precisión de las garantías individuales violadas, y en la demostración de que la norma aplicada es la que viola el orden constitucional y no exclusivamente el ordenamiento jurídico utilizado como parámetro comparativo para derivar la incongruencia o carencia de facultades, pues sólo de esa manera se podría demostrar que se aplicó en el acto reclamado una ley inconstitucional, de otra manera, por más inconstitucional que resultara la norma comparativa no aplicada, no podría concederse la protección federal. (Tesis 1a./J. 104/2011)

Sin embargo, se considera que los criterios indicados si bien son entendibles, todas las autoridades del País deben motivar sus actos, y ello debiendo ser aplicable a las normas tributarias, en particular a la creación de contribuciones, y a los elementos que contempla la legalidad tributaria, por supuesto igualmente cuestionar si la contribución no atiende al gasto público.

Observamos que la interpretación de nuestros Tribunales probablemente tenga el propósito de permitir que sea el Legislativo quien diseñe e imponga las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, pero ello probablemente reiterando el criterio antiguo de la Corte en donde se interpretó que el Poder Legislativo es quien debe determinar las circunstancias de las contribuciones y con ello la proporción y equidad de las mismas.

Así pues, vemos por otra parte, que en UK, se ha buscado al menos hasta ahora sin éxito, el establecimiento de un impuesto único para el pago de las contribuciones, lo que sería el equivalente, realmente, al impuesto directo o más bien al impuesto personal, es decir, a cada persona se le aplica un impuesto independientemente de la fuente de riqueza o de la fuente

de ingreso para cada uno de ellos. El poder llegar a un impuesto único podría provocar lo buscado y deseado, simplificación y también simplicidad en el pago de contribuciones.

Entonces encontramos una primera motivación, que es la dificultad del entendimiento de las normas de carácter fiscal y de las normas por las que se deba pagar contribuciones. También encontramos otra motivación que tiene que ver con los altos costos que representa el cálculo adecuado y preciso de las contribuciones, al requerir de terceros que deban calcular las contribuciones.

Evidentemente que no son solo éstas las causas que orillan al contribuyente a no pagar lo que corresponda, y a buscar no pagar las contribuciones. Existen otras motivaciones, que necesariamente provocan este fenómeno.

Otra motivación que también es importante y muy relevante, es la forma en que el Estado diseña las contribuciones, en donde evita reconocer y considerar el esfuerzo y la serie de actividades relacionadas y que son necesarias para la obtención del ingreso, descalificándolos, reduciéndolos, o limitándolos, lo que implica o provoca que realmente el impuesto o contribución exceda de lo que realmente puede considerarse como justo. En este concepto hablamos particularmente de las deducciones autorizadas por la ley, por el legislador y por los tribunales.

Hemos visto que la forma de establecer contribuciones necesariamente hablando tanto de personas físicas como de personas morales, debieran atender a la capacidad contributiva y/o a la capacidad económica dependiendo al tipo de contribuyente a la que nos refiramos.

Capacidad contributiva hablamos del individuo que realiza una serie de actividades o actos que la propia norma determina como propios y objeto para el pago de una contribución. El motivo, porque a través de estas actividades incrementa su ingreso o su patrimonio, lo que es correcto.

Sin embargo, no solamente la obtención del ingreso o patrimonio pudiera determinar el monto en el pago de la contribución. La realidad es que una gran parte de la justificación y que puede considerarse como un impuesto justo.

Podemos decir con certeza, que para que una contribución se considere justa, no solo se debe de atender a la tasa, esto es engañoso, porque podríamos estar hablando de una tasa del 20% y otra del 60%, en donde a la primera se desestime cualquier tipo de deducción de costo

o gasto, mientras que a la segunda se autorice los gastos y costos necesarios para obtener el ingreso.

En el primer caso prácticamente estaríamos hablando que el total del ingreso sería el objeto de la contribución, de la tasa aplicable a esa contribución, mientras que la segunda no todo el ingreso es susceptible de gravarse con la tasa, sino solo aquel ingreso que excede lo que fue necesario para su obtención, es decir, pudiera ser que la deducciones y costos autorizados para la obtención del ingreso a una tasa menor como la del 20% que explicamos, sería incluso superior a aquel ingreso gravable con deducciones autorizadas para descontar de esa tasa del 60%.

Es decir, la tasa es importante porque determina el porcentaje por el que se va a pagar la contribución, sin embargo, un tema realmente importante y el que se pierde de vista, al menos en nuestro País, es que las deducciones autorizadas, o mejor dicho las que no autoriza el Legislador y/o los Tribunales, hacen que la tasa en realidad se convierta en una cantidad mayor, a la que realmente debiera pagarse.

No todo ingreso puede ser objeto del pago de una contribución, sino solamente aquel que modifica el patrimonio de las personas y/o aquel que modifica y hace que se obtenga un ingreso adicional por las personas morales.

Es indispensable que se ponga atención debida a las deducciones que autoriza la ley y a aquellas que los Tribunales están dispuestos a determinar cómo susceptibles del pago de contribuciones.

En *UK* existen deducciones para prácticamente todas las actividades probablemente el primer problema que existe y que debiera atenderse entre las personas que contribuyen, son los trabajadores bajo la dirección de un patrón.

En este caso se autorizan una serie de deducciones si lo solicita el contribuyente al patrón si así lo establece el contrato de trabajo, o bien, entre otros casos por *«orden de las Cortes»*.

Las deducciones autorizadas normalmente no pueden llegar a que el pago de la contribución del ISR o su equivalente, sea inferior al salario mínimo en *UK*, que en principio pudiéramos decir que el salario mínimo por hora para personas arriba de los 25 años es de 7.50£ por hora, si la persona trabaja ocho horas que autoriza la Ley, entonces tenemos que solamente arriba de esta cantidad es lo que se podría gravar para efecto de un trabajador.

Hay sin embargo algunas excepciones, es decir, que aún podría determinarse un pago menor que implicaría una devolución o compensación futura, por ejemplo, cuando se tiene que realizar el pago del Seguro Social o su equivalente, cuando se tiene que realizar un pago de una hipoteca, o bien cuando se otorga un pago por un accidente, por ejemplo.

Por otro lado, básicamente se puede decir que para que se pueda dar una deducción conforme a derecho y ésta se descuenta de los salarios, la deducción debe ser:

1. Requerida o autorizada por la legislación, por ejemplo, el *Income Tax* o el seguro nacional.
2. Autorizada por contrato de trabajo, siempre y cuando el trabajador hubiera autorizado lo señalado en el contrato.
3. Consentido por el trabajador antes de que la deducción sea realizada.

Las deducciones que se autorizan a personas que se emplean así mismas, en realidad lo que consideran es que los gastos sean exclusivamente con propósitos de ese negocio. Gastos incurridos en clientes o en posibles clientes para su entretenimiento, no están autorizados.

Los gastos para obtener bienes para el negocio, no tienen deducción inmediata en el año en que se adquieren, pero las deducciones se autorizan a lo largo de los años.

Existe una limitación de las deducciones o descuentos aplicables a las personas físicas, esa deducción está topada a £50,000 anuales o bien el 25% del ingreso total del contribuyente, cualquiera que sea mayor. Esto evidentemente permite al contribuyente buscar hacer los negocios o actividades de comercio a las que se pretende dedicar.

Como vemos este tipo de costos y gastos en que incurren la personas para obtener sus ingresos, son de importancia capital en cuanto a su reconocimiento por parte del Estado, lo que permite que en realidad se grave la capacidad contributiva del individuo o bien, la capacidad económica del negocio, y a éste se aplique la tasa del impuesto, lo que representaría o representará una contribución más justa.

Observamos que, en casi todos los Países, incluido el nuestro, los conceptos para el reconocimiento de gastos necesarios y reconocidos por deducciones, son similares, sin embargo, la forma en que en la realidad se realizan difieren.

Así lo vemos en nuestro País que a partir de que el Gobierno se ha visto en problemas importantes en tema de recaudación, encontró que la forma por la que se podía obtener un

mayor ingreso vía contribución era limitando las deducciones, pese a que las deducciones representan gastos para la obtención del ingreso, y en muchos casos obligatorios por la ley, lo que sin embargo justifican nuestros Tribunales, lo que se considera incorrecto.

Así pues, tenemos otra forma u otra motivación que provocan que el contribuyente no pague las contribuciones correspondientes, es decir, porque no se reconoce el esfuerzo por la obtención del ingreso, y por tanto no consideran las deducciones realmente aplicables al caso.

Hay otras motivaciones de diferente tipo que resultan o tienen que ver con el hecho de que los contribuyentes hemos convenido, así lo establece la Constitución, en que sean las autoridades, Ejecutivo, Legislativo y Judicial, quienes dirijan los destinos de todos los miembros de la población, y esto representa un derecho de obtener por parte de las personas elegidas para guiar los destinos del País, de que su actuación sea adecuada y que ésta se realice precisamente para los fines que la mayoría conviene, que en principio tienen que ser aquellos fines propios de una población como son: salud, educación y manutención de las personas.

Tenemos otra motivación que impide o más bien provoca la evasión y en algunos casos la elusión de carácter fiscal, que es cuando se observa que los representantes de la población no cumplen en la forma que se espera de ellos, al contrario, no atienden las necesidades de la población, como por ejemplo, no otorgando los gastos necesarios para su desarrollo, no transparentando los gastos incurridos por el Estado, los cual no se puede observar o difícilmente se puede hacer en el presupuesto de ingresos o en la cuenta pública en nuestro País, además de que desafortunadamente se observa que en lugar de que estos gastos se destinen para bienes públicos o satisfagan bienes públicos, se realizan para satisfacer bienes propios y personales de los gobernantes en turno, lo que debe ser mayormente sancionado; independientemente de ello esto motiva a que el contribuyente evite, porque así lo considera, que no es justo que el pago de la contribución en lugar de destinarse a un bien público se destine a bienes personales y particulares de los gobernantes.

4. Transparentar la fuente de Impuestos y los destinos de los mismos

Frente a la evolución de los Estados y de las personas que los habitan se han venido instrumentando nuevas formas de gobierno a través de las cuales los ciudadanos tangamos

derecho a conocer todo lo relacionado con la gestión pública, quiénes son nuestras autoridades, cuáles son sus funciones, qué ingresos perciben, y en general todo lo relacionado a la forma de actuación del Gobierno. Ello ha sido incluido ya como nuevo paradigma en nuestra Constitución, la que en un cambio de ideología, ahora se reconocen derechos humanos, que deberán ser siempre en forma favorable a las personas, derechos que surgen de la propia Constitución y de los Tratados Internacionales de los que México es parte.

Dentro de esos derechos humanos se han otorgado aquellos que otorgan derecho a la salud; al medio ambiente; al acceso al agua; a la vivienda digna y decorosa; a la cultura; al deporte, y al acceso a la información pública. Evidentemente existen otros derechos, pero no es el caso referirnos a ellos.

Por otro lado, concomitantemente se establecen facultades de las autoridades, como la rectoría del desarrollo nacional buscando el crecimiento económico, el empleo y justa distribución de ingreso y riqueza; la planeación y orientación de la actividad económica nacional; el apoyo al sector social y privado; así como la regulación de áreas estratégicas, creando una serie de órganos constitucionales autónomos que deben realizar en sus respectivas funciones esas actividades, así como organismos y empresas públicas que atiendan las áreas estratégicas.

Estas consideraciones referidas anteriormente nos permiten abordar y señalar que, el derecho otorgado al acceso a la información pública, podría orientar la actividad del Gobierno hacia colaboración y escrutinio por los particulares.

El derecho a la información exige que los Poderes de la Unión puedan compartir información de sus actividades públicas, incluidas por su puesto las relacionadas con los planes y programas diseñados y atendidos por el gasto público y la forma en que los ingresos, también públicos, son diseñados, obtenidos, destinados y administrados. Esto adicionado con aquella interpretación que la propia Constitución dispone en cuanto a estos supuestos, por cuanto a que en el ejercicio de este derecho deberá prevalecer el principio de máxima publicidad.

No se entendería teniendo en cuenta este derecho, el que los ciudadanos no pudieran intervenir en cierta forma en la implementación de políticas públicas, más aún en la discusión y autorización de planes y proyectos a los que se destinarán los gastos públicos. Tampoco podría impedirse a los ciudadanos el cuestionamiento de las contribuciones establecidas y

tampoco el diseño y propuestas de contribuciones o sistema que pudiera implementarse en materia de contribuciones.

Los ciudadanos por sí mismos en uso de este derecho pudieran solicitar información y con la misma plantear propuestas a cualquiera de los órganos de gobierno, con la única finalidad de que éstas pudieran ser analizadas y resueltas en su momento. Aun cuando debiera buscarse para que ello tuviera un mejor y mayor impacto en la población en general, la creación de un cuerpo u órgano independiente del sector público o bien uno constituido por el propio Estado para realizar estas tareas y funciones en beneficio tanto de los poderes públicos como de los ciudadanos y en consecuencia del Estado mismo.

Hemos advertido en este trabajo, que se han realizado diversos estudios en materia económica y social, relacionados con las contribuciones, de las actitudes del comportamiento y de los motivos por los cuales los contribuyentes evaden el pago de contribuciones o evitan el pago de aquellas que les puede corresponder.

En los estudios referidos se ha transmitido y detectado que de los factores que influyen en forma importante a estos fenómenos de los que hablamos están el del aumento en el gasto público, el de la contraprestación que sienten tener los ciudadanos frente a las contribuciones, en la percepción de lo injusto e inequitativo que pueden ser las contribuciones, y en la ausencia de respuesta de los poderes públicos a la opinión pública que cuestiona la forma en que se establecen las contribuciones en los distintos países. También observamos de los estudios que existen otras causas que hacen surgir igualmente estos fenómenos, el escaso conocimiento de normatividad fiscal, y el costo elevado para poder llevar a cabo las obligaciones que en materia fiscal se imponen.

Tomando en cuenta lo antes señalado, podría estimarse que una de las formas en que se podría ayudar a incrementar los ingresos del Estado, pudiera ser la simplificación de obligaciones, que provocaría un conocimiento más adecuado por los sujetos, de las causas por las cuales debiera pagar contribuciones, no solo ello, sino también dar a conocer que los ingresos son destinados a determinados gastos públicos y que no todo el ingreso del ciudadano va a ser el que corresponda a la base del impuesto en cuestión, es decir, que por cualquier ingreso que obtiene el particular existen varias deducciones autorizadas que descontar, y que solo la carga fiscal y el impuesto que pagará se dará cuando se exista capacidad contributiva.

Para esto es necesario la colaboración de todos los actores de la sociedad, para que dada uno en función de sus respectivas facultades y obligaciones puedan actuar consistentemente, definiendo casos por los cuales deberán pagarse las contribuciones que prevalecerán a largo plazo, que quien deba cobrar esas contribuciones lo haga sin arbitrariedades, y más que buscando exigir el pago de contribuciones, que se preste asesoría autónoma e independiente para que puedan conocer el alcance y magnitud de esas exigencias. Nuestros tribunales debiendo actuar en forma tal que sean un verdadero garante de los ciudadanos, quienes siempre, por naturaleza propia, tendrán una actuación más vulnerable frente a las propias autoridades. Se considera que los tribunales debieran buscar otorgar la razón cuando se tenga a los contribuyentes, obligando a las autoridades a actuar dentro del marco que la constitución les establezca, no más allá, con lo cual las propias autoridades debiendo corregir sus errores en su actuación, sea en los actos de aplicación de la ley o bien, en el diseño de la propia norma. Siempre será más fácil para las autoridades el corregir sus errores o los errores de las normas, ya que el ciudadano probablemente ya no tendrá oportunidad de hacerlo.

Es cierto, en materia de asesoría a los sujetos existen algunos entes públicos que así fueron diseñados en nuestro País. El SAT cuenta con la Administración General de Servicios al Contribuyente, la cual dentro de sus facultades y funciones está precisamente la de dar asesoría a los diversos contribuyentes. Sin embargo, si bien es cierto que cuenta con estas facultades también lo es que, es natural que ésta no sea la idónea para prestar esta asesoría, puesto que es difícil que un contribuyente acuda a solicitar asesoría a una autoridad que forma parte de aquella que le exige el pago de contribuciones, que acude a su domicilio a exigir el pago de las mismas, o bien que acude a su domicilio y solicita diverso tipo de información propia para revisar y seguramente determinar contribuciones a los ciudadanos. Por su puesto no puede estimarse que esta autoridad sea autónoma e independiente de las demás áreas y menos de su jefe, el Titular del SAT.

En julio de 2005 se estableció la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, y ésta motivó la creación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Esta Autoridad si bien es un organismo público descentralizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, con autonomía técnica y de gestión, se considera que tiene a la fecha atribuciones limitadas. Ello puesto que las asesoría y consulta y en su caso representación que puede otorgar, se refiere a los actos derivados de autoridades fiscales federales, es decir,

de las contribuciones federales, dejando a un lado las contribuciones locales y municipales que también suelen ser complicadas en su entendimiento y difíciles de cumplir.

También es cierto, cuenta con facultades para proponer al SAT modificaciones a normas internas, lo que se limita simplemente a propuestas a una entidad de gobierno. Esa facultad de proponer también la tiene frente a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, proponer modificaciones a disposiciones fiscales, sin embargo, sus propuestas en la mayoría de los casos se quedan en esa etapa, por lo que sería deseable el que no fueran simples propuestas sino observaciones para modificar las normas que como órgano independiente y autónomo tenga conocimiento que afecta las finanzas públicas, no solo de los particulares sino del propio Estado. Es decir, a esta entidad le hacen falta otro tipo de atribuciones que permitan una verdadera defensa del contribuyente y de las contribuciones mal diseñadas que afectan a nuestro País.

CENTRO DE ESTUDIOS DE LAS FINANZAS PÚBLICAS DE LA H. CÁMARA DE DIPUTADOS

Existe desde 1997 un Centro de Estudios de la Finanzas Públicas creado por los grupos parlamentarios, en ese entonces en la Cámara de Diputados. Se creó como un órgano de apoyo en los servicios parlamentarios para estudios de finanzas públicas, de derecho, de investigaciones parlamentarias, de estudios sociales y opinión pública. En marzo del 2006 con la creación de la Ley de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria estableció que las Comisiones al elaborar los dictámenes debían realizar una valoración del impacto presupuestario de las iniciativas de ley o decreto con el apoyo del Centro de Estudios referido. Dentro de las funciones está el análisis sobre la situación económica del País, de los informes anuales y resultados de ejecución del Plan Nacional de Desarrollo, y de las iniciativas del Presupuesto de Egresos, Ley de Ingresos y Leyes fiscales. El Centro y sus integrantes están adscritos a la Secretaría de Servicios Parlamentarios, y señala que éste Centro se integra por funcionarios de servicio de carrera y especialistas, entre otras cosas, en finanzas públicas. Se establece claramente en el artículo 37 del Estatuto de la Organización Técnica y Administrativa del Servicio de Carrera de la Cámara de Diputados que, en general toda la información que generen los Centros no podrá contener ni sugerir recomendaciones sobre

políticas públicas, lo que se traduce en que solo analizan la información y dan a conocer sus resultados, significando que carece de atribuciones para recomendar y orientar las Políticas Públicas en materia fiscal y desde luego en las leyes propias de la materia. Conviene observar que el Comité del Centro de Estudios, que es el Órgano máximo del mismo, está conformado por Diputados de todas las fracciones parlamentarias, por lo que en principio los resultados de los estudios pueden o no ser tomados en consideración al momento de realizar iniciativas de ley, pero más importante aún que en el mejor de los casos es un Órgano de apoyo para consulta de la Cámara de Diputados. No prevé ningún tipo de asesoría a otros órganos de gobierno o bien a los ciudadanos en general.

Por otro lado, en 1994 se firma un Acuerdo de Cooperación con la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE u *OECD* por sus siglas en inglés), fundada en 1961. Esta Organización multinacional surge en 1960 a través de una Convención surgida en un inicio como Organización Económica Europea, esta Convención firmada inicialmente por veintidós países, diecinueve europeos, EEUU y Canadá, tiene como propósito la cooperación económica entre ellos, para cumplir con los propósitos de fortalecer la economía y la prosperidad de sus miembros con el propósito de cumplir con uno de los postulados de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) que es «*la preservación de la libertad individual y mejoramiento de la condición humana*». Se establece en esta Convención dentro de los propósitos de la Organización está la de tomar decisiones obligatorias para los miembros; hacer recomendaciones a sus miembros y realizar acuerdos con los miembros o Estados no miembros de ella u Organizaciones Internacionales.

Consecuentemente México debe cumplir con los Acuerdos y Recomendaciones que éste organismo internacional imponga.

El Organismo referido realiza investigaciones constantes a los países miembros e indica los desarrollos económicos a corto y mediano plazo. La forma de trabajo de la Organización es que el *Secretariado* recaba y analiza la información, la que discute en los diversos Comités, el Consejo de dichos Comités toman decisiones que envía a los países miembros para que estos implementen las recomendaciones.

Realizan Acuerdos y Recomendaciones a los Países, y por ejemplo en algunos temas como, cooperación fronteriza, aplicación de tratados bilaterales en materia de impuestos, lo que realiza son modelos estándar para hacer referencia en todos los países.

Evidentemente son lo cuándo realizan Recomendaciones a los países y entran en el terreno de Acuerdos bilaterales, es cuando esto se vuelve obligatorio, los estudios o análisis que realiza serán referencia más no obligatorios. Sin embargo, ello al provenir de un Organismo multilateral surgido con el propósito de mejora económica en los distintos países, debiera ser necesario observar las mismas e implementarlas, si se desea una mejora económica tanto de los países como de los individuos que los forman. La sanción que puede haber ante el incumplimiento de alguno de los miembros está entre otras, difundir la información, el incumplimiento y posibles sanciones por sus pares, los Estados miembros.

Las políticas implementadas en el País derivadas del Acuerdo con la *OECD* han sido en el momento en que se dan, dolorosas, y que solo el tiempo dirá si están rinden frutos.

En 1995 México vivió una crisis económica derivada de múltiples factores, la *OECD* tuvo intervención en el País, haciendo una serie de recomendaciones muchas de las cuales establecieron el llamado Plan para la Emergencia Económica del 29 de diciembre de 1994, plan que tenía como objetivos reducir el déficit en la cuenta corriente, crear condiciones para recuperar la actividad económica y el empleo, reducir el efecto inflacionario de la devaluación y evitar continuar con la misma. Se dio un paquete de ayuda económica por organismos financieros internacionales y los EEUU.

El 9 de marzo de 1995 se propuso un Paquete Económico frente a esta crisis, muchas de las Recomendaciones fueron de la Comunidad Internacional. Se mantuvo la flotación libre del peso. Se obtuvo un crédito en dólares para estabilizar el mercado cambiario, se aumentó del 10% al 15% el IVA, se incrementó el precio de las gasolinas en 35%, y de luz y gas en 20% y algunas otras medidas para contra restar la inflación que se pronosticó del 42% en ese año.

De esto se observa que, los organismos internacionales jugaron un papel importante en controlar y estabilizar la crisis que se dio, a cambio de ejecutar medidas que fueran implementadas en el País, monetaria y fiscal, por recomendación de estas entidades.

En México además de la PRODECON (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente) recientemente creada (2004), se trató de realizar un Acuerdo expedido por el Ejecutivo Federal que diseñó una instancia de consulta y asesoría en materia fiscal en la que participarían los sectores productivos y especialistas en materia fiscal para la creación del llamado consejo Asesor Fiscal, lo que se hizo por Acuerdo del 16 de marzo de 1995. El

propósito, estudio y análisis de disposiciones fiscales con el objetivo de hacer recomendaciones únicamente para la coordinación hacendaria, y la simplificación y seguridad jurídica en materia fiscal. Sin embargo, dichas recomendaciones solo eso serían específicamente para efectos de simplificar y dar seguridad jurídica. El Consejo Asesor, no existe evidencia de que se hubiera realizado estos análisis, y tampoco de su extinción, que seguramente se dio con el paso del tiempo.

Hemos venido comentando que la fuente de ingresos más importantes para un Estado moderno es el de vía contribuciones, señalado también que los ingresos por esta fuente para el Estado mexicano han sido reducidos, hasta la última estadística²²² disponible en la *OECD* representa el 17.4% del PIB, cuando el porcentaje de los Países miembro del *OECD* es del 34.3%, eso significa simplemente que la recaudación es baja. Si nos referimos a la estadística referida en el 2015 por ingreso de contribuciones a la renta y a las utilidades, este representa el 6.8% cuando la media de los países miembros de la *OECD* es del 11.6%. Finalmente, para el 2014, última estadística disponible, los ingresos por contribuciones por los bienes y servicios (IVA) representa el 5.4% cuando la media de los países miembros de la *OECD* es del 11%.

Estadísticas de Ingresos

Revenue Statistics 2016 / Statistiques des recettes publiques 2016 - © OECD 2016
 Chapter Table 1.1. Total tax revenue as % of GDP
 Version 1 - Last updated: 16-Aug-2016
 Disclaimer: <http://oe.cd/disclaimer>

1.1 Total tax revenue as % of GDP	1965	1975	1985	1995	2000	2007	2009	2012	2014	2015p
Mexico (4)	..	..	15.2	11.4	13.6	13.2	13.6	13.9	15.2	17.4
United Kingdom	29.3	34.2	35.1	29.8	32.8	33.0	31.5	32.7	32.1	32.6
United States	23.5	24.6	24.6	26.5	28.2	26.7	23.0	24.1	25.9	26.4
Unweighted average										
OECD Average (5)	24.8	28.6	31.5	33.3	34.0	33.8	32.4	33.4	34.2	34.3
...	Not available									
Note:	p. provisional									
Disclaimer:	http://oe.cd/disclaimer									
4.	2015 provisional: Secretariat estimate, including expected revenues collected by state and local governments.									
5.	2015 provisional calculated by applying the unweighted average percentage change for 2015 in the 32 countries providing data for that year to the overall average tax to GDP ratio in									

Es evidente que es necesario buscar alternativas de ingreso, pues con los que se cuenta son insuficientes.

Asimismo, se debe considerar que de acuerdo de un reciente estudio del 2009 en nuestro País se estima que un 23% de la recaudación potencial se evade, mientras que, en otros Países

²²² Estadísticas de ingresos <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/table-1-1-total-tax-revenue--gdp.htm> [12 -agosto-2017].

como el de *UK*, es de aproximadamente de un 10%, se podría sugerir que probablemente la posibilidad para incrementar las finanzas de nuestro País se pudiera dar a través de diversas fórmulas. Unas que aborden el tema de evasión fiscal, otras que hagan lo propio en materia de simplificación fiscal, y otras más en razón de orientación, asesoría y cultura en esta materia que podría dar 3 o 4 puntos porcentuales adicionales a los que actualmente tiene nuestro País.

Es necesario realizar un estudio de amplia naturaleza que explique las causas de la evasión y elusión fiscales para observar cuales son las medidas que se pueden tomar frente a estas realidades, pero también, los estudios deben atender dos razones fundamentales, la forma de incrementar y establecer un sistema fiscal adecuado para los contribuyentes en nuestro País y otra adicional que deba analizar los gastos públicos que se llevan a cabo por el Gobierno, y la necesidad inevitable de adelgazar la estructura gubernamental, eficientándola lo que también implicará la reducción de gastos.

Como vimos anteriormente en este trabajo, la evasión y elusión no siempre se da en forma consciente, sino muchas veces por el hecho de desconocer que alguna o algunas de las actividades que realiza el ciudadano son generadoras de contribuciones, por ello se hace necesario buscar mecanismos que por una parte tengan conocimientos de especialistas en la materia que permitan el diseño de políticas fiscales adecuadas a nuestro País, tomando en cuenta las necesidades y capacidades de nuestro medio social solo así podrá concretarse una reforma adecuada en beneficio de todos.

¿Cuáles son los mecanismos que pudiera incorporar nuestro País para atender esta doble necesidad, de incrementar los ingresos por contribuciones y disminuir los gastos públicos especialmente gubernamentales?

Se piensa que siguiendo la tendencia internacional iniciada en Europa y la cual recientemente ha tomado en consideración y hecho recomendaciones por la *OECD*, países y Organismos que, han implementado Consejos fiscales independientes, que realizan todas las actividades a las que nos hemos referido.

Un Consejo Asesor Fiscal o Consejo Fiscal se ha diseñado en diversos lugares, como órganos independientes y autónomos conformados por distintas personas, todos especialistas en el área fiscal, llámese contribuciones o gasto público, quienes cuentan con el respaldo de la ciudadanía y así siendo reconocidos por las autoridades del país en turno quienes, lejos de considerar que estos invaden funciones y facultades, reconocen que los especialistas tienen

conocimientos suficientes e importantes en las materias y que pueden actuar con sus recomendaciones o sugerencias en beneficio de la política fiscal del País.

La experiencia de *UK* a lo largo de los años en la materia fiscal con la creación de diferentes Comités de especialistas, muchas veces creados por el equivalente al Secretario de Hacienda, han dado resultados evidentes en las normas fiscales, procurando un diseño adecuado y buscando atenuar la evasión y elusión fiscal.

Existen diversos grupos formados con ese propósito, de dotar con información precisa a su País para que puedan incorporar dichos resultados a su legislación interna.

UK cuenta entre otros grupos con el «*Taxpayers Alliance*» formado en el 2004, cuyo propósito es el dar información al gobierno de *UK* en materia de impuestos y de gasto público, simplificando las cargas fiscales y estableciendo un reporte de la comisión formada por el grupo, llamado «2020», es decir, diseñando un sistema fiscal que entraría en vigor en ese año.

Dentro de las propuestas que realiza está el de establecer un impuesto único a los ingresos, reduciendo la tasa de los mismos a un máximo de un 30%, incrementado la deducción autorizada de las personas físicas, y señalado que los impuestos al consumo deberán subsistir, entre otras propuestas.

Existen además otros Países que han asumido y establecido instituciones fiscales independientes. Esto con el mismo propósito con el que nos referimos en el caso de *UK*.

Así pues, tenemos entre otros órganos fiscales independientes creados en sus respectivos Países, de los cuales se observa el presupuesto destinado a ellos, así como el número de personas que atienden dicha organización²²³:

Established,	
Country	Established
Australia	2011
Austria	1970
Belgium	1936
Canada	2008

²²³ Listas en términos de información de la *OECD*. <http://www.oecd.org/gov/budgeting/oecdnetworkofparliamentarybudgetofficialspbo.htm> [12-agosto-2017].

Denmark	1962
Estonia	2014
Finland	2013
France	2013
Germany	2013
Greece	2010
Hungary	2008
Iceland	2016
Ireland	2011
Italy	2014
Korea	2003
Latvia	2013
Luxembourg	2014
México	1998
Netherlands	1945
Portugal	2011
Slovak Republic	2012
Slovenia	2017
Spain	2013
Sweden	2007
United Kingdom	2010
United States	1974

Budget, USD	
US dollars	
Country	Budget: USD (m)
Australia	5189170
Austria	
Belgium	
Canada	2154327
Denmark	4045415
Estonia	154328
Finland	771638
France	881872
Germany	110234
Greece	551170
Hungary	551170

Iceland	308367
Ireland	881872
Italy	6614040
Korea	13600000
Latvia	214956
Luxembourg	110234
México	3154839
Netherlands	14330420
Portugal	2788920
Slovak Republic	1433042
Slovenia	551170
Spain	4938483
Sweden	1028123
United Kingdom	3235963
United States	46800000

Staff, FTEs	
Staff numbers are shown in FTEs (Full-Time Equivalents). Under this metric, any hours worked by any part-time employees are converted into the hours worked by full-time employees.	
Country	Staff (FT)
Australia	38
Austria	21
Belgium	41
Canada	17
Denmark	55
Estonia	8
Finland	4
France	13.5
Germany	10
Greece	15
Hungary	8
Iceland	3
Ireland	10
Italy	33
Korea	138

Latvia	10
Luxembourg	9
México	59
Netherlands	117
Portugal	22.5
Slovak Republic	20.5
Slovenia	6
Spain	35
Sweden	11
United Kingdom	22
United States	246

Si bien es cierto, se observa incluido a México, en este sentido se refiere al Centro de Estudios para las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados, al que ya nos hemos referido.

En el trabajo que hemos realizado se observa que es tendencia y no por moda sino por necesidad, el que se establezcan órganos independientes que ayuden, asesoren y recomienden medidas en la materia fiscal y en la materia presupuestaria.

Es necesario conocer si estos órganos independientes realmente tienen y cuentan con facultades para por lo menos sean discutidas sus propuestas y en muchas de sus ocasiones incorporadas a la legislación del País.

La forma en que se han diseñado estos organismos es de la siguiente manera, en EEUU la *Congressional Budget Office (CBO)* se formó con el propósito de analizar el presupuesto. Las oficinas del Organismo creado por el Congreso realizan análisis de presupuesto y de información económica. El Director es designado por el Congreso por cuatro años con la posibilidad de reelegir por otros cuatro. El Director designa los miembros de su Oficina. Toda la información del *CBO* está disponible al público.

Canadá tiene *Parliamentary Budget Officer (PBO)*, el Oficial de esta Oficina es designado por el Primer Ministro por cinco años con posibilidad de reelección. Sus recomendaciones son directamente realizadas al Primer Ministro. El personal del Oficial es designado por él.

UK cuenta con la *Office for Budget responsibility (OBR)*. Este es parte del Ejecutivo, pero separado de éste. Cuenta con una serie de mecanismos para que pueda servir así mismo al Parlamento. El Presidente es designado por el Ministro de Hacienda con el consentimiento

del Comité del Tesoro del *House of Commons*. Designado por cinco años y con derecho a reelección.

La *OECD* ha realizado recomendaciones para la creación de dos aspectos necesarios a cubrir por los Países miembros que son, lo relacionado con el presupuesto a través de oficiales parlamentarios, e instituciones fiscales independientes, que se refieran al análisis de los aspectos de naturaleza fiscal.

Dentro de los principios que se proponen para el establecimiento de estas Instituciones, se recomiendan algunas medidas que deben tomar los miembros de la *OECD* señalando entre otras las siguientes:

Participación Local. El Comité debe contar con disposición y consenso de los actores políticos, señalando que el desarrollo de una institución de esta naturaleza beneficia al país por el estudio de modelos existentes y experiencia en otros países que no deben ser ni copiados ni impuestos, deben ser adaptados al país en cuestión. Se debe establecer un sistema jurídico que le de vida estableciendo sus alcances y debida protección para que sus propuestas tengan efecto en el país en turno.

Independencia y no partidismo. Estos requisitos son indispensables para el buen desarrollo de estas instituciones. Debiendo buscar demostrar objetivamente su excelencia profesional sirviendo a todos los partidos políticos. El titular de estos organismos debiendo ser seleccionado en razón de su competencia técnica sin consideraciones de tipo político. Sus conocimientos deben estar probados desde el punto de vista económico, finanzas públicas y del proceso presupuestario. La duración del cargo debe ser suficientemente claro en la legislación especial. El titular preferentemente debe tener remuneración y ser de tiempo completo. Éste tendrá plena libertad de contratar y despedir a los miembros del Comité de acuerdo a las leyes laborales.

Mandato. La función del Organismo debe estar claramente definida en la legislación de mayor nivel, incluyendo los tipos de reportes y análisis que producirá. Estos deberán ser a iniciativa propia y también cuando las autoridades lo requieran.

Recursos. Debiendo ser suficientes para el trabajo adecuado de este Organismo.

Relación con la Legislatura. Debiendo intervenir en actividades del proceso del presupuesto, y de la rendición de cuentas con suficiente tiempo para llevar a cabo su análisis frente al Parlamento. Debe tener relación con el equivalente al Comité Parlamentario de Presupuesto, otros Comités del Parlamento y miembros individuales del mismo.

Acceso a la información. Se debe garantizar en la legislación que el organismo tendrá acceso absoluto a la información relevante a tiempo, con el propósito de analizar el presupuesto y las propuestas fiscales.

Transparencia. Debido a que la transparencia de las finanzas públicas es un presupuesto necesario para estos organismos, estos deberán actuar con total transparencia en su trabajo y operaciones, otorgando la mayor protección la independencia del Organismo para tener credibilidad pública. Los reportes y análisis del Organismo deberán publicarse y otorgarse sin costo a quienes así lo soliciten, el titular del Organismo tendrá la oportunidad de rendir opinión frente a los Comités Parlamentarios.

Evaluación externa. El Organismo deberá llevar a cabo un mecanismo para evaluación externa de sus trabajos, como la revisión de algunos documentos, la evaluación de sus análisis, de otros organismos de esta naturaleza de otros países, es decir evaluación por expertos, nacionales e internacionales, en las materias.

Tomando en cuenta estas recomendaciones de medidas para los organismos fiscales independientes y habiendo analizado el estado de las finanzas Públicas de nuestro País, se considera que es necesario llevar a cabo una reforma que permita la creación de un organismo fiscal independiente en nuestro País que realice las actividades a las que nos hemos referido, independiente, suficiente y con el carácter de permanente para que su gestión pueda rendir frutos a largo plazo para México.

5. Obligaciones fiscales en México

Necesidad de simplificación de cargas tributarias, asesoría y cultura fiscal, y difusión de contribuciones. Métodos de revisión del Estado

Se considera tomando en cuenta los diversos análisis que se han llevado a cabo en este

trabajo, no propios sino de la investigación en sí que precisamente frente a las razones por las cuales se omite atender todas y cada una de las obligaciones de carácter fiscal, con el consecuente ingreso adicional al buscar afrontar las causas de evasión y algunas otras de elusión fiscales, es indispensable la simplificación de carácter fiscal.

El problema de ello es que, para llegar a una simplificación de carácter fiscal, se necesita por un lado que el Estado atienda esta necesidad imperante de promover una cultura de cooperación a las necesidades públicas y que ello solo es posible con las contribuciones de todos. Ello por sí solo no sería suficiente, se considera que debe abordarse el tema de difusión tanto de las obligaciones de carácter fiscal para los particulares, como de las necesidades de las mismas y concomitantemente, transparentar todas y cada una de las necesidades públicas, los gastos propios de la autoridad como sería el gasto corriente para atender y mantener la estructura gubernamental, eficientándola, es decir, tener la estructura indispensable para atender la actividad gubernamental, pero además transparentar los planes, programas y proyectos a los que estarán destinadas todas sus aportaciones, solo así se puede llevar a cabo un completo conocimiento de las razones y motivos que se tienen para contribuir a los gastos públicos.

La simplificación implica dar parámetros indispensables del conocimiento por los individuos de los actos que van a tener el pago de una contribución, partiendo de la base siempre que no todo ingreso será gravado, sino solo aquel realmente incrementa su capacidad económica o patrimonial, que es lo único que realmente debería ser objeto de gravamen.

En términos generales entendemos que existen dos grandes contribuciones que puede establecer el Estado, por la Renta o ingreso derivado de ésta, aplicable tanto a personas físicas como morales con una serie de deducciones indispensables para adecuar el pago a lo realmente obtenido, impuestos directos; y el otro rubro importante siendo los impuestos indirectos que como hemos visto a lo largo del estudio, pueden ser varios los actos sujetos a este tipo de gravámenes, el más representativo de los cuales es en la actualidad el impuesto al valor agregado. No puede desconocerse el hecho de que existan otros gravámenes como el derivado de importación y exportación de bienes y servicios o el aplicable a petróleo y sus derivados, entre otros, además de tener conocimiento de que en la actualidad el impuesto de mayor importancia para Estados y Municipios es el derivado de las operaciones realizadas por los bienes inmuebles.

En la actualidad sabemos y conocemos que en impuesto sobre la renta existen diversas fuentes y actos que lo generan y por todo y cada uno de ellos existiendo reglas especiales, lo que desde luego complica que el grueso de la población pueda conocer y por tanto cumplir con esa contribución en particular.

En materia de impuestos indirectos o a los consumos, pudiéramos entender que es más sencillo para la población su conocimiento, puesto que existe una tasa de impuesto aplicable a la mayoría de los actos de consumo, existiendo algunas pequeñas variantes, por cuanto hace a la tasa cero o a la exención del pago de esta contribución. Aunque, en lo general son fácilmente identificables los actos sujetos a este gravamen.

Esencialmente podemos y debemos convenir, así lo demuestran las distintas estadísticas incluidas en el trabajo, que los ingresos que mayormente obtienen los distintos Estados son los derivados por la obtención de una renta o bien de utilidades, sin embargo, este gravamen por sus distintas particularidades, tienden a ser más complicados en cuanto a su entendimiento, pero también más susceptibles del eludir o evadir.

En cuanto este tipo de contribuciones, antes de llevar a cabo una serie de actos sancionatorios a través de las diversas revisiones que hace la autoridad y la determinación de créditos y diferencias, debiera ser necesario el buscar asesorar, explicar y dar a conocer a los contribuyentes las formas a través de las cuales se cumplen sus obligaciones, declarando los actos por los que obtiene estos ingresos y pagando, cuando así se requiera.

Lo anterior derivado del hecho de que la mayoría de la población tiene escasos o nulos conocimientos en la materia, y las formas en que en la actualidad las autoridades exigen el pago de contribuciones, lejos de ayudar al conocimiento y aportación en muchas ocasiones tienden a crear un sentimiento de animadversión frente a la autoridad y que hace el acto de cobro, en muchas ocasiones que la fuente de ingresos de ese contribuyente se agote o se deje en un estado que dificulta la continuidad del negocio, que además de no contar con recursos para pagar, menos contar con ellos para continuar generando empleos, inversión y nuevas contribuciones.

Por ello se estima necesario el que existan obligaciones a cargo del Estado para que preste asesoría por los órganos o entidades para ello designadas y busque simplificar las obligaciones fiscales, con lo cual ayudará no solo al ciudadano, sino al Estado mismo que a mediano y largo plazo podrá esperar contar, con el hecho de que los individuos tengan una

mejor y mayor cultura fiscal de solidaridad frente a los demás a través del Estado.

Debemos así mismo convenir que, los impuestos indirectos son una herramienta importante de ingresos para el Estado, y son de mayor facilidad para los ciudadanos el entendimiento de los actos y circunstancias por los que se genera el pago de estas contribuciones. Sin embargo, también existen serios problemas de elusión y evasión, por la falta de un control adecuado del Estado, ya que no es lo mismo administrar y controlar los ciento diez millones de habitantes en nuestro País que pagan día a día este tipo de contribuciones. En ésta se requeriría de una estructura mayor y más sólida para evitar estos fenómenos a los que nos referimos.

Entendemos así mismo que, esto pudiera contradecir lo que se propone y busca en el País, adelgazar la estructura gubernamental para ser más eficiente, es decir, para no ser incongruentes, el Estado debiera analizar alternativas que conjuntamente con el adelgazamiento de la estructura gubernamental fueran mayores y mejores los ingresos derivadas de estas fuentes. Una idea o propuesta que se pudiera considerar, sería el que todos y cada uno de los pagos de estas contribuciones tuvieran la posibilidad de otorgar una deducción así sea mínima, ya que esto provocaría que todos los ciudadanos que pagaran este tipo de contribuciones exigirían un comprobante de la operación, y lo harían porque sabrían que tendrían una deducción autorizada que podrían utilizar para llegar a una contribución de acuerdo a su capacidad contributiva.

Pudiera sugerirse probablemente que, de las operaciones realizadas, objeto del gravamen, se descontara un punto porcentual, y en aquellas por las que actualmente se otorga una exención o tasa cero, que la deducción fuera mayor, de cinco a diez puntos porcentuales, de esta forma se daría aliciente al grueso de los contribuyentes para exigir y con ello tener un registro por parte de las autoridades de las distintas operaciones que realizan los ciudadanos. Ellos tendrían el derecho de obtener una deducción o incluso compensación o devolución al contar con los recibos correspondientes. Con esto se podría decir, que no habría contradicción con la propuesta de reducir los costos del gasto corriente del Gobierno.

Podemos finalmente concluir que la gran cantidad de obligaciones de carácter fiscal a la que están sometidos los contribuyentes deben reducirse para facilitar el conocimiento de las mismas por los sujetos obligados, pero esto debe ser una obligación creada en Ley y ejecutada por el Estado, que debiera tener como propósito básicamente dos conceptos, la obligación

del Estado de proporcionar asesoría suficiente a través de una entidad independiente y autónoma y que ésta, difunda los actos gravados o las actividades que lo están, pero más importante aún sería el hecho de difundir las herramientas que tiene al alcance el contribuyente, para reducir la carga fiscal y las posibilidades que tiene de obtener deducciones personales que le beneficien para ajustar su real capacidad contributiva y solo a partir de ésta pagando las contribuciones establecidas por la Ley.

Conviene destacar que de acuerdo con un estudio del Banco Mundial²²⁴, del 2010, se informa que los contribuyentes dedican 517 horas anuales para la realización de trámites para el pago de impuestos, países con elevados ingresos se estiman invierten 177 anuales, esto indica que México ocupa el lugar 167 de 183 de este indicador. El estudio ubica también, que por cuanto hace a la facilidad en el pago de contribuciones México ocupa el lugar 106 de 183 países. Por cuanto hace a los costos que implica para el sistema la recaudación de impuestos, se estima que México invierte 1.17% de la recaudación, mientras que los EEUU 0.60% y UK 0.70%. Esto implicando por una parte un alto costo de la autoridad para la recaudación de contribuciones y también una alta complejidad e inversión de tiempo para que los contribuyentes puedan cumplir con sus obligaciones.

En el estudio «*Doing Business 2017*»²²⁵, se informa que las administraciones de contribuciones modernas han buscado optimizar la recaudación de contribuciones, así mismo reduciendo los costos de la administración y del contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones. Se han dado 46 reformas de esta naturaleza de los 190 países analizados, de los cuales 26 han implementado sistemas *on line* para llenar y pagar sus contribuciones o bien mejorar las plataformas en línea existentes en 2015. En este nuevo estudio, siete años después del previamente informado (de 2010), se informa que el promedio de los países latinoamericanos es de 400 horas para el llenado y cumplimiento de obligaciones fiscales, lo cual, si bien ha reducido sustancialmente el número de horas invertidas anualmente, aún podemos afirmar que es alto si se considera que los países de altos ingresos, miembros de la *OECD* tienen un promedio de 170 horas. En el 2016, en informe estadístico señala que México tiene un sistema para iniciar negocios muy complicado al haber omitido hacer uso

²²⁴ Estudio del Banco Mundial <<http://www.bancomundial.org/>> [13-agosto-2017].

²²⁵ Análisis de las economías, p. 36. <<http://espanol.doingbusiness.org/~media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB17-Full-Report.pdf>> [3-agosto-2017].

del sistema en línea para el registro del negocio y de las contribuciones a pagar. México en este nuevo estudio ocupa el lugar 114 globalmente, de 190 de los países bajo investigación para pagar impuestos. Así mismo, el tiempo invertido es de 286 horas anuales. Se estima asimismo que la tasa total de los impuestos que se pagan equivale al 52%, cuando el salario mínimo por mes, por persona, equivale a 168 dólares americanos.

UK teniendo las siguientes características del cuadro a estudio, ocupando el lugar 10 globalmente de 190 de los países bajo investigación para pagar impuestos. Así mismo, el tiempo invertido es de 110 horas anuales. Se estima asimismo que la tasa total de los impuestos que se pagan equivale al 30.9%, y su salario mínimo por mes, por persona, equivale a 1,417 dólares americanos.

EEUU teniendo las siguientes características de cuadro a estudio, ocupa el lugar 36 globalmente de 190 de los Países bajo investigación para pagar impuestos. Así mismo, el tiempo invertido es de 175 horas anuales. Se estima asimismo que la tasa total de los impuestos que se pagan equivale al 44% y el salario mínimo por mes, por persona, equivale a 1,600 dólares americanos.

Todo lo anterior pone de relevancia lo complejo del sistema tributario, y la carga administrativa que debe soportar el contribuyente para cumplir adecuadamente con sus obligaciones fiscales. Esto se puede observar claramente en las gráficas de fojas 360 y 361, citas 248 y 249 del presente trabajo.

Ya desde hace algún tiempo se han promovido iniciativas de simplificación administrativa, que se considera no han rendido los frutos necesarios. Por ello es importante promover una cultura de cumplimiento; transparentar los servicios públicos; simplificar en forma eficiente los trámites administrativos, disminuir el costo en el cumplimiento de las obligaciones. Todo lo anterior nos lleva a afirmar que es necesario retomar estas iniciativas, no a partir de lo que actualmente ese tiene sino tomando en consideración lo que en la actualidad se hace en materia de presupuesto, Base Cero, es decir, iniciar un análisis de las contribuciones existentes a nivel Federal, Estatal y Municipal, en la que se busque que todos los niveles de gobierno obtengan ingresos y transparenten los gastos, siempre en base a educación, asesoría, y transparencia en todos los rubros.

Otro de los problemas observados es aquel a través del cual el Gobierno revisa el correcto cumplimiento de obligaciones fiscales, y ello lo hace a través de los medios que proporciona

la Ley, que en esencia se comprenden en los dictámenes de auditores independientes, y en las revisiones que de las obligaciones fiscales se hace a los contribuyentes. El resultado en la mayoría de los casos es la discrepancia por las autoridades quienes determinan diferencias en la mayoría de las contribuciones y exigen el pago de las mismas con las consecuentes penalidades, que en muchas de las ocasiones hace impagable los créditos fiscales.

Las penalidades, actualizaciones, recargos y sanciones que se imponen a los contribuyentes en su conjunto, en la mayoría de los casos representan cantidades que exceden en mucho el total de la contribución presuntamente omitida, lo que hace que los contribuyentes, obtengan una sanción en muchas ocasiones adecuada por su conducta, pero que lo ponen en una situación de inviabilidad económica, que le impedirá al menos por un tiempo el poder continuar con esas actividades que generan nuevas contribuciones.

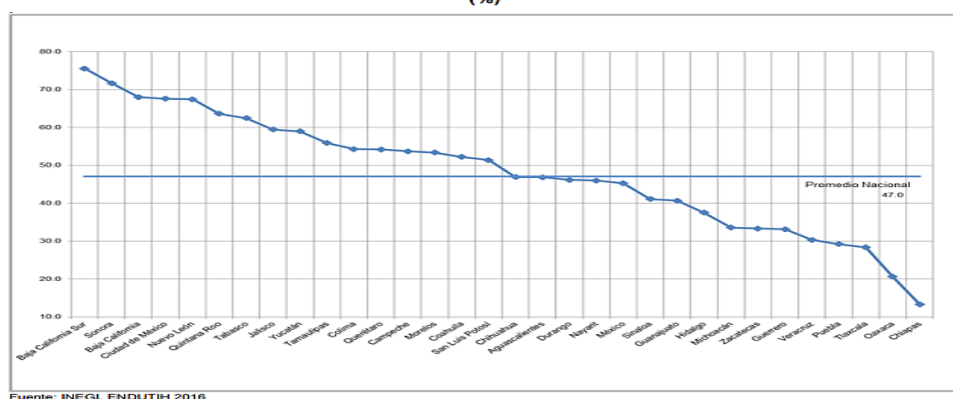
Se considera igualmente que en forma equitativa esas penalidades también deban observarse para los funcionarios gubernamentales, por algunos motivos fundamentales. En tratándose de actos notoriamente arbitrarios de las autoridades estos debiendo responder por los mismos frente a los contribuyentes, siendo por supuesto el Estado responsable solidario de esa indebida actuación en contra de los ciudadanos. No se ha visto que exista este tipo de correspondencia para los funcionarios públicos.

En otro sentido y probablemente de mayor relevancia, la transparencia de los actos gubernamentales es y debe ser indispensable, estos tienen una función trascendental al administrar los recursos públicos, que deben ser destinados exclusivamente a las necesidades que deben ser atendidas de la población. Cuando los malos funcionarios actúan en franca desobediencia a sus funciones de transparencia y destino al gasto público debieran así mismo responder frente a los ciudadanos por los mismos. Solo hasta que ello suceda los ciudadanos observarán que hay un trato equitativo y que aquellos que omiten cumplir sus responsabilidades obtendrán una sanción acorde a su infracción. Todo esto es necesario retomar en un nuevo análisis y propuestas que se deban hacer en nuestro País.

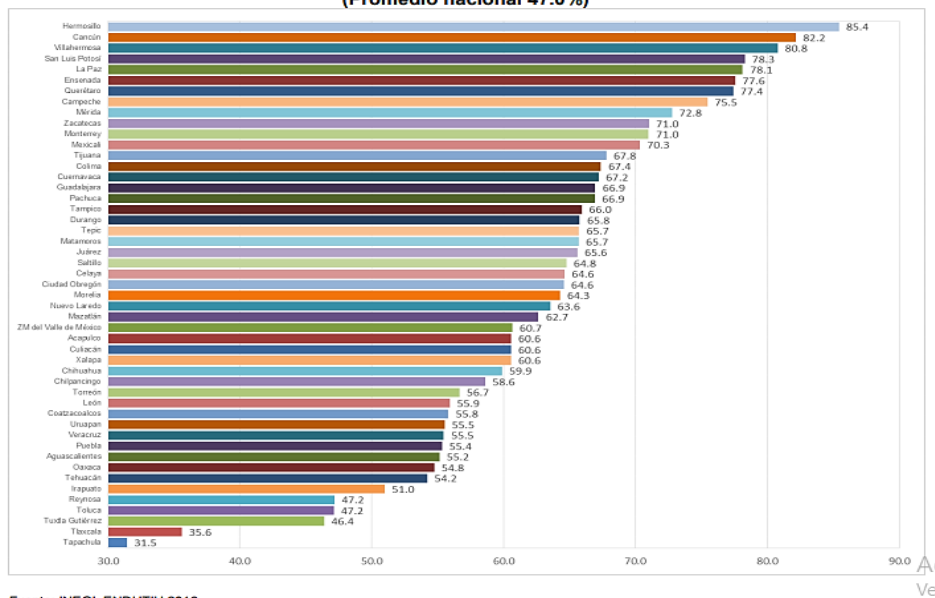
Finalmente, del estudio del Banco Mundial al que hemos recurrido, se observa que de esas 25 economías que han implementado el pago y cumplimiento de obligaciones en línea, en donde se encuentra México, debiera otorgar beneficios importantes. Reducción del costo gubernamental y de la inversión de tiempo de los contribuyentes, sin embargo, también debemos considerar y así lo deben entender nuestras autoridades que ello no podrá ser posible

si el grueso de la población no tiene acceso a estos medios de comunicación. En su reciente estudio del Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI)²²⁶, se llegó a concluir que solo el 49% de la población cuenta con acceso al internet lo que limita la posibilidad de revisión y control para el 100% de los ciudadanos, provocando así mismo que, en el mejor de los escenarios ese 49% sea el controlado y la base del total de las contribuciones que soportan al Estado Mexicano (ver gráficas siguientes). Por ello siendo necesario rediseñar a través de la educación fiscal y simplificación del sistema fiscal.

Gráficas de accesibilidad a internet
Hogares con Internet por entidad federativa, 2016
 (%)

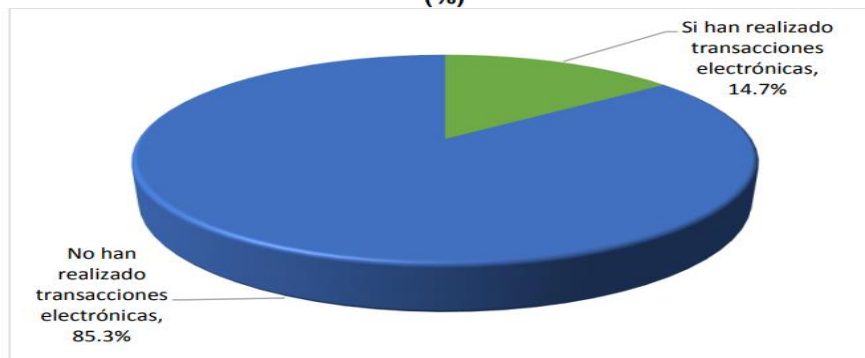


Hogares con Internet por ciudades seleccionadas, 2016
 (%)
 (Promedio nacional 47.0%)



226 <http://www.inegi.org.mx/saladeprensa/aproposito/2017/internet2017_Nal.pdf> [13-agosto-2017].

Usuarios de Internet que han realizado transacciones electrónicas, 2016 (%)



Fuente: INEGI, ENDUTIH 2016.

De la anterior investigación con datos proporcionados por el INEGI se observa que, si bien es cierto en la actualidad existe un uso de los medios electrónicos importante por los ciudadanos, también lo es, como las últimas gráficas nos indican, que de ese 59% que es el 100% de usuarios de 6 a 17 años, y que en principio no son contribuyentes, equivale a un 30% del total, porque solo el 70% de ese 59% tendría la obligación de cumplir con obligaciones tributarias, por lo que esto reduciría al 42% aproximadamente a los usuarios de internet contribuyentes. La última de las gráficas que explica el porcentaje de usuarios que han realizado transacciones electrónicamente nos lleva a suponer que la gran mayoría de los usuarios no están familiarizados con la plataforma actual de obligaciones fiscales, y menos del cumplimiento por esta vía pues ello equivaldría a probablemente menos del 14% del total de usuarios de internet. Un muy bajo uso del mismo.

6. Papel de los Tribunales, Derechos Humanos, Desarrollo de Principios

Así como se estima necesario la creación de un órgano independiente de naturaleza fiscal que provea de sistemas adecuados para la obtención de recursos, así como el destino de los mismos a los gastos públicos, se considera que debiera ser necesario que el papel de los Tribunales en el ámbito fiscal, realice y aplique la Ley después del estudio de propuestas que debiera realizar el Comité propuesto, en forma tal que, coadyuve al establecimiento de un sistema fiscal justo y adecuado para los contribuyentes, y necesario para el Estado, buscando como siempre lo ha hecho, dar la protección más amplia a los ciudadanos frente a las autoridades que, por ese solo hecho tienen ventajas frente a los particulares.

Son los Tribunales las instituciones que pueden dar seguridad jurídica que tanto se requiere en nuestro País, otorgándole el respaldo de la sociedad con lo cual se convendría en estar viviendo en un estado de derecho.

Las contribuciones desde la antigüedad, por ser obligaciones de quienes habitan en un Estado determinado, y que deben ser otorgadas a favor del Ente público que administra el Estado, hace evidente el que frente ante la exigencia de su pago puede conllevar o acarrear la imposición o exigencia arbitraria de las autoridades, con lo cual se hace necesario establecer un sistema de pesos y contrapesos que limite la acción del Estado, que la oriente, y que permita al ciudadano tener seguridad de que aquello con lo que está contribuyendo es lo que corresponde en términos de la ley y a los actos que la misma grava. Esa seguridad y/o protección se puede dar en función de distintos niveles o áreas de gobierno que impidan ese actuar arbitrario.

EL ACTO ADMINISTRATIVO. Éste corresponde prácticamente a todos los actos que la Administración Pública lleva a cabo. Éste conlleva a que todos los actos de la administración pública deben estar fundados en leyes o normas que coincidan con un análisis constitucional, es decir, que los actos de las autoridades deben estar ajustados a la legalidad de los mismos. Las formas irregulares de las Administración Pública deben contar con disposiciones que permitan encausar esos actos hacia la legalidad. El acto administrativo «es una declaración concreta y unilateral del órgano ejecutivo que produce efectos jurídicos inmediatos»²²⁷. Los efectos jurídicos de estos se dan a partir de su notificación. Este tipo de actos requieren de su fundamentación, que implica que las normas permitan al ente público determinar su actuación, y también exige la motivación, que refiere a que en el caso debe expresarse con claridad a la persona a la que va dirigida la actuación y el propósito de la misma.

Así, los actos administrativos irregulares son anulables, significando que pueden ser saneables y ese saneamiento se retrotrae a la fecha de la emisión del acto de que se trate.

Evidentemente:

²²⁷ DIEZ, Manuel María *et. al.* (ed.), *El acto y procedimiento administrativo, El acto administrativo en la Ley 19.549*, Editorial Plus Ultra, Buenos Aires, 1975, p. 56.

No siempre la actuación del sector público se ajusta a los ordenamientos en que se funda, ya sea por interpretaciones erróneas, exceso en el cumplimiento de sus funciones o arbitrariedades de los funcionarios encargados de aplicarlos, lo que origina violación de derechos de los administrados e inclusive, de los que legítimamente le corresponden a la misma administración pública²²⁸.

O como dice distinto tratadista en cuanto al acto administrativo, expresa «es una manifestación unilateral y externa de voluntad, que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública. Esta decisión crea, reconoce, modifica, transmite, declara o extingue derechos u obligaciones, es generalmente ejecutivo y se propone satisfacer el interés general»²²⁹.

En México, frente a los actos arbitrarios de las autoridades en materia de contribuciones, básicamente se han formado tres distintos medios de control, el administrativo, el contencioso administrativo, estos dos que básicamente atienden a la legalidad de los actos de las autoridades, y el juicio de amparo, que puede determinar la legalidad, pero más específicamente la constitucionalidad de los actos de las autoridades. Como sabemos, todos ellos tienen medios y formas establecidas en las normas que permiten llevarlos a cabo.

Las normas de carácter fiscal han pretendido que aquellos actos realizados por las autoridades administrativas, cuando estos sean notoriamente indebidos, arbitrarios, o inapropiados, han dispuesto de un sistema de control de legalidad de los actos de las propias autoridades ante ellos mismos a través de algún recurso con la denominación que la ley establezca, en donde por una parte se otorgan facilidades a los contribuyentes que no tienen conocimientos profundos de las normas, o que aun teniéndolos puedan fácilmente, sin necesidad de emplear recursos humanos y financieros importantes, convencer y demostrar que lo realizado por la autoridad administrativa es indebido, porque sus actos no corresponden a los establecidos en la ley, bien sea porque las contribuciones no se han causado o son diferentes, o simplemente por exceso en las facultades de las autoridades, lo que permite que las propias autoridades administrativas, sabiendo que los actos deben estar

²²⁸ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Distrito Federal, Porrúa, 1989, novena edición, p. 155.

²²⁹ ACOSTA Romero, Miguel, *Teoría General del Derecho Administrativo*, Distrito Federal, Porrúa, 1990, Ed. Novena actualizada, p. 624.

ajustados a las normas, revoquen o anulen dichos actos en beneficio del estado de derecho, no del contribuyente.

No es ésta la única finalidad de los recursos o medios de impugnación ordinarios, sino que tienen otra finalidad, permitir que la propia autoridad controle su actuación frente a actos que jurídicamente son cuestionables e indebidos.

Este tipo de medios de defensa al alcance de los contribuyentes, si bien tienen muchas ventajas, tanto para el ciudadano como para la autoridad y el sentido de encontrarse frente a un estado de derecho, tiene notorios inconvenientes no solo porque la propia autoridad es reticente en aceptar sus errores, sino que también con ello, pudiendo provocar la revelación de una autoridad incompetente, y además la posibilidad de que algún otro órgano de Gobierno estime que los actos así sancionados pueden conducir a una responsabilidad en la administración pública de esos funcionarios.

Como expresa Margáin²³⁰ Dentro de las ventajas que tienen estos recursos están el de «[...] la autoridad se da cuenta que cometió un grave error el perjuicio de la recurrente y para evitarle males mayores ordena que de inmediato se deje sin efectos el acto combatido.».

El recurso administrativo pudiera ser un medio de control muy adecuado actuando como un filtro de aquellos actos administrativos incorrecta e indebidamente realizados por la autoridad, evitando con ello múltiples juicios y la intervención de otros órganos de Gobierno como los Tribunales administrativos o constitucionales para que al final sean estos quienes resuelvan si el original acto administrativo estaba o no correctamente realizado. Estos medios ordinarios de control de legalidad debieran ser un efectivo medio de control administrativo, con lo cual la Administración pública se ocuparía en mayor medida de aquellos actos administrativos en que se hace necesario un conocimiento mejor y mayor de las leyes relativas a las contribuciones. Además, pudiera dar pauta a la propia autoridad, el conocer aquellos casos en que no está suficientemente previsto el acto o indebidamente regulado el mismo, y en éste pudiendo observar que las consecuencias del acto más que obtener un ingreso del contribuyente, ante su subsistencia, pudiera acabar con esa fuente de recursos en un solo acto. Si el contribuyente tiene razón en los planteamientos de hecho, no tanto de derecho, la propia autoridad administrativa pudiendo otorgarle la razón.

²³⁰ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, p. 157.

En México desafortunadamente los recursos administrativos no tienen una función de mucha importancia, esto por cuanto hace a que el contribuyente tiene expectativas de que la administración le otorgue la razón, sin embargo, sucede lo contrario que la propia autoridad confirme que quien determine una contribución o una diferencia lo hizo correctamente.

El poder tributario en México se encuentra otorgado a la Federación y los Estados y Municipios, como sabemos la disposición que prevé la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos estuvo por mucho tiempo considerada a parte de los conocidos como derechos del gobernado, sin embargo, en la ejecutoria de Aurelio Maldonado²³¹, la Suprema Corte de Justicia determinó por jurisprudencia que es una garantía, hoy derecho del gobernado, el que las contribuciones que se impongan se ajusten a los principios de proporcionalidad y equidad. A partir de esta fecha es que se viene dando forma a las obligaciones y límites al poder tributario, aun cuando, tanto el legislativo como el judicial, en muchas ocasiones dan la impresión de regresar a actos o decisiones que se habían superado en cuanto a su forma de interpretación y concepción.

²³¹ Tesis Aislada, Registro 902026, Quinta Época, Pleno, Apéndice 2000, Tomo I, Const., P.R. SCJN, Materia Constitucional, Tesis 1353, p. 955:

IMPUESTOS. Aunque la jurisprudencia sentada por la Corte, en ejecutorias anteriores, fue que la proporcionalidad y equidad del impuesto, no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar esa jurisprudencia, estableciendo que sí está capacitado el Poder Judicial Federal, para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando a los ojos del Poder Judicial aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso o que el Poder Legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales. Esa facultad de la Suprema Corte proviene de la obligación que tiene de examinar la queja, cuando se ha reclamado una violación de garantías, la falta de proporción o de equidad en un impuesto; y si bien el artículo 31 de la Constitución que establece esos requisitos de proporcionalidad y equidad en el impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de aquel derecho, es una violación de esas garantías; de suerte que si la Suprema Corte ante una demanda de amparo contra una ley, que establezca un impuesto notoriamente exorbitante y ruinoso, negara la protección federal, diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar tal violación, y dijera que ese remedio se encuentra en el sufragio popular, haría nugatoria la prescripción de la fracción I del artículo 103 constitucional, que establece el amparo contra las leyes que violen las garantías individuales, y la misma razón podría invocarse para negar los amparos en todos los casos en que se reclamara contra las leyes. (Tesis 1353)

Es cierto, nuestros Tribunales inician el desarrollo de esa nueva garantía y determinan inicialmente que los requisitos que deben tener las contribuciones son que sean proporcionales, que sean equitativos y que se destinen a los gastos públicos, lo que señala la Corte en la jurisprudencia. También es cierto que, si bien éste fue el inicio destacado por cuanto al análisis de las contribuciones, la realidad es que a la fecha, no se ha precisado qué se debe entender por la proporcionalidad y equidad de las contribuciones. Las contribuciones con tasas progresivas probablemente no estarían ajustadas al principio de proporcionalidad, puesto que se podría decir que solo las que tengan un porcentaje así serían.

Por equidad, se podría entender como apartado de este principio, el hecho de que se establecieran ciertas tarifas proporcionales para los distintos tipos de contribuyentes, por supuesto que no lo es.

En realidad, el concepto puede considerarse subjetivo y propio para crear distintas interpretaciones, consideramos que lo que ha de entenderse es, que todos sin distinción paguen contribuciones pero que lo hagan de acuerdo a su capacidad contributiva, no a la económica.

RECURSOS ADMINISTRATIVOS. El Acto administrativo representa una decisión de una autoridad administrativa en uso de sus facultades que tiende a establecer derechos y obligaciones, tanto a las entidades administrativas como a los particulares frente a ellas. Podemos decir que el acto administrativo es el que emana de un órgano administrativo y tiene contenido de naturaleza administrativa. Proviene de un órgano del Poder Ejecutivo y regula relaciones entre autoridad y gobernado. Este acto difiere de los demás por el hecho de que tiende a establecer deberes y derechos de quienes intervienen dentro de la administración pública, de ésta hacia los particulares y de ellos frente a ésta. Los otros actos existentes son los de naturaleza civil que tienden a regular relaciones entre particulares. Una Ley no es un acto administrativo, éste surge cuando el ente administrativo del Poder Ejecutivo impone su voluntad a los particulares para, por ejemplo, cumplir con dicha ley. Así podemos decir que, prácticamente todos los actos que surgen de cualquier autoridad derivada del Poder Ejecutivo son actos administrativos.

Ese acto para cumplir la función que se desea, debe al menos ser emitido por un órgano legítimo y este debe fundarlo y motivarlo, con lo cual se da la certeza jurídica a las partes

que intervienen de que sí hay una disposición que aplique y que las razones que contiene dicho acto o la aplicación del mismo se encuentran ahí establecidas, en el acto mismo.

Los actos de las autoridades gozan de la presunción de validez o legalidad de los mismos, es decir, se presume que cuando surge el acto administrativo, se ha realizado por autoridad legítima e implícitamente se tiene la presunción de que está realizado conforme a derecho. Ello hace necesario si alguien cuestiona al propio acto, que se destruya la presunción de validez o legalidad del mismo.

Existen diversos actos administrativos o variantes del mismo, como pueden ser la discrecionalidad, que implica el que la autoridad administrativa tiene la facultad de aplicar los mismos, esa discrecionalidad normalmente se encuentra en casos en que se sanciona o se imponen multas a los particulares, por los diversos actos de incumplimiento con las normas que le aplican. Esta discrecionalidad no significa que la autoridad pueda emitir su acto sin cumplir diversas formalidades, como el requisito de legalidad y el de la fundamentación y motivación de sus actos. Así tenemos que las diversas leyes en general establecen la posibilidad de que frente a una infracción se sancione entre una mínima y una máxima, dando esa discrecionalidad de la autoridad para aplicar la que merezca la conducta dentro del rango señalado por la ley, se insiste debiendo fundar y motivar sus actos.

Así, en un estado de derecho no debiera haber cabida a la subjetividad, menos de una autoridad que pretende legitimarse ante la sociedad y además recaudar contribuciones. Esa subjetividad por tanto podría llevar a indicar que la autoridad tendría discrecionalidad en la interpretación de todas las normas de carácter tributario, en este caso, específicamente, las relativas a las deducciones por gastos o inversiones de los contribuyentes.

Es labor indiscutible del legislador el evitar que se dé esa discrecionalidad, para lo cual se incorpora un concepto llamado en México, «desvío de poder», cuyo significado podemos deducirlo del propio concepto.

Aquellos actos en donde la autoridad actúa en forma tal que no es razonable para cumplir con la finalidad o propósito de su existencia. Cuando actúa con facultades de poder sin que esté justificado ello.

El desvío de poder está sancionado, cuando se demuestra que la autoridad actuó autoritariamente, sin fundamentos o motivos que justifiquen dicha actuación. A la inversa, la autoridad solo puede actuar con base en las facultades que tiene y explicando los motivos por

los cuales actúa en determinada forma, de lo contrario su acto se considera en desvío de su poder, y con ello fuera de la ley.

Existe así mismo, otro tipo de actos de naturaleza administrativa, que se dan frente al silencio de la administración pública. Los particulares en uso de su derecho de petición pueden plantear una serie de actos, consultas, peticiones, que, la autoridad tiene por obligación de dar respuesta, sin embargo, por diversos motivos se da un silencio o bien se omite dar respuesta a la petición.

En estos casos se tiene así mismo de conformidad con el legislador consecuencias, unas en que la autoridad le otorga el carácter frente al silencio, de una negativa fictamente, que significa que la petición o solicitud realizada por el particular debe estimarse resuelta en forma negativa. Así lo encontramos, por ejemplo, cuando se solicita la reducción o la aplicación de una disminución de un crédito fiscal, como pudiera ser la actualización de datos catastrales y consultas.²³²

La mayoría de las disposiciones que regulan ese silencio de la autoridad, se han orientado a considerar que frente al silencio debe estimarse su negativa. Sin embargo, también ese silencio u omisión puede dársele el carácter de favorable o autorizada su petición, lo que le da un efecto completamente distinto y favorable, en muchas de las ocasiones, al particular. Aunque son menores los casos que así lo consideran, podemos advertir dicho efecto en la solicitud de suspensión de un acto en la materia administrativa.²³³

Lo cierto es que frente acto administrativo en que hay silencio de la autoridad, la consecuencia puede dar otros efectos, como sería el cuestionar la negativa por el solicitante, alegando por ejemplo una ausencia de fundamentación y motivación, o bien que el perjudicado con dicha resolución favorable controvierta la legalidad por ser cuestiones de orden público e interés social, dando así pauta a un nuevo acto administrativo, diverso del original.

El acto administrativo en la forma en que se dicte, puede considerarse ilegal, y por tanto el mismo estando viciado, perjudicando los intereses de la sociedad en general y del solicitante, o a quien se dirige el acto de manera particular.

²³² Artículo 55 del Código Fiscal de la Ciudad de México; así como, el artículo 37 del CFF.

²³³ Artículo 87, último párrafo de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo.

La administración pública, a través del Ejecutivo, reconoce que los actos pueden ser perjudiciales a quien los dirige, por lo cual se establecen recursos administrativos con el propósito de que sea la propia autoridad, quien revise y observe si el acto está o no ajustado a la ley, o que éste deriva o fue emitido por una autoridad competente.

Los recursos administrativos, nos explican, se inician en nuestro País en la época de la Colonia, en donde los particulares dirigían por escrito al Virrey su queja y éste ordenaba que fuera revisado para que diera su punto de vista, y resolviera en definitiva si se consideraba que el acto estaba ajustado a la ley o a las órdenes dadas por el Virrey quien tenía plenas facultades para decidir sobre la procedencia de un recurso.²³⁴ «Cuando el virrey no estima oportuno emitir una orden que pueda poner fin al abuso, hace intervenir a la justicia, mandando a algún Magistrado que se informe y resuelva según derecho...»²³⁵.

Los recursos administrativos en nuestro País empiezan a tomar fuerza a partir de la Revolución Mexicana, se crearon diversas leyes que establecieron los antecedentes de los recursos administrativos y del contencioso administrativo en nuestro País. Entre ellos, la Ley para la Calificación de las Infracciones a las Leyes Fiscales y la Aplicación de Penas de 1929. Así como, el Reglamento de la Ley para Recaudación de los Impuestos sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas, del 21 de febrero de 1924. La Ley del Impuesto sobre la Renta de 1925. La Ley de Organización del Servicio de Justicia en materia fiscal para el Departamento del Distrito Federal. En todas éstas se instauró un recurso administrativo con el propósito de revocar, si así fuera, los actos de la autoridad.

Hasta 1928 la Suprema Corte rechazó que en las Leyes administrativas existiesen recursos administrativos cuyo conocimiento fuese previo al procedimiento judicial.

En 1929 la propia Suprema Corte cambió jurisprudencia y estableció que la interposición del recurso administrativo era un trámite obligatorio para el particular previo a la interposición de la demanda de amparo. En la propia Ley de Amparo vigente hasta el 10 de enero de 1936 se incorporó el artículo 73, fracción XV, que determinó como improcedente

²³⁴ ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo, *Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos*, Distrito Federal, Porrúa, 1991, primera edición, p.49.

²³⁵ *Op. Cit.* p.50.

el juicio de garantías cuando proceda contra el acto algún recurso, juicio o medio de defensa legal²³⁶.

Esto de alguna manera coincidente con la publicación en agosto de 1936 por la Ley de Justicia Fiscal, legislación que crea un contencioso administrativo que en su exposición de motivos señaló:

[...] la organización administrativa del Tribunal [...] con la jurisprudencia del propio Tribunal, que es de esperarse se construya al redor de principios uniformes capaces de integrar un sistema de manera que en el futuro venga a substituir, con ventaja, a las disposiciones administrativas que actualmente está obligado a dar el propio Poder Ejecutivo para el buen funcionamiento y desarrollo de las actividades fiscales, [...] ²³⁷

Creándose así un Tribunal de anulación, al que luego nos referiremos. Estos medios de defensa ordinarios, recursos, se conforman a partir de la Constitución de 1917, y se incorporan en algunas leyes de carácter fiscal, a través de las que se sancionaba la conducta del particular, o se establecía la forma que se recaudarían impuestos por sueldos o salarios, y poco a poco dichos recursos se fueron incorporando a las distintas leyes que regulaban la actuación de los particulares frente a la autoridad y viceversa, en donde casi todos ellos establecían recursos administrativos.

Se ha dicho que el recurso administrativo tiene como propósito el controlar los actos de la administración, cuando por ejemplo la administración desconoce la existencia de la norma o extiende las facultades que posee, lo que se traduce en actos arbitrarios, lo cual a través del recurso le permite a la propia autoridad revisar y controlar sancionando dichos actos con su revocación, anulación o modificación.²³⁸

En la actualidad, a nivel federal, en adición a la existencia de los recursos administrativos en las distintas leyes, se estableció con el propósito de dar una codificación unitaria o

²³⁶ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *El Recurso Administrativo en México*, Distrito Federal, Porrúa, 1995, tercera edición, p.24.

²³⁷ LEY DE JUSTICIA FISCAL, Diario Oficial de la Federación, SEGUNDA SECCIÓN, Edición Matutina, del 31 de agosto de 1936, Núm. 53, Exposición de Motivos, p. 5.

²³⁸ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *El Recurso Administrativo en México*, p. 25.

uniforme, por cuanto hace a los recursos administrativos el de revisión, revisto en la Ley Federal de Procedimiento Administrativo (LFPA), que entró en vigor el 10 de junio de 1995. Esta legislación en la realidad no entró en vigor en esa fecha pese a que un artículo transitorio, el Segundo, estableció que todos los recursos administrativos establecidos en algún otro ordenamiento administrativo que la ley regulara, quedaban derogados, y sustituidos por el recurso de revisión de la propia LFPA.

El problema que surgió, es que frente a la existencia de esta legislación federal uniforme, y de los demás recursos administrativos previstos por las distintas leyes que los establecían, en la práctica se tenía dos distintos medios de defensa para el mismo acto administrativo, la problemática, cuál de los dos se debía hacer valer. Más que un problema de qué legislación aplicar, lo que sucedía era el que se continuaran aplicando los medios de defensa de otras leyes, por desconocimiento de ésta, o simplemente por no querer aplicarla.

Poco a poco, y a partir de la entrada en vigor de esta LFPA, el legislador fue derogando los recursos administrativos previstos en otras leyes, con el propósito evidente de unificar y simplificar el trámite administrativo en contra de los actos administrativos que esa ley regulara.

Finalmente, la Suprema Corte en 1998 definió que el medio de defensa en contra de actos Administrativos regulados por el artículo 1º de la LFPA se debía hacer valer a través del Recurso de Revisión de la LFPA, como se desprende de los siguientes criterios:

REVISIÓN EN SEDE ADMINISTRATIVA. EL ARTÍCULO 83 DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO ESTABLECE LA OPCIÓN DE IMPUGNAR LOS ACTOS QUE SE RIGEN POR TAL ORDENAMIENTO A TRAVÉS DE ESE RECURSO O MEDIANTE EL JUICIO SEGUIDO ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.²³⁹ De la interpretación literal y sistemática de lo dispuesto en los artículos 83 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo y 11, fracción XIII, de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, así como de los antecedentes históricos

²³⁹ Tesis de Jurisprudencia, Registro Núm. 191656, Novena Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XI, junio de 2000, Materia Administrativa, Tesis 2a./J. 139/99, p. 61.

que informan a este último numeral, se colige que al hacerse referencia en el primero de los preceptos mencionados a las "vías judiciales correspondientes" como instancia para impugnar los actos emitidos por las respectivas autoridades administrativas, el legislador tuvo la intención de aludir a un procedimiento seguido ante un órgano jurisdiccional, con independencia de que éste sea de naturaleza judicial, y cuyo objeto tenga afinidad con el recurso de revisión en sede administrativa, el cual se traduce en verificar que los actos de tales autoridades se apeguen a las diversas disposiciones aplicables; por otra parte, de lo establecido en el citado precepto de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, se deduce que a través de él se incluyó dentro del ámbito competencial del referido tribunal el conocimiento de las controversias que surjan entre los gobernados y las autoridades administrativas cuya actuación se rige por la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, sin que se condicionara la procedencia del juicio contencioso administrativo al agotamiento del citado recurso, máxime que la interposición de éste es optativa. En ese contexto, se impone concluir que los afectados por los actos y resoluciones de las autoridades administrativas que se rijan por ese ordenamiento, que pongan fin al procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente, tienen la opción de impugnarlos a través del recurso de revisión en sede administrativa o mediante el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación; destacando que dentro de las vías judiciales correspondientes a que hizo referencia el legislador en el mencionado artículo 83 no se encuentra el juicio de garantías dado que, en abono a lo anterior, constituye un principio derivado del diverso de supremacía constitucional que las hipótesis de procedencia de los medios de control de constitucionalidad de los actos de autoridad, únicamente pueden regularse en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos o en la ley reglamentaria que para desarrollar y pormenorizar esos medios emita el legislador ordinario. (Tesis: 2a./J. 139/99)

*RECURSO DE REVISIÓN. EL PREVISTO EN LA LEY GENERAL DEL EQUILIBRIO ECOLÓGICO Y PROTECCIÓN AL AMBIENTE FUE DEROGADO AL ENTRAR EN VIGOR LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.*²⁴⁰ *El recurso que prevé el artículo 176 de la Ley General del Equilibrio Ecológico y Protección al Ambiente, fue derogado a partir del 1o. de junio de 1995 en que entró en vigor la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, la cual en su artículo segundo transitorio, señala expresamente que se derogan las diversas leyes, en las materias reguladas por dicho ordenamiento; por lo que el particular afectado puede interponer el recurso de revisión que establece el artículo 83 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo o bien intentar las vías judiciales correspondientes. (Tesis: II.A.71 A)*

*PROPIEDAD INDUSTRIAL. EL ARTÍCULO 187 DE LA LEY RELATIVA FUE DEROGADO TÁCITAMENTE POR EL ARTÍCULO 2o. DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO, EN CUANTO ÚNICAMENTE PREVÉ LA APLICACIÓN SUPLETORIA DEL CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS CIVILES.*²⁴¹ *Los artículos 187 de la Ley de la Propiedad Industrial y 2o. de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo contienen disposiciones incompatibles en tanto que regulan de manera distinta una misma materia, pues mientras el artículo 187 considera que las lagunas de esa ley (de carácter administrativo) respecto de las disposiciones que rigen los procedimientos de declaración administrativa de nulidad a que se refiere su capítulo segundo, deberán suplirse con las del Código Federal de Procedimientos Civiles, el artículo 2o. de la ley procedimental, que es aplicable a los actos de autoridad de los organismos descentralizados de la*

²⁴⁰ Tesis Aislada, Registro Núm. 193565, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, agosto de 1999, Materia Administrativa, Tesis II.A.71 A, p. 792.

²⁴¹ Tesis de Jurisprudencia, Registro Núm. 185677, Novena Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVI, octubre de 2002, Materia Administrativa, Tesis 2a./J. 115/2002, p. 294.

administración pública federal paraestatal, como los que realiza el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial en términos del artículo 6o. de la Ley de la Propiedad Industrial, señala que los vacíos de las leyes administrativas deberán llenarse con las disposiciones de la propia Ley Federal de Procedimiento Administrativo, y sólo a falta de disposición expresa en ella, deberá acudirse a las del código aludido, además de que, ambos ordenamientos fueron expedidos por el Congreso de la Unión, por lo que tienen idéntica jerarquía en términos del artículo 133 constitucional y rigen en un mismo ámbito federal de validez. En tal virtud, atento al principio jurídico de que la ley posterior deroga a la anterior en las disposiciones que se opongan a ella, debe estimarse que la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, cuya expedición fue posterior, derogó tácitamente la disposición contenida en la Ley de la Propiedad Industrial en el aspecto señalado y, por ende, las disposiciones de aquélla son las que deben prevalecer, es decir, las normas aplicables supletoriamente a los procedimientos de declaración administrativa en mención son las de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo y sólo a falta de disposición expresa en la misma lo serán las del Código Federal de Procedimientos Civiles, tal como lo dispone el artículo 2o. de la referida ley procedimental. (Tesis 2a./J. 115/2002)

No solo ello complicó al particular saber qué legislación utilizar, sino que también el hecho de que esta Ley Federal expresamente dejó fuera a varios actos administrativos señalados como excluidos del objeto de la legislación, dentro de los cuales se encuentran los actos de carácter fiscal y hoy, también, los de responsabilidades administrativas, artículo 1º de la LFPA.

Así pues, los recursos administrativos en materia fiscal y los de responsabilidades administrativas se encuentran contemplados en otras leyes, como por ejemplo en el CFF, en la Ley del Seguro Social, Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, y en algunos otros que regulan esta materia.

El recurso administrativo en la materia fiscal, desafortunadamente en nuestros días, ha perdido vigor o fuerza, puesto que la propia autoridad es renuente a revocar o modificar los

actos que revisa de sus propios funcionarios, y solo este medio de defensa se ha utilizado en ciertos casos en que el particular no tiene otro medio de defensa a su alcance, ya porque no tiene la documentación apropiada o bien porque no tiene los medios para garantizar el interés fiscal.

Sin embargo, se considera que las posibilidades que tenía el ciudadano para hacer valer este medio de defensa se han venido reduciendo frente a los criterios de nuestros Tribunales, que se consideran inapropiados, cuando han resuelto que las consideraciones que se tiene a cerca de la arbitrariedad o ilegalidad del acto y la justificación de éstas, no pueden ser variadas, ampliadas, si el particular requiere de inconformarse frente a la resolución que dé la autoridad al recurso, lo que se observa en el criterio de litis abierta, como se observa del siguiente criterio de jurisprudencia:

JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL PRINCIPIO DE LITIS ABIERTA QUE LO RIGE, NO IMPLICA PARA EL ACTOR UNA NUEVA OPORTUNIDAD DE OFRECER LAS PRUEBAS QUE, CONFORME A LA LEY, DEBIÓ EXHIBIR EN EL PROCEDIMIENTO DE ORIGEN O EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO PROCEDENTE, ESTANDO EN POSIBILIDAD LEGAL DE HACERLO [MODIFICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 69/2001²⁴²]. ²⁴³Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación modifica la jurisprudencia referida, al considerar que el principio de litis abierta derivado del artículo 1o. de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo cobra aplicación únicamente cuando la resolución dictada en un procedimiento administrativo se impugna a través del recurso administrativo procedente, antes de acudir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y se traduce en la posibilidad para el actor de formular

²⁴² Nota. Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIV, diciembre de 2001, página 223, con el rubro: «CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. LAS PRUEBAS DEBEN ADMITIRSE EN EL JUICIO Y VALORARSE EN LA SENTENCIA, AUN CUANDO NO SE HUBIERAN OFRECIDO EN EL PROCEDIMIENTO.»

²⁴³ Tesis de Jurisprudencia, Registro Núm. 2004012, Décima Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXII, Julio de 2013, Tomo 1, Materia Administrativa, Tesis 2a./J. 73/2013 (10a.), p. 917.

conceptos de impugnación no expresados en el recurso, pero tal prerrogativa no implica la oportunidad de exhibir en juicio los medios de prueba que, conforme a la ley, debió presentar en el procedimiento administrativo de origen o en el recurso administrativo respectivo para desvirtuar los hechos u omisiones advertidos por la autoridad administrativa, estando en posibilidad legal de hacerlo. De haber sido esa la intención del legislador, así lo habría señalado expresamente, como lo hizo tratándose del recurso de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación en el que, por excepción, se concede al contribuyente el derecho de ofrecer las pruebas que por cualquier motivo no exhibió ante la autoridad fiscalizadora, para procurar la solución de las controversias fiscales en sede administrativa con la mayor celeridad posible y evitar su impugnación en sede jurisdiccional, esto porque la autoridad administrativa puede ejercer cualquiera de las acciones inherentes a sus facultades de comprobación y supervisión, como lo es, entre otras, solicitar información a terceros para compulsarla con la proporcionada por el recurrente o revisar los dictámenes emitidos por los contadores públicos autorizados, lo que supone contar con la competencia legal necesaria y los elementos humanos y materiales que son propios de la administración pública. Por tanto, tal prerrogativa no puede entenderse extendida al juicio contencioso administrativo, pues no sería jurídicamente válido declarar la nulidad de la resolución impugnada con base en el análisis de pruebas que el particular no presentó en el procedimiento de origen o en el recurso administrativo, estando obligado a ello y en posibilidad legal de hacerlo, como lo prescribe el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al indicar que los gobernados deben conservar la documentación indispensable para demostrar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y exhibirla cuando sea requerida por la autoridad administrativa en ejercicio de sus facultades de comprobación. Estimar lo contrario significaría sostener que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa puede sustituirse en las facultades propias de la autoridad fiscal y declarar la nulidad de sus actos por causas atribuibles al particular. (Tesis 2a./J. 73/2013 (10a.)).

El criterio referido impide que el gobernado haga valer conceptos adicionales, distintos, e incluso presente pruebas justificando la ilegalidad del acto, contrariando precisamente el objetivo del recursos administrativo, o más bien, desconociendo un medio de control administrativo, sencillo, ágil, y que permita al particular sin necesidad de erogar cantidades importantes, o bien buscar la asesoría de personas con conocimientos técnicos en la materia, que le permitan obtener la justicia pronta y expedita. Con esto se piensa que es desnaturalizar la idea del recurso, que no tienen propósito de contención y esto solo se dará en caso de que la autoridad niegue la revocación del acto impugnado, con lo cual se puede iniciar la instancia contenciosa, ofreciendo todos los agravios y pruebas necesarias para combatir el acto. Incluso esto contrariando el texto de la ley (artículo 1° de la LFPCA).

Por ello, muchas veces el particular prefiere acudir a un tribunal administrativo para que sea éste quien resuelva si el Acto administrativo está ajustado a derecho, se anula o bien es válido. Sin embargo, conviene decir que en materia fiscal, además del recurso, que se ubica en el artículo 116 del CFF, también se cuenta con un medio jurisdiccional de defensa como lo es el juicio contencioso administrativo ante el TFJA (artículo 1° de la LFPCA).²⁴⁴

En nuestro País en materia de contribuciones, existe en la actualidad, el llamado Recurso de Revocación, único medio de defensa con el que cuentan los particulares para pretender revocar, modificar o confirmar el acto administrativo. Por disposición legal, este medio de defensa es optativo, pudiendo hacer uso de éste el gobernado o bien, acudiendo al entonces Tribunal Fiscal de la Federación (TFF), hoy, Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), el que está considerado como un tribunal independiente y autónomo, que aun cuando depende estructuralmente hablando de la administración pública federal, y en particular del Poder Ejecutivo; no obstante ello, dicta sus fallos con toda independencia frente a este Poder.

Nuestra Constitución establece la existencia de un Tribunal contencioso a nivel federal (TFJA), así como la creación de Tribunales de lo Contencioso Administrativo en los Estados de la República, lo que se observa en el artículo 116, fracción V, de la propia Carta Magna.

²⁴⁴ Nota. Conocido como juicio contencioso administrativo, antes juicio de nulidad, a través del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, luego Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa, cuya creación se fundamenta en el artículo 73, fracción XXIX, inciso H, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y 116, fracción V y 122, base quinta, por cuanto hace a Tribunales de lo Contencioso Administrativo locales.

La diferencia entre uno y otros estriba, necesariamente, en las facultades que ejercen, aquel en materia de contribuciones federales y éstos en materia de contribuciones locales.

Probablemente uno de los factores determinantes para la creación del entonces TFF fue tanto la sentencia emitida por la Suprema Corte referente al quejoso Hilados y Tejidos, en la que abandonó su original criterio, por el que los gobernados no podían cuestionar normas de naturaleza fiscal, y la Corte resolviendo que no tenía competencia para resolver los planteamientos hechos por los particulares en materia fiscal. Indicando en dicho criterio que la forma para que las contribuciones se modificaran radicaba en los miembros del Congreso elegidos por los ciudadanos, y que solo ese Poder podía modificar o derogar las normas referentes a contribuciones. En este cambio de criterio, la Corte analizando el problema referido, Hilados y Tejidos, determinó como improcedente el criterio anterior, sosteniendo como nuevo criterio que este Tribunal podía analizar las contribuciones, determinado su ilegalidad cuando éstas fueran exorbitantes o ruinosas, o bien cuando el Legislativo se excediera en sus facultades.

Esta sentencia que si bien no fue favorable a los particulares abrió las posibilidades para que los ciudadanos pudieran intentar este tipo de acciones ante los tribunales. Además, otra de las razones, el que a partir de 1929 la jurisprudencia de la Corte determinó que todas las Leyes pueden conceder un recurso o medio de defensa para el particular perjudicado, cuyo conocimiento atribuyen a una autoridad distinta de la autoridad judicial, y naturalmente, en un procedimiento diverso del juicio de amparo.

Al abrir la puerta para este tipo de juicios, es probable que el Legislador en su momento tomara como referencia al sistema de impartición de justicia de Francia, en el cual existía un Tribunal conocido como Consejo de Estado, con plena jurisdicción. Tribunal que en México se implementa en la Ley de Justicia Fiscal de 1936, luego en el Código Fiscal de la Federación de 1938, y en nuestros días, en la reciente modificación, a nivel constitucional, para dar un cambio y transformación de suma importancia, al instituirlo como un Tribunal Administrativo.

Conviene en esta parte señalar, que precisamente para acotar, regular y sancionar la actividad incorrecta de la administración pública, en el año de 1938, a través de la Ley de Justicia Fiscal se crea un Tribunal Administrativo dependiente del Ejecutivo Federal, pero autónomo, con un propósito muy importante, el sancionar las conductas que indebidamente

realizaban las autoridades fiscales federales fuera del ámbito de su competencia, carentes de fundamentación y motivación, o en desvío de poder, entre otros supuestos.

El entonces TFF tuvo como propósito de su existencia el que precisamente cuando se advirtiera que la autoridad se había excedido de sus facultades sancionara con la nulidad de las mismas. Fue creado como una instancia para evitar que todos los actos cuestionados o cuestionables de la autoridad, necesariamente tuvieran que llegar a ser resueltos por tribunales constitucionales, con lo cual se atenuaba la carga laboral y orientaba el criterio de la autoridad para que en futuras actuaciones actuara conforme a derecho.

Hoy vemos la desnaturalización de ese Tribunal de plena anulación, creado en su origen con una competencia especial en materia fiscal, al que se le han sumado o adicionado competencias de carácter administrativo y ahora, inclusive, de responsabilidades administrativas. Ese Tribunal de anulación se ha convertido ahora en un Tribunal de tipo jurisdiccional, el que únicamente requiere para su total desnaturalización el ser incorporado en la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación. Ésta es probablemente una de las razones por las que se ha incrementado notablemente el número de juicios que se tramitan ante los órganos del Poder Judicial de la Federación.

Otra causa, siendo responsable el legislador de no acotar las posibles defensas de las autoridades, pues éstas, con un supuesto propósito de evitar responsabilidades administrativas por no combatir una resolución adversa a la administración pública, combaten cualquier tipo de resoluciones, aun cuando sea evidente su actuación ilegal. Convendría cuestionar cuando las autoridades acuden a un medio de defensa notoriamente infundado, y en su caso contar con la posibilidad, incluso, de establecer responsabilidades pecuniarias como el pago de daños y perjuicios, gastos y costas, con lo cual seguramente se reducirían en forma considerable el incremento tan importante de juicios a resolver. Otro medio, el establecer montos mínimos que permitan acceder a otra instancia jurisdiccional.

El Código Fiscal de la Federación de 1938²⁴⁵ derogó la Ley de Justicia Fiscal, legislación en la que se incorporaron todas las normas generales del derecho tributario. Además se estableció una fase contenciosa del procedimiento administrativo-fiscal, que comprendía todos los cuestionamientos realizados en contra de actos tributarios, particularmente contra

²⁴⁵ Diario Oficial de la Federación, Código Fiscal de la Federación, 31 de diciembre de 1938, Núm. 49, sección Primera, pp. 1-30.

resoluciones de la entonces Secretaría de Hacienda que establecieran un crédito fiscal, o resoluciones que constituyeran responsabilidades administrativas de funcionarios o empleados federales, y contra cualquier resolución que en materia fiscal causaran un agravio no reparable a través de un recurso administrativo.

Como lo expresa el Código, el TFF se mantuvo con carácter independiente, pero en representación del Ejecutivo Federal, aun cuando en forma autónoma de la SHCP y de cualquier otra autoridad administrativa. Sus transitorios remiten expresamente a la competencia que otorgó la Ley de Justicia Fiscal, que al ser ésta un acto del Poder Legislativo, le da formalidad, legalidad y existencia al TFF. Obsérvese que el tribunal, aunque desconcentrado del ejecutivo, era autónomo e independiente del mismo, sus fallos declarando la nulidad de las resoluciones o créditos fiscales combatidos.

Es a partir de esta fecha en que adquiere consistencia jurídica, técnica, y habiéndose creado, como se dijo, con un propósito originalmente de coadyuvar con la justicia tributaria, resolviendo con la nulidad de resoluciones, evitando:

[...] los inconvenientes que presente ahora la ejecución de las sentencias de amparo, que también son fallos de nulidad, y que frecuentemente se prolonga a través de una o varias quejas [...] ²⁴⁶, [...] se establece que el fallo del Tribunal Fiscal que declare una nulidad, indicará de manera concreta en qué sentido debe dictar nueva resolución la autoridad fiscal [...] ²⁴⁷, [...] el contencioso que se regula será lo que la doctrina conoce como el nombre de contencioso de anulación [...] ²⁴⁸.

Conviene señalar también que el TFF contaba con un Reglamento Interior de 10 de febrero de 1941 que determinaba la forma en que se recibía la correspondencia, demandas, etc.

En 1967²⁴⁹, entra en vigor el nuevo CFF, en el que entre otras cosas incorpora recursos administrativos contra resoluciones en materia fiscal federal. El 19 de enero de 1967 se

²⁴⁶ Diario Oficial de la Federación, Ley de Justicia Fiscal, 31 de agosto de 1936, Núm. 53, sección Segunda, p.1.

²⁴⁷ *Idem.* p.2.

²⁴⁸ *Idem.* p.3.

²⁴⁹ Diario Oficial de la Federación, Código Fiscal de la Federación, 19 de enero de 1967, Núm. 37, sección Primera, p. 29.

publica la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación (LOTFF), que concentra las disposiciones relacionadas con la existencia, autonomía, organización y atribuciones de este Tribunal. La competencia se encontraba más detallada, determinado que conocería de juicios en contra de resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales, del Distrito Federal o de los Organismos fiscales autónomos, como lo era el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) o el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE); las resoluciones que causaban un agravio en materia fiscal en general, las relacionadas con negativas o reducciones de pensiones, así como las que interpretaban y daban cumplimiento a contratos de obras públicas celebrados por las dependencias del Ejecutivo Federal. Como se ve, la competencia del propio Tribunal radicaba en la materia fiscal, pero no desconocía la materia administrativa en general, aunque es cierto que las resoluciones administrativas en particular no se encontraban comprendidas en su competencia.

La nueva LOTFF se publicó el 2 de febrero de 1978, cambiando la estructura del Tribunal, creando una Sala Superior y Sala Regionales. Dentro de la competencia, subsistieron los mismos motivos y actos para su intervención, relacionados con la materia fiscal, responsabilidades administrativas de los servidores públicos, pensiones civiles y militares e interpretación y cumplimiento de contratos de obra pública. El 1º de enero 1983 entra en vigor un nuevo Código salvo lo relacionado con el procedimiento que entró en vigor cuatro meses después.

El 15 de diciembre de 1995, se expide una nueva Ley Orgánica del TFF, manteniendo aún su denominación, su original competencia y adicionando o ampliando la misma sobre resoluciones que nieguen a los particulares indemnizaciones derivadas de la Ley Federal de los Servidores Públicos; aquellas materias relacionadas con la Ley de Comercio Exterior, que se relacionan con el recurso de revocación derivadas de actos de comercio exterior, incorporando en su fracción XIII, de su artículo 11, «las que resuelvan los recursos administrativos en contra de [...] aquellos que se refiere el artículo 83 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo». Es a partir de esta fecha cuando se pretende incorporar a todo acto administrativo como competencia del propio Tribunal.

Habrá que observar que esta última Ley Federal de Procedimiento Administrativo, creada en el 1994 y que entró en vigor en 1995, pretendió ser en la materia administrativa, lo que en

su momento fue el CFF de 1938 que incorporó a toda la materia fiscal. Es decir, una Ley general de todos los actos administrativos, Ley que no operó en la práctica pese a que su artículo segundo transitorio estableció que todos los recursos de las demás leyes administrativas quedarían derogados y serían resueltos por esta legislación federal.

El 31 de diciembre del 2000 se publica la nueva Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (LOTFJFA), que en realidad no modifica la competencia del Tribunal, solamente incorpora como propia, la de todos los recursos administrativos establecidos en la Ley Federal de Procedimiento Administrativo.

Desde mi punto de vista, no era necesario realizar los cambios a una ley conocida, respecto de una institución que igualmente lo era, cuando en su competencia se venían resolviendo cuestiones de materia administrativa. Sin embargo, en aras de precisión no requerida, ahora se incorpora en junio de 2016, una modificación a su denominación y dentro de su competencia facultades ya no únicamente de ser un tribunal que resuelve actos administrativos y fiscales, sino un tribunal investigador de actos administrativos de funcionarios y particulares que puedan ser sujetos de alguna responsabilidad de naturaleza administrativa en el ejercicio de la función pública o derivada de la misma.

De ser un tribunal que emite resoluciones, ahora se le incorporan estas funciones propias de la entonces Secretaría de la Contraloría o de la Función Pública, quienes eran las competentes para analizar y en su caso sancionar conductas de funcionarios y particulares en obras o servicios de carácter público entre otros.

Habrà que ver la forma en que este Tribunal, ahora investigador, funcionará para saber si en realidad las propuestas del Ejecutivo autorizadas por el Legislativo, tienen lo que se busca en el tribunal, que decida todo lo relacionado con la administración pública de manera autónoma e independiente.

Como se ha dicho, el origen de este Tribunal, como su nombre lo indica, tuvo como propósito el que éste conociera de diversos actos de la autoridad que el ciudadano presumía violaba sus derechos, pudiendo acudir a este Tribunal a dilucidar los mismos.

Desde entonces, al crearse el TFF fueron muchos los que cuestionaron su legal existencia, pues en cierta forma, a través de éste, se podía interpretar una violación a la división de poderes, en donde un tribunal perteneciente a la administración pública, con carácter de autónomo, y sin que estuviera subordinado al Ejecutivo Federal, pudiera cuestionar y buscar

corregir los actos de esa administración pública, cuando materialmente pertenecía al Poder Ejecutivo. Hoy podemos afirmar que se tuvo razón en la creación del TFF que desde entonces y hasta nuestros días ha servido como un instrumento para garantizar la correcta actuación de las autoridades al resolver básicamente actos relacionados con las contribuciones.

Es conveniente hacer notar que el entonces TFF tenía una especialización muy importante, pues tenía funciones relacionadas básicamente con contribuciones, lo que en sí mismo obligaba a quienes formaran parte del mismo a tener conocimientos importantes en la materia. En este apartado pudiéramos decir que la materia fiscal tiene su origen y deriva de la materia administrativa, sin embargo, si bien es cierto, la realidad nos ha demostrado que no todo buen administrativista es buen fiscalista, aunque pudiera decirse lo contrario, que todo bien fiscalista es buen administrativista. Esto último, no por creer que la materia fiscal pudiera tener mayor o menor importancia que la administrativa, sino porque el grado de especialidad y conocimientos en la materia implica más allá de conocimientos generales, como o pudiera ser en materia administrativa.

El Tribunal Fiscal con su actuación y prestigio formado a lo largo del tiempo urgió con sus fallos, a la necesidad de modificar la forma de emitir sus resoluciones, lo cual se reconoció en las distintas reformas a su Ley Orgánica pasando de ser un Tribunal de simple anulación a uno de plena jurisdicción. Significando esto el que anteriormente anulaba los actos sin la posibilidad de ejecutarlos, a través de esta nueva tendencia se le dotó de la posibilidad de ejecutar los mismos a través de constituir derechos a favor del contribuyente, e incorporar medios de coerción o coacción para hacer cumplir sus determinaciones.

La existencia del Tribunal Fiscal a nivel constitucional se remonta a 1946, pese a que existía antes por decreto expedido por el Ejecutivo Federal, 1936, en ese año se incorpora una frase que le reconoce su existencia a nivel constitucional; el artículo 104, referente a los recursos que se pueden hacer valer ante la Suprema Corte decía que estos medios se podían hacer valer en contra de sentencias de «tribunales administrativos creados por ley federal, siempre que dichos tribunales estén dotados de plena autonomía».²⁵⁰

²⁵⁰ SECRETARÍA DE GOBERNACIÓN, PODER EJECUTIVO, *Decreto que reforma la fracción I del artículo 104 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, Diario Oficial de la Federación, Tomo CLIX, Núm. 49, p. 2, del 30 de diciembre de 1946.

En 1987 se adiciona la fracción XXIX-H al artículo 73 de la Constitución, que reconoce la existencia de tribunales administrativos con facultades para resolver controversias entre la Administración Pública Federal, la hoy Ciudad de México, y los particulares, dotando al Congreso de facultades para expedir sus leyes orgánicas.

En enero del 2001 entró en vigor una reforma que cambia la denominación del hasta entonces Tribunal Fiscal de la Federación, para quedar como Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA); sin dejar de reconocer que anteriormente ya tenía competencia sobre materia administrativa concreta, como las pensiones de los militares, responsabilidades administrativas de los servidores públicos etc., pero es a partir de esta reforma en que prácticamente se incorporan todas las materias administrativas como competencia del Tribunal, por una simple y sencilla razón, la fracción XI del artículo 14 de la LOTFJA, que determina que cuando se termine un expediente se ponga fin al procedimiento o se resuelva una instancia de carácter administrativo, el acto puede ser objeto de análisis por el TFJFA.

Es decir, no solo teniendo facultades para conocer actos relacionados con las contribuciones, sino también la posibilidad de conocer actos de naturaleza administrativa de todo tipo. El CFF no era la única legislación que observaba en sus procedimientos el Tribunal, sino ahora también tendría que observar la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, legislación general de toda la justicia administrativa, aplicable a casi todos los actos de la administración pública, salvo los precisados en el artículo 1º de dicha legislación. Considero que el propósito del constituyente permanente, al crear al TFF en 1936 fue desnaturalizada por el propio Legislador permanente, al incorporar a su competencia no solo a los actos administrativos, sino que, en la actualidad inclusive, a los actos relacionados con las responsabilidades administrativas de los funcionarios públicos, que incluso orillo al cambio de denominación suprimiendo a la especialización de lo fiscal de dicho Tribunal.

El primero de enero de 2006 se abandona como norma de procedimiento regulatorio del contencioso administrativo federal al CFF, derogándose la parte referente al procedimiento, y creándose y entrando en vigor una nueva legislación que regula su procedimiento contencioso administrativo, la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA).

La entrada en vigor de esta nueva Ley, que en términos generales se estima que contiene prácticamente las mismas disposiciones del entonces CFF, creó una especie de problemática jurídica que provocaba dudas en el gobernado, ya no solo en el contribuyente, esto es, si era viable aplicar a esta nueva legislación la LFPA, o bien la alternativa que se tenía frente actos administrativos posiblemente arbitrarios, como lo es el juicio de amparo. La razón, debido a que por una parte el Transitorio Segundo de la LFPA, creada en 1996, estaba en pleno vigor, pero nadie la aplicaba, por el otro lado, existiendo el artículo 83 de la LFPA que permitía al relacionarlo con el artículo 1º de la misma, el cuestionar actos administrativos definitivos y esta última disposición habiendo sido incorporada prácticamente de forma idéntica en la Ley Orgánica del TFJFA.

El cuestionamiento para interponer algún medio de defensa deriva de los términos establecidos en el artículo 83 de la LFPA que permite la opción ante actos administrativos: «podrán interponer el recurso de revisión o, cuando proceda, intentar la vía jurisdiccional que corresponda».

Es decir, el recurso de revisión previsto en la LFPA, al agotarse entonces se desconocía cual sería el siguiente medio de defensa accesible para el ciudadano, juicio de nulidad o de amparo. Mientras que, si se optaba por la vía jurisdiccional referida en dicha legislación, significando la posibilidad de intentar primero el juicio de nulidad y luego el juicio de amparo.

Esto provocó el desechamiento de demandas de nulidad y el de juicios de amparo, negando el acceso a la justicia al gobernado. En el primer caso, porque el TFJFA señaló que no era un tribunal jurisdiccional sino uno de legalidad, mientras que los Juzgados de Distrito indicaron que la opción significaba que debía acudir al TFJFA como Tribunal Jurisdiccional y luego al amparo. Esto, después de los múltiples descalabros de muchos particulares, orilló a que la Corte marcara el camino a seguir frente a esta disposición, que estableció medios de defensa:

PROPIEDAD INDUSTRIAL. EL ARTÍCULO 187 DE LA LEY RELATIVA FUE DEROGADO TÁCITAMENTE POR EL ARTÍCULO 2o. DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO, EN CUANTO ÚNICAMENTE PREVÉ LA APLICACIÓN SUPLETORIA DEL CÓDIGO FEDERAL DE

*PROCEDIMIENTOS CIVILES*²⁵¹. Los artículos 187 de la Ley de la Propiedad Industrial y 2o. de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo contienen disposiciones incompatibles en tanto que regulan de manera distinta una misma materia, pues mientras el artículo 187 considera que las lagunas de esa ley (de carácter administrativo) respecto de las disposiciones que rigen los procedimientos de declaración administrativa de nulidad a que se refiere su capítulo segundo, deberán suplirse con las del Código Federal de Procedimientos Civiles, el artículo 2o. de la ley procedimental, que es aplicable a los actos de autoridad de los organismos descentralizados de la administración pública federal paraestatal, como los que realiza el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial en términos del artículo 6o. de la Ley de la Propiedad Industrial, señala que los vacíos de las leyes administrativas deberán llenarse con las disposiciones de la propia Ley Federal de Procedimiento Administrativo, y sólo a falta de disposición expresa en ella, deberá acudir a las del código aludido, además de que, ambos ordenamientos fueron expedidos por el Congreso de la Unión, por lo que tienen idéntica jerarquía en términos del artículo 133 constitucional y rigen en un mismo ámbito federal de validez. En tal virtud, atento al principio jurídico de que la ley posterior deroga a la anterior en las disposiciones que se opongan a ella, debe estimarse que la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, cuya expedición fue posterior, derogó tácitamente la disposición contenida en la Ley de la Propiedad Industrial en el aspecto señalado y, por ende, las disposiciones de aquella son las que deben prevalecer, es decir, las normas aplicables supletoriamente a los procedimientos de declaración administrativa en mención son las de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo y sólo a falta de disposición expresa en la misma lo serán las del Código Federal de Procedimientos Civiles, tal como lo dispone el artículo 2o. de la referida ley procedimental. (Tesis 2a./J. 115/2002)

²⁵¹ Tesis de Jurisprudencia, Registro 185677, Novena Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVI, octubre de 2002, Materia Administrativa, Tesis 2a./J. 115/2002, p. 294.

En muchas ocasiones no hace falta modificar la Ley para interpretar y dar un sentido jurídico a las disposiciones, simplemente a través de algunos criterios ello se puede hacer. Esta forma que procedimentalmente se ha llevado a cabo desde entonces, tendrá necesidad de ajustarse con la entrada en vigor de las reformas constitucionales que modifican la denominación del Tribunal, de Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, a Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), en junio del 2016, así como de la reforma que sufrió la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativa (LFPCA) el 18 de junio de 2016.

Son varios los temas incorporados de forma novedosa como competencia del Tribunal, sobre los cuales necesariamente habrá que dar criterios para su interpretación. De los temas de mayor importancia están el de la creación de salas especializadas para conocer de responsabilidades administrativas «graves», tanto de funcionarios públicos, como de particulares que prácticamente otorga a esta Institución la facultad de sancionar que antes se encontraba a cargo de las Secretaría de la Contraloría, hoy Función Pública, y los Órganos Internos de Control de todas las Dependencias Oficiales que sin embargo frente al procedimiento administrativo permitía la defensa de funcionario o gobernado a través del TFJA. Sin embargo, hoy será parte y juez. Sancionará y resolverá si la sanción está ajustada a derecho. No creemos que un Tribunal pueda ser juez y parte, seguramente la alternativa de los gobernados tendrá que ser la vía de amparo, aunque se desconoce si solo se le permitirá el directo o bien el indirecto, lo que podría reducir las posibilidades de defensa.

Los recursos sean simples y con un propósito de auto corrección por parte de las autoridades administrativas, se conviertan más en una cuestión de jurisdiccionalidad, si la palabra lo permite, es decir, resolviendo las controversias tratando de seguir una técnica jurídica propia de tribunales, lo que provoque posiblemente el abandono de estos medios de defensa.

Dentro de los medios de defensa al alcance del particular, habiéndose agotado los ordinarios, tiene desde luego la posibilidad en dos momentos de acudir ante los extraordinarios previstos en los artículos 103 y 107 de la Constitución que remiten a la Ley de Amparo. Es decir, el Juicio de Amparo.

Como en diverso apartado se señaló, el Poder Judicial no había querido acceder a revisar actos administrativos que preveían contribuciones, señalando que la Suprema Corte no tiene

actividades políticas y que la revisión de las contribuciones establecidas en el País solo podían ser modificadas por quienes las crearon, el propio Legislativo, con la resolución de Aurelio Maldonado en 1945²⁵², cambiando su original criterio, permitiendo la posibilidad de analizar leyes que establecieran contribuciones. A partir de esta Resolución el Poder Judicial comenzó a analizar leyes tributarias, como la del Impuesto sobre la Renta, y estableciendo ciertos criterios para su análisis como la legalidad tributaria, la proporcionalidad y equidad y el destino de las contribuciones al gasto público, siendo estos los referentes o parámetros para el análisis constitucional de las contribuciones.

Estos parámetros no han sido modificados, pues prácticamente han mantenido los mismos criterios en los que se han basado nuestros Tribunales desde el inicio del análisis de su constitucionalidad.

Las nuevas tendencias que se han creado a través de los medios de información que hoy se utiliza, han buscado nuevas formas de interpretación y de aplicación de algo que en nuestro País todos los días se demanda y que desgraciadamente no se ha cumplido: la impartición de justicia. Para ello es necesario ajustar y adecuar nuestras instituciones para facilitar, simplificar y que sea más pronta la impartición de justicia, puesto que justicia que no es

²⁵² Tesis Aislada, Registro 324099, Quinta Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación, Tomo LXXIX, Materia Administrativa, p. 6013:

«IMPUESTOS PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS, LA SUPREMA CORTE, NO TIENE FACULTAD PARA CALIFICARLOS. Es verdad que la jurisprudencia que dice: "Contribuciones de los Estados. Las que los Estados decreten, para el pueblo de su territorio y que se consideren antieconómicas, exorbitantes y ruinosas, no pueden ser remediadas por medio del amparo, sino por el pueblo mismo, mediante el sufragio electoral, para llevar a las legislaturas respectivas, ciudadanos ecuanimes y patriotas que cuiden de los intereses generales, procurando la convivencia normal, francamente garantizada y progresiva, de la comunidad"; ha sido contrariada a partir de la ejecutoria pronunciada en el amparo promovido por Aurelio Maldonado, publicada en la página 1013 del Tomo XVII, de la Quinta Época del Semanario Judicial; pero también lo es que no ha prevalecido ese criterio, pues en los tocas 7375-41- 1a., Oralia Guerrero viuda de Villarreal; 5757-43-1a. Rodolfo Teutle Tello, y 5607-143. Jorge Ahumada, se ha resuelto: "Proporcionalidad y equidad del Impuesto. La Suprema Corte de Justicia no tiene facultad para calificar la proporcionalidad y equidad del impuesto, en virtud de que, en razón misma de sus funciones, no puede hacer una apreciación que constitucionalmente corresponde hacer al Poder Legislativo, que para ello cuenta con elementos de distinta naturaleza de los que dispone la Justicia Federal". (Núm. 324099)»

pronta no puede considerarse como justa. Sin embargo, no es válido tratar de incorporar tendencias o sistemas propios de legislación o de sistemas distintos al nuestro, como el anglosajón que está basado en el «*Common Law*». Ello hace que se pierda su identidad y por tanto la homogeneidad del sistema. Estas nuevas tendencias han, por supuesto, llegado a nuestros jueces, quienes en aras de novedosos criterios incorporan ideas, pensamientos y hasta sistemas distintos al nuestro con el noble propósito de dar justicia, ello no siempre se cumple pues permite la emisión de criterios contradictorios, superfluos y que en realidad no otorgan certeza jurídica al gobernado, como adelante lo veremos.

El Poder Judicial Federal inicia el análisis de problemas de índole constitucional en materia de contribuciones, sentando tesis relevante que rige desde Vallarta hasta 1934, lo que se observa en diversos criterios como el amparo en revisión cuya quejosa Goribar de Zaldivar María en contra del Administrador de Rentas de Otumba reclamó la aplicación de contribuciones, indicando que éstas no se ajustan al texto constitucional. La Corte reiterando el criterio a través del cual señala que:

La protección contra la legislación fiscal, desacertada u opresiva, es una apelación a la justicia y patriotismo a los representantes del pueblo; si ésta falla, el pueblo, en su capacidad soberana, puede corregir el daño, pero los tribunales federales no pueden asumir los derechos de la representación popular aventurándose con ella en un certamen de opiniones, sobre puntos de derechos, razón y conveniencia, «[...] para rematar diciendo en cuanto a los requisitos de los impuestos, que [...] los relativos a la proporción y equidad de los que se decreten, deben ser calificados por las respectivas legislaturas o por la autoridad que los acuerda, quienes deben estimar todos los factores económicos y sociales que sean de tomarse en cuenta, para ajustarlos a la constitución general [...]»²⁵³.

²⁵³ Tesis Aislada Núm. 291663, Quinta Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación, Tomo II, Materia Administrativa, p. 1136:

LEGISLACION FISCAL DESACERTADA U OPRESIVA. La protección contra ella, dentro de los límites constitucionales, está en una apelación a la justicia y patriotismo de los representantes del pueblo; si ésta falla, el pueblo, en su capacidad soberana, puede corregir el daño; pero los tribunales federales no pueden asumir los derechos de la representación popular, aventurándose con

Esta fue la tendencia de la época en dónde el Poder Judicial remitía al análisis de las contribuciones en general y su apego a la constitución a las autoridades que crearon la norma, sin que ellos se consideraran competentes para analizar las cuestiones propias, frente al riesgo de inmiscuirse en las resoluciones de un poder autónomo y diverso al que ellos representaban. Esta tendencia inició su modificación en 1925 con Maldonado, a partir de ese momento el Poder Judicial empezó a analizar asuntos relativos a contribuciones. En un asunto planteado ante él, en el que si bien no otorgó el amparo, de sus razonamientos se desprende el que el Tribunal constitucional tiene competencia para analizar las contribuciones y en su caso señalar su desapego a la norma suprema, cuando no sean proporcionales, equitativas o bien cuando el legislativo se exceda en sus facultades.

A partir de esta nueva visión de la Corte, es que se empieza a formar un sistema de interpretación de normas relacionadas con las contribuciones, describiendo los requisitos que deben cumplir éstas, y expresando con precisión que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, pese a que no se encuentra dentro del capítulo dogmático, debe considerarse como una verdadera garantía constitucional de los ciudadanos.

A partir de entonces encontramos los siguientes criterios que han formado parte de nuestro sistema de derechos como gobernados frente a la autoridad que impone las contribuciones. Tesis que ya se mencionaron en el Capítulo Primero, relativas a la proporcionalidad, equidad y legalidad tributaria:

*LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL ALCANCE DE ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL NO TUTELA QUE LA DEBIDA DEFINICIÓN DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE UN TRIBUTO SE HAGA BAJO UN ENTORNO PROPORCIONAL Y EQUITATIVO.*²⁵⁴ *La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos exige que los tributos se prevean en la ley y, de*

ella en un certamen de opiniones, sobre puntos de derechos, razón y conveniencia.

²⁵⁴ Tesis Aislada, Núm. 163097, Novena Época, Pleno SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIII, enero de 2011, Materia Constitucional, Tesis P. LXXVI/2010, p. 56.

manera específica, sus elementos esenciales, para evitar que quede a la arbitrariedad de las autoridades exactoras la fijación del gravamen, el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, y para que el particular pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir al gasto público, al ser el legislador y no otro órgano quien los precise. Asimismo, al atender a la interacción de dicho principio tributario con la garantía de seguridad jurídica, en su vertiente de certeza manifestada en un suficiente desarrollo normativo, ha sostenido que el legislador no debe prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ello se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas quienes generen la configuración de los tributos, o bien, que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público. Sin embargo, este Alto Tribunal no ha sostenido que en cumplimiento al principio de legalidad tributaria, el legislador esté obligado, adicionalmente, a tutelar los diversos principios de proporcionalidad y equidad, como si aquél fuera una meta-garantía constitucional que se infringiría siempre que se faltara a la proporcionalidad o a la equidad aunque, desde luego, el legislador debe velar por que no se violen los principios mencionados en último término, sin que ello derive del principio de legalidad tributaria. (P. LXXVI/2010)

Posteriormente se han tratado de ajustar a la época dichos criterios por nuestros Tribunales, estableciendo lo que ahora se conoce como los nuevos principios de proporcionalidad y equidad en esta materia, así tenemos las siguientes tesis:

TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. EN ATENCIÓN A LA INTENSIDAD DEL CONTROL CONSTITUCIONAL DE LAS MISMAS, SU APLICACIÓN POR PARTE DE LA SUPREMA CORTE REQUIERE DE UN MÍNIMO Y NO DE UN MÁXIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS

*QUE LO CONFORMAN.*²⁵⁵ El principio de proporcionalidad, como instrumento metodológico, es un procedimiento interpretativo para la resolución de conflictos entre los contenidos esenciales de las disposiciones normativas fundamentales, que encuentra asidero constitucional en los diversos principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso, previstos en los artículos 1o., 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Dicho principio opera principal, mas no exclusivamente, cuando se aduce la violación al principio de igualdad o equidad tributaria como manifestación específica de éste, pues en ese caso se requiere llevar a cabo, en primer lugar, un juicio de igualdad mediante la equiparación de supuestos de hecho que permitan verificar si existe o no un trato injustificado, esto a partir de un término de comparación, en la medida en que el derecho a la igualdad es fundamentalmente instrumental y siempre se predica respecto de alguien o algo. Así, para verificar si el tratamiento desigual establecido por el legislador resulta constitucionalmente válido, en segundo lugar, el principio de proporcionalidad se conforma de tres criterios, de conformidad con la jurisprudencia 1a./J. 55/2006, consistentes en: a) que la distinción legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; b) que la distinción establecida resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin y, c) la distinción debe ser proporcional, es decir, no es válido alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional. Ahora, en materia tributaria la Suprema Corte consideró en la jurisprudencia 1a./J. 84/2006, que la intensidad del escrutinio constitucional, a la luz de los principios democrático y de división de poderes, no es de carácter estricto, sino flexible o laxo, en razón de que el legislador cuenta con una amplia libertad en la configuración normativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, de modo que a fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el

²⁵⁵ Tesis Aislada, Registro 2000683, Décima Época, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro VII, abril de 2012, Tomo 1, Materia Constitucional, Tesis 1a. LIII/2012 (10a.), p. 882.

mencionado, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las posibilidades de injerencia del juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada. Consecuentemente, la aplicación del principio de proporcionalidad por parte de la Suprema Corte en su carácter de Tribunal Constitucional, implica que el cumplimiento de los criterios que lo integran requiere de un mínimo y no de un máximo de justificación, es decir, basta que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; la elección del medio para cumplir tal finalidad no conlleva a exigirle al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de todos ellos cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si el medio elegido es idóneo, exigiéndose un mínimo y no máximo de idoneidad y, finalmente, debe existir una correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables. (Tesis 1a. LIII/2012 (10a.))

SEGUNDA ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD. EXAMEN DE LA IDONEIDAD DE LA MEDIDA LEGISLATIVA.²⁵⁶ Para que resulten constitucionales las intervenciones que se realicen a un derecho fundamental, éstas deben superar un test de proporcionalidad en sentido amplio. Lo anterior implica que la medida legislativa debe perseguir una finalidad constitucionalmente válida, lograr en algún grado la consecución de su fin y no limitar de manera innecesaria y desproporcionada el derecho fundamental en cuestión. Por lo que hace a la idoneidad de la medida, en esta etapa del escrutinio debe analizarse si la medida impugnada tiende a alcanzar en algún

²⁵⁶ Tesis Aislada, Registro 2013152, Décima Época, Primera Sala, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 36, noviembre de 2016, Tomo II, Materia Constitucional, Tesis 1a. CCLXVIII/2016 (10a.), p. 911.

grado los fines perseguidos por el legislador. En este sentido, el examen de idoneidad presupone la existencia de una relación entre la intervención al derecho y el fin que persigue dicha afectación, siendo suficiente que la medida contribuya en algún modo y en algún grado a lograr el propósito que busca el legislador. Finalmente, vale mencionar que la idoneidad de una medida legislativa podría mostrarse a partir de conocimientos científicos o convicciones sociales generalmente aceptadas. (Tesis 1a. CCLXVIII/2016 (10a.))

TERCERA ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD. EXAMEN DE LA NECESIDAD DE LA MEDIDA LEGISLATIVA.²⁵⁷ Para que resulten constitucionales las intervenciones que se realicen a algún derecho fundamental, éstas deben superar un test de proporcionalidad en sentido amplio. Lo anterior implica que la medida legislativa debe perseguir una finalidad constitucionalmente válida, lograr en algún grado la consecución de su fin y no limitar de manera innecesaria y desproporcionada el derecho fundamental en cuestión. Así, una vez que se ha constatado un fin válido constitucionalmente y la idoneidad de la ley, corresponde analizar si la misma es necesaria o si, por el contrario, existen medidas alternativas que también sean idóneas pero que afecten en menor grado el derecho fundamental. De esta manera, el examen de necesidad implica corroborar, en primer lugar, si existen otros medios igualmente idóneos para lograr los fines que se persiguen y, en segundo lugar, determinar si estas alternativas intervienen con menor intensidad el derecho fundamental afectado. Lo anterior supone hacer un catálogo de medidas alternativas y determinar el grado de idoneidad de éstas, es decir, evaluar su nivel de eficacia, rapidez, probabilidad o afectación material de su objeto. De esta manera, la búsqueda de medios alternativos podría ser interminable y requerir al juez constitucional imaginarse y analizar todas las alternativas posibles. No obstante, dicho escrutinio puede acotarse ponderando aquellas

²⁵⁷ Tesis Aislada, Registro 2013154, Décima Época, Primera Sala, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 36, noviembre de 2016, Tomo II, Materia Constitucional, Tesis 1a. CCLXX/2016 (10a.), p. 914.

medidas que el legislador consideró adecuadas para situaciones similares, o bien las alternativas que en el derecho comparado se han diseñado para regular el mismo fenómeno. Así, de encontrarse alguna medida alternativa que sea igualmente idónea para proteger el fin constitucional y que a su vez intervenga con menor intensidad al derecho, deberá concluirse que la medida elegida por el legislador es inconstitucional. En caso contrario, deberá pasarse a la cuarta y última etapa del escrutinio: la proporcionalidad en sentido estricto. (Tesis 1a. CCLXX/2016 (10a.))

CUARTA ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD. EXAMEN DE LA PROPORCIONALIDAD EN SENTIDO ESTRICTO DE LA MEDIDA LEGISLATIVA.²⁵⁸ Para que resulten constitucionales las intervenciones que se realicen a algún derecho fundamental, éstas deben superar un test de proporcionalidad en sentido amplio. Lo anterior implica que la medida legislativa debe perseguir una finalidad constitucionalmente válida, lograr en algún grado la consecución de su fin y no limitar de manera innecesaria y desproporcionada el derecho fundamental en cuestión. Así, una vez que se han llevado a cabo las primeras tres gradas del escrutinio, corresponde realizar finalmente un examen de proporcionalidad en sentido estricto. Esta grada del test consiste en efectuar un balance o ponderación entre dos principios que compiten en un caso concreto. Dicho análisis requiere comparar el grado de intervención en el derecho fundamental que supone la medida legislativa examinada, frente al grado de realización del fin perseguido por ésta. En otras palabras, en esta fase del escrutinio es preciso realizar una ponderación entre los beneficios que cabe esperar de una limitación desde la perspectiva de los fines que se persiguen, frente a los costos que necesariamente se producirán desde la perspectiva de los derechos fundamentales afectados. De este modo, la medida impugnada sólo será constitucional si el nivel de realización del fin

²⁵⁸ Tesis Aislada, Registro 2013136, Décima Época, Primera Sala, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 36, noviembre de 2016, Tomo II, Materia Constitucional, Tesis 1a. CCLXXII/2016 (10a.), p. 894.

constitucional que persigue el legislador es mayor al nivel de intervención en el derecho fundamental. En caso contrario, la medida será desproporcionada y, como consecuencia, inconstitucional. En este contexto, resulta evidente que una intervención en un derecho que prohíba totalmente la realización de la conducta amparada por ese derecho, será más intensa que una intervención que se concrete a prohibir o a regular en ciertas condiciones el ejercicio de tal derecho. Así, cabe destacar que desde un análisis de proporcionalidad en estricto sentido, sólo estaría justificado que se limitara severamente el contenido prima facie de un derecho fundamental si también fueran muy graves los daños asociados a su ejercicio. (Tesis 1a. CCLXXII/2016 (10a.))

De esta nueva tendencia en materia tributaria, y en otras materias que también se aplica, podemos observar que nuestros Tribunales consideran que el Legislativo cuenta con una amplia libertad en la configuración del sistema normativo tributario, y que en tal sentido no es posible vulnerar la libertad política del Legislador, es decir, no pudiendo cuestionar las razones por las cuales se determinó la aplicación de cierto impuesto, la base o la tasa del mismo, inclusive, los gastos inherentes a la consecución del ingreso. Sin embargo, para completar este razonamiento, y que tuviera validez constitucional el mismo, debiera exigirse que el legislativa razonara en forma específica los motivos que lo llevan a determinar tal o cual impuesto base o limitación de deducción, y esto debiera traducirse en la exigencia de una motivación especial.

Las razones por las cuales se establecen los distintos *Test* de la equidad y la proporcionalidad de las leyes fiscales, en la forma en que ahora se interpretan por los Tribunales, otorga prácticamente libertad absoluta al Legislativo para hacer la imposición de las mismas. Ello debido a que pese a que en los *test* se dice que se debe analizar si la medida del Legislativo es idónea o si existen medidas alternas que puedan lograr el fin perseguido, en el caso de contribuciones parece difícil, ya que la razón suficiente, ya que es la mínima necesaria, simplemente lo es el de recaudar mayores contribuciones y pedir a los contribuyentes que paguen en medida de sus ingresos, y esto difícilmente se puede dar a través de una solución alternativa.

Si bien es cierto que los principios de proporcionalidad y equidad los lleva a considerarlos como derechos, también lo es que esos derechos siempre serán de menor intensidad de aquellos propios del Estado, como lo son el bien común y la satisfacción de necesidades colectivas.

Se considera que esta nueva tendencia, en nada modifica, supera y mejora, las consideraciones que anteriormente se tenían por los tribunales, en donde se consideró que el legislativo no tenía necesidad de motivar las leyes tributarias, por ser ello algo de competencia exclusiva del legislador.

Retomando lo dicho por Don José Rivera Pérez Campos²⁵⁹, los Tribunales han omitido dar una connotación a lo que es la proporcionalidad y la equidad en las contribuciones, y ello se estima necesario para que se justifiquen las contribuciones, no solo desde el punto de vista jurídico, sino también desde el punto de vista de la razonabilidad y de lo justas que pueden ser estas medidas, de acuerdo a la percepción que tienen los gobernados que son los pagadores de las contribuciones.

En esta materia de la legislación fiscal encontramos otros criterios que han sido establecidos en forma reciente, mediante las cuales se ha pretendido acotar la posibilidad de reducir de los ingresos los gastos y considerar a estos como deducibles, es decir, disminuirlos de la base del impuesto que debe de pagar, teniendo como parámetro la capacidad contributiva de para las personas físicas, y la capacidad económica para las personas morales. Así encontramos las siguientes tesis:

*DEDUCCIONES ESTRUCTURALES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. LA ADOPCIÓN DE UNA FORMA CORPORATIVA DE UNA PERSONA MORAL NO JUSTIFICA MEDIDAS LEGISLATIVAS QUE PROHÍBAN ABSOLUTA E IRRESTRINGIDAMENTE GOZAR DE AQUÉLLAS.*²⁶⁰ *Las deducciones estructurales constituyen minoraciones que permiten determinar en forma adecuada los límites del mencionado tributo a efecto de que se contribuya*

²⁵⁹ RIVERA PÉREZ CAMPOS, JOSÉ, *Equidad y Proporcionalidad en los Impuestos (una interpretación del artículo 31-IV constitucional)*, p. 20.

²⁶⁰ Tesis Aislada, Núm. 2006745, Décima Época, Segunda Sala de la SCJN, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 7, junio de 2014, Tomo I, Materia Constitucional, Tesis 2a. LV/2014 (10a.), p. 820.

conforme a la auténtica y real capacidad tributaria. Por consiguiente, el elemento constitucionalmente determinante para que una persona moral cubra el impuesto sobre la renta es su capacidad contributiva (que toma en cuenta las deducciones estructurales) y no su estructura corporativa, pues esto último constituye un elemento marginal que, si bien puede válidamente justificar la imposición de medidas de control particulares, no puede avalar la exigencia legislativa de impedir absoluta y de manera irrestricta que se goce de un derecho que deriva directamente de los principios de justicia fiscal, como son las deducciones estructurales. (2a. LV/2014 (10a.))

DEDUCCIONES ESTRUCTURALES. LA AUTORIDAD HACENDARIA NO DEBE NEGARSE A RECONOCER COMO TAL UNA EROGACIÓN, POR EL HECHO DE QUE EN EL DOCUMENTO EN DONDE SE FORMALIZÓ EL ACTO JURÍDICO QUE LE DIO ORIGEN SE UTILIZARON LOCUCIONES QUE PUDIERAN DAR CABIDA A CONSIDERAR QUE NO ES DEDUCIBLE EN TÉRMINOS DEL SEGUNDO PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 22 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE EN 2001.²⁶¹ En las jurisprudencias 1a./J. 103/2009 y 1a./J. 15/2011, publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomos XXX, diciembre de 2009, página 108 y XXXIII, febrero de 2011, página 170, de rubros: "DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL." y "DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.", respectivamente, la Primera Sala de la

²⁶¹ Tesis Aislada, Núm. 2003527, Décima Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XX, mayo de 2013, Tomo 3, Materia Administrativa, Tesis I.9o.A.34 A (10a.), p. 1765.

Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que en función a la mecánica del impuesto sobre la renta y en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria, el legislador se encuentra obligado a reconocer que una erogación es deducible (deducción estructural) en la medida en que es idónea para generar ingresos al contribuyente, a fin de que el impuesto resultante sea acorde con la capacidad de éste, es decir, gravar solo el provecho o utilidad obtenida, con exclusión de los gastos y costos estrictamente necesarios para obtener el ingreso neto. Sobre esta base, la autoridad hacendaria no debe negarse a reconocer una erogación como deducción estructural, por el hecho de que en el documento en donde se formalizó el acto jurídico que le dio origen se utilizaron locuciones que pudieran dar cabida a considerar que no es deducible en términos del segundo párrafo de la fracción II del artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2001, si un análisis más profundo demuestra que la erogación debe deducirse de los ingresos acumulables del referido tributo, por ejemplo, cuando se utiliza en una escritura pública la expresión "compraventa de terreno" y ésta se realizó con la finalidad de obtener materia prima para la consecución del objeto social de la empresa contribuyente, máxime si ésta no dedujo el monto total de la transacción, sino solo el de la materia prima. De no ser así, se dejaría de atender al principio constitucional de proporcionalidad tributaria y, por lo mismo, el contribuyente determinaría su base gravable de manera desproporcionada, al no considerarse una erogación en su justa dimensión por virtud a una formalidad contractual. (I.9o.A.34 A (10a.))

DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.²⁶² Conforme a la tesis 1a. XXIX/2007, de rubro: "DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN

²⁶² Jurisprudencia, Núm. 162889, Novena Época, Primera Sala de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIII, febrero de 2011, Materia Administrativa, Tesis 1a./J. 15/2011, p. 170.

LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.", la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha distinguido entre dos tipos de deducciones en materia de impuesto sobre la renta. Ahora bien, en un avance progresivo sobre lo sostenido en dicho criterio, puede abonarse, diferenciando dos tipos de deducciones: 1. Estructurales, identificadas como figuras sustractivas o minorativas que tienen como funciones, entre otras, subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente; frenar o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas; o bien, rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva. En este rubro se ubican las deducciones que, por regla general, el legislador debe reconocer en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria para que el impuesto resultante se ajuste a la capacidad contributiva de los causantes. Ahora bien, los preceptos que reconocen este tipo de deducciones son normas jurídicas no autónomas -dada su vinculación con las que definen el presupuesto de hecho o los elementos de gravamen-, que perfilan los límites específicos del tributo, su estructura y función, se dirigen a coadyuvar al funcionamiento de éste y, en estricto sentido, no suponen una disminución en los recursos del erario, pues el Estado únicamente dejaría de percibir ingresos a los que formalmente parece tener acceso, pero que materialmente no le corresponden; de ahí que estas deducciones no pueden equipararse o sustituirse con subvenciones públicas o asignaciones directas de recursos, ya que no tienen como finalidad prioritaria la promoción de conductas, aunque debe reconocerse que no excluyen la posibilidad de asumir finalidades extrafiscales. 2. No estructurales o "beneficios", las cuales son figuras sustractivas que también auxilian en la configuración de las modalidades de la base imponible del impuesto sobre la renta pero que, a diferencia de las estructurales, tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, pretender obtener alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de

carácter extrafiscal. Estas deducciones son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden suscribirse entre los denominados "gastos fiscales", es decir, los originados por la disminución o reducción de tributos, traduciéndose en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social; tales deducciones sí pueden equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, pues en estos beneficios se tiene como objetivo prioritario plasmar criterios de extrafiscalidad justificados en razones de interés público. (1a./J. 15/2011)

Si las contribuciones deben ser aportadas en relación con las capacidades contributivas de las personas, económica y contributiva, debiera reconocerse y permitirse la deducción de los gastos necesarios para la consecución de la actividad comercial, industrial, o en general de aquella que permita la obtención de ingresos, puesto que si no se permiten realizar las deducciones, provoca poco a poco el agotamiento de la fuente de ingresos, impidiendo que las personas que realizan actividades comerciales en general puedan obtener los ingresos propios de su actividad y no como en muchas ocasiones puede suceder, que los únicos ingresos de los que puede disponer sean propios para el pago de contribuciones.

Los criterios referidos comienzan por reconocer lo que es evidente, que las medidas legislativas no deben de prohibir en forma irracional las deducciones propias de la actividad del contribuyente, sin embargo, estas previas consideraciones se ven disminuidas o modificadas por el nuevo criterio que establece que hay gastos estructurales y otros no estructurales. Con éste, en los hechos, determinando que el Legislador establece dos tipos de deducciones, las estructurales que son las que se disminuyen del ingreso para tratar de adecuar la capacidad contributiva del ciudadano, que son las propias y necesarias para consecución de ingresos, existiendo otras llamadas no estructurales, y que corresponde a aquellas que el legislador, por diversas razones, otorga el beneficio al contribuyente para que se disminuya la carga fiscal, como pueden ser para incentivar a una actividad, o bien como se conoce, con fines extrafiscales. Esta última que solo se otorga por razones de política fiscal a determinados contribuyentes.

Finalmente, en las últimas dos tesis que se mencionan, dando un giro al concepto de deducciones estructurales puesto que las limitan, señalando que las estructurales solo son aquellas erogaciones vinculadas a la generación de ingresos, excluyendo a las demás, como por ejemplo, aquellas consideradas como deducciones personales, dentro de ellas las relacionadas con revisión social, con gastos médicos, que deben ser considerados como estructurales en esta nueva teoría, puesto que estos son necesarios para la generación de ingresos, pues una persona que deba soportar una enfermedad o tenga que solucionar un problema físico, como ya se ha dicho, si no lo hace evidentemente que tampoco podrá generar ingresos, puesto que claramente para que estos surjan, la o las personas que los realizan deberán estar aptas para esa finalidad.

Se considera que este tipo de gastos no son por voluntad propia el realizados por el contribuyente sino por el contrario, son indispensables, de lo contrario la generación de la riqueza que producen se agota.

En este ámbito se insiste que es indispensable que se atienda a la capacidad contributiva y económica de las personas físicas y morales, respectivamente, y con ello respetando la proporcionalidad y equidad de las contribuciones. Como a continuación se desprende de las siguientes jurisprudencias:

RENTA. LAS DEDUCCIONES PERSONALES PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 151 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, TIENEN EL CARÁCTER DE NO ESTRUCTURALES.²⁶³ El ordenamiento de referencia regula la forma en que tributan las personas físicas conforme a su Título IV, el cual tiene diversos capítulos que establecen diferentes categorías de ingresos en función de las actividades o fuentes que los generan, en el entendido de que existen fuentes de riqueza que tienen tratamientos diversos y autónomos en relación con otras, a fin de que el régimen jurídico aplicable a un tratamiento específico no afecte al otro, ni que la base gravable se vea disminuida indebidamente por operaciones de diferente

²⁶³ Tesis de Jurisprudencia, Registro 2013875, Décima Época, Segunda Sala, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 40, marzo de 2017, Tomo II, Materia Administrativa, Tesis 2a./J. 26/2017 (10a.), p. 824.

naturaleza a aquellas que generaron el ingreso, razón por la cual, sólo se permite en cada modalidad de causación, que el ingreso, renta o base gravable, sea disminuido a través de la fórmula de aplicar "deducciones autorizadas en cada capítulo". Por otra parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha clasificado como no estructurales a las erogaciones que no se vinculan con la producción u obtención del objeto del impuesto, las cuales, en principio, no deben ser forzosamente reconocidas o concedidas como deducciones por el legislador, pues no tienen relación con la generación de la utilidad o renta neta, ya que no influyeron en la obtención de los ingresos. Este tipo de deducciones son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden suscribirse entre los denominados "gastos fiscales", es decir, los originados por la disminución o reducción de tributos, traducándose en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social. En ese orden de ideas, las erogaciones concedidas como deducciones personales para realizarse en forma adicional a las "autorizadas en cada capítulo", en términos del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta guardan el carácter de no estructurales, pues aun cuando ocasionen un impacto económico en el contribuyente, se refieren a los desembolsos efectuados con motivo de consumo personal, sea por su origen, por su propósito o por su efecto, es decir, se trata de gastos diversos y contingentes, toda vez que no son erogaciones que habitualmente deban realizarse para la generación de la utilidad o renta neta del tributo, debido a que no tienen incidencia para obtener los ingresos objeto del gravamen. (Tesis 2a./J. 26/2017 (10a.))

RENTA. EL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN XXX, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE LAS EROGACIONES QUE A SU VEZ CONSTITUYAN INGRESOS EXENTOS PARA LOS TRABAJADORES, NO TRANSGREDE EL

*PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.*²⁶⁴ El citado precepto contiene una regla de no deducibilidad de los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53, o bien, de 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a sus trabajadores en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior. Ahora, esas erogaciones son de carácter estructural al estar vinculadas con la generación del ingreso, y si bien deben ser reconocidas por el legislador, ello no impide que se impongan restricciones o límites basados en una finalidad constitucionalmente válida, sean racionales y razonables. Así, el precepto de referencia no viola el principio de proporcionalidad tributaria, pues del proceso legislativo que le dio origen se advierte que una de las finalidades que persigue la norma es el combate a la elusión fiscal, ya que: a) Constituye una finalidad constitucionalmente válida con fundamento en una interpretación sistemática de los artículos 3o., 16, 25 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. b) Existe una relación de índole instrumental entre el medio utilizado y el fin pretendido (racionalidad), pues desincentiva el abuso en el ejercicio del derecho a deducir esos gastos ante la ausencia de impuestos mínimos de control, reservando las erogaciones a los casos en que resulte estrictamente indispensable para el desarrollo de las actividades de la persona moral, y evitando con ello prácticas en las que se utilicen las deducciones de manera atípica o distorsionada. Por tanto, es idónea en cuanto permite reconducir el ejercicio del reconocimiento de la deducción al fin primordial para la que fue creada, constituyendo con ello una medida correctiva que contribuye al combate de prácticas elusivas de las empresas, y necesaria, en virtud de que ante la desaparición de impuestos mínimos de control en el sistema de renta, el legislador consideró indispensable introducir una medida tendente a combatir esas prácticas -generalmente advertidas- en las que

²⁶⁴ Tesis de Jurisprudencia, Registro 2013224, Décima Época, Segunda Sala, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 37, diciembre de 2016, Tomo I, Materia Constitucional, Tesis 2a./J. 189/2016 (10a.), p. 684.

incurren las personas morales en su calidad de patrones. c) Se cumple una relación proporcional entre los medios y los fines (razonabilidad), pues se reconoce la deducción aunque sea de manera parcial respecto de un gasto cuya relación con la generación de los ingresos de las personas morales es indeterminada, de forma que no se nulifica la eficacia en el reconocimiento de la erogación, e inclusive la propia legislación da un efecto fiscal a los conceptos no deducibles por lo que respecta al cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas. Además, la obligación de proveer previsión social corresponde al patrón en coadyuvancia con el Estado, por lo que asumir como un derecho absoluto e ilimitable la deducción de las erogaciones de que se trata, implicaría trasladar íntegramente el impacto económico al Estado, por la disminución de los ingresos tributarios por concepto de impuesto sobre la renta. (Tesis 2a./J. 189/2016 (10a.))

Toda esta serie de criterios que se han formado tienden a garantizar que las contribuciones cumplan con los principios constitucionales de proporcionalidad, equidad, legalidad tributaria, destino del gasto público, y en suma para que los contribuyentes paguen lo que les corresponda para los gastos públicos de conformidad con su respectiva capacidad contributiva.

Es evidente, así lo ha dicho la Corte, que si bien estos principios aplican a las contribuciones en general, las razones por las que se pueden justificar o invalidar los distintos tipos de contribuciones varían dependiendo de si nos encontramos frente a impuestos directos o indirectos o bien derechos, contribuciones especiales, o cualquier otro tipo de contribuciones. Mientras que el Estado pretende que todos contribuyan de la mejor y mayor manera posible, los contribuyentes desean cooperar de la menor y más justa manera posible. Podemos decir que hay un conflicto de derechos, al final que debe resolverse siempre en aras de un estado de derecho, que por éste último debe considerarse justo, no arbitrario, consensado y no impuesto, convenciendo y no confiscando, el cúmulo de contribuciones que se ha de pagar.

Si bien el Estado representa los intereses de la sociedad en general, no menos cierto es que los gobernados en lo individual tienen una serie de derechos humanos dentro de los

cuales se ha reconocido que se encuentra el de garantizar un ingreso mínimo que sea suficiente para vivir, ya que el ingreso mínimo no objeto de contribución pretende como primera meta la reducción de la pobreza. En ese entendido se tiene que partir, de que todo sistema impositivo debe partir de la idea de la reducción de la pobreza, permitiendo que se tenga un ingreso mínimo que dé suficiente apoyo para tener casa, salud, y educación garantizada.

El Poder Judicial en nuestro País tiene tres vías a través de las cuales puede conocer controversias en materia de contribuciones, por medio del juicio de amparo en el que cuestiona alguna contribución en especial, invocando precisamente problemas relacionados con la proporcionalidad, equidad, legalidad y destino del mismo. Esto puede llevar a nuestros Tribunales a resolver planteamientos relacionados con estos temas que sienten las bases sobre estos principios.

La segunda vía que puede ser mixta se llega a través de los medios ordinarios de defensa, vía legalidad, lo que se hace a través de los tribunales ordinarios de lo contencioso administrativo, locales o federal, en donde si bien es cierto se pueden plantear aspectos de esta naturaleza, también lo es que, la razón primordial para hacerlos valer es porque se considera que el acto no se encuentra apegado a la ley que impone la contribución, dando como consecuencia una interpretación de las normas relacionadas con las contribuciones.

La última, a través de controversias constitucionales y acciones de inconstitucionalidad, aun cuando difícilmente pudiendo referirse a cuestiones sobre contribuciones.

7. Conclusiones y Propuestas

Con base en lo analizado en el presente trabajo, se concluye que:

UNO. Los sistemas tributarios tanto en México como en el Reino Unido son semejantes por cuanto a que, para que la administración pública pueda funcionar, y con ello distribuir los recursos a las áreas más necesitadas de la población con menores recursos, lo que requiere de una planeación a largo plazo de ingresos suficientes para llevar a cabo su objetivo.

Aun cuando se debe reconocer que por cuanto hace al mínimo vital que en cada una de esas jurisdicciones es absolutamente diferente, en donde nuestro País no ha podido redistribuir y generar mayor riqueza.

Las contribuciones son la principal fuente de ingresos tanto en *UK* como en México, sin embargo, el porcentaje que representa de su respectivo PIB es diametralmente opuesto, mientras que en *UK* representa aproximadamente el 40% de sus ingresos, en México es del 14%.

Es necesario incrementar los ingresos por contribuciones en nuestro País, de lo contrario impedirá el crecimiento a mediano y largo plazo con las consecuencias negativas para este.

Con base en lo anterior, se propone:

PRIMERA PROPUESTA. Distintos estudios, que derivan luego en recomendaciones de instituciones no gubernamentales, pretenden ayudar a los distintos países sugiriendo controles para simplificación y todo ello con el propósito, por una parte, de evitar evasión, y por la otra que se obtengan ingresos mayores para el Estado.

Así tenemos que el Banco Mundial constantemente realiza diversos estudios, dentro de ellos, uno que se refiere a un análisis global de distintos países, en donde advierten la forma en el que cada uno de ellos se paga contribuciones, dando resultados y sugiriendo nuevas metas. Esta Organización señala en el estudio del 2016 que:

[...]en años recientes a medida que las economías de los países han dirigido sus esfuerzos hacia la facilidad y simplificación del cumplimiento de obligaciones fiscales, que fue lo que previamente recomendó, ahora señala, que el análisis se ha modificado para observar a mayor detalle cuáles son esas reformas que han hecho para facilitar la carga administrativa [...]²⁶⁵.

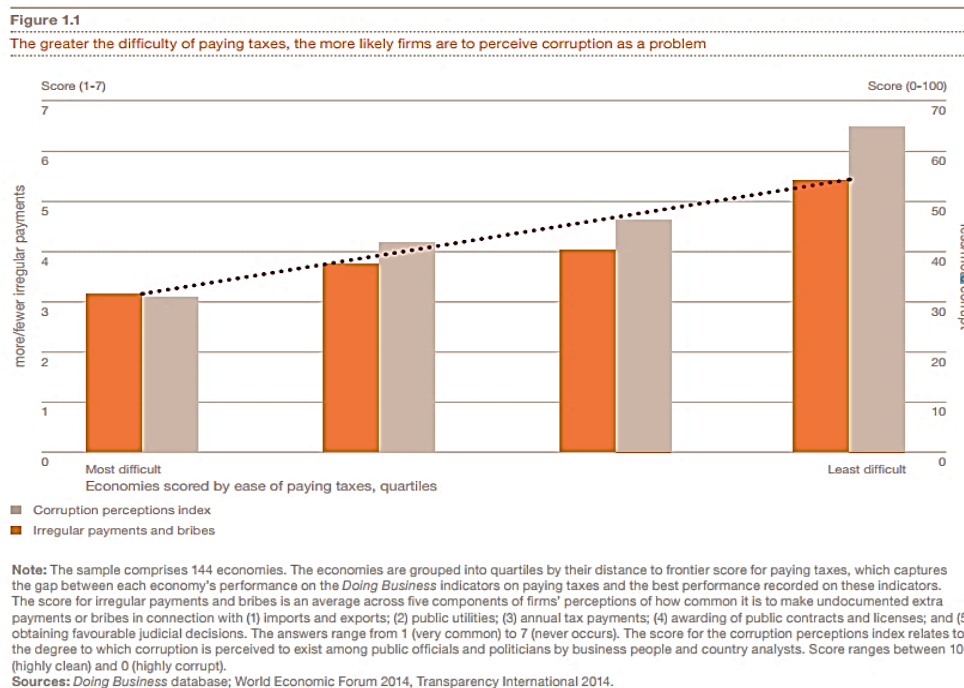
²⁶⁵ WORLD BANK GROUP, *Paying Taxes 2016*, PwC., United Kingdom, décima edición, pp. 153, p. 17 <<http://documents.worldbank.org/curated/en/559251467992040456/pdf/103402-WP-PUBLIC-Paying-Taxes-2016-ADD-SERIES-Doing-business-2016.pdf>> [19-marzo-2017].

Esto significando que los esfuerzos del Banco Mundial en las distintas economías (aproximadamente 190 países), ha dado resultados favorables para ellos globalmente considerados, sin embargo, este esfuerzo se refirió fundamentalmente al Impuesto sobre la Renta, el mayor ingreso que tienen las economías en la actualidad. Para el 2017 el Banco Mundial dirige sus esfuerzos tanto los indirectos, especialmente al VAT, del cual analiza el procedimiento para la aplicación y pago del VAT, sus devoluciones, la auditoría o vigilancia y las apelaciones o inconformidades en contra de la determinación del mismo, así como las facilidades que realizan las economías en pago de sus contribuciones. Como se ve en la gráfica que adelante señalamos²⁶⁶.

MEXICO	Latin America & Caribbean		GNI per capita (US\$)		
Ease of doing business rank (1-190)	47	Overall distance to frontier (DTF) score (0-100)	72.29	Population	127,017,224
x Starting a business (rank)	93	Getting credit (rank)	5	Trading across borders (rank)	61
DTF score for starting a business (0-100)	85.74	DTF score for getting credit (0-100)	90.00	DTF score for trading across borders (0-100)	82.09
Procedures (number)	7.8	Strength of legal rights index (0-12)	10	Time to export	8
Time (days)	8.4	Depth of credit information index (0-8)	8	Documentary compliance (hours)	20.4
Cost (% of income per capita)	17.8	Credit bureau coverage (% of adults)	100.0	Border compliance (hours)	20.4
Minimum capital (% of income per capita)	0.0	Credit registry coverage (% of adults)	0.0	Cost to export	60
				Documentary compliance (US\$)	400
Dealing with construction permits (rank)	83	Protecting minority investors (rank)	53	Border compliance (US\$)	400
DTF score for dealing with construction permits (0-100)	69.79	DTF score for protecting minority investors (0-100)	60.00	Time to import	17.6
Procedures (number)	13	Extent of disclosure index (0-10)	8	Documentary compliance (hours)	44.2
Time (days)	86.4	Extent of director liability index (0-10)	5	Border compliance (hours)	44.2
Cost (% of warehouse value)	9.8	Ease of shareholder suits index (0-10)	5	Cost to import	100
Building quality control index (0-15)	11.7	Extent of shareholder rights index (0-10)	8	Documentary compliance (US\$)	450
		Extent of ownership and control index (0-10)	6	Border compliance (US\$)	450
Getting electricity (rank)	98	Extent of corporate transparency index (0-10)	4		
DTF score for getting electricity (0-100)	68.32	Paying taxes (rank)	114	Enforcing contracts (rank)	40
Procedures (number)	6.8	DTF score for paying taxes (0-100)	65.81	DTF score for enforcing contracts (0-100)	67.01
Time (days)	100.4	Payments (number per year)	6	Time (days)	340.7
Cost (% of income per capita)	336.7	Time (hours per year)	286	Cost (% of claim)	33.0
Reliability of supply and transparency of tariffs index (0-8)	6.2	Total tax rate (% of profit)	52.0	Quality of judicial processes index (0-18)	10.1
Registering property (rank)	101	Postfiling index (0-100)	42.64	Resolving insolvency (rank)	30
DTF score for registering property (0-100)	61.05			DTF score for resolving insolvency (0-100)	73.11
Procedures (number)	7.7			Time (years)	1.8
Time (days)	42.1			Cost (% of estate)	18.0
Cost (% of property value)	5.2			Recovery rate (cents on the dollar)	69.1
Quality of land administration index (0-30)	16.3			Strength of insolvency framework index (0-16)	11.5

De acuerdo a la misma nuestro País entre 190 economías se encuentra en el lugar 47, su distancia a la frontera (DTF), que significa que en una escala del 0 al 100, donde 100 es la mejor calificación, a nuestro País aún tiene la necesidad de incrementar en 30% diversos componentes considerados para hacer negocios en nuestro País. En este mismo estudio, aunque no lo señalamos, la economía de UK se encuentra en el lugar 7 con un porcentaje de distancia a la frontera (DTF) 82.7, significando que está cercana una mejor forma de dar negocio a los distintos interesados en su economía.

En la siguiente gráfica²⁶⁷ se estima que a mayor grado de dificultad en el pago de los impuestos es más fácil que se perciba un problema de corrupción. En el cuadro se observa que los estudios referidos, comparando México y UK en cuanto a su grado de facilidad para el pago de impuestos es diferente, 4.3 para México y 5.4 para UK, mayor dificultad la nuestra que aquella, provocando un alto grado de evasión y corrupción:



En relación al propio estudio que se refiere a impuestos, devoluciones, auditorías y apelaciones contra determinaciones, analiza lo que llama, *la mayor o menor dificultad para el pago de las contribuciones*, indicando que, a menor dificultad del pago es substancialmente menor la probabilidad de que se generen actos de corrupción y pagos irregulares de las contribuciones, lo que a medida que se incrementa la dificultad del pago, crece notoriamente la posibilidad de incremento de actos irregulares y de corrupción, la gráfica más oscura indica pagos irregulares, y la más clara la percepción de corrupción, calificando dentro de una escala que va del 0 al 7º el grado de dificultad del pago de impuestos.

²⁶⁷ *Paying taxes 2016* <<https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2016/paying-taxes-2016-chapter-1.pdf>> [19-marzo-2017]

En dicho estudio se informa de algunas modificaciones que han hecho algunos de los países referidos, dentro de los cuales se destaca, por cuanto hace a la mejora en el cumplimiento de obligaciones, a México, a quien se le reconocen diferentes acciones.

En el 2014 se introducen o mejoran los sistemas electrónicos. En este mismo año se reconoce, así se dijo, que se fusionaron o eliminaron algunos impuestos, que provocan la simplicidad en el cumplimiento de obligaciones.

Observamos que en efecto, en el año 2014 se da una reforma fiscal, que no integral y tampoco consideró en beneficio de la población, que sin embargo sí tiende a tener mayores controles o control absoluto del actuar no solo del contribuyente sino del ciudadano. Ello se hace a través de la introducción de la contabilidad en vía electrónica y las comunicaciones del ciudadano con la Administración exclusivamente por vía «buzón tributario». Esto ha provocado en los hechos que, todos los actos del ciudadano por los cuales obtiene un ingreso y por los que realiza un gasto, se encuentran registrados por la administración pública, teniendo exclusivamente un propósito de control y recaudatorio.

Por otro lado, en ese mismo año, 2014, se da cuenta en el estudio de algunos países que reducen sus tasas de impuestos, dentro de los cuales para el estudio que realizamos, encontramos de nueva cuenta a México y al Reino Unido.

Por cuanto hace a México, reconoce que redujo la tasa aplicable a la población de menores recursos, y de impuestos obligatorios, como en el caso se dio con el IETU y con el IDE.

Por cuanto hace a *UK*, éste redujo la tasa por impuesto empresarial o corporativo del 28% al 20% para personas morales, y para las personas físicas en un 5% la tasa máxima aplicable del «*Income Tax*». También redujo algunas de las contribuciones aplicables.

El estudio reconoce que, a partir del 2004, se ha iniciado alrededor del mundo una reducción en tasas del impuesto sobre la renta. A partir del 2010, coincidiendo con la crisis financiera mundial del 2008-2009, con la introducción y mejora de sistemas electrónicos para el llenado y pago de contribuciones, esto permitiendo reducir el déficit fiscal y promoviendo el crecimiento de las economías. Aun cuando en la realidad esto otorga una herramienta fundamental a la administración, el control de los actos que, si es abusivamente utilizada provocará mayores perjuicios de los que pueda llegar a obtener con estas facultades.

Al usarse sistemas electrónicos para el llenado y pago de contribuciones, y que estos pudieran ser usados por la mayoría de los contribuyentes, provocarían beneficios, tanto a las autoridades fiscales como a los particulares.

Para las autoridades fiscales, el llenado reduce el costo operacional, pues tendrá que realizar el llenado el contribuyente, y ello provocando probablemente un incremento en el cumplimiento de las obligaciones y el ahorro en tiempo. Permitiendo que las autoridades destinen su tiempo en otras actividades, como la revisión.

Para los contribuyentes reduciendo el tiempo, pues evitan errores de cálculo, y facilita la preparación, el llenado y el pago de sus contribuciones.

Para los dos reduce la posibilidad de incidentes de corrupción, los que se dan naturalmente cuando existe mayor contacto entre la administración y el contribuyente.

A pesar de todos estos cambios que se han venido introduciendo, el propio estudio reconoce, la necesidad que los esfuerzos de las economías necesariamente deban enfocarse para simplificar el cumplimiento de las contribuciones, facilitando y buscando homogenizar los distintos sistemas fiscales, con lo que pudiera provocarse una estimación predecible y estable en el desarrollo de los negocios.

En las siguientes gráficas observamos la estadística, que va del 0 al 100, que determina el tiempo que se invierte para el pago de contribuciones de VAT e Impuesto sobre la Renta, así como, el tiempo que se debe esperar para la devolución en caso de VAT. Observamos que en el índice *UK*²⁶⁸ se encuentra en el 87.4%, ese mismo índice aplicado a los países de Norteamérica, incluyendo México²⁶⁹, lo podemos nuevamente observar, siendo preocupante que en nuestro País tenga una calificación de 42.6% mientras que nuestros Socios comerciales en Norteamérica y *UK* son notoriamente superiores.



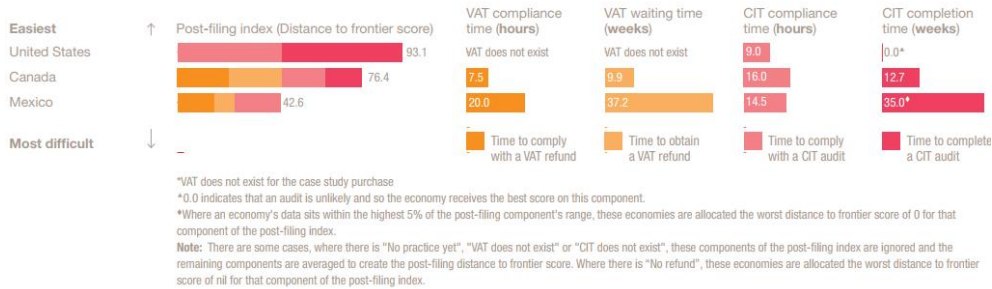
²⁶⁸ Paying Taxes 2017. p. 120 <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2017.pdf>

²⁶⁹ Pp. Cit. P. 123.

*VAT does not exist for the case study purchase
 *0.0 indicates that an audit is unlikely and so the economy receives the best score on this component.
 *Where an economy's data sits within the highest 5% of the post-filing component's range, these economies are allocated the worst distance to frontier score of 0 for that component of the post-filing index.
 Note: There are some cases, where there is "No practice yet", "VAT does not exist" or "CIT does not exist", these components of the post-filing index are ignored and the remaining components are averaged to create the post-filing distance to frontier score. Where there is "No refund", these economies are allocated the worst distance to frontier score of nil for that component of the post-filing index.

Figure 87: North America

Post-filing index (distance to frontier) and components (hours/weeks)



En otro estudio observamos una tabla de competitividad de diferentes países del Foro Económico Global²⁷⁰:

GCI Global Competitiveness Index

Rank	Economy	Info	Value	Distance from best
10	United Kingdom	ⓘ	5.4	
57	Mexico	ⓘ	4.3	

Del cuadro de competitividad referido, que detalla la percepción de empresas multinacionales y los distintos países sobre la forma de hacer negocios en un país determinado, incluyendo las contribuciones a pagar, la facilidad o no para el pago de las mismas y el cumplimiento de obligaciones de todo tipo a nivel gubernamental. Debe asimismo señalarse que el estudio comprende 140 distintas economías.

Por otro lado, la tasa total del impuesto global por las distintas contribuciones porcentualmente en *UK* corresponde a 19.2 por impuesto a las utilidades, 11.2 a contribuciones laborales, 1.6 a otras contribuciones, arrojando un total de 32%. Por cuanto hace al tiempo invertido para cumplir obligaciones de impuestos corporativos, se utilizan 37 horas, por contribuciones laborales 48, y por impuestos al consumo 25, dando un total de 110

²⁷⁰ Tabla de competitividad de diferentes países del Foro Económico Global. <<http://reports.weforum.org/global-competitiveness-report-2015-2016/competitiveness-rankings/>> [08-septiembre-2017].

horas. Finalmente, en cuanto al número de pagos que se realizan en un año, corresponde 1 por impuestos a utilidades y ganancias, 1 para contribuciones laborales, y 6 para otras contribuciones, dando un total de 8 pagos que se realizan anualmente.

La tasa total del impuesto global por las distintas contribuciones porcentualmente en MÉXICO corresponde a 25.4 por impuesto a las utilidades, 25.4 a contribuciones laborales, 0.9 a otras contribuciones, arrojando un total de 51.7%. Por cuanto hace al tiempo invertido para cumplir obligaciones de impuestos corporativos se utilizan 122 horas, por contribuciones laborales 64, y por impuestos al consumo 100, dando un total de 286 horas. Finalmente, en cuanto al número de pagos que se realizan en un año, corresponde 1 por impuestos a utilidades y ganancias, 2 para contribuciones laborales, y 3 para otras contribuciones, dando un total de 6 pagos que se realizan anualmente.

Por la situación particular que tiene nuestro País en Norteamérica, conviene también ver los datos correspondientes de EEUU y Canadá, en estos mismos parámetros, donde observamos:

La tasa total del impuesto global por las distintas contribuciones porcentualmente en CANADÁ corresponde a 3.9 por impuesto a las utilidades, 12.7 a contribuciones laborales, 4.5 a otras contribuciones, arrojando un total de 21.1%. Por cuanto hace al tiempo invertido para cumplir obligaciones, de impuestos corporativos se utilizan 45 horas, por contribuciones laborales 36, y por impuestos al consumo 50, dando un total de 131 horas. Finalmente, en cuanto al número de pagos que se realizan en un año, corresponde 1 por impuestos a utilidades y ganancias, 3 para contribuciones laborales, y 4 para otras contribuciones, dando un total de 8 pagos que se realizan anualmente.

La tasa total del impuesto global por las distintas contribuciones porcentualmente en EEUU corresponde a 28.1 por impuesto a las utilidades, 9.8 a contribuciones laborales, 6 a otras contribuciones, arrojando un total de 43.9%. Por cuanto hace al tiempo invertido para cumplir obligaciones, de impuestos corporativos se utilizan 87 horas, por contribuciones laborales 56, y por impuestos al consumo 33, dando un total de 175 horas. Finalmente, en cuanto al número de pagos que se realizan en un año, corresponde 2 por impuestos a utilidades y

ganancias, 4 para contribuciones laborales, y 5 para otras contribuciones, dando un total de 11 pagos que se realizan anualmente.

Se observa que aún existe distancia importante entre México y *UK*, así como con los otros Países que integran Norteamérica, en casi todas las mediciones, lo que desde luego dificulta el cumplimiento de obligaciones, que además la forma que establece el sistema representa un costo mayor para quien pretenda cumplirlas, mermando sus finanzas, lo cual debiera corregirse para estar situados en mejor posición en cuanto a incentivos a la inversión, y a evitar prácticas de evasión y corrupción.

Es indispensable una mejora fundamental, en simplificación de obligaciones, en reducción de costos, así como en las tasas específicas, para buscar incentivar la inversión y el ahorro en nuestro País.

DOS. Tanto los ingresos como los gastos no deben de depender del Gobierno en turno o partido o ideología del momento, sino que deben abstraerse de ello en la medida de lo posible, puesto que hay necesidades que no derivan de la ideología que se tenga, sino que forzosamente deben realizarse, como lo son seguridad interna y externa, salud, educación y por supuesto la administración de esos recursos públicos.

Con base en lo anterior, se propone:

SEGUNDA PROPUESTA. El análisis de los sistemas fiscales no debe ser casuista o sexenal, a voluntad del partido político en turno, esto provoca el que lo que se ha avanzado en esa área se abandone o se destine a través de nuevas reformas, que contrapongan a lo previamente analizado y establecido, provocando que lejos de que las contribuciones sean de mayor simplificación, más adecuadas para el desempeño del contribuyente y su esfuerzo, se minimice, se distraigan o se anulen. Es necesaria la creación de cuerpos independientes que den estudios y propongan resultados a largo plazo, con personal calificado, y con conocimientos adecuados, por lo menos mayores y mejores, sobre todo independientes, de los que pudiera tener el Gobierno en turno, llámese Congreso o Ejecutivo. Sin que se desconozcan sus conocimientos, más bien su clara orientación hacia la recaudación.

Todavía en esta fecha *UK* pertenece a la EEC, dicha EEC cuenta con una Comisión Europea que es quien ejecuta las iniciativas comunitarias particularmente de legislación, al igual que las implementa, siendo guardián de los tratados. La Comisión cuenta con el Parlamento Europeo quien monitorea el trabajo de las Comisiones y del Consejo. Existe el Comité Económico y Monetario que está integrado por personajes de la industria y del sector del consumo, éste es consultado en todas las cuestiones importantes en términos de las propuestas de los Comisionados. La Comisión Europea tiene un Comité de políticas públicas en materia de contribuciones, en las que se discute los impuestos relevantes de cada uno de los países miembros.

UK prevé tratados para evitar la doble tributación, basados en el modelo de la *OECD*, los cuales prevén reglas específicas para evitar la doble contribución.

La Comisión Europea solicitó hace aproximadamente cinco años, una encuesta a especialistas en contribuciones para analizar los problemas detectados respecto de impuestos indirectos, directos, así como de las retenciones, ello con el propósito de dar solución a los distintos problemas, formando un documento en el que se precisa las formas para evitar la doble tributación entre dichos miembros.

En *UK* normalmente el *Lord Chancellor* quien es el encargado de dictar normas en materia de impuestos, puede emitir distintos documentos, llamados «actas», y otros conocidos como «*white papers*» que delinean las propuestas gubernamentales, y finalmente los «*green papers*», que son propuestas presentadas a discusión pública que por su importancia después de hacerlo son tomadas en cuenta por la *House of Commons* al crear legislación.

En *UK* la recaudación y determinación de las contribuciones, directas e indirectas, están administradas por la Tesorería y los Comisionados. Hasta 2005 existían dos cuerpos de Comisionados, uno para impuestos directos y otro para impuestos indirectos. Hasta el 2009 existieron, relacionados con los impuestos, dos cuerpos colegiados de Apelación de las mismas, uno, el Comisionado General integrado por personas voluntarias y de trabajo parcial, entendiéndose que tenían actividades de otra naturaleza como privadas quienes resolvían las mismas. Otro, la de Comisionados Especiales, que eran personas nombradas directamente por el *Lord Chancellor*, estos Comisionados tenían la posibilidad de determinar en qué momento se debía recaudar o si se tendría alguna exención, o bien no pagar la contribución los obligados.

La forma en que han tratado de conciliar la imposición de contribuciones por el Estado con el malestar ciudadano por las mismas, es la formación de distintos Comités de estudio, análisis y propuesta en *UK*. Dichos Comités tanto del sector privado como del sector público, y en este último caso con integrantes del sector privado que, hace que el organismo sea observado y actúe de forma independiente

Desde el 2010 en *UK* fue creado un cuerpo colegiado, una organización no gubernamental llamada «*Taxpayers' Alliance*», este cuerpo que lo integran diversos especialistas en *UK*, se propuso realizar un estudio y que este fuera para simplificar las contribuciones, y que sería aplicable a partir del 2020.

El propósito de este Cuerpo Colegiado, así lo ha señalado el Presidente ejecutivo del mismo, además de buscar la simplificación de las obligaciones, está el buscar establecer un impuesto único en cuanto a los impuestos directos.

Sostiene el estudio que la economía británica se encuentra seriamente deteriorada por el exceso del gasto público y la ineficiencia del sector público, además del sistema de sanciones en materia fiscal. Sostiene que se tiene la opción de modificar la regulación existente, lo que tendría que hacerse parcialmente, o bien realizar un cambio dramático reduciendo el gasto público y adoptando un completo y novedoso sistema de contribuciones. Es por ello que, la recomendación que hace este Cuerpo Colegiado se realiza a partir de una serie de estudios iniciados desde 2010 que concluyen con esta recomendación que se hace en el 2015, para que entre en vigor a partir del 2020. La entrada en vigor de la misma por supuesto, dependerá de la sanción que el público en general realice a esta propuesta, los comentarios, sugerencias y posibles modificaciones, pero por el momento es muy posible que esta reforma entre en vigor en tres años más.

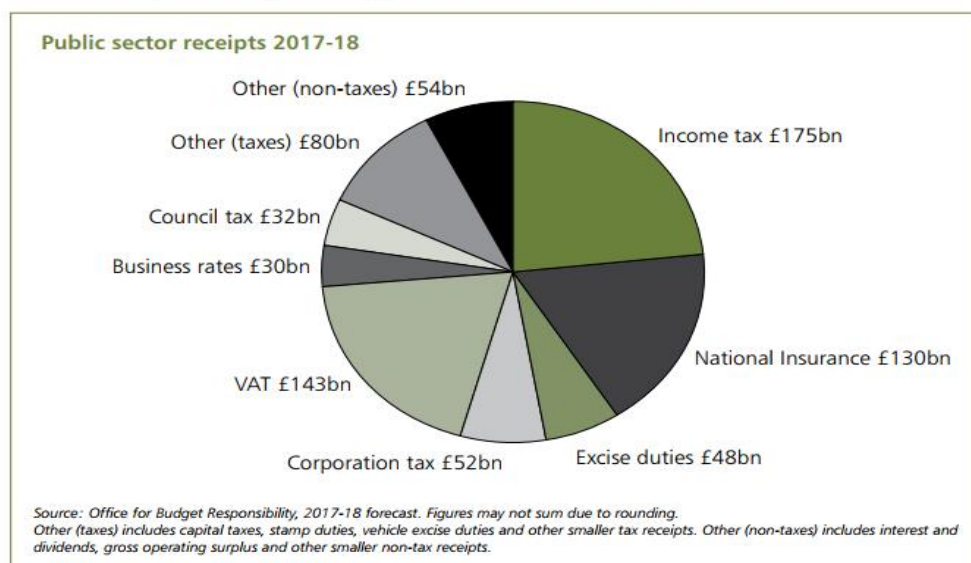
En 1999 se conformó otro Comité con el propósito de analizar los problemas relacionados con la elusión de contribuciones. El Comité concluyó su reporte y recomendación general con la propuesta de emitir reglas generales anti-elusión, con garantía de respetar los derechos de los contribuyentes. El reporte dado por el Comité, presidido por un servidor público y los miembros designados, la mayor parte de ellos de la iniciativa privada, miembros de asociaciones y colegios relacionados con la materia fiscal, miembros de universidades, algunos integrantes de las Cortes y otros del Banco de Inglaterra, lo que hizo que las

propuestas del Comité fueran sancionadas por la opinión pública y necesaria su implementación por el Parlamento en la legislación que se debiera crear.

Estos son solo algunos de los casos en que se han formado Comités que han provocado el cambio en la legislación, la importancia de ello radica en el hecho de que se pide que lo integren personas de distintos sectores de la población, con amplios conocimientos y cuando menos con una percepción de ser independientes.

Tabla de recaudación de IVA e ISR²⁷¹

Public sector current receipts are expected to be around £744 billion in 2017-18.



Las siguientes tablas muestran el porcentaje de impuesto a cargo de contribuyentes, por VAT, *Income Tax* y otras contribuciones, divididos por los ingresos de los ciudadanos británicos. Los ingresos se dividen en diez distintos rangos y de acuerdo a su menor y mayor ingreso, de donde se puede observar que la tasa general de VAT equivale a 6.8% mientras que por *Income Tax* es de 11.8% de todos los distintos tipos de ingresos clasificados en UK.

La última tabla define los diez distintos rangos de ingreso, de donde se observa que los beneficios que se otorgan a los ciudadanos le permite, en algunos casos, incrementar

²⁷¹ Ingresos actuales en UK, *Spring Budget 2017* < https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/597467/spring_budget_2017_web.pdf > [15-septiembre-2017].

realmente su ingreso, así lo observamos cuando menos hasta el sexto rango a partir de ahí disminuyendo el original ingreso ya que no reciben beneficios fiscales en vía de disminución de contribución o apoyo para el pago de las mismas.

Tabla²⁷²
Taxes by percentage of gross income – table

Tax (%)	Bottom	2nd	3rd	4th	5th	6th	7th	8th	9th	Top	All
VAT	12.8	10.0	7.9	7.8	7.8	7.7	7.1	6.8	6.5	4.9	6.8
Others	12.6	8.5	7.0	6.5	6.2	6.1	5.4	5.5	4.7	3.5	5.4
Council tax (net of credits)	7.9	4.6	4.0	3.9	3.5	3.3	2.9	2.6	2.3	1.5	2.8
Alcohol and Tobacco duties	4.9	3.9	3.2	2.3	2.3	2.2	1.6	1.5	1.1	0.8	1.7
Employers' National Insurance	3.7	2.3	1.9	1.8	1.7	1.5	1.4	1.3	1.2	0.9	1.4
Income Tax	2.3	2.7	3.6	5.1	7.1	9.1	10.6	11.7	13.9	18.6	11.8
Employees' National Insurance	0.9	1.7	2.2	3.1	3.7	4.3	4.9	5.5	5.6	4.4	4.3
Total	45.1	33.6	29.8	30.5	32.3	34.2	33.9	35.0	35.2	34.6	34.2

- The bottom 10 per cent of households pay by far the highest proportion of their gross income in taxes.
- This is mostly due to indirect taxes such as VAT, Council Tax, Fuel Duties and Alcohol and Tobacco duties
- VAT is the biggest tax as a proportion of income for the bottom half of households and income tax is the biggest for the top half
 - The top ten per cent pay 18.6 per cent of their gross income in Income Tax
 - The bottom ten per cent pay 12.8 per cent in VAT

Tabla²⁷³

Ratio of incomes of top and bottom deciles at different stages of government intervention – table

Income stage (£)	Bottom	2nd	3rd	4th	5th	6th	7th	8th	9th	Top	All	Top/bottom ratio
Original income	3,738	7,304	11,411	16,051	21,609	28,074	36,105	45,654	59,239	102,366	33,155	27.4
Plus cash benefits	5,785	9,003	8,930	7,896	7,347	6,202	5,018	4,372	3,482	2,413	6,045	0.4
Gross income	9,524	16,307	20,341	23,947	28,957	34,277	41,123	50,026	62,721	104,779	39,200	11.0
less direct taxes and Employers' NIC	1,056	1,450	2,000	2,892	4,130	5,732	7,578	9,916	13,655	25,737	7,415	24.4
Disposable income	8,468	14,857	18,342	21,055	24,826	28,544	33,545	40,110	49,066	79,042	31,786	9.3
Less indirect taxes	3,234	4,032	4,067	4,408	5,219	6,005	6,369	7,573	8,451	10,510	5,987	3.2
Post-tax income	5,234	10,826	14,275	16,647	19,607	22,539	27,176	32,537	40,615	68,532	25,799	13.1
Plus benefits in kind	6,816	8,132	8,176	7,248	7,622	6,947	6,524	6,565	5,757	5,150	6,894	0.8
Final income	12,050	18,958	22,450	23,895	27,230	29,486	33,700	39,102	46,372	73,682	32,692	6.1

Se observa la proporción de impuestos directos e indirectos que realmente son repercutidos en las personas, donde fácilmente se advierte que a menor ingreso se paga mayor impuesto a los consumos, mientras que ese mismo menor ingreso en relación con el impuesto sobre la renta es menor, aumentado paulatinamente para que en éste, quienes mayor ingreso tengan paguen más contribución directa.

En la segunda gráfica, se observan los distintos estratos o rangos de ingreso originalmente obtenidos, los cuales sufren modificación por la intervención gubernamental que

²⁷² TAX PAYERS' ALLIANCE, *Distribution of Taxes and Benefit Receipts*, TPA, England, 14 August 2015, pp. 20, p. 11 <https://d3n8a8pro7vhmx.cloudfront.net/taxpayersalliance/pages/5617/attachments/original/1439451423/Tax_distribution_2015.pdf?1439451423> [24-marzo-2017].

²⁷³ *Idem.* p. 9.

proporcionan beneficios en dinero y en especie. Se ve que en realidad se busca una redistribución de la riqueza, ya que quienes menores ingresos tienen, los apoyos gubernamentales, llámese estímulos, apoyos, etc., prácticamente obtienen ingresos totales semejantes a los que tendrían aquellos en el tercer estrato social.

Por cuanto hace a los ingresos de nuestro País²⁷⁴, observamos los que obtiene por contribuciones, pese a ser del año 2015, nos muestra que en proporción a aquellos que obtiene *UK* son considerablemente menores, lo que hace que en nuestro País se atienda exclusivamente a que el impuesto deba ser para obtener ingresos y no como lo observan en *UK*, para obtener ingresos, redistribuir la riqueza, manejar la economía y persuadir el comportamiento del ser humano, elementos que debieran ser necesarios para que, a largo plazo se tenga una mejor sociedad desde el punto de vista económico y social.

En miles de millones de pesos:		MÉXICO
	Impuesto Sobre la Renta	\$ 1,237,593.18
	Impuesto al Valor Agregado	\$ 707,212.84
Gasolinas y diésel Tabacos labrados Alcohol Cerveza y bebidas refrescantes Juegos y sorteos Telecomunicaciones Bebidas energéticas Bebidas saborizadas Alimentos no básicos con alta densidad calórica Plaguicidas Carbono Aguas, refrescos y sus concentrados Otros	IEPS (Impuesto Especial sobre Producción y Servicios)	\$ 354,293.50
	Importaciones	\$ 44,095.86
	Impuesto sobre Automóviles Nuevos	\$ 7,244.03
	Impuesto por la Actividad de Exploración y Extracción de Hidrocarburos	\$ 3,745.66
	Otros ingresos tributarios	\$ 12,280.53
Total de Ingresos tributarios		\$ 2,366,465.59

²⁷⁴ Recaudación de ingresos del Gobierno Federal en México. <http://www.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=IngresosTributarios.html> [15-septiembre-2017].

TRES. En la medida en que el Estado busca obtener ingresos de sus ciudadanos y de las otras fuentes que existen disponibles, en donde analiza y revisa prácticamente la actividad cotidiana, en igualdad de circunstancias, tanto los ingresos como el destino de los gastos, deben ser del conocimiento transparentemente para el ciudadano, pues ello es un derecho humano.

La transparencia, y los derechos de los contribuyentes y de la sociedad en general, permiten concluir con la necesidad de establecer en el País un Consejo Asesor Fiscal en la forma en que se propone, con las características, funciones y facultades que a nivel constitucional deben implementarse, con lo cual se podrá dar una transformación real a las finanzas públicas del País.

Con base en lo anterior, se propone:

TERCERA PROPUESTA. Recientemente se ha venido desarrollando la Teoría de los derechos humanos en materia de datos personales e información confidencial, lo que implica el que los gobernados deban decidir a quién, cuándo y dónde pueden revelar la información de todos sus actos, ello en protección de lo que dispone la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, particularmente los artículos 6, apartado A, y 16 que establecen, el primero, que restringe a las autoridades el uso y difusión y/o divulgación de datos personales e información de la vida privada de los individuos, y el segundo que garantiza que las autoridades no puedan molestar a las personas en sus papeles, posesiones o derechos.

Este es un derecho inalienable de la persona, y debe ser resguardado de la mejor manera posible para evitar su mal uso o bien su abuso en general, que se podría traducir en que al acceder a una asesoría ante el Ente público podría implicar que ese mismo Ente a quien se le ha solicitado información, ayuda, y/o asesoría, obtenga y cuente con los datos personales del solicitante y permite contravenir los derechos, al tener como objetivo el aplicar esos datos a un fin primordial: el recaudar.

Nuestro máximo Tribunal de Justicia ha emitido diversos criterios en cuanto a estos derechos, como los siguientes:

*DIGNIDAD HUMANA. EL ORDEN JURÍDICO MEXICANO LA RECONOCE
COMO CONDICIÓN Y BASE DE LOS DEMÁS DERECHOS*

FUNDAMENTALES. ²⁷⁵El artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que todas las personas son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razones étnicas o de nacionalidad, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social que atente contra la dignidad humana y que, junto con los instrumentos internacionales en materia de derechos humanos suscritos por México, reconocen el valor superior de la dignidad humana, es decir, que en el ser humano hay una dignidad que debe ser respetada en todo caso, constituyéndose como un derecho absolutamente fundamental, base y condición de todos los demás, el derecho a ser reconocido y a vivir en y con la dignidad de la persona humana, y del cual se desprenden todos los demás derechos, en cuanto son necesarios para que los individuos desarrollen integralmente su personalidad, dentro de los que se encuentran, entre otros, el derecho a la vida, a la integridad física y psíquica, al honor, a la privacidad, al nombre, a la propia imagen, al libre desarrollo de la personalidad, al estado civil y el propio derecho a la dignidad personal. Además, aun cuando estos derechos personalísimos no se enuncian expresamente en la Constitución General de la República, están implícitos en los tratados internacionales suscritos por México y, en todo caso, deben entenderse como derechos derivados del reconocimiento al derecho a la dignidad humana, pues solo a través de su pleno respeto podrá hablarse de un ser humano en toda su dignidad. (P. LXV/2009)

*DERECHO A LA PRIVACIDAD O INTIMIDAD. ESTÁ PROTEGIDO POR EL ARTÍCULO 16, PRIMER PÁRRAFO, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.*²⁷⁶ Dicho numeral establece, en general, la garantía de seguridad jurídica de todo gobernado a no ser molestado

²⁷⁵ Tesis Aislada, Núm. 165813, Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXX, diciembre de 2009, Materia Constitucional, Tesis P. LXV/2009, p. 8.

²⁷⁶ Tesis Aislada, Núm. 169700, Novena Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVII, mayo de 2008, Materia Constitucional, Tesis: 2a. LXIII/2008, p. 229.

en su persona, familia, papeles o posesiones, sino cuando medie mandato de autoridad competente debidamente fundado y motivado, de lo que deriva la inviolabilidad del domicilio, cuya finalidad primordial es el respeto a un ámbito de la vida privada personal y familiar que debe quedar excluido del conocimiento ajeno y de las intromisiones de los demás, con la limitante que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece para las autoridades. En un sentido amplio, la referida garantía puede extenderse a una protección que va más allá del aseguramiento del domicilio como espacio físico en que se desenvuelve normalmente la privacidad o la intimidad, de lo cual deriva el reconocimiento en el artículo 16, primer párrafo, constitucional, de un derecho a la intimidad o vida privada de los gobernados que abarca las intromisiones o molestias que por cualquier medio puedan realizarse en ese ámbito reservado de la vida. (2a. LXIII/2008)

PERSONAS MORALES. TIENEN DERECHO A LA PROTECCIÓN DE LOS DATOS QUE PUEDAN EQUIPARARSE A LOS PERSONALES, AUN CUANDO DICHA INFORMACIÓN HAYA SIDO ENTREGADA A UNA AUTORIDAD.²⁷⁷ El artículo 16, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos reconoce el derecho a la protección de datos personales, consistente en el control de cada individuo sobre el acceso y uso de la información personal en aras de preservar la vida privada de las personas. En ese sentido, el derecho a la protección de datos personales podría entenderse, en primera instancia, como una prerrogativa de las personas físicas, ante la imposibilidad de afirmar que las morales son titulares del derecho a la intimidad y/o a la vida privada; sin embargo, el contenido de este derecho puede extenderse a cierta información de las personas jurídicas colectivas, en tanto que también cuentan con determinados espacios de protección ante cualquier intromisión arbitraria por parte de terceros respecto de cierta información

²⁷⁷ Tesis Aislada, Núm. 2005522, Décima Época, Pleno, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 3, febrero de 2014, Tomo I, Materia Constitucional, Tesis P. II/2014 (10a.), p. 274.

económica, comercial o relativa a su identidad que, de revelarse, pudiera anular o menoscabar su libre y buen desarrollo. Por tanto, los bienes protegidos por el derecho a la privacidad y de protección de datos de las personas morales, comprenden aquellos documentos e información que les son inherentes, que deben permanecer ajenos al conocimiento de terceros, independientemente de que, en materia de transparencia e información pública, opere el principio de máxima publicidad y disponibilidad, conforme al cual, toda información en posesión de las autoridades es pública, sin importar la fuente o la forma en que se haya obtenido, pues, acorde con el artículo 6o., en relación con el 16, párrafo segundo, constitucionales, la información entregada a las autoridades por parte de las personas morales, será confidencial cuando tenga el carácter de privada por contener datos que pudieran equipararse a los personales, o bien, reservada temporalmente, si se actualiza alguno de los supuestos previstos legalmente. (P. II/2014 (10a.))

Frente a estos nuevos criterios sobre derechos humanos relacionados con las personas físicas y morales, se considera que también en ámbito de aplicación y observancia debe entenderse a la materia en la materia fiscal, pues ésta tiene como propósito el que las personas físicas o morales revelen sus condiciones personales, económicas, sociales, en fin, de su vida misma, para que el Estado pueda conocer que su capacidad contributiva, y con ello si el pago de contribuciones se encuentra ajustada a las normas existentes.

La dignidad humana, su privacidad, y los datos personales de cada una de ellas también se extienden a en sus propiedades, posesiones o derechos, por lo que en este caso nos encontraríamos en una disyuntiva, revelar esos datos en violación a sus derechos humanos, o no revelarlos en posible violación a sus obligaciones frente a la comunidad.

Se considera que la forma en que pueden coexistir estos conceptos, es creando y dando existencia a un órgano público independiente que pueda coadyuvar con la implementación del sistema fiscal mexicano, en el diseño de un sistema adecuado, buscando simplificación del mismo, pero además otorgando asesoría especial a los contribuyentes, con quienes podrá actuar conociendo su situación personal, incluso privada o de intimidad, para guiarlos y motivarlos en la forma correcta de aportar sus contribuciones. Esto acatando los derechos de

privacidad y revelación de datos personales, lo que no se da ahora, con la asesoría que brinda la propia autoridad y que tienen una función recaudatoria.

CUATRO. La interpretación que de la legislación fiscal debieran buscar los Tribunales, es privilegiando la protección de los derechos humanos de quienes intervienen, evitando que sus criterios se orienten bajo razones de políticas públicas y dentro de ellas recaudatorias, que provocan por una parte que se distorsionen los criterios que se han venido formando a lo largo de más de cien años, y por ello se provoque desconfianza de los ciudadanos en las decisiones que van emitiendo.

Con base en lo anterior, se propone:

CUARTA PROPUESTA. Los impuestos directos son más justos, porque atienden o deben hacerlo, realmente a la capacidad contributiva de las personas físicas o morales, y la única forma de incrementar por esta vía el ingreso de contribuciones es en la actualidad distorsionar, como sucede a este tipo de contribuciones, como por ejemplo, incrementado la base, aumentando los distintos rangos para pagar una tasa mayor, incrementando las tasas, o bien limitando las deducciones de las que puede disponer el contribuyente.

Esto en esencia, no podemos considerar que sea justo, y por ello que cumpla con los requisitos de proporcionalidad y equidad, al estar distorsionando la verdadera capacidad contributiva de las personas, en razón de que con el aumento de la base o los distintos estratos o segmentos de las diferentes bases, no se reconoce la verdadera capacidad contributiva del ciudadano, es decir, aquello que verdaderamente le permite aportar al Estado, teniendo o permitiendo que tenga un margen para el ahorro o ganancia lícita, que le permita generar una mayor actividad económica en beneficio de la sociedad en general, con lo cual se incrementan los ingresos propios que serán objeto nuevamente de contribuciones. Ello significa, de ser así, una imposición autoritaria por ley o por los tribunales que determinen fictamente lo que se considera el parámetro a partir del qué se contribuye, eso se estima que se aparta de los principios, porque atiende más a una necesidad de ingreso y a una carga extrafiscal, que no reúna los requisitos necesarios para considerarse legal. Será legítima por la ley o por los tribunales, pero no justa para el contribuyente, que no dispone de la capacidad contributiva

suficiente para aportar. Esto simplemente tiende a que el ciudadano no vea incrementar su patrimonio y no pueda invertir el mismo en fuentes productivas que detonen mayor ingreso.

Por otro lado, los impuestos indirectos no son del todo justos, porque no atienden a la persona que los paga sino a un acto o manifestación aislado de la posible riqueza, y por ello la forma de aplicar los principios de proporcionalidad y equidad en realidad difieren, puesto que no tiene que ver propiamente dicho, con la capacidad contributiva de los ciudadanos, simplemente se atiende a que todos sin excepción paguen cuando se ubiquen dentro de los parámetros de la ley cumpliendo con la generalidad y uniformidad de las disposiciones.

Esto es lo que actualmente sucede en el País, las tasas se incrementan, los estratos o bases para aplicación de las distintas tasas también, cuando el salario de las personas no se incrementa de manera proporcional, por cuanto hace a las personas físicas, y por cuanto hace a las morales los ingresos no son los mismos, porque el margen de ganancia se reduce con el pago en la forma que se da por las contribuciones, además tenemos la limitante de las deducciones que legalmente establecen las leyes y que han provocado nuevos conceptos para jurídicamente buscar justificar las mismas, como podemos observar ahora con la denominación de deducciones estructurales y no estructurales, que nuestros tribunales han definido.

¿Será no estructural, y por ello no deducible un gasto que una persona física deba erogar para cuidar o mantener su salud?, ¿será o no estructural y por ello no deducible, la obligación de otorgar mediante contratos colectivos de trabajo, despensas, vales de alguna naturaleza o prestaciones a beneficio de empleados?

Creemos que son gastos necesarios para mantener la fuente de ingreso, puesto que si no se realizan simplemente la persona no puede continuar con su actividad, y los empleados no desempeñarían el trabajo que se les ha asignado, por no contar con esas prestaciones sociales, o bien mermando la capacidad de incrementar ganancias para generar riquezas.

Es necesario volver a pensar si este tipo de limitantes o condicionantes tienden a un mayor ingreso al Estado y si es justo, al limitar o reducir el ingreso del ciudadano.

Es conveniente nuevamente se insiste, una simplificación, educación y ayuda en favor del ciudadano que le permita entender de mejor manera su obligación de contribuir, que esos recursos se destinen al bien público, y se reflejen en los bienes y servicios que cubre y cumple el Estado.

Un órgano fiscal autónomo e independiente puede contribuir a asesorar, simplificar y guiar al contribuyente, todo a beneficio de la sociedad en general.

Es necesario, evidentemente, el que también se busque incrementar al número de contribuyentes que, por diversas razones no contribuyen por vivir en el anonimato, en la economía informal, etc., sin observar claramente los beneficios de todos al recibir esos bienes y servicios del sector público.

CINCO. El Estado no debe ni puede agotar las fuentes de ingreso, sino que solo debe gravar aquellos actos que verdaderamente le permitan al ciudadano incrementar su patrimonio en forma tal que, se apliquen solo sobre su real capacidad contributiva.

Con base en lo anterior, se propone:

QUINTA PROPUESTA. Es importante promover una normatividad tributaria, clara y simple, además de promover la educación y capacitación de los empleados públicos y privados, unos para efficientar el gasto y sus tareas asignadas, otros para ayudar a empresas de baja productividad a que tengan éxito en una economía formal, con lo cual tendrán mayor disponibilidad para contribuir, pero ello siempre debiendo tener servicios gubernamentales de calidad, que implica simplificación, control, ayuda, en vez de complejidad, excepcionalidad y arbitrariedad, que es lo que en la actualidad se está viviendo.

Es conveniente buscar códigos de ética que, los funcionarios públicos observen, de lo contrario establecer mecanismos adecuados de sanción para evitar estas prácticas.

SEIS. La planeación de los ingresos no puede darse para recibirlos de inmediato, sino que la planeación debe buscarse a mediano y largo plazo, ya que los programas y proyectos de Gobierno deben buscar satisfacer necesidades a largo plazo.

Con base en lo anterior, se propone:

SEXTA PROPUESTA. Los ingresos fiscales son bajos por el sistema tributario complejo, no solo por la diversidad de normas, sino también por los distintos regímenes y sistemas especiales que se han creado para distintos sectores, algunos de ellos que, son necesarios por la baja educación de quienes se encuentran en ese sector, como agricultura y ganadería.

Un problema son los distintos niveles de educación y económicos que existe en el País. En Reino Unido el gasto se ha dirigido a incrementar los niveles económicos de la población, con una visión a largo plazo, mientras que en nuestro País desafortunadamente se busca incrementar el ingreso pese a cualquier dificultad, pero nunca con una visión a largo plazo en donde se redistribuya el ingreso, se evite el gasto público ineficiente y se busque fomentar la actividad económica en general.

Es decir, las políticas fiscales difieren como hemos visto. En Reino Unido se propone modificar el sistema fiscal con base en un Consejo de expertos, dando un tiempo razonable para realizar sus estudios y propuestas, y que éstas se apliquen no de inmediato sino de forma paulatina y progresiva. En nuestro País, lejos de buscar fomentar la actividad económica para mejorar niveles económicos de la población, simplemente se busca el incremento de los ingresos con políticas públicas diseñadas sin el cuidado necesario para que a largo plazo se puedan ver los resultados.

Pudiera buscarse incrementar la recaudación a través de impuestos indirectos transitoriamente, para que a través de estos se recaude y la informalidad se vuelva formal, y una vez realizado esto, provocar el cambio para que sea a través de impuestos directos la mejor y mayor recaudación, probablemente regresando a ciertas políticas que se han venido estableciendo en el País. Lo inconveniente de ello es que existe, cada cambio de Gobierno, el diseño de nuevas políticas y en muchos casos, eliminando las pasadas por cuestiones meramente partidistas, sin tomar los elementos favorables que estas políticas han provocado.

Por ello se estima necesario instrumentar un órgano público, autónomo e independiente que tenga entre sus facultades la de realizar estudios, y propuestas, tanto de simplificación de normatividad, como la forma de imposición de las contribuciones sin tener necesidad de atender a las políticas públicas de los nuevos regímenes, y sin que estos tengan posibilidad de injerencia en las propuestas de mejora de este órgano gubernamental. En resumen, un cuerpo colegiado semejante a los sugeridos y creados por la *OECD* o a la *EEC* que puedan provocar ese cambio, teniendo por supuesto facultades para imponer, obligando también a las autoridades centrales a considerar los estudios y propuestas en materia de finanzas públicas. Por su puesto, como toda propuesta, la instrumentación de un cuerpo colegiado de esta naturaleza tendría como único riesgo a las personas que lo integren, que debieran estar alejados de cuestiones políticas o partidistas.

SIETE. La naturaleza humana rechaza el que puedan compartirse recursos con personas ajenas, como lo sería el Estado, sin embargo, el rechazo se aminora en la medida en que el Estado proporcione servicios públicos, invierta en las necesidades de la población, permita que todos aquellos costos que se tiene para obtener los recursos, sean reconocidos en el pago del impuesto, la disminución, para que se dé una efectiva justicia en la aportación al gasto público.

La sobre regulación, la dificultad para su entendimiento, los costos que representan para los contribuyentes, el poder atender y cumplir sus obligaciones, provocan que, a mayor dificultad y mayor número de tiempo invertido en su cumplimiento, simultáneamente se dé mayor evasión además de actos de corrupción.

Con base en lo anterior, se propone:

SÉPTIMA PROPUESTA. La informalidad es un factor que contribuye a la evasión de impuestos directos, aun y cuando no lo es en semejante medida de los impuestos indirectos, ya que quienes se encuentran en la informalidad, lo más común es que requieran de insumos de cualquier naturaleza que proporcionan fuentes formales, quienes trasladaran impuestos indirectos.

Otro problema en la recaudación son los bajos ingresos de la población, puesto que ello dificulta el aumento de la tasa de impuestos directos que difícilmente pueden soportar las clases más necesitadas. Ello hace, asimismo, muy difícil poder redistribuir el ingreso, provocando con ello el mantener la desigualdad social que perjudica a toda la sociedad.

OCHO. Se ha observado que a nivel internacional se han instrumentado organismos que tienen como propósito coadyuvar con las políticas públicas en materia de finanzas públicas, particularmente en aspectos de transparencia por cuanto hace a los gastos, y en la selección de los programas adecuados que permitan una recaudación eficiente y justa entre los ciudadanos. Esto como consecuencia de algunos factores observados:

- a) La globalización económica.
- b) La necesidad de transparencia de obligaciones tanto de quienes pagan como de aquellos que hacen los pagos, es decir en el ejercicio del presupuesto.

c) Tendencia de diversos países a la creación de organismos autónomos e independientes del Gobierno Federal cuya tarea fundamental sea la de realizar estudios en finanzas públicas, emitir recomendaciones en materia de gasto público y de contribuciones, y que estas recomendaciones sean necesariamente observadas en el mediano y largo plazo es indispensable adoptarlo. Por ello creando organismos no gubernamentales o bien gubernamentales, pero con autonomía e independencia propias, que tienen el respaldo de la sociedad, porque las recomendaciones se hacen después de estudios serios en la materia y no implementados de inmediato, sino en el mediano y largo plazo, estudios realizados por especialistas independientes.

Si se busca inversión, promoción a la inversión, generar mayor actividad económica, y desarrollo, se debe buscar un sistema homogéneo que incluya facilidades es el intercambio de bienes y servicios. Para que funcione la recaudación, el Estado debe establecer tasas competitivas, más ahora que se busca renegociar un acuerdo en materia económica o comercial, debiendo buscar que las tasas de impuestos y los casos por los que se aplican estos, sean atractivos, y coincidan con aquellos de los países con los que se asocian, pues al menos esos países deben tener semejantes condiciones de reciprocidad y de trato nacional al extranjero, lo que implica un ajuste al sistema fiscal de nuestro País. Así lo vemos en el Tratado de Libre Comercio de América del Norte que ahora se negocia.

Con base en lo anterior, se propone:

OCTAVA PROPUESTA. Es indispensable la creación de un órgano Fiscal Independiente que esté regulado a nivel constitucional, en la que se den las bases bajo las cuales deba operar. Se estima que para que realmente pueda realizar funciones indispensables para el País, sus recomendaciones deben guardar semejanza con las facultades que tiene la Comisión Nacional de Derechos Humanos (CNDH), haciendo recomendaciones públicas y atendiendo quejas de grupos de la sociedad y contribuyentes, ello para que sus recomendaciones sean necesariamente observadas y atendidas por los órganos encargados de diseñar, administrar, y ejecutar el sistema fiscal mexicano. El Congreso atendiendo recomendaciones en materia de contribuciones, su establecimiento y la forma en que éstas

ayudarían a las finanzas públicas del País. Así como, recomendar la implementación de programas o proyectos encaminados a satisfacer las mayores necesidades colectivas.

Al Poder Ejecutivo haciendo recomendaciones a efecto de atender las quejas de los ciudadanos, dando solución conforme a derecho de las mismas, así como haciendo recomendaciones, en cuanto a la forma de eficientar el gasto de la administración pública.

Se propone designar al titular del Órgano, a propuesta del Ejecutivo Federal, con aprobación de las dos terceras partes del Congreso, tomando en cuenta para su designación las cualidades y capacidades de las personas propuestas.

Se propone así mismo que, el Órgano este formado por un número impar de consejeros independientes, que sean seleccionados de Universidades públicas y privadas, de los Sectores económicos de la Sociedad, de los Juzgadores, del Congreso, y del Ejecutivo Federal. Las recomendaciones del Órgano debiendo ser observadas por las autoridades a las que se dirige, aunque no vinculantes. Finalmente debiendo el titular del Consejo tener una duración de cuatro años con posibilidad de reelección hasta por dos ocasiones, lo que impediría o reduciría la posibilidad de ser coaccionado o que se vea en la necesidad de optar por atender recomendaciones del gobierno en turno.

NUEVE. Los entes gubernamentales, en nuestro País, deben proveer en la medida de sus facultades y funciones, herramientas suficientes para simplificar, transparentar asesorar y comunicar una forma más eficiente y consciente para todos de la necesidad de realizar sus pagos.

El Legislativo en materia de contribuciones debiendo motivar el propósito del impuesto o gravamen en particular, así como buscando simplificar, así sea derogando algunas leyes que establezcan contribuciones, buscando un solo impuesto en los directos y solo los necesarios en los indirectos.

El Ejecutivo, observando estrictamente las leyes aplicables, y evitando en lo posible la necesidad de emitir varias reglas e interpretación de las leyes que, por definición no pueden superarlas, y si lo hacen debiendo ser sancionadas con su ilegalidad. Debiendo además establecer campañas de difusión y educación en la materia, transparentando sus gastos y cuando así se requiera sancionando las evidentes anomalías.

El Judicial cumpliendo con su función, interpretando las normas de carácter fiscal en forma tal que se dé seguridad jurídica, debiendo existir un equilibrio entre las personas que se encuentran en conflicto, significando ello que sus resoluciones deben de buscar, sancionar las normas que ilegalmente se establezcan, ordenando a quien las expide a ajustarlas a derecho. Sancionado asimismo a quienes ejecutan las normas, buscando impedir que, como en ocasiones sucede, actúe en abuso de derecho y bajo actos arbitrarios, lo que también debe ser sancionado con su ilegalidad.

La creación de un órgano público autónomo e independiente que tenga como propósito el diseño, análisis y propuestas de mejora en el sistema fiscal mexicano, tanto por lo que hace a ingresos por contribuciones, como por lo que hace al destino de los gastos públicos, sea por programas o por gasto corriente del Gobierno Federal, se considera indispensable para poder constituir un sistema fiscal a largo plazo que, permita incrementar los ingresos, reducir los gastos y en suma, mejorar las finanzas públicas del País.

El órgano público que se propone para contar con legitimidad, debe buscar actuar coordinadamente con las autoridades del Ejecutivo, Legislativo y la sociedad en general, para que pueda mejorar las relaciones entre Estado y particulares y consecuentemente las de naturaleza económica, ello como decía Don José Rivera Pérez Campos²⁷⁸, buscando eliminar este pensamiento generalizado:

[...] Cuando las autoridades fiscales en México puedan justificar razonadamente, dentro de las condiciones económicas del país, impuesto por impuesto, creo que habrá desaparecido esa antinomia que existe entre el fisco enemigo del causante y el causante enemigo del fisco.

Con base en lo anterior, se propone:

NOVENA PROPUESTA. El órgano del cual se propone su creación, se estima que debe ser incorporado en el artículo 25 constitucional, dando la característica de un Órgano Constitucional Autónomo. Se estima que debiera ser la reforma e inclusión en esta

²⁷⁸ RIVERA PÉREZ CAMPOS, JOSÉ, *Equidad y Proporcionalidad en los Impuestos (una interpretación del artículo 31-IV constitucional)*, p. 20.

disposición, ya que en ésta, se otorga al Estado la facultad de llevar a cabo la rectoría del desarrollo nacional, el fomento del crecimiento económico y una más justa distribución del ingreso y la riqueza. Así mismo debido a que en éste se establece, que el Estado debe velar por la estabilidad de las finanzas públicas para crear condiciones de crecimiento económico y empleo. Así se propone el siguiente texto de reforma:

Texto original con propuesta adicionada

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Artículo 25. Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución. La competitividad se entenderá como el conjunto de condiciones necesarias para generar un mayor crecimiento económico, promoviendo la inversión y la generación de empleo.

El Estado velará por la estabilidad de las finanzas públicas y del sistema financiero para coadyuvar a generar condiciones favorables para el crecimiento económico y el empleo. El Plan Nacional de Desarrollo y los planes estatales y municipales deberán observar dicho principio.

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

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

«El Congreso de la Unión en el ámbito de sus competencias, establecerá el órgano fiscal autónomo para la protección de los derechos humanos en materia fiscal, el que conocerá de quejas en contra de actos u omisiones de naturaleza administrativa y fiscal provenientes de cualquier autoridad o servidor público, con excepción de los del Poder Judicial de la Federación, que violen estos derechos.

El órgano a que se refiere el párrafo anterior, formulará estudios en materia de finanzas públicas, del establecimiento de contribuciones y de análisis de proyectos y programas públicos para atender necesidades de la población y redistribuir la riqueza, a los que se refiere el artículo 74, fracción IV del esta Constitución, haciendo recomendaciones, no vinculatorias, y resolviendo quejas contra las autoridades respectivas. Todo servidor público está obligado a responder las recomendaciones o quejas que les presente este órgano. Cuando las recomendaciones emitidas no sean aceptadas o cumplidas por las autoridades o servidores públicos, éstos deberán fundar, motivar y hacer pública su negativa, incluidos el Congreso, la Comisión Permanente o las legislaturas de las Entidades Federativas según corresponda.

El órgano que establezca el Congreso de la Unión se denominará Órgano Asesor Fiscal; contará con autonomía de gestión y presupuestaria, personalidad jurídica y patrimonio propios.

El Órgano Asesor Fiscal tendrá un Consejo Consultivo integrado por once Asesores, el Titular elegido por el voto de las dos terceras partes de los miembros presentes del Congreso de la Unión o, en sus recesos, por la Comisión Permanente del Congreso de la Unión, con

la misma votación calificada. La ley determinará los procedimientos a seguir para la presentación de las propuestas por el propio Congreso. Los demás Asesores serán nombrados por el Titular del Órgano, debiendo integrar el Órgano, necesariamente tres integrantes de las universidades, dos del sector privado, uno del ejecutivo, uno del Congreso de la Unión y tres del Poder Judicial Federal. Anualmente serán substituidos los dos asesores de mayor antigüedad en el cargo, salvo que fuesen propuestos y ratificados para un segundo período.

El Presidente del Órgano, que lo será también del Consejo Asesor Fiscal durará en su encargo cuatro años, podrá ser reelecto hasta por dos veces y sólo podrá ser removido de sus funciones en los términos del Título Cuarto de esta Constitución.

La elección del titular de la presidencia del Órgano Asesor Fiscal se ajustará a un procedimiento de consulta pública, que deberá ser transparente, en los términos y condiciones que determine la ley.»

[...]

Se considera que la creación del Órgano Asesor Fiscal es indispensable en el País, ya que se ha observado, del análisis realizado que, las finanzas públicas no han sido, ni son suficientes para atender las necesidades de la población.

No se propone la creación de este Órgano para incrementar las contribuciones, sino para que se incremente la recaudación de una forma más eficiente, mejor planeada y diseñada, en donde todos paguen las contribuciones tomando como parámetro de ello, la capacidad contributiva de las personas físicas y la generación de utilidades para las personas morales, esto por cuanto hace a los impuestos directos, mientras que por cuanto hace a los impuestos indirectos, siendo necesario eficientar el control y recaudación de los mismos dando facilidades e incentivos a los contribuyentes para de esta forma buscar, que todos estén incorporados a los distintos regímenes fiscales, así sean permanentes o transitorios, en la generación de estas contribuciones en solidaridad con los demás actores de la sociedad.

Las propuestas del Órgano, debiendo ser estudios que se realicen para la mejora de las reglas de carácter fiscal y que éstas puedan ser implementadas y rendir frutos en el largo plazo, con permanencia en el tiempo puesto que es la única forma de saber si éstas han rendido o no frutos para el País.

BIBLIOGRAFÍA

ACKERMAN, John M., *Organismos Autónomos y Democracia: El caso de México*, Distrito Federal, UNAM - Siglo XXI Editores, 2007, pp. 311, p. 17.

ACOSTA ROMERO, Miguel, *Teoría General del Derecho Administrativo*, Distrito Federal, Porrúa, 1990, novena edición actualizada, pp. 897.

_____ *Segundo Curso de Derecho Administrativo*, Distrito Federal, Porrúa, 1989, primera edición, pp.955.

AGUADO ROMERO, Gabriela, *et al, coord. Derecho Administrativo, un ámbito de respeto, promoción, protección y garantía de los Derechos Humanos*, Ciudad de México, tirant lo blanch, 2016, primera edición, pp.231.

ÁLVAREZ ALCALÁ, Alil, *Cumplimiento de las Normas Fiscales. El caso de México*, Distrito Federal, tirant lo blanch, 2014, primera edición, pp.206.

ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo, *Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos*, Distrito Federal, Porrúa, 1991, primera edición, pp.346.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Distrito Federal, Themis, 2001, segunda reimpresión a la décima quinta edición, pp.558.

ASAEL, Héctor, *Ensayos de Política Fiscal*, Distrito Federal, Fondo de Cultura Económica, 1985, segunda reimpresión de la primera edición, pp.353.

ASTUDILLO URSÚA, Pedro, *Lecciones de Historia del Pensamiento Económico*, Distrito Federal, Porrúa, 1998, décima edición, pp.263.

AVERY JONES, John *et.al.* (ed.), *Comparative Perspectives on Revenue Law «Essays in Honour of John Tiley»*, Cambridge, Cambridge University Press, 2008, primera edición, pp.327.

AVI-YONAH, Reuven S. e Irwin I. Cohn, *International Tax as International Law an Analysis of the International Tax Regimen*, Michigan, Cambridge University Press, 2007, primera edición, pp.213.

BARAK, Aharon, *Proportionality, Constitutional rights and their limitations*, United Kingdom, Cambridge University Press, 2012, reimpresión de la primera edición, pp.611.

BAILEY, S.H., D.J. Harris, y B.L. Jones, *Civil Liberties Cases and Materials*, London, Butterworths, 1987, segunda edición, pp. 612.

BETTINGER BARRIOS, Herbert (ed.) (coord.), *Aspectos de Política Fiscal*, Distrito Federal, ITAM-EY-TAXXX Editores, 2014, primera reimpresión de la primera edición, pp.270.

BOETA VEGA, Alejandro, *Derecho Fiscal Primer Curso. Teoría General de los Impuestos y Código Fiscal*, Distrito Federal, Ediciones Contables y Administrativas, S.A. de C.V. [Ecasa], 1991, primera edición, pp.163.

BUITRÓN PINEDA, Miguel (ed.) (coord.), *Siete Décadas de Derecho Tributario «Homenaje jurídico al Maestro Ernesto Flores Zavala»*, Distrito Federal, Miguel Buitrón Pineda, 2015, primera edición, pp.119.

CABALLERO, José Luis, *Los Órganos Constitucionales Autónomos: más allá de la División de Poderes*, Jurídica, Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana, (Núm. 30, febrero) 2001, p. 154.

CALVO NICOLAU, Enrique y Enrique Vargas Aguilar, *Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta «Empresas»*, Distrito Federal, Themis, 1986, primera edición, pp.1,527.

CÁMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN LII, *Derechos del Pueblo Mexicano. México a través de sus Constituciones*, Distrito Federal, Miguel Ángel Porrúa, 1985, tercera edición, Tomos II-V, sin paginación.

CASTRO ESTRADA, Álvaro, *Nueva Garantía Constitucional. Responsabilidad patrimonial del Estado*, Distrito Federal, Porrúa, 2002, primera edición, pp.420.

CARRILLO FLORES, Antonio, *La evolución del Derecho Administrativo Mexicano en el siglo XX*, «Sobretiro de la Memoria de El Colegio Nacional, Tomo VIII, No. 3 de 1976», Distrito Federal, El Colegio Nacional, 1977, primera edición, pp.53 (de la 193-245).

CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, *Finanzas nacionales y finanzas estatales*, Ciudad Universitaria, Universidad Nacional Autónoma de México, 2006, segunda edición, pp.427.

CONGRESO DE LA UNIÓN, Cámara de Diputados, *Derechos del Pueblo Mexicano*, Distrito Federal, Porrúa, 1985, Tomo II, tercera edición, pp. 839.

CONTRERAS CASTELLANOS, Julio César, *Delitos Fiscales. La prescripción de la acción penal*, Puebla, Grupo empresarial Editorial, S.A. de C.V. 2004, primera edición, pp.208.

CORONA FUNES, José, *Planeación Fiscal*, Distrito Federal, Gasca Sicco, 2004, primera edición, pp.235.

CORTINA, ALFONSO, *Curso de Política de Finanzas Públicas en México*, Distrito Federal, Porrúa, 1977, primera edición, pp.330.

COSÍO VILLEGAS, Daniel coord., *HISTORIA GENERAL DE MÉXICO TOMO I*, Distrito Federal, El Colegio de México, 1977, segunda edición, pp.288.

COSSÍO DÍAS, José Ramón, *La Teoría constitucional de la Suprema Corte de Justicia*, Distrito Federal, Fontamara, 2008, segunda reimpresión de la primera edición, pp.241.

DAVIES, David R., *Principles of International Double Taxation Relief*, London, Sweet & Maxwell, 1985, primera edición, pp. 321.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Distrito Federal, Porrúa, 1981, décima edición, pp.924.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, Distrito Federal, Limusa Noriega, 1990, tercera edición, primera reimpresión, pp.223.

DIEZ, Manuel María *et. al.* (ed.), *El acto y procedimiento administrativo, El acto administrativo en la Ley 19.549*, Editorial Plus Ultra, Buenos Aires, 1975, pp. 196.

ELLIOTT, Catherine y Frances Quinn, *English legal system*, England, Pearson Longman, 2005, sexta edición, pp. 573.

ESCORZA LEDESMA, Juan, *Tratado práctico de la Ley del Impuesto sobre la Renta*, Distrito Federal, Cárdenas Editores, 1971, pp. 264.

ESCUDERO ÁLVAREZ, Hiram, *LOS ÓRGANOS CONSTITUCIONALES AUTÓNOMOS Y LA SEGURIDAD PÚBLICA*, Derechos Humanos, Órgano informativo de la Comisión de Derechos Humanos del Estado de México, (Núm. 78, marzo-abril), Distrito Federal, 2006, p. 53.

ESQUIVEL VÁZQUEZ, Gustavo Arturo, *El Órgano Público Autónomo y el Tribunal Legislativo en México*, Distrito Federal, Porrúa-UNAM, 2006, primera edición, pp.138.

FENWICK, Helen, *Civil Liberties and Human Rights*, Grain Britain, Routledge-Cavendish, 2007, cuarta edición, pp. 1629.

FERNÁNDEZ Y CUEVAS, José Mauricio, *Jurisprudencia en materia Fiscal. Criterios sustentados por el Tribunal Fiscal de la Federación en materia de Derecho Procesal Fiscal 1937-1970*, Distrito Federal, Editorial Jus, 1976, primera edición, pp.431.

_____ *Impuesto sobre la Renta al ingreso global de la Empresas*, Distrito Federal, Editorial Jus, 1977, segunda edición, pp.875.

_____ *Impuesto sobre la Renta al ingreso global de la Empresas*, Distrito Federal, Editorial Jus, 1975, primera, pp.688.

FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto, *La defensa Fiscal y Usted...*, Distrito Federal, Sicco, 1999, primera reimpresión, pp.172.

FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. Distrito Federal, Porrúa, 1981, vigésima tercera edición, pp. 511.

FOX, William F, Jr., *Understanding Administrative Law*, Washington D.C, LexisNexis, 1995, cuarta edición, pp.488.

FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, México, Porrúa, 2001.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., *Derecho Tributario Penal*, Buenos Aires, Depalma, 1985. Primera edición, pp.411.

GARCÍA PELAYO, Manuel, *El "Status" del Tribunal Constitucional, Revista Española de Derecho Constitucional* (Núm. 100 enero/abril), España, 1981, pp. 11-34.

GARCÍA RAMÍREZ, Sergio, *Los Derechos Humanos y el Derecho Penal*, Distrito Federal, SepSetentas, 1976. Primera edición, pp.205.

GARZA SALINAS, Mario Alfonso, *Seguridad Civil y Participación Ciudadana*, INAP, 1989, pp.209.

GEORGE, Henry, *The Science of Political Economy*, New Edition, 1932.

GENDERS, David B., *The Daily Telegraph Tax Guide 2002*, London, MacMillan, vigésima sexta edición, pp.186.

GONZÁLEZ ARMENDÁRIZ, Leonardo, *El cheque como forma de pago en el sistema Tributario Mexicano. Análisis Constitucional*, TESIS, Distrito Federal, 1985, pp.199.

GONZÁLEZ A. CARRANCA, Juan, *Los Derechos Humanos*, Distrito Federal, Asociación Nacional de Abogados, 1975, primera edición, pp. 109.

GONZÁLEZ GALINDO, Gustavo, *La ponderación de los Derechos Fundamentales*, Distrito Federal, Porrúa, 2016, primera edición, pp. 259.

GONZÁLEZ URIBE, Héctor, *Teoría Política*, Distrito Federal, Porrúa, 1980, tercera edición, pp. 670.

GORDOA LÓPEZ, Ana Laura, *Los fines extrafiscales en el sistema tributario mexicano*, Huixquilucan, Porrúa-Universidad Anáhuac, 2000, primera edición, pp.136.

GRIZIOTTI, Benvenuto, *Principios de Ciencia de las Finanzas*, Buenos Aires, Roque Depalma Editor, 1959, sexta edición, pp.419.

GUERRERO LARA, Ezequiel y Aurora Cortina G. Quijano (comp.), *La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia de Impuestos (1917-1985)*, Distrito Federal, IJ – UNAM -TFF, 1986, pp. 730.

GUILIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, Buenos Aires, Depalma, 1987, cuarta edición, Vol. I, pp.652.

GUZMÁN OROZCO, Guillermo (trad. comp.), *Fallos históricos de la Suprema Corte de los Estados Unidos de América*, Distrito Federal, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2000, primera edición, pp.236.

HERRERÍAS, Armando, *Fundamentos para la Historia del Pensamiento Económico*, Distrito Federal, Limusa-Wiley, 1972, primera edición, pp.418.

HOMER, Arnold and Rita Burrows, *Tax Guide 2007-08*, United Kingdom, LexisNexis Tolley, 2007, primera edición, pp.877.

JARACH, Dino, *El Hecho Imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 2003, tercera edición, reimpresión, pp.238.

J. GARZA, Servando, *Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*, Colección de Obras Clásicas, Tomo II, Distrito Federal, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2002 octubre, primera edición, pp. 186.

JENNINGS, W. Ivor, *The British Constitution*, London, Cambridge University Press, 1961, cuarta edición. pp.210.

JOHNSON OKHUYSEN, Eduardo A., *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 1983*, Distrito Federal, HUMANITAS Centro de Investigación y Posgrado, 1983, primera edición, pp.307.

_____ *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 1982*, Distrito Federal, Instituto Superior de Estudios Empresariales, S.C., 1982, primera edición, pp.305.

KALDOR, Nicholas, *Impuesto al Gasto*, Distrito Federal, Fondo de Cultura Económica, 1976, segunda reimpresión de la primera edición, pp.250.

KLEIN, Herbert S., *La economía de la nueva España, 1680-1809: Un análisis a partir de las Cajas Reales*, Revista Historia Mexicana, (Artículo publicado por la Columbia University, Vol. 34, Núm. 4 (136) abril – junio), El Colegio de México-Centro de Estudios Históricos, 1985, pp. 561-609.

KRAFT, Michael E. y Scott R. Furlong, *Public Policy: Politics, Analysis, and Alternatives*, Washington DC, SAGUE-CQPRESS, 2006, tercera edición, pp. 546.

LAUFENBURGER, Henry, *Finanzas Comparadas*, Distrito Federal, Fondo de Cultura Económica, 1951, primera edición, pp.410.

LEWIS, Alan, *The Psychology of Taxation*, New York, St. Martin's Press, 1982, primera edición. pp.257.

LOMELÍ CERESO, Margarita, *Convenios Fiscales Internacionales*, Distrito Federal, Tribunal Fiscal de la Federación, 1994.

_____ *Derecho Fiscal Represivo*, Distrito Federal, Porrúa, 1997, segunda edición, pp.247.

LÓPEZ PADILLA, Agustín, *Exposición práctica y comentarios a las Leyes del Impuesto sobre la Renta e Impuesto Empresarial a Tasa Única. Tomo I Personas Morales*, Distrito Federal, Dofiscal-LexisNexis, 2008, primera edición, pp.346.

LÓPEZ OLVERA, Manuel Alejandro, *La Instancia Administrativa*, Buenos Aires, Universidad Nacional Autónoma de México - Ediar Sociedad Anónima Editora - Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2008, primera edición, pp.379.

LÓPEZ ZAMARRIPA, Norka, et.al. (ed.) (coord.), *Políticas Públicas, Una visión Jurídica para el desarrollo de México*, Distrito Federal, Porrúa, 2015, primera edición, pp.343.

LOUTZENHISER, Glen, *Tiley's Revenue Law*, United Kingdom, Hart Publishing, 2016, octava edición, pp.1582.

LUCERO ESPINOSA, Manuel, *Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación*, Distrito Federal, Porrúa, 2000, sexta edición aumentada, pp.310.

_____ *Teoría y Práctica del Contencioso Federal*, Distrito Federal, Porrúa, 2002, séptima edición aumentada, pp.300.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimidad*, Distrito Federal, Porrúa, 1995, quinta edición corregida y aumentada, pp.402.

_____ *De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimidad*, San Luis Potosí, Editorial Universitaria Potosina, 1980, tercera edición, pp.191.

_____ *Examen de los Artículos 22 al 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta*, Núm. 3, Parte I, Distrito Federal, sin editorial, 1992, pp.57.

_____ *Examen de los Artículos 22 al 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta*, Núm. 4, Parte II, Distrito Federal, sin editorial, 1993, pp.80.

_____ *Examen de los Artículos 22 al 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta*, Distrito Federal, Porrúa, 1995, quinta edición, pp.40.

_____ *Nociones de Política Fiscal*, San Luis Potosí, Editorial Universitaria Potosina, 1980, primera edición, pp.253.

_____ *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, San Luis Potosí, Editorial Universitaria Potosina, 1981, sexta edición, pp.337.

_____ *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Distrito Federal, Porrúa, 1989, novena edición, pp.342.

_____ *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Distrito Federal, Porrúa, 1999, décimo cuarta edición actualizada, pp.333.

_____ *Nociones de Política Fiscal*, Distrito Federal, Porrúa, 1998, segunda Edición.

_____ *El Recurso Administrativo en México*, Distrito Federal, Porrúa, 1995, tercera edición, pp.252.

MARICHAL, Carlos y Daniela Marino comps., *De colonia a Nación. Impuestos y política en México. 1750- 1860*, México, 2001, El Colegio de México, pp.279.

MÁRQUEZ RÁBAGO, Sergio R., *Derecho Constitucional en México*, Ciudad de México, PorrúaPrint, 2016, tercera edición, pp.380.

_____ coord., *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, Comentada y con jurisprudencia, texto vigente al 5 de febrero de 2017, Ciudad de México, PorrúaPrint, 2017, primera edición, pp.531.

MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis, *Ensayo de Derecho Fiscal Mexicano*, Distrito Federal, sin editorial, 1956, segunda edición, pp.335.

MILL, John Stuart, et. al., *American State papers The Federalist «On Liberty. Representative. Governmet. Utilitarianism»*, Great Books of the western world, No. 43°, The University of Chicago, Chigago, Encyclopaedia Britannica, INC., 1952, primera edición, pp.476.

MINOGUE, Kenneth, *Politics, a very short introduction*, Oxford, Oxford University Press, 2000, primera reimpresión, pp.118.

MORENO PADILLA, Javier, *Medios Electrónicos en el Derecho Fiscal*, Distrito Federal, Dofiscal-LexisNexis, 2006, primera edición, pp.281.

_____ *Prontuario de Leyes Fiscales*, Distrito Federal, Trillas, 1982, sexta edición, pp.563.

NIGHTINGALE, Kath, *Taxation Theory and Practice*, United Kingdom, Financial Times Prentice Hall, 2002, cuarta edición, pp.678.

OLIVER, Dawn, *Constitutional Reform in the UK*, United Kingdom, Oxford University Press, 2003, primera reimpression, pp.424.

ORTIZ MAYAGOITIA, Guillermo I., *Órganos Constitucionales Autónomos en los Estados de la República*, Revista del Instituto de la judicatura Federal, (Núm. 22, julio) 2006, pp.147-159.

PARETO, Vilfredo, *Manual de Economía Política*, Distrito Federal, Atalaya, 1946.

PÉREZ DAYÁN, Alberto, *Ley de Amparo Reglamentaria de los artículos 103 y 107 constitucionales y su jurisprudencia*, Distrito Federal, Porrúa, 1991, primera edición, pp.802.

PÉREZ DE AYALA, José Luís y Eusebio González, *Curso de Derecho Tributario Tomo II*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1989, quinta edición, pp.226.

PICHARDO PAGAZA, Ignacio, *Ensayos sobre Política fiscal de México*, Toluca, Publicación de la dirección General de Hacienda del Estado de México, 1972, primera edición, pp.312.

PUGLIESE, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, Distrito Federal, Porrúa, 1976, segunda edición, pp.378.

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, *La Constitución y su Interpretación por el Poder Judicial de la Federación*, Distrito Federal, Fondo de Cultura Económica, 1992. Volumen I.

RECASÉNS SICHES, Luis Pedro Alejandro, *Tratado General de Filosofía del Derecho, México*, Porrúa, 2008, vigésima novena edición, pp. 709.

RICARDO, David, *Principios de Economía Política y Tributación*, Distrito Federal, Fondo de Cultura Económica, 1985, primera reimpression de la primera edición en español, pp.332.

RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Derechos humanos de los Contribuyentes*, Distrito Federal, Instituto de Investigaciones Jurídicas – UNAM, 2014, primera edición, pp.178.

_____ *Breve historia hacendaria de México*, Distrito Federal, Instituto de Investigaciones Jurídicas – UNAM, 2013, primera edición, pp.91.

_____ *Control de proporcionalidad en el derecho tributario mexicano*, Distrito Federal, Instituto de Investigaciones Jurídicas – UNAM, 2009, primera edición, pp.119.

_____ *Notas sobre Derecho Tributario Mexicano*, Distrito Federal, Porrúa – UNAM, 2009, primera edición, pp.167.

RIVERA PÉREZ CAMPOS, José, *Sentencia del Amparo en Revisión 3553/55 Autotransportes Urbanos Circuito Villa de Guadalupe, Colonias Ciudad Universitaria, S.C.L.*, Distrito Federal, SCJN, 1955, Versión taquigráfica, Ponencia del Sr. Ministro José Rivera Pérez Campos, Secretario, Lic. José G. Guerrero, pp. 78.

_____ *Equidad y Proporcionalidad en los Impuestos (una interpretación del artículo 31-IV constitucional)*, Distrito Federal, SCJN, 1965, Versión taquigráfica, corregida y aclarada de la exposición que hizo el C. Ministro, Lic. José Rivera P.C., en la sesión pública del Pleno de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación celebrada el 8 de agosto de 1962. Amparo en Revisión Núm. 5287/55. Alfredo Sierra Arrillaga. pp. 24.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, Distrito Federal, Harla, 1988, segunda edición, pp.309.

_____ *Derecho Fiscal*, Distrito Federal, Harla, 1988, Segunda Edición.

ROHATGI, Roy, *Principios Básicos de Tributación Internacional*, Juan Manuel Idrovo trad., Bogotá, Legis, 2008, primera edición en español, pp.699.

RUÍZ JIMÉNEZ, Cesar Alejandro (ed.) (coord.), *Derecho Tributario y Derechos Humanos, Diálogo en México y en el Mundo*, Ciudad de México, ITAM-IFA Grupo Mexicano, A.C.- tirant lo blanch, 2016, pp.543.

SADICALI, Moiz, (ed.), *Yellow Tax Handbook*, 1987-88, London, Butterworths, 1987, vigésima sexta edición, sin paginación.

SÁENZ ARROLLO, José, *et. al, Técnica Legislativa*, Distrito Federal, Porrúa, 1988, primera edición, pp.130.

SAMULESON, Paul A., *Economics*, Cambridge, McGrawHill, 1970, octava edición, pp.868.

SAMULESON, Paul A. y William D. Nordhaus, *Economía, con Aplicaciones el Latinoamérica*, Distrito Federal, McGrawHill, 2010, décimo novena edición, pp.716 con cuatro diagramas.

SANDEL, Michael J., *Justice, what´s the right thing to do?*, England, Penguin Books, 2009, primera novena edición, pp.308.

SCHICK, Allen, *et.al.*, *Manual on the Federal Budget Process CRS Report For Congress 87-286 GOV*, London, The Library of Congress, 1987, primera edición, pp. 150.

SERRA ROJAS, Andrés, *Obra Jurídica Mexicana. El desarrollo del Derecho Administrativo en la estructura Jurídico-Política de México*, Distrito Federal, Procuraduría General de la República, 1985, primera edición, pp.279.

SIERRA, Carlos J. y Rogelio Martínez Vera, *A 50 años de la Ley del Centenario*, Distrito Federal, Boletín Bibliográfico de la SHCP, 1971, primera edición, pp.70.

SELLERIER CARBAJAL, Carlos y Carlos Cevallos Esponda, *Análisis del Impuesto sobre la Renta 1981*, Distrito Federal, Themis, 1981, primera edición, pp.162.

_____ *Análisis del Impuesto sobre la Renta 1986*, Distrito Federal, Themis, 1986, sexta edición, sin paginación.

SINCLAIR, Walter and Barry Lipkin, *Tax Guide 2012-2013*, Great Britain, Palgrave MacMillan, 2012, cuadragésima edición, pp.450.

SMITH, Adam, *An Inquiry Into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Great Books of the western world, No. 39°, The University of Chicago, Chigago, Encyclopaedia Britannica, INC., 1952, primera edición, pp.912.

_____ *Investigación sobre la naturaleza y causas de riqueza de las Naciones*, Distrito Federal, Fondo de Cultura Económica, 2002, décima segunda reimpresión de la segunda edición pp.917.

_____ *The Invisible Hand*, London, Penguin Group, 2008, primera pp.127.

SOMMERFELD, Raynard M., *La reforma de los impuestos y la alianza para el progreso*, Distrito Federal, Pax-México, 1968, primera edición, pp.268.

STEUERLE, Eugene, *Contemporary U.S. Tax Policy*, Washington D.C., The Urban Institute Press, 2008, segunda edición, pp.244.

TEUTLI OTERO, Guillermo, *La "Trinidad" del orden jurisdiccional*, Revista de la Facultad de Derecho, Tomo LXV, Núm. 264, julio-diciembre 2015, UNAM-Facultad de Derecho. 2015. pp. 690.

THORNTON, Phil, *Los Grandes Economistas*, Eloy Pineda Trad. Distrito Federal, Crítica, 2015, primera edición, pp.261.

TILEY, John, *et al*, *UK Tax Guide 1989-90*, London, Butterworths, 1990, octava edición, pp.1600 + 139.

_____ *Revenue Law*, Oxford, Hart Publishing, 2000, cuarta edición, pp.1,409

_____ *Revenue Law*, Oxford, Hart Publishing, 2000, cuarta edición, (segunda parte) vol. 1, pp.674.

TILEY, John and Glen Loutzenhiser, *Advanced Topics in Revenue Law «Corporation Tax, International and European, savings, charities»*, Oxford, Hart Publishing, 2013, primera edición, pp.600.

_____ *Revenue Law «Introduction to UK Tax Law; Income Tax; Capital Gains Tax, Inheritance Tax»*, United Kingdom, Hart Publishing, 2012, séptima edición, pp.986.

TILEY, John, *Revenue Law*, United Kingdom, Hart Publishing, 2000, cuarta edición, pp.1,409.

_____ *Revenue Law*, Volume 1, United Kingdom, Hart Publishing, 2004, cuarta edición, pp.674.

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN (comp.), *VIII Reunión Nacional de Magistrados*, Distrito Federal, TFF, 1999. Primera edición pp.484.

TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA, *A los LXX de la Ley de Justicia Fiscal, Tomo I*, Distrito Federal, TFJFA, 2006.

TRON PETIT, Jean Claude, *Manual de los Incidentes en el Juicio de Amparo*, Huixquilucan, Themis, 2005, quinta edición pp.683 y 62 diagramas.

_____ *Lo Real y lo Justo de los impuestos. Consideraciones sobre la interpretación del Derecho y la calificación de los hechos*, Distrito Federal, Dofiscal, 2010, primera edición, pp.189.

VALDÉS COSTA, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Depalma-Temis-Marcial Pons, 1996, pp.401.

VILLORO TORANZO, Miguel, *Lecciones de Filosofía del Derecho*, Distrito Federal, Porrúa, 1973, primera edición, pp. 538.

WADE, Henry William Rawson, *Administrative Law*, Oxford, Clarendon Press, 1986, tercera reimpression de la quinta edición, pp.892.

_____ *Administrative Law*, Oxford, Oxford University Press, 2004, novena edición, pp.1035.

_____ *Administrative Law*, United Kingdom, Oxford University Press, 2014, onceava edición, pp.867.

WHITEHOUSE, Chris and Elizabeth Satuart-Buttle, *Revenue Law, principles and practice*, London, Butterworths, 1987, quinta edición, pp.671.

WILLIAMS, Alan, *Public Finance and Budgetary Policy*, London, George Allen & Unwin LTD., 1963, primera edición. pp.283.

WOLF, Henry, *Lord Woolf, The Pursuit of Justice*, London, Penguin Group, 2008, primera edición, pp.436.

YUDKIN, Leon, *A Legal Structure for Effective Income Tax Administration*, Cambridge, Harvard, 1971, primera edición, pp.110.

HEMEROGRAFÍA

BRITISH TAX REVIEW, *2001 Number 1*, London, Sweet&Maxwell, 2001. Pp. 1- 84.

_____ *2001 Number 6*, London, Sweet&Maxwell, 2001. pp. 401-483.

COMMITTEE ON ENFORCEMENT POWERS OF THE REVENUE DEPARTMENTS. REPORT, *1983 Volume 1*, London, Her Majesty's Stationery Office, 1983, febrero, pp. 335.

_____ *2001 Number 6*, London, Sweet&Maxwell, 2001. pp. 401-483.

REVISTA DE LA ACADEMIA MEXICANA DE DERECHO FISCAL, *Memorias de Derecho Internacional Tributario*, Nezahualcoyotl, Academia de Derecho Fiscal, 1996. Primera edición, año 1 junio 1996, número 1, pp.167.

REVISTA DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, *Diseño de una Política Pública para la Prevención de Desastres Naturales*, INAP, Número 89, México,1988, pp. 15.

THE CAMBRIDGE LAW JOURNAL, *Noviembre 2010*, Cambridge University Press, Cambridge, 2010. Vol. 69, Parte 3 [2010] C.L.J. pp. 423-695.

_____ *Noviembre 2011*, Cambridge University Press, Cambridge, 2011. Vol. 70, Parte 3 [2011] C.L.J. pp. 487-688.

TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA, *Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de La Federación (1937-1993) Precedentes de las Salas (1988-1993)*, Distrito Federal, TFF, 1986.

_____ *Jurisprudencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa «75 Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal»*, Distrito Federal, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2011. Primera edición, agosto, pp.448.

REFERENCIAS LEGISLATIVAS

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Diario Oficial de la Federación, PRIMERA SECCIÓN, Edición Matutina, del 7 de mayo de 2008.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Diario Oficial de la Federación, PRIMERA SECCIÓN, Edición Matutina, del 1 de diciembre de 1938, Núm. 49, pp. 1-30.

LEY DE JUSTICIA FISCAL, Diario Oficial de la Federación, SEGUNDA SECCIÓN, Edición Matutina, del 31 de agosto de 1936, Núm. 53, p.1.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Diario Oficial de la Federación, PRIMERA SECCIÓN, Edición Matutina, del 19 de enero de 1967, Núm. 37, pp. 1-29.

TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE, TOMO I, Distrito Federal, Miguel Ángel Porrúa, 1998, segunda edición, pp. 598.

TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE, TOMO II, Distrito Federal, Miguel Ángel Porrúa, 1998, segunda edición, pp. 598.