

00781

6
29

"EL DILEMA EN LA LEGISLACION FISCAL:

EFICIENCIA O LEGALIDAD"

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE

DOCTOR EN DERECHO

PRESENTA:

EDUARDO MARTINEZ DE LA VEGA Y GLORIA

MEXICO, D. F., MAYO DE 1989.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México



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.

I N D I C E :

INTRODUCCION.

CAPITULO PRIMERO.

1. La Economía y el Derecho.....	1
1.1. La Problemática del Poder Público para coordinar la Política Económica y la Legalidad.....	1
1.1.1. La Política Económica en Tiempo de Estabilidad.....	4
1.1.2. La Política Económica en Tiempo de Bonanza.....	5
1.1.3. La Política Económica en Epoca de Inflación.....	
1.1.3.1. Cuadro Comparación de las Características - de los Sistemas Económicos Típicos y el - Sistema Mexicano.....	14
1.1.3.2. Esquema Interpretativo Conceptual de la Inflación y sus Consecuencias Económicas.....	18 Bis
1.1.4. El Respeto a la Legalidad en las Tres Epocas.....	18
1.2. La Solución al Conflicto, el Equilibrio y Control de las - Funciones del Poder Público.....	19

CAPITULO SEGUNDO.

2. El Dilema en las Leyes Sustantivas.....	55
2.1. La Legalidad Vista como Estorbo de la Eficiencia.....	55
2.1.1. Las Leyes Secundarias.....	58
2.1.1.1. Principios Teóricos de la Tributación....	61
2.1.2. La Constitución.....	84
2.2. Las Ficciones Jurídicas en las Leyes Fiscales.....	104

I N D I C E .

2.3.	El Ajedrés Jurídico.....	128
2.3.1.	La Seguridad Jurídica.....	130
2.3.2.	Las Reglas del Juego.....	137
2.3.3.	El Cambio de Reglas a Mitad del Juego.....	151

CAPITULO TERCERO.

3.	El Dilema en las Leyes Adjetivas.....	159
3.1.	La Instancia de Inconformidad y su Naturaleza.....	162
3.2.	Los Recursos Administrativos.....	172
3.3.	El Procedimiento en el Tribunal Fiscal de la Federación..	173
3.3.1.	La Etapa de la Lógica.....	174
3.3.2.	La Etapa de los Inventos.....	182
3.4.	La Persecución de los Delitos Fiscales.....	184
3.4.1.	El Ejercicio de la Acción Penal.....	209
3.4.2.	La Decisión de Iniciarla.....	214
3.4.3.	La Decisión de Continuarla.....	216
3.4.4.	La Decisión de Terminarla.....	218
3.4.5.	Las Razones y las Obras.....	220
3.4.6.	La Elusión Vista como Delito.....	222
3.4.7.	El Terrorismo Fiscal.....	225

CAPITULO CUARTO.

4.	La Justificación Etica en el Cobro de las Contribuciones.....	229
4.1.	La Resistencia Tradicional de los Contribuyentes.....	231
4.2.	La Resistencia Por Otras Razones.....	238

I N D I C E -

4.2.1. Por Razones Jurídicas.....	241
4.2.2. Por Razones Políticas.....	245
4.2.3. La Respuesta del Poder Público Ante la Resistencia.....	247
CONCLUSIONES.....	250
BIBLIOGRAFIA.....	253

I N T R O D U C C I O N .

La idea de la elaboración de un trabajo relativo al Derecho fiscal, para cumplir el requisito de la presentación de la tesis -- para optar al grado de Doctor en Derecho, se dió después de varias dudas al respecto.

He dedicado treinta y tres años al ejercicio de la Profesión, la mayor parte de ellos en forma independiente y las circunstancias de este oficio, de suyo azoroso, me llevaron a casi todos los campos en que se desarrollan las distintas ramas del Derecho.

El cansancio que provoca en el litigante habitual la tardanza, la incompetencia y los demás factores adversos, mas que las dificultades técnicas del litigio, me hicieron pensar, varias veces en la conveniencia de tratar de proponer algunas soluciones para lograr mayor celeridad en los juicios, sobre todo de naturaleza civil y mercantil, en nuestro medio. Considere entonces, igual que lo hago ahora, que no basta con las referencias a las disposiciones legales para exponer con precisión -- las ideas que surgen acerca de algún tema jurídico, sino que, además, es necesario explicar cual es la realidad de lo que sucede en la práctica.

Mi primer intento, respecto a la impartición de la justicia civil en el Distrito Federal, murió al nacer, cuando al pedir informes acerca de las labores del Tribunal Superior de Justicia se me contestó que se acordaría mi solicitud "una vez que fundé y motive su petición", lo que se me hizo "por acuerdo de la C. Presidencia de este H. Tribunal".

Mi sorpresa, al comprobar que tan alta autoridad Judicial exigía de un particular la fundamentación y motivación de una petición hizo que reflexionara acerca de la elección del tema y, dado que la mayor parte de mi actividad profesional ha sido dedicada al Derecho Fiscal, trate de señalar lo que yo veía de incorrecto en la práctica de una rama en que la experiencia me había hecho saber que la discusión jurídica era apasionante, como siempre, con la ventaja de contar con un tribunal en que la honradéz, humana y profesional y la sapiencia, en la mayoría de los casos, eran la constante.

Precisamente por ello y por creer que el ejercicio del Derecho Fiscal en México es una bendición para el litigante con experiencia en otras jurisdicciones escogí el tema de este trabajo.

Las circunstancias económicas del país han influido en la Legislación Fiscal de manera determinante, por lo que dediqué el primer capítulo a ese tema.

Los efectos que sobre las autoridades fiscales ha provocado la considerable ventaja que los particulares obtienen en resoluciones favorables me inclinó a buscar cuales eran los remedios que el fisco había instrumentado, tanto legislativamente como en el procedimiento, para equilibrar la situación y de ellos tratan los capítulos segundo y tercero, en que se desarrolla la idea principal, o sea ¿se han apegado estas medidas a los dictados de la Constitución y a los principios superiores del Derecho tributario?.

Por otra parte, el Poder Judicial, en su mas alta expresi3n, la Suprema Corte de Justicia de la Naci3n, ¿ha conservado, ha incrementado o ha disminuido el prestigio que tradicionalmente habia tenido ante los litigantes y la opini3n p3blica?.

La presidenta del Tribunal, que exigia de un litigante que "fundara y motivara" una petici3n, ya fue designada ministra de dicho alto tribunal y en este trabajo se consignan las opiniones generalizadas al respecto.

Por 3ltimo, se intent3 examinar las causas de que la resistencia al pago de las contribuciones sea cada vez mayor entre los contribuyentes, sin dejar de considerar que 3ste es un fen3meno universal.

Este es pues, el panorama del presente trabajo, sobre sus indudables defectos y carencias y sus improbables m3ritos usted tiene la palabra.

CAPITULO PRIMERO.1. LA ECONOMIA Y EL DERECHO.1.1. PROBLEMATICA DEL PODER PUBLICO PARA COORDINAR LA POLITICA ECONOMICA Y LA LEGALIDAD.

Es fácil atenerse a los criterios de legalidad cuando la vida y las circunstancias transcurren pacíficamente y no se presentan situaciones extraordinarias que obliguen a modificar las actividades que se han seguido y han resultado eficientes para resolver los problemas normales de ese devenir pacífico.

Cuando las personas han encontrado una fórmula para llevar a cabo sus fines y satisfacer sus necesidades de cualquier índole, tienden a repetir la conducta que ha resultado eficiente, con el propósito de obtener los mismos resultados.

Lo anteriormente dicho vale para todos los órdenes de la existencia e igualmente es válido el razonamiento expresado en su sentido negativo, es decir, si cuando las circunstancias permanecen inalterables los métodos que han mostrado ser eficientes deben aplicarse sin cambios, cuando las condiciones son distintas no se puede seguir aplicando los mismos métodos.

Todo lo anterior surte efecto en lo referente a las soluciones que deben ser empleadas en materia económica.

El poder público tiene la obligación de cumplir sus fines y, evidentemente, cuenta para ello con los elementos, procedimientos y formas de actuación con que la ley faculta a sus órganos.

Nos encontramos pues con que la actividad financiera del Estado, es la que desarrolla en relación con las necesidades arriba señaladas y que ha sido definida por Joaquín B. Ortega (1) como: "La actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines". La cita anterior ha sido tomada del libro Derecho Financiero Mexicano del maestro Sergio Francisco de la Garza (2) el que en su capítulo II de la parte primera desarrolla las siguientes ideas:

"La actividad financiera del Estado conoce tres momentos: la obtención de ingresos, la gestión o manejo de los recursos obtenidos y administración y explotación de sus propios bienes y la realización de erogaciones para sostener las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y sus demás actividades.

(1) Ortega, Joaquín B., Apuntes en mimeógrafo de su cátedra de Derecho Fiscal en la Escuela Libre de Derecho, México, 1943, Pág. 1.

(2) De la Garza, Sergio F.- Derecho Financiero Mexicano.- Novena Edición.- Edit. Porrúa Hnos.- México, 1979, Pág. 15.

Tiene cuatro aspectos:

- a) Aspecto económico, considerándola como una teoría de la producción y el consumo de bienes públicos.
- b) Aspecto político, corresponde a la soberanía financiera, ya que el principio político domina toda la actividad financiera del Estado, pues si se negara la exacción de medios económicos al Estado, sería una rebelión política.
- c) Aspecto jurídico, ya que se encuentra sometida al derecho vigente que reglamenta toda la actividad.
- d) Aspecto sociológico, que debe considerar los anhelos de los grupos sociales y como afecta a dichos grupos esa actividad.

Las necesidades que debe cubrir el Estado, según la tendencia política que se adopte varían desde las necesidades individuales: como alimentación, vestido y albergue; colectivos: como instrucción, salubridad y asistencia y públicas, que surgen de la comunidad político - como: policía, ejército y tribunales.

Las actividades financieras pública y privada se complementan en diversos grados según el régimen político que se adopte".

De acuerdo con lo anterior, es evidente que la actividad financiera del Estado tiene que constreñirse a los límites que le marcan

las leyes, de la misma manera que los particulares tienen que atenerse en su actividad a que sus conductas caigan dentro del campo de lo lícito.

Lo anterior resulta de una claridad meridiana e igualmente es inconcuso que puede haber circunstancias en que los métodos tradicionales que el Estado tiene, para allegarse fondos, resultan ineficientes desde el punto de vista económico, por lo que se presenta el problema de tener que elegir entre cumplir estrictamente las exigencias legales, a riesgo de no ser eficiente para cumplir sus fines por carencias económicas, o de lo contrario, tratar de obtener los ingresos necesarios aún excediendo los límites legales, esto es, cayendo francamente en la ilicitud.

De la manera de resolver este problema, según las diversas circunstancias económicas, nos ocuparemos en los siguientes apartados.

1.1.1. LA POLITICA ECONOMICA EN TIEMPO DE ESTABILIDAD.

Cuando la economía permanece estable no es difícil, para el Estado, llevar adelante el cumplimiento de sus fines sin necesidad de exceder los límites de la legalidad ya que no existe apremio económico inmediato, puesto que las necesidades no se presentan sorpresiva o repentinamente, sino en una forma paulatina, por lo que podemos decir que

no existen, en esta época, factores que obliguen al Estado, a la violación flagrante de la ley, sin que por ello desdeñe las transgresiones más o menos disfrazadas.

1.1.2. LA POLITICA ECONOMICA EN TIEMPO DE BONANZA.

Si en época de estabilidad el Estado no se ve obligado a la violación de la ley, en época de bonanza económica mucho menos, ya que, sin mayores apremios, los ciudadanos cooperan y, además las otras fuentes de ingresos del Estado le permiten cubrir, con facilidad, los gastos públicos a su cargo.

Al respecto podemos observar que en el sistema mexicano y con fundamento en el Artículo 73 Fracción VII de la Constitución Federal, que establece las facultades del Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, se elabora la ley de ingresos de la federación, que ha sido descrito con extrema claridad por el maestro Gabino Fraga. (3)

"En materia de impuestos existen dos clases de disposiciones; las que fijan el monto del impuesto, los sujetos del mismo y las formas de causarse y recaudarse y las que enumeran actualmente cuales impuestos deben --

(3) Fraga, Gabino.- Derecho Administrativo.- 12a. Edic.- Edit. Porrúa Hnos.- México, 1968, Pág. 226.

causarse, pero con el concepto de que cuando la decisión es en el sentido de que el impuesto se siga causando en la forma de alguna de las disposiciones de la primera clase, que estan en vigor al expedirse la ley de ingresos, sólo se hace referencia a ella en los términos explicados anteriormente.

En otros términos la Ley General que anualmente se expide con el nombre de ley de ingresos, no contiene sino un catálogo de los impuestos, que han de cobrarse en el año fiscal.

Al lado de ella existen leyes especiales que regulan los propios impuestos y que no se reexpiden cada año cuando la primera conserva el mismo concepto del impuesto".

Si observamos la ley de ingresos de la federación para el actual ejercicio fiscal veremos que consta de los 10 apartados siguientes:

- I. Impuestos
- II. Aportaciones de seguridad social.
- III. Contribución de mejoras.
- IV. Derechos.

- V. Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago.
- VI. Accesorios.
- VII. Productos.
- VIII. Aprovechamientos.
- IX. Ingresos derivados de financiamientos.
- X. Otros Ingresos.

Si tomamos en cuenta lo anterior, es evidente que el análisis de los distintos rubros que contiene cada uno de los puntos de la lista mencionada nos dará la medida de la situación económica del país y de la flexibilidad que puede tener el Estado acerca de los ingresos y las disposiciones de las mismas.

Desde luego no entraremos en mayores detalles respecto al carácter tributario de la ley de ingresos, que no tiene aplicación respecto de aquellos tipos de ingresos no tributarios, como son los productos, pero es evidente que la situación económica del país, en general, determina las diversas proporciones de los ingresos y tiene un efecto primordial sobre la elasticidad y estabilidad del impuesto, ya que según es sabido, un impuesto es estable si no oscila ni en la prosperidad, ni en la crisis, como el predial y es inestable si varía con esos factores, como el impuesto sobre la renta y es elástico, cuando la elevación de la cuota -

no provoca una contracción de la materia imponible que anula los efectos del impuesto.

Es por ejemplo muy notorio que en la época moderna, en que el petróleo es considerado como parte fundamental de la economía de los países, las naciones que tienen ese recurso lo utilizan para equilibrar su sistema económico o, en algunos casos, como motor fundamental de su desarrollo.

Al respecto podemos mencionar que en algún país productor de petróleo de los que se encuentran entre las naciones árabes, se ha llegado al punto de no cobrar impuestos a sus habitantes, puesto que la venta de petróleo al exterior proporciona ingresos suficientes para cubrir los gastos públicos y además para permitir que, por lo menos las clases gobernantes lleven una vida de privilegios y lujos.

1.1.3. La política económica en época de inflación.

Cuando verdaderamente resulta problemático para el poder público conducir su política económica es en esta tercera hipótesis que es la época de inflación, la cual en la actualidad se ha extendido casi por todo el mundo con efectos devastadores sobre los países cuya economía es inestable, de por sí, y que ven agravada su situación con los efectos brutales de la pérdida del poder adquisitivo de la moneda debido a la disparidad de los precios y los salarios; esto es, la inflación existe cuando se produce un desequilibrio entre la moneda en circulación y los

bienes y servicios, conociéndose este fenómeno de aumento de circulante por inflación, cuyo contrario es la deflación o sea la reducción del circulante.

De acuerdo con lo anterior el origen de la inflación es un aumento desproporcionado de circulante, en relación con el número de bienes producidos y este aumento de circulante puede darse por medio de papel, moneda, créditos, emisiones, bonos o valores del Estado, una de cuyas funciones consiste en vigilar que se conserve la proporción del circulante con la producción económica, pues si existen medios circulatorios en demasía, en relación con los bienes producidos, se perjudican los niveles de vida del pueblo, ya que sus principales efectos son un alza general de precios y una baja del poder adquisitivo del dinero.

La inflación tiene efectos perjudiciales tanto desde el punto de vista económico como social e individual. Con base en lo anterior es evidente que la inflación es un fenómeno monetario que nace, en parte, de que la administración pública efectúa gastos superiores a los ingresos de que dispone y para cubrir el déficit de ingresos, el Estado recurre permanentemente a la emisión de papel moneda y a la suscripción de documentos de deuda pública lo cual, como se mencionó anteriormente, provocó el aumento general de precios y la baja del poder adquisitivo del dinero, por lo que los aumentos de precios y salarios no son causa de la inflación, sino efectos de ella.

Los economistas han establecido que la inflación produce la distribución regresiva del ingreso y, por este medio, los ricos se hacen más ricos y los pobres más pobres.

Como consecuencia de lo anterior, en un país como el nuestro la situación es de un desmedido endeudamiento externo e interno; un aumento de circulante y enormes déficits presupuestales con aumento de impuestos en forma desordenada, haciendo recaer el peso del fenómeno inflacionario sobre las actividades productivas y, especialmente, sobre la clase trabajadora, que ve disminuidos sus ingresos, por concepto de salarios y no tiene posibilidades de aminorar su carga fiscal, como hacen los empresarios; puesto que se trata de los llamados "causantes - - cautivos", ya que el impuesto sobre la renta que proviene de sus salarios es retenido por el patrón, en auxilio del fisco, sin que el trabajador pueda evadirlo.

Si además de lo anterior encontramos tasas altísimas en los impuestos al consumo, aún en los artículos de primera necesidad, - veremos que este fenómeno en nuestro país resulta agobiante para la clase proletaria, en tanto que no sólo afecta desfavorablemente, sino que beneficia enormemente a las clases privilegiadas, como especuladores, - algunos comerciantes y otros empresarios que, según puede verse, de los informes que rinden sobre sus ganancias, han logrado beneficios particulares cuantiosos.

Entre otros muchos factores, es evidente que la economía contemporánea es esencialmente monetaria, por lo que la acción política que se relaciona con dirigir o simplemente reglamentar la actividad económica por ramos, sectores o en general, inevitablemente tiene incidencia en la moneda, por su significación en el intercambio económico, y por ende, en su valor de poder adquisitivo, valor éste que, en último análisis, es el que refleja las posibilidades del bienestar del pueblo al tener moneda respaldada por la producción, pues los bienes producidos son los disponibles para su adquisición.

La moneda no es riqueza nacional, no produce; la riqueza está en los bienes producidos, y lo que produce es el trabajo, tomando su amplia acepción.

Por tanto, es ilusorio, el bienestar que se quiere lograr a través de manipulaciones monetarias, pues los niveles de vida de un pueblo aumentan cuando hay mayor producción disponible para sus miembros.

La realidad ha demostrado que las manipulaciones monetarias son las causantes de la enfermedad que sufren actualmente las naciones: la inflación.

El dinero se caracteriza:

- Por ser una mercancía no consumible, pero sí sujeta a la ley de la oferta y la demanda.

Esto quiere decir que el dinero vale según los bienes y servicios - que con él puedan adquirirse. El interés es el precio del dinero, y está sujeto a la ley de la oferta y la demanda.

- No es riqueza nacional, pues ésta se encuentra en los bienes y servicios de un país, y en forma concreta en sus bienes de capital. Pero, el dinero no produce: lo que produce es el trabajo.

Cuando se dan las características anteriores el efecto - sobre el dinero es el siguiente:

- Se trata de dinero o moneda inflado, es decir, sin bienes que lo respalden, por tanto, es originalmente dinero sin valor, que se pone en circulación por la decisión de los gobernantes.
- Se trata de dinero que no deriva del trabajo productivo de bienes, - por lo que, no es riqueza y, sin embargo es habilitado legalmente - para adquirir bienes y servicios.

La intervención del Estado siempre se ha dado por dife--rentes motivos y en diferentes grados y depende, su grado, de la organi--zación política, el orden jurídico y el sistema económico.

La intervención implica, en términos generales, una coac--ción por parte del Estado en la vida económica de los gobernados, y esa intervención se da en alguna de las dos grandes soluciones teóricas al problema económico que se conocen como capitalismo y socialismo, y que como sistemas para organizar la producción el intercambio y el consumo

de bienes y servicios para satisfacer las necesidades materiales de un grupo. técnicamente son:

- 1) Sistema de economía de mercado.
- 2) Sistema centralmente planificado.

En la realidad histórica, ninguno de estos dos sistemas - ha existido en forma perfecta. Todos los países han tendido hacia uno u otro, predominando alguno de ellos, es decir, todos los sistemas existentes son mixtos, pues tienen elementos de economía planificada y de economía de mercado.

Por tanto, decir que un sistema es mixto no es suficiente para identificarlo, es necesario conocer sus características propias para comprenderlo. El sistema económico en México puede apreciarse en la comparación de los sistemas en el cuadro siguiente:

1.1.3.1 COMPARACION DE LAS CARACTERISTICAS DE LOS SISTEMAS
ECONOMICOS TIPIICOS Y EL SISTEMA MEXICANO

SISTEMA DE MERCADO	SISTEMA ECONOMICO PLANIFICADO (SOCIALISTA)	SISTEMA MIXTO MEXICANO
1. PROPIEDAD PRIVADA.	PROPIEDAD ESTADAL.	PROPIEDAD: ESTADAL 70% PRIVADA 30%.
2. PLANEACION INDIVIDUAL.	PLANIFICACION ESTADAL.	PLANIFICACION: INDICATIVA. EMPERATIVA.
3. MERCADO. LIBRE COMPETENCIA.	DISTRIBUCION ESTADAL.	DISTRIBUCION ESTADAL. MERCADO. CONSUMO. REGULACIONES.
4. PRECIOS: SEGUN LEI DE OFERTA Y DEMANDA.	PRECIOS: FIJADOS POR EL ESTADO.	PRECIOS: CONCORDAN MERCADO, A JUICIO DEL ESTADO.
5. INCENTIVO PARA LA PRO- DUCCION: EL LUCRO.	INCENTIVO PARA LA PRO- DUCCION: LA SOLIDARI- DAD.	INCENTIVO PARA LA -- PRODUCCION: "FUNCION SOCIAL" Y -- CONTRIBUCIONES PARA FUN- CIONARIOS DE EMPRE- SAS ESTATALES. LUCRO PARA EMPRESAS PRIVADAS.
6. SISTEMA MONETARIO: EXISTENTE PARA TODOS LOS INTERCAMBIOS.	SISTEMA MONETARIO: TEORICAMENTE, SE BUSCA LA ABOLICION DEL DINE- RO.	SISTEMA MONETARIO: EXISTENTE, PERO NO SE RESPEXA NI SE DEFINI- E EL VALOR DEL DINE- RO. SOLO VALE PARA -- EL ESTADO AL COMER- CIAR CON EL DINERO PARA -- CASOS QUE EXCEDEN A SUS INGRESOS.
7. PREDOMINIO: INTERES INDIVIDUAL O DE EMPRESA.	PREDOMINIO: EL INTERES ESTADAL.	PREDOMINIO: INTERES DEL ESTADO -- SUFICIENTEMENTE A FA- VOR DE LAS "MAYORIAS".

La acción política para gobernar se ubica dentro de alguno de los dos sistemas económicos mencionados, con su apropiado orden jurídico congruente con el contenido o características del sistema económico elegido en la dirección social de la comunidad política, es decir, conformando la estructura, medios y políticas de realización del sistema económico, o sea la forma como se organiza la producción, intercambio y consumo de bienes y servicios para satisfacer sus necesidades materiales.

La operabilidad de todo sistema económico, está sujeta a las funciones del dinero, en cuanto a que sin éste no es posible el libre cambio de mercancías y servicios, y por ende:

- 1) No tener el medio de pago para liberar deudas y adquirir bienes.
- 2) No tener el instrumento de medición del valor de los bienes.
- 3) No tener el medio para la conservación y transportación del capital o rendimientos obtenidos de los factores de la producción.

En suma, sin el dinero no es posible el proceso económico, que es el camino que recorre el hombre para satisfacer sus necesidades: empieza en la producción, sigue en la distribución o circulación y termina en el consumo.

Todo esto es, básicamente, un proceso de cambio:

- 1) Por un lado las unidades de producción ofrecen bienes y servicios, y

2) Por el otro, un instrumento de cambio.

El equilibrio entre la producción y el consumo se verifica en el mercado donde se reúnen los productores para cambiar mercancías y servicios haciendo entre ellos tratos de compra venta, y cuyas operaciones tienen como medio al dinero, obrando éste como instrumento común de los cambios correspondientes.

El dinero o moneda tiene íntima relación con el precio:

- En la formación y variación de los precios intervienen los factores oferta y demanda; pero, también el factor moneda como unidad en que se representa el precio.
- Si esta unidad fuera invariable no existiría el problema del valor de la moneda en la formación de los precios.
- Sin embargo, ante la práctica gubernamental de aumentar las cantidades de moneda circulante (sin existir bienes producidos para el consumo), hay variaciones en el valor del dinero, concretamente en la baja de su poder adquisitivo.
- Es la consecuencia de las decisiones de las autoridades gubernamentales, propias de su acción política.

La moneda permite la aparición, por ende, de los precios o sea, la expresión de las relaciones de intercambio entre oferta y demanda. Y la aparición de los precios permite al empresario el cálculo económico, base de la economización de recursos; en el marco social. - -

Puede observar los precios de los diversos factores de la producción y comparar sus precios de costo con los de venta, y considerando que sin precio es imposible efectuar el cálculo económico, y que los precios surgen debido a la aparición de la moneda o dinero, es fácil inferir la importancia vital de la moneda en cualquier economía.

De aquí entonces que, cuando el Estado, válido del monopolio para emitir la moneda, pone moneda en circulación que no tiene respaldo de bienes producidos, realiza una acción política sin más límite que la sabiduría o moralidad de sus gobernantes, entonces provoca inevitablemente la inflación, que destruye la economía de los gobernados. Por tanto, es incuestionable que la valuación del dinero, en el mundo contemporáneo en todos los países, depende de la estatización del sistema de emisión de la moneda, y cuyo resultado ha sido facilitar que el Estado provoque la inflación, para sostener los gastos excesivos cuando no le bastan los impuestos.

Como es bien conocido, la inflación provoca la distorsión del cálculo económico, pues el continuo y acelerado aumento de precios impide calcular los costos de los factores de producción, poniendo al empresario en peligro en economización de recursos. Si a esto añadimos la fijación de precios que, en general, realizan los gobiernos dirigistas, entonces, nos vemos con la inexistencia de precios, tornándose pues imposible el cálculo económico, estableciéndose de ese modo en la economía el más grande de los desordenes.

Respecto a todo lo anteriormente dicho se puede elaborar un esquema como el hecho por el C.P. Manuel Durán Silva en juicio de 1977 en la siguiente forma. (4)

1.1.4. EL RESPETO A LA LEGALIDAD EN LAS TRES EPOCAS.

Como apuntamos anteriormente, no es difícil para el Estado respetar la legalidad en época de bonanza o prosperidad, y tampoco le resulta excesivamente problemático hacerlo en época de estabilidad, pero en época de inflación y debido a los factores que mencionamos anteriormente, el Estado que no encuentra dentro de los mecanismos normales la forma eficiente de reunir los elementos económicos necesarios para cumplir con sus fines, se encuentra en el mismo dilema que un particular que estuviera en la misma situación.

Es decir, si un particular encuentra que su situación económica es desesperada, porque no consigue trabajo, no encuentra a quien pedirle prestado, o las personas que podían darle crédito ya agotaron su capacidad de préstamo o el ya agotó su capacidad de pago y no consigue auxilio gratuito de la beneficencia pública o privada, no tendrá más remedio que decidirse a infringir las leyes y robar lo necesario para su subsistencia o resignarse a perecer de inanición.

Como esto último resultaría verdaderamente heroico y los

(4) Durán Silva Manuel.- Esquema Interpretativo Conceptual de la Inflación y sus consecuencias Económicas.- Inedito México, 1977.

R E S U M E N D E L O S R E S U L T A D O S F I N A L E S

- a) PERDIDA ASCENDENTE DEL PODER DE COMPRA DE LA UNIDAD MONETARIA.
- b) PERDIDA DEL VALOR DE LA MONEDA EN RELACION CON LAS MONEDAS EXTRANJERAS, QUE IMPLICA LA MODIFICACION DE LA COEFICIENTE O PARIDAD DE LA UNIDAD MONETARIA NACIONAL RESPECTO A LAS EXTRANJERAS. -- MEDIANTE UN TIPO DE CAMBIO FIJO O FLEXIBLE SEGUN LA OFERTA Y LA DEMANDA, ES DECIR LA POLITICA ECONOMICA LLAMADA -- "FLEXION".

HECHO POR: RAFAEL DURAN SIGUA, C. P.

MEXICO, D. F., JUNIO DE 1977.

E F E C T O S E X T E R N O S

1. ACZADA ACUSADA DE LOS PRECIOS.
2. ESCASEZ DE BIENES Y SERVICIOS, QUE AUMENTA AL RITMO DE LA INFLACION.
3. DEFICIT ELEVADO EN LA BALANZA DE PAGOS, O SEA EL PROVENIENTE DEL INTERCAMBIO COMERCIAL Y FINANCIERO ENTRE UN PAIS Y EL RESTO DEL MUNDO.
4. DESEQUILIBRIO EN LA BALANZA COMERCIAL, ES DECIR, EN EL INTERCAMBIO DE MERCANCIAS DE UN PAIS Y DE LOS PAISES RESTANTES DEL MUNDO.
5. ATRACCION DE IMPORTEACIONES SUPLENATORIAS.
6. HUIDA DE CAPITALES.
7. PERDIDA DE DIVISAS.

C C A S E S

1. INFLACION CARENTE U OCURSA. CUANDO AUN NO ES EVIDENTE SE ENCUENTRA DISIMULADA.
2. INFLACION REPANTE. AQUELLA QUE ES ESCASIBLE, PERO NO SE PERCIBE EL GRUESO DE LA POBLACION.
3. INFLACION ABIERTA O FRANCA. CUANDO ES EVIDENTE, PACIFICA.
4. INFLACION GALOPANTE O HIPERINFLACION. AQUELLA EN QUE SE DESBOCA EL INFLACION GENERACION DE PRECIOS, Y ESTOS SUBEN CADA VEZ CON MAJOR FRECUENCIA, HASTA PRESENTARSE CADA HORA, EN CUGAR DE MESES, SEMANAS O DIAS.
5. INFLACION REPRISADA O COERCIDA. CUANDO SE INTENDE CONCERNER A LAS CLAVES DEL CONTROL DE LOS PRECIOS Y DE COSTOS.

1.1.3.2. ESQUERA INTERPRETATIVO CONCEPTUAL DE LA INFLACION
Y SUS CONSECUENCIAS ECONOMICAS.

E F E C T O S I N T E R N O S

1. EL AUMENTO GENERAL DE PRECIOS QUE ES UN REFLEJO DE LA INFLACION NO CA INFLACION EN SI.
2. EL AUMENTO GENERAL DE PRECIOS -- PROVOCA UN INCREMENTO DE LOS COSTOS DE TODO EL PROCESO ECONOMICO, Y CON UNA REPRESENTACION AGUDA EN LOS BIENES Y -- SERVICIOS DE USO DIARIO Y COMUN (HABITACION, COCINA, TRANSPORTE, ETC); Y EN EL AUMENTO DE SACARIOS.
3. LA BAJA DEL PODER ADQUISITIVO DEL DINERO, SE DEBE A LA ABUNDANCIA DE CIRCULANTE EN REACCION CON LOS BIENES QUE EXISTEN EN EL MERCADO. ESTE AUMENTO DE CIRCULANTE PUEDE SER POR MEDIO DE PAPEL MONEDA, CREDITO O EMISION DE BONOS O VALORES DEL ESTADO.
4. ACCERA A LOS DEUDORES DE LA RIQUEZA, PUES FAVORECE A LOS DEUDORES A EXPENSAS DE LOS ACREEDORES. ADEMAS, BENEFICIA A LOS QUE TIENEN RENTAS VARIABLES Y PERJUDICA A LOS RECEPTORES DE RENTAS FIJAS Y DE -- SUALDOS Y SACARIOS.
5. DA LUGAR A UN IMPULSO GENERAL SIN CONSENTIMIENTO DEL -- PUEBLO Y SIN NECESIDAD DE CREAR NUEVOS IMPUESTOS, DADO QUE EL GOBIERNO (SUDREPERCIAMENTE) DISPONE DEL AHORRO POCAR, PUES EL NULO CIRCULANTE SE ADQUIERE SU VALOR A COSTA DEL CIRCULANTE EN PODER DE -- LOS PARTICULARES.
6. SE ACCERAN LOS RECURSOS PRODUCTIVOS, AL DEJAR MUCHAS EMPRESAS SU PRODUCCION, ANTE LA FALTA DE BASES FIRME PARA CALCULAR LOS COSTOS, Y AL CECIDA DE INCREMENTO QUE SE VIVE.
7. SOBREVIENE LA ESCASEZ, COMO -- CONSECUENCIA DEL AUMENTO DE LA DEMANDA Y EL CONSUMO EXCESIVO, ANTE EL TERROR DE NUEVAS ALZAS DE PRECIOS. DICE SAGHECJON "LOS DEUDORES PERSIGUN A SUS ACREEDORES PARA PAGARLES DEUDAS EN DINERO SIN VALOR; LOS ESPECULADORES SE APROVECHAN, Y LAS ARAAS DE CASA, TEMIENDO QUE LOS PRECIOS SIGAN SUBIENDO, SE APRESURAN A GASTAR LOS SUELDOS DE SUS MARIDOS, CON LO QUE NO HACEN -- SINO CONTRIBUIR A UN AUMENTO -- TODAVIA MAS RAPIDO DE LOS PRECIOS."
8. DESANIRA Y DESERHUE EL AHORRO, DADO QUE ELEGA EL AUMENTO EN -- QUE EL INDICE ANUAL O DENSIAC DE LA INFLACION LE MAHOR QUE -- LA TASA DE INTERES. CON ESTO, SE CONVIERTE EN PRINCIPIO: -- "AHORRAR ES PERDER, GASTAR ES -- EENER."
9. LA ESPECULACION EN EL FERRENO ECONOMICO, PUES SE INVIERE -- CON LA ESPERANZA DE FUTURAS ALZAS DE PRECIOS. EL ESPECULADOR GUARDA EN SUS BODEGAS LA RESERVANCIA, ESPERANDO GANAR MUCHO CON LOS AUMENTOS DE PRECIO, -- AUN CUANDO PUEDE PERDER SI ESO NO ACONTECE.

C A U S A S

I N F L A C I O N N A C I O N A L :

1. PROPIAS DEL SISTEMA MONETARIO.

ES DEFICIT PRESUPUESTAL DE LOS GOBIERNOS, UNA VEZ QUE NO CIRCULAN SUS GASTOS A LOS INGRESOS QUE PERCIBEN Y A SU CAPACIDAD DE ENDEUDAMIENTO, PUES ESE DEFICIT CONDUCE AL AUMENTO EN EL CIRCULANTE QUE NO ESTA RESPALDADO POR BIENES Y SERVICIOS.

2. AJENAS AL SISTEMA MONETARIO.

O SEA DE LA INFLACION IMPORTADA, DERIVADA DE LOS CASOS SIGUIENTES:

- a) DEL AUMENTO DE LOS PRECIOS DE MATERIAS PRIMAS Y PRODUCTOS MANUFACTURADOS, CUYA IMPORTACION NECESITA UN PAIS.
- b) DEL SUPERAVIT DE DIVISAS (DINERO) QUE UN PAIS OBTIENE DE SUS EXPORTACIONES, Y
- c) DE LA AFLUENCIA DE CAPITAL EXTERANJO EN DINERO DE UN CORTO PERIODO DE TIEMPO.

I N F L A C I O N I N T E R N A C I O N A L :

ES LA RESULTANTE DE LA CREACION, EN JULIO DE 1969, DEL DINERO-DIVISA POR MEDIO DEL FONDO MONETARIO INTERNACIONAL, O SEAN LOS LLAMADOS "DERECHOS ESPECIALES DE EMISION" O DE "GIRO", MEDIANTE LOS CUALES UN PAIS PUEDE HACER UN CHEQUE EN CONTRA DE DICHO ORGANISMO, PARA DISMINUIR EL DEFICIT DE SU BALANZA DE PAGOS.

C O N C E P T O :

LA INFLACION ES UN AUMENTO DESPROPORCIONADO DEL CIRCULANTE (PAPEL MONEDA, CREDITO O EMISION DE BONOS O VALORES DEL ESTADO), EN EXCESO DEL AUMENTO DE LOS BIENES PRODUCIDOS.

héroes que están dispuestos a morir por respeto a la ley no abundan y -
habría que considerar, además que no existe una justificación ética -
para aceptar perder la vida en una forma tan desagradable mientras hay
otros muchos que gozan no sólo de lo indispensable sino de lo superfluo.
Es evidente que en época de crisis aumenta la delincuencia, sobre todo
en lo que se refiere a delitos patrimoniales, como lo demuestra la si-
tuación actual.

Aplicando lo anterior al Estado, encontramos que, en -
igual forma, éste, aunque sin la necesidad biológica de la subsistencia,
se considera obligado y, por lo mismo, autorizado a transgredir los es-
trechos límites de las facultades que ejercita a través de sus órganos
para el ejercicio de la función gubernamental, a cambio de lograr los -
fines que se propone. Esta es la causa de que se provoque un dilema -
entre la obligación de cumplir con las leyes y la necesidad que el Esta-
do tiene de ser eficiente.

Las ideas someramente expuestas en este apartado se desa-
rrollan en el curso de este trabajo.

1.2. LA SOLUCION AL CONFLICTO, EL EQUILIBRIO Y CONTROL DE LAS FUNCIONES DEL PODER PUBLICO.

Para evitar que exista un excesivo predominio de alguno o
algunos de los órganos que realizan cada una de las funciones del poder,
se ha establecido en nuestro país un sistema que trata de equilibrar y -

controlar los mecanismos de ejercicio del poder y a este respecto la -
Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece la fa-
cultad del poder legislativo para que se le informe respecto de las -
actividades del Poder Ejecutivo, tanto en lo que respecta a las secre-
tarías del Estado y Departamentos Administrativos, como por lo que hace
a los directores y administradores de los organismos descentralizados fe-
derales o de las empresas de participación Estatal mayoritaria conforme
lo dispone el Artículo 93 de la Carta Magna.

Igualmente existe el control judicial a que se refiere
el Artículo 103 de la Ley Suprema, para mantener a los poderes Legisla-
tivo y el Ejecutivo en los límites de la legalidad, ya que este precepto
faculta a los tribunales de la federación para resolver toda controver-
sia que se suscite con motivo de la violación de Garantías Individuales
por parte de los otros poderes o por vulneración o restricción de la -
soberanía de los Estados efectuada por la autoridad Federal, o también,
por la invasión de la esfera de ésta llevada a cabo por las autoridades
de los Estados.

Hipotéticamente, este control proporcionaría la seguridad
del respeto a la legalidad por parte de los gobernantes, pero en la rea-
lidad las características de cada sistema de gobierno hacen que indefec-
tiblemente una de las tres funciones sea la que predomine sobre las - -
otras dos.

En efecto, una ligera revisión de las formas de gobierno nos comprobaría, sin lugar a duda, que, en todas las latitudes y en todas las épocas, una de las tres funciones, o, mejor dicho, los encargados de cualquiera de ellas, son los que, en realidad, definen el rumbo de la política y de la aplicación de las leyes, independientemente - de los procesos de creación y de los controles entre las tres funciones.

Si se atiende a lo anterior, se verá, claramente, que - las posibilidades de predominio son tres:

- 1) Predominio de la función legislativa, en cuyo caso el régimen recibe el nombre de parlamentario, que se caracteriza por una actividad - constante y atenta de los legisladores para modificar, encauzar y, - en su caso, impedir las acciones de las otras funciones que se aparten de la dirección señalada por los creadores de la ley ejerciendo su acción tanto sobre la función ejecutiva como sobre la judicial, - aunque con la natural dificultad de que las medidas tomadas por los legisladores son siempre por razón de su naturaleza y de las formalidades que la misma requiere, mucho más lentas, por tratarse de decisiones que, resultan obviamente de un proceso deliberativo.
- 2) Predominio de la función judicial, en el que los jueces van modificando las disposiciones del legislador conforme a su criterio acerca de la finalidad de la ley y la forma en que su aplicación sea más - conveniente, y dado que esta función, por antonomasia, consiste en - interpretar la ley para su aplicación al caso concreto, se da la posibilidad de adecuar, encaminar y, eventualmente, evitar, análogamen

te a lo expresado en el párrafo anterior, que las funciones Legislativa y Ejecutiva difieran de lo que los jueces consideren, dentro de su concepción de la legalidad y el beneficio de los ciudadanos, lo correcto.

A este respecto y como muestra del sentimiento que entre los ciudadanos puede provocar la confianza en los encargados de impartir la justicia, recordemos la célebre anécdota del labriego Alemán que, al verse amenazado por un terrateniente poderoso con ser despojado de sus tierras, mediante el uso de artimañas aparentemente legales, exclamo: "Hay jueces en Berlín" con la suprema confianza de que ni el poderío económico ni la influencia política podrían lograr torcer la vara de la justicia, convencido como estaba de su derecho y su razón.

Igualmente puede recordarse la explicación del estagirita cuando expresa que "entre lo equitativo y lo justo", siendo lo mismo, lo equitativo es mejor aún, puesto que es la justicia del caso concreto. (5)

- 3) Predominio de la función ejecutiva, situación en la cual el encargado de ésta (normalmente una sola persona y muy excepcionalmente varias, recordemos la República Oriental del Uruguay, en algunas épocas y otros casos) conduce efectivamente la política gubernamental,

(5) Aristóteles, Cit. Por García Maynez Eduardo.- Introducción al Estudio del Derecho.- Vigésimo Novena Edición.- Edit. Porrúa, S. A. - México, 1978, Pág. 49.

con la ventaja de la rapidéz en la toma de decisiones y su ejecución, ya que no tiene el freno de la discusión, por no tratarse de una resolución colegiada, extensa en el Poder Legislativo, y reducida, -- aunque no menos ardua, en el judicial; y en la que, por diversos factores, no ve impedida y ni siquiera estorbada su concepción de la manera de gobernar, puesto que, legalmente o de facto, controla la actividad de las otras funciones.

En nuestro país, es evidente que este tercer caso es el que se da en la realidad, puesto que el ejecutivo controla, casi totalmente, la actividad de los encargados de las otras dos funciones por cualquiera de los métodos señalados.

En efecto, para explicar las razones históricas del poder desmedido del Presidente de la República, se han dado mil argumentos, como son la organización azteca y su veneración del llamado "Hueytla coani"; la influencia de la monarquía absolutista española durante los tres siglos de dominio y algunas otras, inclusive la atribución al carácter de nuestro pueblo de una inclinación irresistible al caudillismo, pero en lo que hay absoluta coincidencia, aún con extensa y valiosa bibliografía sobre el tema, es en que existe el fenómeno conocido como "El Presidencialismo Mexicano".

Los efectos de esta situación en relación con el tema -- del presente apartado son el dominio público, ya que respecto del poder Legislativo es fácil observar que todo el proceso, desde la iniciativa --

de leyes, ha sido dejado en manos del ejecutivo con la renuncia real de los legisladores, en la enorme mayoría de los casos, a esta etapa, sin que para ello sea obice que se demuestre que los legisladores de la oposición hagan uso de su derecho, y deber correlativo, a presentar iniciativas, pues es bien sabido que las tales son "congeladas" -como se dice coloquialmente a ese respecto- o sea que no se le da trámite a las iniciativas de ley que no provengan del partido en el poder y las que tienen este origen no son elaboradas por los legisladores, sino por el ejecutivo, agudizándose esta situación en lo que respecta a los ordenamientos fiscales, que requieren de un alto grado de especialización para su concepción e instrumentación, grado que los legisladores no poseen, en la inmensa mayoría de los casos, por lo que podemos afirmar que, en esta materia, todos los proyectos tienen su génesis en el ejecutivo. (6)

Por supuesto que no sólo en la iniciativa, sino también en la discusión de las Leyes Fiscales es fama pública que corresponde al Ejecutivo, a través de sus asesores fiscales y del grupo de legisladores de su partido la negociación de algunos puntos o la atenuación de algunas medidas, efectuándose estas adecuaciones conjuntamente con los asesores de los sectores de la sociedad que constituyen factores reales de poder, en el sentido establecido por Fernando de Lasalle, y que en estos

(6) Como dato curioso podemos recordar la famosa "ley del impuesto para la educación" atribuida a los legisladores y no al ejecutivo, hace más de 25 años y que al ser puesta en vigor desató un alud de demandas de amparo, amén del asombro general y que fué derogada inmediatamente.

casos están conformados principalmente por los detentadores del Poder Económico, o sea la llamada "iniciativa privada".

Por supuesto que los legisladores de la oposición pueden hacer valer los argumentos que deseen respecto a los proyectos, en el momento de la discusión, pero esto logra únicamente y en proporciones ínfimas modificar las iniciativas además de que se da en muy contadas ocasiones, puesto que por razobables o justas que sean las objeciones a los proyectos, estos se aprueban por el infalible método del "mayoriteo". (7)

Por lo que hace al predominio del ejecutivo sobre el Poder Judicial, existen también motivos legales y de facto para establecerlo.

En efecto, el control de la constitucionalidad de las leyes y de los actos del ejecutivo que las infrinjan lo detentan los jueces a través del amparo, cuyos efectos en nuestro país, son sólo de eficacia individual, es decir, la ley o el acto declarado inconstitucional y cuya impugnación da lugar al otorgamiento del amparo únicamente surte efectos respecto del solicitante del mismo, sin que en ningún caso, pueda extenderse "erga omnes", por lo que la consecuencia de nulidad de la

(7) Sistema que consiste en oír las razones de los opositores y sin tomarlas en consideración en lo absoluto, votar en favor de la iniciativa, aplicando la fuerza de la votación mayoritaria, es un neologismo recientemente acuñado.

ley o acto es una prerrogativa del solicitante del amparo y de nadie -
más. (8)

Muchas razones se han aducido, también, para sostener -
como indispensable la limitación de los beneficios del amparo a los so-
licitantes del mismo, argumentándose, principalmente, que la extensión
a los demás ciudadanos daría un enorme poder a los jueces, en detrimen-
to de los encargados de las funciones legislativa y ejecutiva y en ma-
teria fiscal, específicamente, se alega también que, los efectos econó-
micos de la anulación de una ley impositiva, por parte del Poder Judi-
cial, podrían tener la magnitud de un desastre, por lo que entre los -

-
- (8) A este respecto es un ejemplo clásico la disposición de la llamada
"Ley de Profesiones" que establece que los extranjeros no podrán -
gozar del derecho de obtener la expedición de cédulas profesiona-
les para el ejercicio de su actividad, independientemente de que -
el reconocimiento de sus estudios y la validéz de los mismos haya
sido efectuada por las autoridades correspondientes o, más aún, -
que dichos estudios los haya llevado a cabo en instituciones educa-
tivas plenamente reconocidas, por lo que los que se encuentran en
este caso, después de recibir su Título, deben solicitar la expedi-
ción de la Cédula correspondiente a la Secretaría de Educación Pú-
blica, a través de la Dirección General de Profesiones, la que in-
variablemente la negara con base en la ley, lo que dará lugar a so-
licitar el amparo, que invariablemente se concederá, por la eviden-
te inconstitucionalidad de la ley, existiendo, desde luego, juris-
prudencia firme de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al -
respecto, ya que la ley ha tenido una vigencia de más de 40 años,
por lo que en ejecución de la sentencia respectiva la autoridad -
expedirá la Cédula, procedimiento que resulta, por decir lo menos,
pintoresco, frente al, muy lógico, de derogar la disposición proba-
damente inconstitucional.

Arts. 15 y 25 de la Ley Reglamentaria del Artículo 5° Constitucio-
nal relativo al ejercicio de las Profesiones en el Distrito Federal.

Abogados especialistas en Derecho Fiscal se conoce como "El efecto Carrillo Flores" (9)

Además de lo anterior, el ejecutivo tiene la facultad - - constitucional de nombrar a los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, lo que trae como consecuencia que ésta se forme de juristas afines al Ejecutivo y por naturales razones humanas agradecidos a él, lo cual no es malo "Per se", pero que no deja de influir en su desempeño, además de que se puede caer, como ha sucedido en los últimos - - tiempos, en designaciones que no están basadas en antecedentes de prestigio jurídico o de amplia experiencia en la función judicial, sino en las circunstancias momentáneas de reacomodos políticos, en que se efectúan - - nombramientos de personas que han tenido rotundos fracasos en otros - - puestos o como premio a labores de política partidaria, dando la impresión de que las designaciones tienen como única razón la franca amistad

-
- (9) Antonio Carrillo Flores destacado jurista y funcionario público escribió, entre otras muchas obras, una titulada "La defensa de los - particulares frente a la Administración" en que se expresaban múltiples razonamientos acerca de las limitaciones constitucionales para la validéz de las Leyes Fiscales: en la época en que se desempeñó como secretario de Hacienda y Crédito Público se promulgó un - ordenamiento que un abogado amigo suyo considero inconstitucional y sabiendo que el origen de la Ley no era la legislatura correspondiente, en forma alguna, por las razones arriba anotadas, sino los vericuetos de la Secretaría de Hacienda, le reclamó la falta de congruencia entre lo escrito y lo actuado, a lo que Carrillo Flores replicó que, si bien era cierto que la disposición era inconstitucional el - número de los que solicitaran el amparo y, en su caso, lo obtuvieran sería cuando mucho de 1 o 2% de los causantes lo cual no representaría ninguna merma al Erario, pues los demás pagarían. Desde luego que de lo anterior puede decirse que "si non e vero, e Ben Trovato".

y protección de quien efectúa los nombramientos.

La opinión pública se ha expresado, al respecto en esta forma:

"EL PODER HUMILLADO"

"El escándalo ha llegado de nuevo al Poder Judicial de la Federación. Los componentes del "tercer poder", no se han caracterizado en el México reciente por su probidad ni por su independencia y ahora se ha puesto una vez más de manifiesto el nivel de mediocridad, de subordinación y de corrupción a que han llegado quienes integran el órgano defensor de la constitución y deberían resolver jurídicamente los conflictos, creándole un contrapeso al Poder del Ejecutivo. El caso del Jefe de Distrito Efraín Polo Bernal, cesado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, según se hizo saber por infringir a lo dispuesto por el Artículo 101 constitucional al desempeñar otro empleo provoca un grave malestar en la judicatura y en los medios forenses, pues aunque las razones invocadas parecen fundadas, fue a todas luces su independencia de criterio el verdadero motivo de su fulminante despido. Un Jefe federal que se tomaba la libertad de actuar en asuntos conflictivos conforme a derecho, concediendo la tutela de la justicia a los particulares en asuntos como el del pago de la tenencia anual de vehículos y el de las expropiaciones de predios o a formaciones políticas como el PSD para impedir que se le retirara el registro, no podía sino resultar molesto para las autoridades. Ministros, magistrados y jueces prevarican todos los días y no son por ello sancionados.

Las declaraciones del Juez despedido han puesto en evidencia las múltiples presiones de que son objeto, por parte de funcionarios gubernamentales, los miembros del Poder Judicial. En los últimos años han recibido el trato de subordinados y nadie se ha opuesto a ello, por lo que en nuestra historia moderna su dependencia ha crecido en todos los ordenes.

El sistema de gobierno postrevolucionario se asemejó entre otros aspectos al Porfirista por la vocación desarrollada por los gobernantes para subordinar a la judicatura, aunque por medios distintos: suprimiendo la elección por sufragio de sus integrantes, tolerando una corrupción moderna y creando mecanismos administrativos de control, a fin de poder decidir de esta manera el futuro de las carreras judiciales. Las prácticas inmorales siguieron siendo comunes en el medio durante los gobiernos posteriores a la expedición de la nueva Constitución y muchos años después se recordarían por ejemplo a aquellos siete jueces corruptos de los años de Obregón, a los que el pueblo bautizó como "Los siete Cardenas" en referencia a un célebre encierro de astados de piedras negras, lidiado a principios de 1921 en el toreo de la condesa por Gaona, Dominguín, pastor y Sánchez Mejías. En las prácticas de la época, los jueces podían lucrar en su cargo como los funcionarios públicos, siempre y cuando no lo hicieran de manera escandalosa ni en contra de los intereses del gobierno.

Los mecanismos de control se sofisticaron sin embargo muy

pronto, y al definirse las nueve reglas de juego la clave del proceso de sometimiento fue a partir de los años treinta el centralismo presidencial. El titular del ejecutivo pudo desde entonces controlar la movilidad del personal judicial congelando a quienes carecían de docilidad y promoviendo a los que obedecían consignas. Entre las carreras velozmente ascendentes hacia la corte estuvieron la de la juez Salmorán de Tamayo, que sentenció a los ferrocarrileros del 58, y la del juez Martínez Rojas, que conoció el caso de Siqueiros durante los sesenta, mismo individuo por cierto que años después condecoraría en el Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal al "General" Durazo.

La corrupción tolerada cumplió una función disciplinaria, pero es el mecanismo de designación directa de los miembros del "Tercer Poder" el que ha contribuido de manera decisiva a que éste perdiera sus pocos vestigios de independencia: el mecanismo de elecciones para el caso de los ministerios de la Suprema Corte fué suprimido en 1917, y progresivamente eliminado para otros componentes de la judicatura en las diversas entidades en donde subsistía, por lo que el ejecutivo asumió un control casi absoluto, a pesar de establecer la inmovilidad de los ministros en 1941. Los autores que desde el siglo pasado han negado al judicial su calidad de "poder" argumentando que carece de una voluntad autónoma y de verdadero poder de mando, al constatar tales extremos de México venían sin duda sus ideas confirmadas.

Un régimen democrático no puede fincarse desde luego sin un Poder Judicial independiente sobre todo cuando éste es el vigilante -

del orden constitucional: éste es uno más de los graves dilemas que el país deberá afrontar en el futuro próximo. (10)

"PLAZA PUBLICA"

"El primero de noviembre de 1982, la portada del número 74 de la revista Razones ostentaba una fotografía del abogado Efraín - Polo Bernal, en su despacho, con la Bandera Nacional a un lado. "En - México si hay jueces", decía entusiasta el titular de la cubierta. La información del caso consistía en que el Juez cuarto de Distrito en materia administrativa -Polo Bernal- había otorgado amparo a Federico Gui llermo Casas Crespo y señora, que lo había solicitado contra el decreto presidencial que estableció el Control Generalizado de cambios y conge-- laba, por consiguiente, la libre disponibilidad del depósito abierto - por los quejosos.

Tres años después, el juez Polo Bernal ha vuelto a ser - protagonista de informaciones periodísticas sobresalientes. Es que ah ora se le ha despedido, en circunstancias tales que su destitución parece causada por móviles políticos ilegítimos de crear las explicaciones del ministro de la Corte, Mariano Azuela, sin embargo el motivo sería muy - otro: haber infringido la disposición constitucional que prohíbe a los miem bros del Poder Judicial aceptar empleos en otra instancia gubernamental. De acuerdo con la explicación del ministro, que junto con su colega Noé

(10) Garrido, Luis Javier.- La Jornada.- 13-XII-85.

Castaño y el propio Presidente de la Corte, Jorge Iñarritu dictaminador contra el Juez Polo Bernal, éste fue abogado de la jefatura de relaciones laborales del Instituto Mexicano del Seguro Social, "sujeto a un horario, checando tarjeta de entrada, cobrando un sueldo mensual y saliendo indemnizado con una elevada suma, al retirarse."

Polo Bernal, a su vez, alega que en efecto prestó servicios al IMSS, entre 1980 y 1983, pero sólo como profesor en cursos impartidos en el Centro Interamericano de Seguridad Social, aún cuando hubiese ocurrido en efecto la infracción a la norma constitucional, el procedimiento seguido para destituirlo quebrantó el propio orden previsto por la Constitución, según arguye con razón, experto en interpretar la para evitar la arbitrariedad gubernamental: por un lado, ya habría prescrito la acción (pues dejó de percibir remuneraciones del IMSS hace más de dos años); en junio pasado ya se le había investigado por la misma causa, sin que procediera entonces sanción alguna; y, sobre todo, porque la Corte carece de atribuciones para destituirlo. Dice, en efecto, el primer párrafo del Artículo 97 de la Constitución:

"...Los jueces de Distrito... duran cuatro años en el ejercicio de su cargo, al término de los cuales, si fueron reelectos (como lo fue Polo Bernal)sólo podrán ser privados de sus puestos cuando observen mala conducta de acuerdo con la parte final del Artículo 111, o previo el juicio de responsabilidad correspondiente.

Según esta última disposición, muy otro debiera haber sido el procedimiento empleado para destituir al Juez. Mañana nos referire

mos a tal dispositivo constitucional, así como a las probables causas - por las cuales se le removió de su cargo el 5 de diciembre pasado". (11)

SUPREMA CORTE

"NUEVO USO"

"Aún cuando hace más de treinta años que no ejerce la profesión, este servidor de ustedes ha mantenido su membresía en la barra mexicana de abogados. Con este motivo ha habido ocasiones en que los peticionarios me han enviado copias de sus solicitudes a esa augusta institución. Quiero hoy compartir con los lectores de Excelsior una petición popular que no se si habrá llegado a la barra, pero que le fue dirigida precisamente el viernes 27 del pasado mes de diciembre. Contiene siete puntos.

Primero: La barra podría recibir como socios a personas que no fueran abogados, creando para este propósito la categoría de socios inhábiles. Esta clasificación se designaría así, claro está, sólo con referencia a su desconocimiento del derecho. Sin embargo, en casos especiales se podrían admitir dentro de ella a abogados recibidos.

Segundo: Los socios inhábiles no serían elegidos por los demás miembros de la barra sino designados por aclamación popular de entre los funcionarios actuales. Los dos socios fundadores serían el Contador Público Ramón Aguirre y el Arquitecto Guillermo

(11) Granados, Chapa, Miguel Angel.- La Jornada.- 17-XII-85.

Carrillo Arena.

- Tercero: La barra ofrecería asistencia técnica al Congreso de la Unión para redactar los proyectos legislativos que se requieran - para modificar la estructura y el funcionamiento de la Suprema Corte.
- Cuarto: Se crearía una quinta sala en la Corte denominada infranumeraria. Automáticamente se convertirían en miembros de dicha sala los socios inhábiles de la barra de abogados. Antes de - iniciar sus labores judiciales, los miembros de la Nueva sala se semeterían a un entrenamiento intensivo durante diez años.
- Quinto: Durante las dos primeras horas de la jornada tomarían clase - de derecho. Los profesores serían los Ministros jubilados de la misma Corte.
- Sexto: Durante las siguientes tres horas tomarían clase de Política y Administración Pública de aquellos Senadores que no acostumbran dormir la siesta en la mañana.
- Séptimo: Las últimas tres horas de la jornada serían dedicadas a lecciones de comunicación inteligible y coherente. El maestro - sería el Senador juchiteco y literato bilingüe, Andres Henestrosa. Si el Profesor Henestrosa notara que a los inhábiles educados se les dificultara demasiado la comunicación coherente e inteligible en Castellano, podría dar las clases en zapoteco.

He sabido que los autores de la propuesta anterior están elaborando otra que tendrá por objeto colocar a aquellos prominentes - funcionarios que fueron descartados por el sistema político mexicano - anteriormente y que ya estén desesperados por volver a figurar. Se ha pensado que lo más conveniente sería reestablecer una antigua institución mexicana a la Junta de Notables.

Se le asignarían a la junta tareas de gran trascendencia; por ejemplo, como revivir el Imperio Azteca. La sede de la junta podría ser una de las salas del Museo de Antropología vaciadas por los ladrones. La junta operaría bajo dos prohibiciones. Una sería prohibir a los comen-
taristas de mala fe llamarla junta de burócratas notorios y la otra sería vedarles a los notables hacer declaraciones acerca de la situación política o económica actual. Podrían tomar clases de como no hacer declaraciones con expertos en la materia. Por ejemplo, los dos socios fundadores - de la sección de inhábiles de la barra de abogados, la recién nombrada - ministra de la Suprema Corte, Victoria Adato, y el director del Instituto de Antropología e Historia, Enrique Florescano". (12)

"Algunos refranes, pues, siguen vigentes y no es necesario ir a buscarlos en el antiguo calendario de Galván. Por Ejemplo. "Suerte te de Dios, que el saber poco te importe", o no?.

Usted, señor, anda irritado porque creyó que a la señora -

procuradora de Justicia en el Distrito Federal, Lic. Victoria Adato, - como lo señalaron graves y repetidas faltas en el desempeño de su deli- cado cargo -por omisión o por negligencia? pero faltas- si no se vería sujeta a un proceso penal, por lo menos la mandarían a su casa a hacer calceta. pero la hicieron Ministra de la Suprema Corte, Título y cargo vitalicios, con magnífico sueldo a cuenta del Erario. Y no, ella no - - torturó presos en los separos, en las mazmorras de su dependencia, ni - maltrató periodistas, ni protegió hampones con credencial y placa; pero dejó que sus canchanchanes lo hicieran". (13)

En un desplegado la barra mexicana opinó lo siguiente:

"El consejo directivo de la barra mexicana, Colegio de Abogados, en de- fensa de los intereses del foro, hace públicas sus conclusiones en torno a la supuesta destitución del juez cuarto de Distrito en materia Adminis- trativa en el Distrito Federal.

- 1) El 26 de noviembre de 1985, el pleno de la Suprema - Corte de Justicia de la Nación, fuera de juicio y sin audiencia del interesado, como el acuerdo administra- tivo de "destituir" de su cargo de juez de Distrito al Licenciado Efraín Polo Bernal.
- 2) Dicho acuerdo administrativo es nulo de pleno derecho, ya que la Suprema Corte de Justicia es absolutamente - incompetente no sólo para "destituir", sino incluso -

-usando el lenguaje de la Constitución- para declarar la pérdida del cargo respecto de jueces federales que han alcanzado la inamovilidad constitucional. El juez Polo Bernal es constitucionalmente inamovible desde 1984.

- 3) En tal virtud, el licenciado Polo Bernal sigue siendo juez cuarto de Distrito en materia administrativa en el Distrito Federal, y sólo él puede actuar y ostentarse como tal. En consecuencia, lo que se actuara en pretendida sustitución del citado juez sería también nulo de pleno derecho.
- 4) Es urgente, por tanto, que la Suprema Corte de Justicia de la Nación deje sin efecto alguno su aludido acuerdo y restituya al juez Polo Bernal en la posesión material de su cargo, para cumplir así con su obligación de restablecer la certeza y seguridad jurídica, valores que este Colegio está llamando a resguardar". (14)

"Pero lo primero que le pasa a los ineptos es que se vuelven cínicos. Y los ineptos brotan en todas las regiones de la nómina con tropical feracidad.

Y se aferran a esos providos sueldos hasta que de plano - se les dice que se vayan. Aunque, claro, no a la calle, se les hace, - según los principios de Peter, un arabesco lateral descendente, tal como ocurrió con Doña Victoria Adato, hoy flamante magistrada supernumeraria en la Suprema Corte". (15)

"El Presidente dijo que no removía de sus puestos a muchos de sus colaboradores porque sus aciertos eran mayores que sus errores, - que eran suficientemente valientes para confesar estos últimos y que además sus equivocaciones no eran trascendentales históricamente.

Pero, lo que es un verdadero acertijo, repitamos, es saber cuales son en realidad los célebres aciertos.

Cuales serían, por mencionar a una excolaboradora del Presente, los de la señora, Doña Victoria Adato de Ibarra, por más amable - que sea y mas generosa, sería difícil encontrarse alguno. En cambio, sus errores son del dominio público. Su ineptitud, su tolerancia de la tortura, entre otros, son innegables equivocaciones de esta Dama. Su nepotismo en el puesto que tuvo, por otra parte, es también sorprendente y eso - que se dijo a principios de este sexenio que eso del nepotismo era muy - feo. Su cuñado, Manuel Ibarra Herrera, también llamado el chato, era jefe de la Policía Judicial Federal y tuvo que renunciar a últimas fechas. Este señor había nombrado comandante a ese cuerpo policiaco a Armando - -

Pavón Reyes, aquel que dejó escapar a Rafael Caro Quintero del aeropuerto de Guadalajara mediante una cortá de 60 millones de pesos. Su hermano, Arturo Ibarra Herrera, el otro cuñado de Doña Victoria. Es dueño de una casa de bolsa en Tijuana y, según una información que corre por todos los escritorios periodísticos, obtenía u obtiene dólares controlados para su dizque empresa y luego los revende con grandes ganancias en su casa de cambio.

Pero la exprocuradora salió por fin del círculo dorado de los queridos colaboradores del presidente. Quizás fué el robo cometido en el Museo Nacional de Antropología el que decidió a su jefe a tomar una decisión a su respecto y no, como hubiera sido lógico en una democracia, la larga y desoída exigencia popular. Se fue a un puesto donde es inamovible, intocable, exaltada y muy bien pagada. ¿Qué tal?

Fué una mujer la primera en partir y aunque había hecho - muchos méritos para el despido, es justo señalar que otros compañeros suyos no han hecho malos quesos y hubieran merecido también el adiós presidencial. En fin, la cuerda se rompe por lo más delgado.

Quizás pensando que no era la señora Adato la única en merecer salir del Poder Ejecutivo, el Presidente le otorgó un super premio de consolación al proponerla como Ministra numeraria de la Suprema Corte de Justicia a la que llegó con las porras de esos señores Senadores que no han demostrado en este sexenio la menor sombra de vergüenza.

Hace unos meses una persona preguntaba a un amigo militar que por que el ejército no absorbía a todos esos elementos policiacos - desempleados por la renovación moral. El digno milite respondió: "El ejército no es un basurero". Y la Suprema Corte de Justicia de la Nación? Dios me libre de decir que sí lo es". (16)

"Exige el Colegio de abogados una profunda depuración de la corte".

"Una forma de corrupción, que los Ministros no cumplan su cometido".

El Colegio de abogados de México demandó, ayer, una "profunda depuración y moralización" dentro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con el objeto de hacer más pronta y expedita la administración de Justicia y aseguró que "muchos Ministros se demoran en sus trabajos, son impuntuales en sus horarios y eso ocasiona rezago en los asuntos por resolver".

Pedro Solis Cámara, dirigente del mencionado Colegio, subrayó que "una forma de corrupción y deshonestidad" es que los magistrados y Ministros no cumplan cabalmente con su cometido, y con ello, explicó, "pongan el mal ejemplo al resto de los servidores públicos del Poder Judicial, además de denigrarlo".

Por su parte, el Doctor Ignacio Burgoa Orihuela, Presiden-

te del Instituto Mexicano del Amparo, señaló que el máximo tribunal de la Nación debe hacer a un lado sus intereses políticos y concretarse a actuar conforme lo marca la ley.

Solís Cámara indicó que el rezago en la Suprema Corte es considerable y que ello se debe en gran medida, a la impuntualidad de quienes la integran y a falta de empeño en "sacar el trabajo".

"La única forma de que un cuerpo colegiado, como es la Suprema Corte, se de a respetar por la sociedad, es cumpliendo con sus obligaciones, lo que con frecuencia no ocurre", agregó Solís Cámara.

Burgoa Orihuela, por su parte, consideró que "en un acto de nobleza y gallardía la Suprema Corte debe reconocer que cometió un lamentable error al dar de baja al ahora ex-juez cuarto de Distrito en materia administrativa, Efraín Polo Bernal, y restituirlo en su cargo".

El Doctor en Derecho y especialista en materia de Amparo hizo hincapie en que se debe hacer a un lado los intereses políticos y, lo más importante, no trasgredir la ley. La Suprema Corte, además no tiene facultades legales para quitar de sus puestos a los jueces, concluyó.

Martínez Bñez hizo notar que resulta "gravísimo" atacar a la Suprema Corte de Justicia, pues esta institución representa el más alto tribunal de la República, la justicia, el derecho, el orden jurídico y, en suma, los cimientos de nuestra organización social y política.

Puede ser justificable y aún admisible, abundó el legislador, que se polemice respecto del Senado e incluso se pida la suspensión de esta Cámara; esto es comprensible porque se trata de un Poder Político, que está en la arena política. Pero no es el caso de la institución encargada de la justicia, que esta imposibilitada de "salir a la plazuela" para defenderse.

Y tras referir que por razones de cortesía y de solidaridad el pleno de la Corte y el Presidente de este cuerpo judicial dieron a Polo Bernal la oportunidad de separarse voluntariamente de su cargo, Martínez Báez insistió en que la determinación de destituirlo debe ser revocable, pues estamos ante una separación del cargo automática, por transgresión a la Carta Magna.

No opinó lo mismo Casillas Hernández. El Aguascalentense citó el Artículo 101 de la Constitución, que en efecto prohíbe el desempeño de cargos judiciales simultáneos con otras responsabilidades excepto en casos de puestos honoríficos en asociaciones científicas, literarias o de beneficencia, so pena de perder el cargo.

Observó, empero, que ni la Constitución ni las leyes reglamentarias señalan cuál es la autoridad ni en qué forma debe sustituirse a los infractores del citado artículo, y dijo en seguida que en los casos en que pudiera existir responsabilidades de funcionarios judiciales se sujeta al Presidente de la República a pedir ante la Cámara de Diputados la destitución por mala conducta del funcionario de que se tra

te.

Incluso, prosiguió Casillas en su escrito, el mismo Artículo lo obliga al Presidente de la República, antes de pedir a las Cámaras la destitución de un funcionario judicial, a oír a éste en lo privado a efecto de poder apreciar en conciencia la justificación de tal solicitud.

Luego indicó: "parece insólito que se destituya de su encargo a un profesional por participar como maestro de un centro Internacional de estudios sobre seguridad social, que implica naturalmente que sus conocimientos y experiencias las proyecte hacia nuevas áreas del conocimiento humano, apoyando en su educación a jóvenes y estudiosos".

"Los mismo podría acontecer a otros juristas que, tanto dentro del Poder Legislativo como en el Ejecutivo, imparten cátedras, dejando probablemente sin maestros -cuanto menos maestros de alto nivel a dichas instituciones".

Por lo demás, recalcó Casillas, lo que se percibe como emolumentos en estos colegios y asociaciones es tan reducido, que no podría considerarse de ninguna manera como una remuneración. "Me niego a aceptar que el hecho de otorgar una cátedra o de integrarse a academias o escuelas como catedrático implique una variación de sus propias responsabilidades". Dijo.

Y concluyendo: "por lo anterior, a la Suprema Corte no le

queda sino efectivamente reconocer su error y aceptar que no existe ninguna responsabilidad por parte del maestro y juez Polo Bernal". (17)

"PLAZA PUBLICA"

"El 15 de enero se iniciaron dos juicios políticos a la Suprema Corte de Justicia. Uno lo es estrictamente hablando así lo denomina la ley de responsabilidades de los servidores públicos, y fue promovido por Diputados del Partido Acción Nacional. El otro es un juicio de naturaleza política, emprendido desde la sociedad civil por 20 Profesores de Derecho, entre los que se encuentran Abogados muy notables. Su dictámen sobre la Corte no tiene, como puede tenerlo el del Congreso, validéz jurídica alguna. Pero tendrán, tienen ya, un peso político incontestable.

Fué lenta la diputación Panista al instaurar el procedimiento contra el Presidente de la Corte. El suceso que le da origen, la destitución del Juez Efraín Polo Bernal, ocurrió el 26 de noviembre y sólo 50 días después se ha iniciado el juicio, que no prosperará fácilmente. Ello será así no sólo porque ningún juicio político (figura procesal establecida en la ley de responsabilidades que el actual gobierno dictó como parte del programa de renovación moral) ha generado ninguna consecuencia jurídica hasta ahora, sino porque hacerlo implicaría condenar no sólo al Ministro Jorge Iñárritu, directamente acusado por la fracción par

(17) Medina Cruz, Rafael.- Exige el Colegio de Abogados una profunda depuración de la Corte.- Una forma de corrupción que los Ministros no cumplan su cometido.- Diario Excelsior.- México.- 23-I-86.

lamentaria panista, sino al pleno de la Corte, pues fué ese órgano el -
que aprobó el cese del Juez Polo Bernal.

En cambio, tendrá mayor eficacia, porque no requiere ningún rigor procesal, el juicio emitido la semana pasada por alguno de los más eminentes maestros de la Facultad de Derecho de la UNAM. En una declaración entregada al semanario proceso, los juristas universitarios -
opinan, a propósito de la designación de la Exprocuradora Victoria Adato de Ibarra que con ello "la deteriorada imagen de la Suprema Corte recibe otro golpe -recuérdese la afrentosa destitución del Juez Efraín Polo Bernal- colocando además a sus jueces en el entredicho de tener que adscribir, en violación del artículo 14 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, a uno de los miembros de la sala civil a la sala laboral, para poder dar acomodo, en aquella, a la exprocuradora, quien por cierto se ha especializado en cuestiones penales".

Claro que entre los firmantes de la declaración figurará un escandalizador profesional, que litiga en la prensa asuntos en los que -
actúa como abogado: el Ex Juez Ignacio Burgoa. Pero también hay otros -
profesores respetables, como Don Raúl Cervantes Ahumada, que es el jefe del posgrado de la Facultad; Don Jorge Barrera Graff, defensor de los -
derechos universitarios; Don Antonio Gómez Robledo embajador durante muchos años y miembro distinguido del servicio exterior; Don Eduardo García Maynes, Ex Secretario General de la Universidad, etcétera, etcétera.

Ellos no expresan más que su opinión. Pero sería insensato que la Corte la desestimara, porque acaso refleja lo que muchas otras personas más piensan sobre ese poder". (18)

"CORTE SUPREMA Y SUPREMA CORTE"

"En última instancia, y el lenguaje está a tono con el tema, muchas cosas podrán escapar al cambio, incluso todas si es que el reformismo, tan certeramente atrapado en la prosa de Lampedusa si queremos que todo siga como está, es preciso que todo cambie se consolide; pero nada quedará sin ser cuestionado; el prontuario de la crisis es ya voluminoso y en su listado, contra lo que quieren sus actores, está el Poder Judicial de la Federación, particularmente la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Este mes, queriendo vincularse a sus orígenes, este órgano del Estado cumplirá 161 años, puesto que como Corte Suprema se constituyó el 26 de marzo de 1825 al amparo de la Primera Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos.

Vinculada, pues, a la primera República Federal (1824-1835), lo que es ahora la Suprema Corte ha recorrido más de un siglo y medio como una modalidad del Supremo Poder de la Federación, para conocer y resolver, de conformidad con el Código Constitucional de 1917, lo que éste establece en sus Artículos 103 a 107. Hoy, como Suprema Corte, sus Ministros son nombrados por el Presidente de la República y sometidos a la aprobación del Senado; como Corte Suprema sus integrantes eran electos

(18) Granados Chapa, Miguel Angel.- Plaza República. La Jornada.- 23-I-86.

por las legislaturas de los Estados. En 1857, conocida indistintamente como Corte Suprema o Suprema Corte de Justicia, la elección de sus integrantes era indirecta en primer grado en los términos de la Ley Electoral; fué durante la reforma, en el período de la República restaurada, que la Corte salió a la luz pública y se involucró en el debate de la crisis y la democracia federal.

Historia aparte, hoy la Corte permanece empantanada en la celebrada "fórmula Otero" contra el reclamo de que sus decisiones particularmente en las leyes reglamentos, sean erga homines, para beneficio de todos los mexicanos; ese individualismo sustentado en que siempre se seguirá el Amparo a instancia solamente de parte agraviada y el no enriquecer sus facultades con las más amplias de control constitucional, han dejado a la Suprema Corte de Justicia de la Nación en un rezago histórico que se agrava por hacer de la separación o coordinación de poderes, más que una distribución y control con los otros dos, no digamos una sumisión, pero sí una incondicionalidad a la zaga que ha sumido a la Suprema Corte en una especie de conservadurismo acentuado por el otro rezago: el de que los expedientes se acumulan sin ser resueltos contra lo dispuesto por la norma constitucional de que "los tribunales estarán expedidos para administrar justicia". Agregense a todo ello que las facultades del Poder Judicial de la Federación. La Corte incluida obviamente, han coadyuvado al centralismo, reduciendo la competencia de los órganos judiciales estatales.

Conforme avance la crisis, la Suprema Corte, el Poder Judicial Federal, estarán cada vez más en el escenario del debate, y si el cambio estructural es cierto, menos escapará a esa reestructuración del Poder Estatal". (19)

"LA GENTE"

"MMH Y LA CORTE"

"Carlos del Río, Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, exhibió gravemente al primer tribunal del país. Es inútil que algunos de los Ministros se hayan molestado en intentar negar lo, pues no ha faltado quien, entre su propia gente, los ponga en su lugar y los exhiba, a su vez, otros aspectos corruptos, como puede ser el nepotismo. Ya hace tiempo que la Corte perdió su dignidad. Se recuerda que a Arturo Durazo, en gran ceremonia, los Ministros Salvador Martínez Rojas y Alfonso Guzmán Neyra -este último Presidente del consejo de la Legión de Honor Nacional-, arrodillándose, lo nombraron Doctor de Honoris causa. Estos Ministros fueron nombrados por José López Portillo. Pero los actuales, como ya se dijo aquí, son criaturas de Miguel de la Madrid.

El licenciado Nicolás Martínez Cerda, en la cuarta edición de su libro la Suprema Corte de Justicia de la Nación que vio la luz en septiembre de 1988, en profunda y calificada crítica de aquella

(19) Cepeda Neri, Adúaro.- La Jornada.- Corte Suprema y Suprema Corte.- La Jornada.- 22-III-86.

en los sexenios, cuestiona los mandatos constitucionales que permite al Presidente de la República ser el sumo responsable de la integración de los máximos órganos jurídicos y tener facultades bastante ilógicas para nombrar elementos del Poder Judicial, supuestamente independiente del - ejecutivo.

Dice el licenciado Martínez Cerda: "falta de un estudio - donde se enjuicie la conducta de los presidentes de la República, para - saber si en los nombramientos de Ministros aprobados por el Congreso han respetado la dignidad de la Corte, a la que deben llegar los bien entendidos jurisconsultos". Y en apoyo de estas palabras cita al maestro - - Vázquez del Mercado. Ministro de la Suprema Corte en tiempos de Portes Gil, quien en su artículo publicado en Excelsior (1966) afirma: "de la - mala o pésima integración del personal de la administración de justicia (Magistrados y Ministros perezosos, incompetentes venales o dóciles a la consigna), es responsable el Presidente de la República".

En este orden de ideas, MMH resulta responsable de lo que es actualmente la Suprema Corte de Justicia, pues durante un sexenio "se sustituyó todo el material humano de la misma y se multiplicaron los juzgados de Distrito y los Tribunales Colegiados de Circuito sin que el Presidente hubiera nombrado como Ministros a los más eminentes juristas. - Nombró a sus incondicionales y así la Corte quedó atrapada y controlada". "Ponen en los gobiernos hombres mozos, de pocas letras y caudal, porque son más entrometidos, saben lamer a sus tiempos". Decía el jesuita espa

Fol Juan de Mariana.

Entre el "material humano" que MMH impuso en el "independiente" Poder Judicial, se encuentran personas como, la Ministra Irma Cue de Duarte, sobrina del Zar de los estacionamientos, Sarquis. El hecho del parentesco de una posible Ministra con un individuo de la mala fama pública del señor Sarquis hubiera sido suficiente, en un gobierno moral, para ni siquiera pensar en Doña Irma para el alto rango que ocupa pues aunque nadie tiene la culpa de los pecados de los parientes, no se puede tomar el riesgo de que una ministra sea influida por un tío semejante; pero además, Doña Irma se ha encargado de descalificarse por su propia cuenta para el puesto que ocupa ante el Congreso nada más y nada menos que por la barra de abogados encabezada por su Presidente, Licenciado Javier Quijano Baz. La denuncia, publicada en el Excelsior el 2 de julio de 1988, señala que la Ministra de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Doña Irma Cue de Duarte, ha transgredido la constitución General de la República, por lo que procede que, mediante el juicio político correspondiente, se le prive de su elevada investidura y se le condene a la pérdida de su cargo.

"En efecto, el Artículo 101 de nuestra Ley Fundamental establece expresamente que los miembros de la Suprema Corte de Justicia, los Magistrados de Circuito, los Jueces de Distrito y los respectivos secretarios, no podrán, en ningún caso, aceptar o desempeñar empleo o en cargo de la Federación, de los Estados o de particulares, salvo los cargos no remunerados o de beneficencia".

Irma Cue, contraria a lo dispuesto, ostentó desde el principio el cargo de Secretaría de Acción Social y Cultural de la Federación Nacional de Abogados al Servicio del Estado, habiéndose publicado en Excelsior (julio de 1988) un manifiesto en el que afirma con otros firmantes que el entonces precandidato del PRI a la Presidencia, Carlos Salinas de Gortari, les concedió una audiencia y que para testimoniarle (SIC) su adhesión, contrajeron el compromiso entre ellos mismos y frente a los miembros de su partido y su candidato de poner sus conocimientos, disponibilidad profesional y colaboración efectiva, en su campaña electoral y en los comicios de 1988.

Lo menos que se puede decir de la señora Ministra es que ni siquiera conoce la ley, al comprometerse tan pública e ingenuamente en actividades, políticas proselitistas y partidarias contrarias al espíritu de la norma constitucional. La denuncia en su contra, por supuesto, no ha prosperado, ni tampoco han tenido eco otras protestas contra las criaturas que Miguel de la Madrid instaló en la Suprema Corte, como Noé Castañón, la política Martha Chavez Padron y Victoria Adato, a quien el pueblo recuerda como violadora de los derechos humanos cuando fué titular de la procuraduría del Distrito Federal. superfluo es mencionar como inepto o incapaz de seguir en el puesto de Presidente de la Suprema Corte a inefable "alto vacío", Carlos del Río.

Volviendo a Irma Cue de Duarte, en la denuncia que la barra de abogados presentó ante el Congreso, se asienta una protesta que es pertinente transcribir aquí pues expresa el sentir de miles de ciuda-

valiosa contribución humana en el gobierno de Carlos Salinas de Gortari.

Donde sí tenemos presencia en estos momentos, pero como - para esconder la cara es en el Poder Judicial, concretamente en la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Carlos del Río, y las Doñas Victoria Adato de Ibarra e Irma Vda. de Duarte es nuestra cuota de vergüenza en - el organismo que tiene la misión más sagrada como es la de impartir justicia. Nunca antes, bajo ningún titular, la Suprema Corte de Justicia - de la Nación había sufrido tanto descrédito como con el jarocho del Río pues varios Magistrados de Tribunales Colegiados de Circuito han sido - destituidos o están tras las rejas por actos deshonestos o de corrupción e incluso se encuentra en un tris de ser desaforado el Ministro Infante, implicado en el escándalo que le dió libertad al asesino y violador de - una niña de escasos once años Brawn Díaz. Lo de las señoras Adato y - Cue con el prototipo del favoritismo, quizás por tratarlas como hijas - putativas Miguel de la Madrid no tuvo el valor de correrlas y mandarlas a su hogar, donde sin duda pueden ser buenas amas de casa. Dña. Victo-- ria, sin antecedentes y menos merecimientos, de buenas a primera nos resultó Procuradora General de Justicia del D. F., en cuyo desempeño fué - asesinado el periodista Dn. Manuel Buendía T., que hasta la fecha se encuentra sin esclarecer y de su gestión arranca una delincuencia incontro- lable, que sigue siendo el problema más grave que viven los defeños. La señora Cue de Gris Diputada paso a figura decorativa del Comité Ejecutivo Nacional del PRI nada menos con el cargo de Secretaría General, sucediendo, lo que tenía que suceder, no dió el kilo, no tenía las tablas -

para salir airoso en donde estuvieron gente de la talla de Bartlett Díaz, Camacho Solís o Donald Colosio. Hizo el ridículo y sin embargo se le premió como Ministra de nuestro más alto tribunal impartidor de justicia. Si esas dos mujeres, que como damas pueden ser muy respetables, alcanzaron el más alto cargo a que puede aspirar un servidor del Poder Judicial, tengo mis razones para sentirme un Diocleciano, un Ulpiano, etc. Este comentario busca justificar que los veracruzanos no tenemos ninguna culpa o responsabilidad en estos nombramientos, facultad exclusiva del C. - Presidente de la República, en este caso de Miguel de la Madrid, que el paso del tiempo se viene descubriendo como una persona falta de carácter y firmeza en el timón de la Nación. (21)

Este es, a nuestro modo de ver, el panorama de la problemática del Poder Público para lograr armonizar la necesidad de la eficiencia en la recaudación de los medios económicos necesarios para su mantenimiento y el respeto debido a la Ley Fundamental del País en lo que se refiere a la materia fiscal.

(21) Casa Rodríguez, Leonel.- Grafico de Xalapa.- Xalapa Veracruz. - - 22-II-89.

CAPITULO SEGUNDO

2. EL DILEMA EN LAS LEYES SUSTANTIVAS.

2.1. LA REALIDAD VISTA COMO ESTORBO DE LA EFICIENCIA.

Al continuar con las ideas expresadas en el capítulo anterior, nos percatamos de que los encargados de la función pública se encuentran frente al problema de cumplir su cometido respetando escrupulosamente las normas legales y logrando, al mismo tiempo, la máxima eficiencia en su labor.

Por supuesto que esta misma situación es la que tienen todos los individuos, tal como lo dijimos anteriormente, ya que el cumplimiento de los deseos o necesidades se procura a través de una serie de actos tendientes a ese fin, pero no elegidos con absoluta libertad, sino sujetándose a ciertas normas.

Entre los individuos, estas normas pueden tener diferente origen, lo que les da la connotación relativa a su procedencia.

Es así como los seres humanos están sujetos a normas jurídicas, morales, convencionalismos sociales o normas religiosas, distinguiéndose entre ellas por las características de bilateralidad, heteronomía, exterioridad y coercibilidad, según lo explica la doctrina, e incluso, podrán tener conflictos personales para cumplir con alguna obligación proveniente de una de las esferas, cuando sea contradictoria con otra cuyo origen es diferente.

En estos casos, el individuo tendrá que optar por el respeto a una de las normas y el desacato a la otra, lo cual hará, indefectiblemente, de acuerdo a su escala axiológica. Pero el funcionario público, al actuar como tal, se desliga (al menos teóricamente, como lo explicaremos a continuación) de sus otras características, para sujetarse estrictamente (también en teoría, por supuesto) al cumplimiento de su deber, que al mismo tiempo es su derecho.

En efecto, dado un régimen de facultades expresas, como el nuestro, por expreso mandato de la constitución, el principio esencial es que la autoridad solo puede hacer lo que la ley le permita, en tanto que el particular puede hacer todo lo que la ley no le prohíba.

Es decir, que mientras la actividad del ciudadano es libre, hasta en tanto no halle una prohibición expresa y puede optar por ejercer su derecho o no hacerlo, por tratarse de un derecho de los llamados de primer grado, el funcionario solo puede llevar, a cabo lo que está señalado dentro de los estrechos límites de la regulación jurídica de su actividad, puesto que su existencia misma, como funcionario, es creación jurídica y su derecho está fundado en el cumplimiento de su propio deber, es decir, es de segundo grado y por tanto de ejercicio obligatorio y no protestativo como el primero. Sin embargo, inclusive eliminando todas las causas reprobables que pudieran apartarlo del cumplimiento de su encargo, el funcionario, a veces, tiene la tentación de salirse de los estrechos límites legales, que puede llegar a sentir como asfixiantes, y no por satisfacer una pasión o por razones de ambición económica, sino por algo

quizá más peligroso, puesto que se disfraza con una apariencia ética, el considerar que debe, como un imperativo categórico, cumplir eficientemente su función, independientemente o en contra de lo preceptuado por la ley, es decir soslayando o atropellando la legalidad, con olvido completo de que esa legalidad, esa norma jurídica, es la que lo creo como tal funcionario. Esto es, a pesar de que en la relación funcionario-ciudadano no tienen cabida los factores religiosos, morales o sociales, es imposible que el funcionario deje de ser un ser humano que, en el mejor de los casos, sin interés mezquino alguno, cree ser poseedor de la verdad, sobre todo cuando en el ejercicio de su función no enfrenta una fuerza que lo sujete a la legalidad, cuando abandona su posición de funcionario para llegar al convencimiento de que es la autoridad. ...y que como tal, ya no está sujeto a la ley, sino que ésta es un producto de su voluntad, o cuando menos, debe interpretarse como él lo decida.

En ese momento, se rompe el precario equilibrio que sostiene el andamiaje del correcto ejercicio del derecho, en ese momento el ejecutor de la ley la interpreta, como es inevitable hacerlo, no para cumplirla, sino para adecuarla a su convicción de lo correcto o lo justo y, a veces para actuar totalmente en contra de esa ley, convirtiéndose, de esta manera, en legislador, juez y funcionario.

No basta, para evitar lo anterior, que se tomen medidas como las de darles el tratamiento oficial de "servidores públicos" pues esto sólo sirve como un recordatorio a sus límites, que tendrá mayor o menor efecto según el respeto a la legalidad que el funcionario tenga

según su convicción, sino que es indispensable que existan los medios jurídicos efectivos para constreñir a todos los que rebasen su esfera de acción, a cumplir con la ley y esto sólo se logra con la vigencia efectiva del sistema de división de funciones del poder público y el control de las mismas entre ellos.

Expuesto lo anterior, examinaremos estos aspectos en el terreno de las leyes fideicomisarias sustantivas en el presente capítulo.

2.1.1. LAS LEYES SECUNDARIAS.

En este apartado trataremos de ver algunos casos demostrativos de lo que apuntamos anteriormente, para ilustrar los criterios a que se inclina la autoridad cuando existe, o puede existir, un conflicto entre la eficacia y la legalidad.

Daremos principio con la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la cual tiene la fama de ser la preferida de los contadores públicos, ya que muchos de sus preceptos contienen la obligación de llevar a cabo tal cantidad de operaciones complicadas, que la hacen prácticamente ininteligible para quien no tenga el entrenamiento y habilidad de los expertos en la ciencia matemática.

Como ejemplo de lo anterior, transcribiremos el Artículo 12 de la mencionada ley:

Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes -

inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, conforme a las bases que a continuación se señalan:

- I. Se calculará el coeficiente de utilidad correspondiente al último ejercicio de 12 meses por el que se hubiera o debió haberse presentado declaración. Para este efecto se dividirá la utilidad fiscal del ejercicio por el que se calcule el coeficiente entre la cantidad que se obtenga de restarle al total de ingresos acumulables del mismo ejercicio, la ganancia inflacionaria.

Para calcular el coeficiente de utilidad a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes podrán sumar a los ingresos acumulables del ejercicio por el que se haga el cálculo, disminuidos con la ganancia inflacionaria, la cantidad que resulte de multiplicar el saldo promedio anual de los créditos del contribuyente por los cuales calculó componente inflacionario durante el ejercicio citado, por el factor de ajuste de los créditos que para estos efectos señale anualmente el Congreso de la Unión. El saldo promedio anual de los créditos será el cociente que resulte de dividir la suma de los saldos promedios mensuales del ejercicio entre doce.

Tratándose del segundo ejercicio fiscal, el primer pago provisional comprenderá el primero, el segundo y el tercer mes del ejercicio, y se considerará el coeficiente de utilidad fiscal del primer ejercicio, aún cuando no hubiera sido de doce meses.

Cuando en el último ejercicio de doce meses no resulte coeficiente de utilidad, conforme a lo dispuesto en el primer párrafo

fo de esta fracción, se aplicará el correspondiente al último ejercicio de doce meses, por el que se tenga dicho coeficiente, sin que dicho ejercicio sea anterior en más de cinco años a aquél por el que se deban efectuar los pagos provisionales.

- II. La utilidad fiscal para el pago provisional se determinará, multiplicando el coeficiente de utilidad que corresponda conforme a la fracción anterior, por los ingresos acumulables sin considerar las adiciones o reducciones de los conceptos del componente inflacionario de las deudas o créditos a que se refiere el artículo 7°.-B de esta Ley, correspondientes al período comprendido desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes al que se refiere el pago.

A la utilidad fiscal determinada conforme a esa fracción se le restará, en su caso, la pérdida fiscal de ejercicio anteriores pendientes de aplicar contra las utilidades fiscales, sin perjuicio de disminuir dicha pérdida de la utilidad fiscal del ejercicio.

- III. Los pagos provisionales serán las cantidades que resulten de aplicar la tasa establecida en el artículo 10 de esta Ley sobre la utilidad fiscal que se determine en los términos de la fracción que antecede, pudiendo acreditarse contra el impuesto a pagar los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad.

Tratándose del ejercicio de liquidación, los pagos provisionales se harán conforme a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley.

Los contribuyentes deberán presentar las declaraciones de pagos provisionales, aún cuando no haya cantidad a enterar, excepto tratándose del ejercicio de iniciación de operaciones, o cuando hubieran presentado el aviso de suspensión de actividades que previene en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior demuestra que, por lo menos para quien se dedique a actividades empresariales, será indispensable recurrir a un contador para efectuar todas esas operaciones ya que el Artículo se refiere a las sociedades mercantiles, en cuyo título está incluido, pero también a las personas físicas, por disposición del Artículo 108 del mismo ordenamiento, lo que empieza a complicar el cumplimiento fácil de las obligaciones fiscales.

Desde luego que lo transcrito está en abierta contradicción con las reglas que, como principios básicos de los impuestos, se encuentran en la doctrina, y los recordaremos brevemente:

2.1.1.1. PRINCIPIOS TEORICOS DE LA TRIBUTACION.

Según Adam Smith, en "La Riqueza de las Naciones" ⁽¹⁾ los principios fundamentales de la tributación son:

- Principio de Justicia, que consiste en que los súbditos deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades, esto implica la proporcionalidad

(1) Cfr. Smith, Adam.- La riqueza de las Naciones.- S.N.E.- Edit. Aguilar.- Madrid, 1956. Pág. 684.

y equidad que menciona nuestro artículo 31 fracción IV Constitucional. Da lugar a la generalidad que consiste en que paguen impuestos todas - las personas comprendidas en las hipótesis legales y el de uniformidad que consiste en que todos contribuyan a los gastos públicos según su - capacidad contributiva, es decir tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

- Principio de Certidumbre, que consiste en que el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha del pago, la forma de realizarse, las cantidades a pagar deben ser cla- ras y patentes para el contribuyente y para cualquier otra persona.
- Principio de Comodidad, formulado así: "todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su - pago al contribuyente".
- Principio de la Economía, que se basa en que los impuestos pueden sa- car, o impedir que entre, en el bolsillo de la población, una cantidad mucho mayor que la que hacen ingresar en el tesoro público por cuatro motivos:
 - . El cobro del impuesto puede exigir un gran número de funcionarios cu- yos salarios pueden consumir la mayor parte del producto de aquel y - cuyos gajes pueden suponer otro impuesto adicional para la población.
 - . Puede constituir un obstáculo para las actividades de la población y desalentar a ésta para que no se dedique a determinadas ramas de nego- cios que podrían dar sustento y ocupación a grandes sectores.

Los embargos y demás castigos en que incurrir los individuos que intentan sin éxito esquivar el impuesto, pueden constituir con frecuencia la ruina de los mismos, acabando de este modo con el beneficio que podría producir a la comunidad la inversión de sus capitales. Un impuesto mal meditado ofrece una gran tentación de evadirlo.

Al someter a las gentes a las visitas frecuentes y a los registros odiosos de los recaudadores de impuestos pueden exponerlas a molestias, vejaciones y tiranías innecesarias.

Los principios de Adolfo Wagner (2) en su "Tratado de la Ciencia de las Finanzas" formula 4 grupos de principios de la tributación que son:

- Los de Política Financiera que se subdividen en el principio de la suficiencia, que consiste en que los impuestos deben ser suficientes para poder cubrir las necesidades financieras en un determinado período, en la medida que otras vías o medios no puedan hacerlo o no sean admisibles; y el principio de elasticidad que proclama que el sistema fiscal debe estar integrado por diversos impuestos que hagan que en un período de coyuntura el Estado pueda recibir todos los ingresos que necesita, para adaptarse a los cambios.

(2) Cfr. Wagner, Adolfo.- Tratado de la Ciencia de las Finanzas.- Citado por Garza, Sergio Francisco de la.- Derecho Financiero Mexicano.- Op. Cit.- Pág. 398.

- Los Principios de Economía Pública que proclaman que debe hacerse una prudente elección entre las 3 fuentes de impuestos que son el capital, las rentas y los medios de consumo, considerando la economía privada y la pública, la política social y los fines de aplicación de los impuestos.
- Los Principios de Equidad en que proclama la generalidad y la uniformidad en la tributación, Wagner no acepta las exenciones ni las cuotas progresivas.
- Principios de Administración Fiscal que son los de la fijeza en la imposición. La comodidad en la imposición. La reducción de costo.

Dentro de los ejemplos que la Ley del Impuesto sobre la Renta ofrece, iniciaremos con el Artículo 12 que se refiere a pagos provisionales y que establece lo siguiente:

"Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, con forme a las bases que a continuación se señalan:

- I. Se calculará el coeficiente de utilidad correspondiente al último ejercicio de 12 meses por el que se hubiera o debió haberse presentado declaración. Para este efecto se dividirá la utilidad fiscal del ejercicio por el que se calcule el coeficiente entre la cantidad que se obtenga de restarle el total de ingresos acumulables del mismo ejercicio, la -

ganancia inflacionaria.

Para calcular el coeficiente de utilidad a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes podrán sumar a los ingresos acumulables del ejercicio por el que se haga el cálculo, disminuidos con la ganancia inflacionaria, la cantidad que resulte de multiplicar el saldo promedio anual de los créditos del contribuyente por los cuales - - - - - calculó componente inflacionario durante el ejercicio citado, por el factor de ajuste de los créditos que para estos efectos señale anualmente el Congreso de la Unión. El saldo promedio anual de los créditos será el que resulte de - - - - - dividir la suma de los saldos promedios mensuales del ejercicio entre doce.

Tratándose del segundo ejercicio fiscal, el primer pago provisional comprenderá el primero, el segundo y el - - - - - tercer mes del ejercicio, y se considerará el coeficiente - - - - - de utilidad fiscal del primer ejercicio, aún cuando no hubiere sido de doce meses.

Cuando en el último ejercicio de doce meses no resulte coeficiente de utilidad, conforme a lo dispuesto en - - - - - el primer párrafo de esta fracción, se aplicará el correspondiente al último ejercicio de doce meses, por el que se tenga dicho coeficiente, sin que dicho ejercicio sea ante-

rior en más de cinco años a aquel por el que se deban efectuar los pagos provisionales.

- II. La utilidad fiscal para el pago provisional se determinará multiplicando el coeficiente de utilidad que corresponda conforme a la fracción anterior por los ingresos acumulables sin considerar las adiciones o reducciones de los conceptos del componente inflacionario de las deudas o créditos a que se refiere el Artículo 7°. B de esta Ley, correspondientes al período comprendido desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes al que se refiere el pago. A la utilidad fiscal determinada conforme a esta fracción se le restará, en su caso, la pérdida fiscal de ejercicios anteriores pendientes de aplicar contra las utilidades fiscales, sin perjuicio de disminuir dicha pérdida de la utilidad fiscal del ejercicio".

Para analizar este Artículo, es necesario que revisemos los conceptos que maneja, para esclarecer la naturaleza jurídica de esta figura.

Al respecto debemos recordar que el fundamento constitucional de la obligación tributaria de los contribuyentes es el Artículo 31, que en su fracción IV establece lo siguiente:

3.1. "SON OBLIGACIONES DE LOS MEXICANOS:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes".

De lo anterior se desprende, como criterio evidente, que la obligación principal de los mexicanos, en materia fiscal es contribuir, lo que nos lleva a desentrañar que cosa son "las contribuciones" y para ello el Código Fiscal nos explica, en su Artículo 2 lo siguiente:

"Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

- I. Impuestos sobre las contribuciones establecidas en la Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de éste Artículo.
- II. Aportaciones de Seguridad Social son las contribuciones establecidas en la Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.
- III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las

personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

- IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Tratándose de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, debemos imaginar que los pagos provisionales tendrán esa naturaleza, pero antes de llegar a este análisis, debemos establecer, fuera de toda duda que no son ni derechos, ni contribuciones de mejoras ni aportaciones de seguridad social y esto resulta evidente de acuerdo con la definición legal de éstos conceptos, según la transcripción hecha.

Como consecuencia de lo anterior, sólo nos queda por ver si se trata de impuestos y específicamente de que clase de impuesto se está hablando.

Para lograr lo anterior, seguiremos las ideas expresadas por el maestro Sergio Francisco de la Garza. (3)

(3) Cfr. Garza, Sergio Francisco de la.- Derecho Financiero Mexicano.- Novena Edición.- Edit. Porrúa, S. A.- México, 1979, Pág. 374 y s.s.

Si analizamos lo expuesto por el maestro Regiomontano, - vemos que el llamado "pago provisional" grava, aparentemente la renta, o será el capital en formación, pero el problema radica en que lo gravado no existe en el momento del pago y, más aún, puede no llegar a existir - nunca, sin que haya en la ley el concepto de "renta en formación", ya - que los Artículos 1 y 10 de la Ley no explican que debe entenderse por - renta, como se calcula y como se paga, como se ve a continuación:

Artículo 1.

"Las personas físicas y morales están obligadas al pago - del Impuesto Sobre la Renta en los siguientes casos:

- I. Las residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- II. Las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento per-- manente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho es-- tablecimiento".

Artículo 10.

"Las sociedades mercantiles deberán calcular el Impuesto Sobre la Renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la casa del 35%.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como - - sigue:

- I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los - ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones au-- torizadas por este título.

II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, - las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de otros ejercicios.

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

La conclusión inevitable de lo anterior es que los pagos provisionales no participan del carácter de las contribuciones y, por lo tanto, no existe obligación legal de efectuar esos pagos, como se demuestra en el siguiente resumen:

Las obligaciones tributarias de los mexicanos, tratándose de las pecuniarias, están contenidas en el concepto de contribuciones. - La Ley define este concepto.

Dentro de este concepto se comprenden los impuestos.

El Impuesto sobre la Renta, en cuya Ley relativa se incluye el concepto de "pagos provisionales", delimita su universo impositivo a los ingresos.

Para que se considere que existieron los ingresos que - - darán lugar al impuesto, como hecho generador del crédito fiscal, se fijan en la propia ley los requisitos, entre ellos el del cálculo anual de la utilidad.

Al no cumplir con dichos requisitos los pagos provisionales no son exigibles legalmente.

Lo dicho aquí respecto a los "pagos provisionales" del Impuesto sobre la Renta es aplicable "mutatis mutandi" a los demás en las leyes respectivas.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el Informe de su Presidente, correspondiente al año de 1988, nos dice lo siguiente en la tesis 71, pág. 873, de la Primera Parte, Pleno, Volúmen II:

Renta Sociedades Mercantiles Objeto y Momento en que se genera el Impuesto.- De conformidad con el artículo 1° de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que obtengan los sujetos pasivos del mismo. La obligación tributaria a cargo de éstos nace en el momento mismo en que se tienen los ingresos, bien sea en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, como lo establece el artículo 15 del mismo ordenamiento, y no como aduce la quejosa, que ese impuesto se causa hasta que al término del ejercicio fiscal se determina que hubo utilidades. No es óbice para esta conclusión el hecho de que sean las utilidades las que constituyen la base a la que habrá de aplicarse la tarifa de acuerdo con la cual se determinará el impuesto, así como tampoco la circunstancia de que aun cuando haya ingresos, si no hay utilidades, no se cobrará impuesto alguno, pues en este caso debe entenderse que esos ingresos que, sujetos a las deducciones establecidas por la Ley, no produjeron utilidades, están desgravados, y lo que es más, que esa pérdida fiscal sufrida en un ejercicio fiscal, será motivo de compensación en ejer-

cicio posterior. No es cierto pues, que el impuesto sobre la renta se - causa anualmente, ya que, como se dijo, éste se va causando operación - tras operación en la medida en que se vayan obteniendo los ingresos; por ende, no es cierto tampoco, como afirma la recurrente, que al realizar - pagos provisionales a cuenta del impuesto, se esté enterando un tributo no causado y que ni siquiera se sabe si se va a causar. El impuesto se ha generado, se va causando operación tras operación, ingreso tras ingre- so, y el hecho de que de conformidad con el artículo 10 de la Ley a co- mentario sea hasta fin del ejercicio fiscal cuando se haga el cómputo de todos los ingresos acumulables, y se resten a éstos las deducciones per- mitidas por la ley, para determinar una utilidad fiscal que va a consti- tuir la base (no el objeto), a la que se habrá de aplicar la tarifa que la misma ley señala, para obtener así el impuesto definitivo a pagar, no implica que dicha utilidad sea el objeto del impuesto y que éste no se - hubiese generado con anterioridad.

Amparo en revisión 6003/87. Impulsora de Lubricantes - - Automotrices e Industriales, S. A. de C. V. y otras. 10 de noviembre de 1988. Unanimidad de 16 votos de los señores ministros De Silva Nava, - Rocha Díaz, Alba Leyva, Azuela Gúitrón, Díaz Infante, Fernández Doblado. Adato Green de Ibarra, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Villagordoa - Lozano, Moreno Flores, Suárez Torres, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, - Schmill Ordóñez y presidente del Río Rodríguez. El señor ministro Gonzá- lez Martínez se retiró de la sesión. Ponente: Mariano Azuela Gúitrón. - Secretario: Filiberto Méndez Gutiérrez.

Precedente:

Amparo en revisión 8456/87. Tecnologías Unidas, S. A. 3 de mayo de 1988. Mayoría de 18 votos y 1 en contra. Ponente: ministra Victoria Adato Green de Ibarra. Secretario: Raúl Melgoza Figueroa.

La tesis transcrita no resiste un análisis jurídico riguroso, ya que en primer lugar pretende interpretar aisladamente el artículo 1º. de la Ley del Impuesto sobre la Renta y esto, conforme a la hermenéutica es aberrante.

En efecto, la opinión de la Corte pretende sustituir el concepto de Renta, que da nombre a la Ley, por el de ingreso y ello distorsiona totalmente la correcta interpretación de la norma.

Es decir, establecer paladinamente que el objeto del impuesto son los ingresos y no las utilidades, nos lleva a examinar el concepto de Renta, para saber cual es su connotación en la ley a comento.

Es evidente, conforme a la doctrina, que la renta es la riqueza en formación y por lo tanto está constituida por los ingresos del contribuyente, pero hay varias clases de renta, que también han sido estudiadas por los tratadistas y que podemos describir en resumen en la siguiente forma:

- Renta bruta o sin deducción de gastos.
- Renta neta o con deducción de los gastos de producción.
- Renta libre o con deducción de los gastos de producción y otras cargas.

- Renta legal o con las deducciones autorizadas por la ley.

De las anteriores descripciones resulta claro que si se tomen en cuenta únicamente los ingresos, como pretende la Corte, se está hablando de la renta bruta como objeto del impuesto, pero resulta que las empresas y las personas físicas no están obligadas a tributar bajo el sistema de renta bruta, puesto que no son tomados en cuenta todos sus ingresos.

Si partimos de la base anterior, tendremos que concluir, necesariamente, que el objeto del impuesto son los ingresos del contribuyente menos las deducciones autorizadas, por lo que resulta inconcuso que carece de lógica tomar la renta bruta como objeto del impuesto, para efectuar pagos provisionales y la renta legal para el pago del impuesto, como lo pretende la Corte.

Además de lo anterior, es evidente que la teoría de la Corte, respecto del ingreso como objeto del impuesto tomándolo como renta bruta hace ininteligible el sistema de cálculo de los pagos provisionales, pues la base de éstos es la renta legal o sea con deducciones y a partir de un mínimo imponible y lo confirma la propia tesis al sostener que se podrán compensar las cantidades entregadas sin que existiera obligación impositiva.

Es decir, la norma tributaria establece la base necesaria

para decidir cuando nace la DEUDA impositiva y el importe del débito resultará de la aplicación del tipo a la base imponible.

De todo lo anterior deducimos que si se entrega una suma de dinero sin que se haya fijado la base imponible, no se está pagando una deuda, ya que ésta no es exigible mientras no se pueda determinar y por lo tanto no podemos saber si lo exigido es proporcional y equitativo, puesto que no está cuantificado.

Por lo tanto, mientras no se determine la deuda no existe la obligación de cubrirla y si no existe obligación no se da la hipótesis constitucional a que se refiere el artículo 31.

Para resumir lo anterior, diremos que pago es el cumplimiento de una obligación, para que una obligación sea exigible es necesario que se determine; para determinar un impuesto es indispensable contar con todos los elementos del mismo como son sujeto, objeto, base, cuota y tarifa; en el momento que la autoridad pretende que se le entregue una cantidad sin que exista deuda, no existe obligación exigible y por lo tanto dicha entrega no puede tener la naturaleza jurídica de pago de impuestos sino de préstamo compensable, si llega a materializarse la obligación o, en caso contrario se transformará en una deuda del fisco a favor del particular que la autoridad tendrá la obligación de pagar, incluso con intereses.

En conclusión los llamados "pagos provisionales" no son tales sino préstamos forzosos de notoria inconstitucionalidad.

La tesis de la Corte en Pleno es deplorable.

Criterios como el expresado por ese tribunal sirven para robustecer la opinión pública consignada en el capítulo primero de este trabajo.

El Artículo 24 Fracción III de la propia ley nos da otro ejemplo utilizable:

24. "Las deducciones autorizadas en este título deberán reunir los siguientes requisitos":

III. "Que se comprueben con documentación que reúna los requisitos que señalen las disposiciones fiscales relativas a la identidad y domicilio de quien los expida, así como de quien adquirió el bien de que se trate o recibió el servicio, y que en el caso de contribuyentes que en el ejercicio inmediato anterior hubieran obtenido ingresos acumulables superiores a cien millones de pesos, efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, los pagos en dinero cuyo monto exceda de dos veces el salario mínimo general de su área geográfica vigente el 1° de enero del año de que se trate, elevado al mes, excepto cuando dichos pagos se hagan por la prestación de un servicio personal subordinado. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá liberar -

de la obligación de pagar las erogaciones con cheques nominativos a que se refiere este párrafo cuando las mismas se efectuen en poblaciones sin servicios bancarios o en zonas rurales".

Evidentemente, al establecer la obligación de pagar con cheques nominativos del contribuyente determinadas cantidades, la ley se olvida de la existencia de la ley monetaria que prescribe que la moneda metálica -con restricciones- y los billetes que emita el Banco de México, tendrán poder liberatorio ilimitado, además de que el acreedor se puede negar a recibir el pago en cheque, a lo que tendría perfecto derecho, sin contar que el contribuyente tiene, por efecto de este artículo la obligación de abrir una cuenta de cheques, obligación fiscal no pecuniaria bastante "sui Generis", y en consecuencia someterse a las arbitrariedades y caprichos de los bancos, que son bien conocidos, entre otros el cobro de "comisiones" si el saldo baja de determinada cantidad, (costumbre desconocida en el ejercicio de la Banca en general en todo el mundo), etc. - - Afortunadamente la aberración de la ley no llegó al extremo de violar el Artículo 123 Constitucional, pues exceptúa de su reglamentación el pago de salarios y gentilmente, excluye el pago en cheques en lugares en que no haya bancos.

Artículo 55 (relacionado con el 110). En estos artículos la ley concede a las sociedades mercantiles y a los empresarios individuales la facultad de compensar la pérdida fiscal de un ejercicio contra la

utilidad fiscal de los cinco ejercicios siguientes, facilidad que no tienen los demás contribuyentes, lo que resulta carente de proporcionalidad y equidad, ya que el legislador no se muestra tan generoso con otros contribuyentes a los que les aplica siempre la regla de oro de "si pierdes, perdiste tú; si ganas, ganamos nosotros".

En otro apartado trataremos otro aspecto de éstos artículos que a pesar de no ser muy extensos tienen abundante material para el propósito de este trabajo.

Los Artículos 115 B III y 115 C 1°. y 2°. párrafos dicen - que los contribuyentes que, en los términos de esta ley, opten por ser menores por los ingresos a que se refiere este capítulo, deberán expedir comprobantes simplificados.

Aparentemente esta medida beneficiaba a los contribuyentes menores, pero la decisión de aligerarles la obligación mediante comprobantes simplificados, llevó a la ruina a varios como lo veremos después.

El Artículo 22 del Código Fiscal, que se refiere a la devolución de contribuciones pagadas indebidamente merece comentarse ya que estatuye que:

"las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. La devolución podrá hacerse de oficio, o a petición del interesado, mediante cheques certificados expedidos a nombre del con-

tribuyente, los que se podrán utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. Los retenedores podrán solicitar la devolución siempre que esta se haga directamente a los contribuyentes. Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor de quien presentó la declaración de su ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de resolución o sentencia firmes de autoridad competente, en cuyo caso podrá solicitarse la devolución independiente de la presentación de la declaración. Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto hubiera quedado insubsistente, lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a la determinación de diferencias por errores aritméticos, las que darán lugar a la devolución siempre que no haya prescrito la obligación en los términos del último párrafo de este artículo.

Quando se solicite la devolución, esta deberá efectuarse dentro del plazo de dos meses siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, informes y documentos que señale la forma oficial respectiva. Si dentro de dicho plazo no se efectúa la devolución, el fisco federal deberá pagar intereses conforme a una tasa que será igual a la de los recargos en los términos del Artículo 21 de este Código. Los intereses se calcularán sobre las cantidades que proceda devolver, excluyendo los propios intereses y se computarán desde que se venció el plazo hasta la fecha en que se -

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

efectúe la devolución o se pongan las cantidades a disposición del interesado".

Desde luego es de hacerse notar que es una situación muy distinta la que se da cuando alguien paga "indebidamente" por error, que cuando este "pago" se hace por disposición de la ley, ya que el contribuyente, al efectuar los "pagos provisionales" puede calcular que van a ser excesivos, -como sucede con los profesionistas y las retenciones en sus honorarios- pero no puede evitarlo, por lo que la figura está bastante distorsionada.

Pero, además de lo anterior, cuando cumple los trámites para obtener la devolución del dinero que entregó forzosamente, se encuentra con que la autoridad tiene la obligación de devolverlo en un plazo de dos meses, sin intereses (lo cual en época de inflación es costoso) y con intereses a partir de esa fecha, que se calcularán a la misma tasa de los recargos, que por cierto, resulta mucho más alta que el costo promedio del dinero, pero la realidad es mucho peor, porque las sumas entregadas lo fueron a partir de todo el año y el plazo de devolución es enorme. Es decir, el dinero entregado en enero, permanece en poder del fisco todo el año al que corresponde ese mes; y como la declaración se hace en abril del siguiente año; y se solicita la devolución, cuando más pronto en mayo, el fisco solo pagará intereses a partir de julio del año siguiente, es decir 19 meses después de que el dinero ingresó en sus arcas.

En el Artículo 34 se dice que:

"Las autoridades fiscales solo están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente; de su resolución favorable se derivan derechos para el particular, en los casos en que la consulta se haya referido a circunstancias reales y concretas y la resolución se haya emitido por escrito por autoridad competente para ello".

En el Artículo 36 Bis, vigente a partir del 1°. de Enero de 1989, se pretende distinguir entre resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular, ya reguladas en el Artículo 36 y las resoluciones que regula el nuevo artículo y que caracteriza de la siguiente manera:

"Las resoluciones administrativas de carácter individual o dirigidas a agrupaciones dictadas en materia de impuestos distintos a los de comercio exterior, que otorguen una autorización o que, siendo favorables a particulares determinen un régimen fiscal o se refieran a deducciones, surtirán sus efectos en el caso, para el ejercicio, para el cual se hubieren dictado.

Al concluir el ejercicio para el que se hubiere emitido una resolución de las que señala el párrafo anterior, los interesados podrán someter las circunstancias del caso a la autoridad fiscal competente para que dicte la resolución que proceda".

Desde luego, podría entenderse que la autoridad tiene la intención de dictar, únicamente, resoluciones de vigencia anual, cuando

estas resulten favorables a los particulares, para no verse sujetas a - las disposiciones del Artículo 36, pero el nuevo precepto no dice que - sólo surtirán sus efectos para el ejercicio en que se hubieren dictado, sino "para el cual se hubieren dictado" y desde luego que si la consulta del particular es hecha en forma general, la autoridad no puede circunscribir su respuesta a un solo ejercicio, ya que sería incongruente, y en ese caso no se entiende la finalidad del artículo, pues si el particular presentó su consulta respecto a un ejercicio determinado, es claro que - la resolución debe referirse a ese ejercicio y si es en general, la respuesta debe ser en la misma forma, y, en cualquiera de los dos casos, de ser favorable al particular no podrá ser modificada por las autoridades, sino con los requisitos que marca el Artículo 36 o sea mediante juicio - ante el Tribunal Fiscal de la Federación, o también puede dejar de surtir efectos si se modifica la disposición que se está interpretando, - - pues no podría aceptarse que un precepto, interpretado en forma favora--ble para el particular, por la autoridad, dejará de estarlo por haber - terminado el ejercicio en que se hizo la consulta.

Lo menos que puede decirse de este Artículo es que es poco claro.

El examen de las fracciones del Artículo 41 nos lleva a - observar las siguientes situaciones:

El impuesto provisional a que se refiere la Fracción I con lleva los mismos vicios que señalamos en relación con la aplicación de - los pagos provisionales, con el agregado de que ahora, además de preten--

der que el contribuyente entregue una suma de dinero que no es contribución, se calcula el monto de esa entrega con base en "la última o cualquiera de las seis últimas declaraciones"; desde luego en la que más con venga al fisco, pero sin que se sepa con certeza si existe o no un crédito fiscal a cargo del particular, pues esto sólo se precisará en el momento de determinar la contribución debida, tan es así, que la ley específica que esta entrega de dinero tendrá el carácter de pago provisional, ya sea que se haya calculado en relación con un pago provisional o definitivo.

Pero si la Fracción I tiene esos problemas, la Fracción II presenta una situación verdaderamente singular, ya que autoriza a la Secretaría de Hacienda, en caso de omisión de declaraciones, para embargar precautoriamente los bienes o la negociación, si la omisión se extiende a los últimos tres ejercicios, o por no atender el requerimiento de presentación de una declaración.

Dadas las feroces reglas del embargo de negociaciones, que se tratarán en otro apartado, dejaremos este punto señalando, solamente, que participan del vicio original de falta de precisión en el monto de lo embargado, pero, en lo que hace el embargo de bienes la figura jurídica se ve distorsionada en su esencia, por las siguientes razones:

Conforme al Artículo 389 del Código Federal de Procedimientos Civiles, el embargo precautorio se concederá con el requisito que señala el Artículo 390, es decir que, al solicitar la medida se deberá fi--

jar el importe de lo reclamado y la resolución que la otorgue precisará también ese monto.

De esta premisa parten las reglas a que debe sujetarse la diligencia, es decir, embargar bienes que sean suficientes a cubrir lo adeudado y sus accesorios; reguándose también que se embargan los bienes, tan solo en cuanto basten a cumplir las prestaciones reclamadas lo que a su vez da lugar a las solicitudes de ampliación o reducción del embargo, si, a criterio del juez, hubo defecto o exceso en la ejecución e, igualmente, a la substitución de garantías, etc.

Lo anterior demuestra, de manera palmaria, que la base de esta medida es siempre EL MONTO DE LO ADEUDADO y en la especie se carece de ese dato principal, por lo que el embargo se lleva a cabo en medio de una total anarquía, distorsionando la naturaleza jurídica del mismo.

No queremos extender más este apartado, por lo que veremos en los siguientes los problemas suscitados en otros aspectos.

2.1.2. LA CONSTITUCION.

Desde luego que todas las irregularidades, aberraciones y monstruosidades jurídicas que hemos venido comentando, son violaciones constitucionales, pero muchas de ellas se observan como indirectas, a través de violaciones a la legalidad, en cambio hay algunas que contrarían directa e inmediatamente los principios básicos de la Ley Suprema, en este apartado veremos algunos casos.

No consideramos privativa de nuestro país la problemática de la inconstitucionalidad pertinaz de los ordenamientos fiscales, pero es evidente que la universalidad de un problema no disminuye su gravedad. (4)

"NUEVO IMPUESTO DE BRASIL".

Reducirá el déficit gubernamental, afirma.

Gravará 8% a empresas y 12% a financieras.

Es inconstitucional e inflacionario, dicen.

Brasilia, 7 de diciembre (DPA) -El gobierno brasileño dictó una serie de nuevas medidas fiscales, varias de las cuales dependen de la aprobación del congreso, destinadas a transformar el déficit público del 3.8% del producto interno bruto (previsión para este año) en un ligero superavit del 0.07% del PIB en 1989. Las autoridades esperan obtener en 1989, entre aumentos de ingresos y cortes de gastos, recursos adicionales de 12,000 millones de dólares.

Las medidas incluyen la eliminación o suspensión por un año de algunos incentivos fiscales y la creación de un nuevo impuesto llamado "contribución social" de 12% sobre las ganancias netas de las instituciones financieras y de ocho por ciento sobre las de las demás empresas.

(4) Con problemas similares al nuestro se dan casos parecidos; según lo reporta el Diario Excelsior de la Ciudad de México en su edición del 8 de diciembre de 1988.

El nuevo impuesto, considerado como "inconstitucional" - por el jurista Ives Gandra Martins e "inflacionario" por el Presidente de la Federación de Industrias del Estado de Sao Paulo (FIESP), Mario Amato, se destinará a cubrir el déficit del sector de previsión social - que, según pronósticos el próximo año será de 2,400 millones de dólares.

Entre los incentivos fiscales suspendidos están los concedidos a las inversiones en reforestamiento, adquisición de acciones de la empresa brasileña de aeronáutica (EMBRAER) y para las inversiones en los sectores de educación y cultura.

Tanto el nuevo impuesto como la extinción de los incentivos dependen de la aprobación por el congreso, que deberá recibir próximamente nuevas propuestas gubernamentales de medidas de ajuste fiscal.

Veremos algunos casos de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, no sin recordar que, en este ordenamiento, - como en todas las demás leyes locales de esta circunscripción, los gobernados no contamos con la facultad de elegir a los gobernantes locales, - ni en los legisladores ni en el ejecutivo, ya que por nuestro peculiar sistema político, las leyes son dictadas por el Congreso de la Unión y - aplicadas como Ejecutivo Local, por el Presidente de la República, quien gobierna a través de un jefe de departamento, que en la inmensa mayoría de los casos no es nativo de la ciudad. (5)

(5) A partir del primero de diciembre de 1988, el Jefe del Departamento es nacido en la Ciudad de México, lo que no había sucedido en más - de 40 años.

El primer ejemplo que encontramos es el del impuesto predial, cuyo sistema de valuación de los inmuebles se regula en los Artículos 18 a 22A de la Ley.

En cuanto al sujeto pasivo del impuesto la Ley establece que sería el propietario o poseedor del inmueble, en este último caso, - "sólo cuando no existe propietario".

Al respecto se puede ver que este segundo puesto en realidad no existe.

Se considera contribuyentes también a los poseedores en los casos en que la Ley establece que no existe propietario lo que en realidad no existe, puesto que según el Código Civil, los inmuebles que no tienen dueño cierto y conocido deben ser denunciados ante el ministerio público para que se adjudiquen al Fisco Federal, correspondiendo al denunciante la cuarta parte del valor catastral de los bienes que denuncia.

Así pues cualquier inmueble que no tiene dueño conocido, pertenecerá a la Nación. Según el Artículo 27 Constitucional, que no es tomado en cuenta.

En los Artículos 45G, 45H y 45I, se establece el impuesto sobre nóminas aplicables en el Distrito Federal.

Sobre este impuesto se puede decir lo siguiente:

Nuestros tribunales judiciales han sostenido en forma - - constante, e incluso han establecido jurisprudencia respecto a que el - Artículo 31, Fracción IV, constitucional, fué establecido por el constituyente de 1917 como un límite a la potestad del Estado en el establecimiento de los tributos, lo que claramente se desprende de la simple lectura de dicho precepto cuando señala:

"Son obligaciones de los mexicanos":

"IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

En estas condiciones se desprende que para la validéz constitucional de un impuesto se requiere que este cumpla o satisfaga tres - requisitos fundamentales:

a). Que sea establecido por Ley; b). Que sea proporcional y equitativo, y c). Que se destine a alguno de los gastos públicos; en consecuencia, si falta alguno de estos tres requisitos, el impuesto será inconstitucional.

Por proporcionalidad del impuesto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha entendido que los sujetos pasivos contribuyan al - gasto público en función de su respectiva capacidad económica, o sea, que

aporten una parte justa y adecuada de su incremento patrimonial, de tal forma que los sujetos de elevados ingresos tributen en forma superior a los medianos y reducidos ingresos; es decir, que EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD DEBE ESTAR VINCULADO SIEMPRE A LA CAPACIDAD ECONOMICA DEL CONTRIBUYENTE.

Por equidad, nuestra Suprema Corte de Justicia ha sostenido que debe entenderse la igualdad, ante la misma Ley Tributaria, de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, y por ello deben en tales condiciones recibir tratamiento idéntico en hipótesis de causación, hechos imponible, acumulaciones, deducciones, etc., variando sólo la tasa de acuerdo con la capacidad económica; es decir, que una carga fiscal sea equitativa significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación, o sea que a sujetos con capacidades contributivas y de iguales actividades funcionales se les trate en un plano de igualdad.

El decreto por el que se reforma la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, al establecer el impuesto sobre nóminas en sus Artículos 45 G, 45 H, y 45 I, no satisface los requisitos de proporcionalidad y equidad exigidos por el Artículo 31 Fracción IV de nuestra Constitución Federal, ya que es contrario a la justicia tributaria, pues en la especie la materia del impuesto son las erogaciones que realiza el patrón por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado, sin señalar como base del gravámen un ingreso, sino las prestaciones o erogaciones que se realicen, ya sea en dinero o en especie, -

por el concepto ya citado, es decir este impuesto grava los egresos y no el capital, o la actividad industrial o comercial, o el trabajo de los mismos o la combinación de ambos, lo que da como consecuencia que un patrón con mayor número de trabajadores que obtenga menos ingresos deberá pagar más impuesto que otro con menor número de empleados, no obstante que su ingreso haya sido mayor y menor su egreso por concepto de sueldos y lógicamente del impuesto sobre nóminas; que la utilidad y gastos de aquel por el mismo concepto e igual período fiscal, de donde deviene que el impuesto que se reclama es inequitativo, y por ello inconstitucional.

Dicha en otra forma, el impuesto sobre nóminas aplica una tasa a cargo de los sujetos que pagan salarios, sin importar su capacidad económica, porque puede darse el caso de que el sujeto del impuesto se encuentre en quiebra, en disolución o que sufra pérdida de ejercicios anteriores, y por el sólo hecho de que tenga trabajadores a su servicio deberá pagar el impuesto, en evidente quebranto de la garantía de proporcionalidad, además, como el impuesto que nos ocupa no toma en cuenta la capacidad económica del contribuyente, no tiene relación con la verdadera situación financiera o patrimonial de los sujetos obligados, porque como antes se dijo, un contribuyente con grán número de empleados o individuos subordinados en una relación laboral, pero que no tenga capacidad económica por encontrarse en quiebra o con pérdidas en ejercicios anteriores o tener costos y gastos de operación muy grandes o simplemente no tener ingresos, de acuerdo con la ley de mérito está obligado a pagar la tasa del 2% sobre todos los salarios cubiertos; en tanto que un contribu

yente con pocos o ningún asalariado y con gran bonanza económica y con - ingresos bastante altos, puede no estar obligado a cubrir un solo centa- vo del impuesto sobre nóminas.

Por otra parte, la inequidad del impuesto es evidente si consideramos que con el actual proceso de modernización de la industria, algunos patrones requieren de los servicios de un número cada vez menor de trabajadores, con la consecuente disminución del gasto por concepto - de salarios, lo que contrasta con el caso de aquellos que por no contar con los mencionados sistemas de modernización a través de máquinas y com- putadoras emplean a un grán número de trabajadores siendo mucho mayor su erogación por concepto de sueldos o salarios y aún así se les grava con la misma tarifa que a los anteriores. Esto significa que los patrones - que tengan la capacidad económica que les permita adquirir modernos sis- temas de producción pagan menos impuestos que los que por su precaria - situación económica no puedan proveerse de dichos sistemas.

A mayor abundamiento cabe señalar que el gravámen sujeto a estudio impacta más a los patrones que esten dando un tratamiento a - sus trabajadores que rebasen el marco previsto en el Artículo 123 consti- tucional y en la Ley Federal del Trabajo, que aquellos que se encuentran dentro de los mínimos que la ley les exige, de donde se concluye que no existe equidad en la estructura del impuesto, ya que no hay factores ob- jetivos que permitan alternarlos, sino que se establece de una manera - genérica, provocando una notoria desigualdad entre los sujetos del mismo,

al no estar acorde con su realidad económica y contributiva, además de -
que en última instancia la nueva carga impositiva redundará en perjuicio -
del trabajador ya que los patrones no incrementarán sus prestaciones de
seguridad social, pues ello representaría un mayor pago del impuesto.

Por lo tanto, debe entenderse al mismo como una contribu-
ción simplemente recaudatoria que no toma en cuenta la garantía de pro-
porcionalidad y equidad tributaria y por ello es inconstitucional.

Al no conocerse, por no haberse señalado en la Ley cuáles
son esas DEMÁS PRESTACIONES, ningún contribuyente tendrá la seguridad -
jurídica ni la certidumbre de haber cumplido debidamente con el pago del
impuesto sobre nóminas al Departamento del Distrito Federal, por desco-
nocer si el legislador quiso referirse a salario integrado, a salario -
remunerador, al salario base para efectos del Instituto Mexicano del Se-
guro Social o al que se considera para efectos del Infonavit.

Por otra parte, la ley en comento establece también un -
pago de derechos por estacionamiento de vehículos en la vía pública y al
respecto consideramos que de ninguna manera es justificable cobrar por -
estacionarse en la vía pública puesto que se dice que será sólo donde -
así lo aconseje la relativa intensidad de la circulación, y entonces nos
encontramos con que si hay mucha, no se debe dejar estacionar a nadie, y
si hay poca se debe permitir a todos, pero no cobrarles, además de que -
esto hace más notorio el absurdo de los estacionamientos reservados en -
la vía pública para burócratas bien pagados con lugar reservado y gratui

to para que puedan llegar tarde y cómodamente mientras el particular sufre para buscar un lugar o tiene que pagar por el.

Dejando el campo de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, encontramos, en la del Impuesto Sobre la Renta, el caso de los contribuyentes menores, a que se refieren, entre otros, los Artículos 115 B y 115 C de la Ley, que violan el Artículo 5°. Constitucional, ya que al limitar la facultad de expedir recibos que contengan los requisitos necesarios para que las personas a quienes se expidan dichos recibos puedan utilizarlos para efectuar las deducciones a que legalmente tienen derecho, coloca al particular en un estado de desventaja y desigualdad para el ejercicio de su actividad industrial, comercial y laboral en relación con otras personas. Al colocarse en dicha situación de desigualdad y desventaja, de hecho se le impide que pueda ejercer su actividad, pues resulta totalmente incosteable y, por lo tanto, ruinoso para su economía, por lo que se le obliga, al particular, a abandonar dicha actividad lícita, sin que exista causa legal alguna.

En efecto, según lo establece el Artículo 115 de la Ley del Impuesto Sobre las Personas Físicas con actividades empresariales y determinados máximos de ingresos anuales y coeficientes de utilidades y otros requisitos, podrán optar por sujetarse a régimen de contribuyentes menores, con las obligaciones que señala el Artículo 115 B de la misma Ley, obligaciones que son considerablemente más sencillas y mucho menos onerosas que las de los contribuyentes que no tienen dicha calidad.

En el segundo párrafo del Artículo 115 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se establece lo siguiente:

"Se considerará que se cambia la opción en los términos - del párrafo anterior, cuando los contribuyentes expidan comprobantes de sus operaciones que además de los requisitos señalados en los incisos - a), b) y c) de la Fracción III del Artículo 115 B de esta Ley contengan el nombre, denominación o razón sociales y domicilio de la persona a favor de quien se expidan o trasladen en dichos comprobantes el Impuesto - al Valor Agregado en forma expresa y por separado del precio, o señalen cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen, - número y fecha del documento aduanero así como aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación".

Hay que considerar que el Artículo 115 B Fracción III - - obliga a expedir comprobantes simplificados en los siguientes términos:

"Expedir comprobantes simplificados de sus operaciones los cuales únicamente deberán contener los siguientes requisitos:

- a) Nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave de Registro Federal de Contribuyentes de - - quien lo expida;
- b) Número de folio, lugar y fecha de expedición.
- c) El importe total de la operación.

En los casos en los que los contribuyentes utilicen en sus operaciones máquinas registradoras podrán expedir como comprobantes simplificados, la copia de la parte de los registros de auditoría de dichas máquinas en las que aparezca el importe de la operación de que se trata".

Deben analizarse dichos preceptos en relación con el Artículo 24 Fracción III y VII y 136 Fracción IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

III. Que se comprueben con documentación que reúna los requisitos que señalen las disposiciones fiscales relativos a la identidad y domicilio de quien los expida, así como de quien adquirió el bien de que se trate o recibió el servicio y que en el caso de contribuyentes que en el año de calendario inmediato anterior hubiera tenido ingresos acumulables superiores a cien millones de pesos efectuén mediante cheque nominativo del contribuyente, los pagos en dinero cuyo monto exceda de dos veces el salario mínimo general de su zona económica vigente el 1º de Enero del año de que se trate, elevado al mes, excepto cuando dichos pagos se hagan por la prestación de un servicio personal subordinado. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá liberar -

de la obligación de pagar las erogaciones con cheques nominativos a que se refiere esta fracción, cuando las mismas se efectúen en poblaciones sin servicios bancarios o en zonas rurales.

- VII. Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda se haga a contribuyentes que causen el Impuesto al Valor Agregado, dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en los comprobantes.

Los contribuyentes del impuesto especial sobre producción y servicios por enajenación de bienes no podrán deducir los pagos cuando estos se hayan hecho por la adquisición de esos mismos bienes y no se haya trasladado dicho impuesto en forma expresa por separado en los comprobantes. Tratándose de pagos por la prestación de servicios por los que se cause el impuesto especial sobre producción y servicios, éstos no serán deducibles cuando se haya trasladado en forma expresa y por separado el mencionado impuesto".

Como vemos, la conclusión es evidente, se provoca que las personas tanto físicas como morales que celebren operaciones con el contribuyente menor, no podrán obtener documentos que les permitan hacer las deducciones y traslados de impuestos que legítimamente les corresponden, por falta de la documentación que reúna todos los requisitos.

Documentación que no se podrá expedir, bajo pena de perder la calidad de contribuyente menor, no con base en un aumento de la capacidad contributiva, sino por el hecho de expedir comprobantes donde consten las operaciones reales que se llevaron a cabo, para que cumplan la función de demostración que legalmente tienen.

El Artículo 115 C de la Ley del Impuesto Sobre la Renta - viola el Artículo 13 Constitucional.

En efecto, conforme a dicho numeral de nuestra Ley Suprema nadie puede ser juzgado por leyes privativas y, aunque dicha expresión podría interpretarse que se circunscribe únicamente a normas adjetivas, se considera que también protege contra el establecimiento de una situación discriminatoria como la que establece el Artículo 115 C de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En efecto, como se explicó anteriormente, el Artículo - - 115 C de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de hecho, establece dos categorías de contribuyentes en relación con los comprobantes que expidan.

La primera de dichas categorías, formada por los contribuyentes comunes, puede expedir comprobantes que la autoridad toma en cuenta como válidos.

La segunda categoría, a la que pertenece el contribuyente menor y cuya razón de creación es la poca capacidad económica de sus integrantes, está impedida de expedir esos comprobantes, y por lo tanto, -

sus clientes no pueden deducir sus gastos legítimamente erogados por falta del comprobante adecuado.

Si no son expedidos por un contribuyente normal, ya que si un contribuyente menor expide dichos recibos se considerará que pasa a la categoría de contribuyente normal.

Lo anterior provoca que para el comprador o usuario del servicio sea más gravoso adquirir un bien o recibir un servicio de un contribuyente menor, ya que en el momento de calcular sus utilidades no podrá considerar dentro de los gastos efectuados los pagados a un contribuyente menor, por lo que preferirá comprar el bien o recibir el servicio de un contribuyente normal, aunque resulte ser más oneroso que el proporcionado por otra persona, ya que este gasto disminuirá su utilidad gravable y por lo tanto su impuesto, mientras que el efectuado con el contribuyente menor no le proporcionará esa ventaja fiscal.

De acuerdo con lo anterior el Artículo 115 C mediante el cual se impide que un contribuyente menor expida comprobantes que tengan efectos fiscales, es discriminatorio y se transforma en una Ley privativa que le impide realizar las funciones en que se pueda ejercitar la libertad de trabajo comercio e industria.

Entre los impuestos que también se colocan en esta categoría se encuentra el del activo de las empresas, por las siguientes razones, comentadas en el Diario Excelsior del 18 de Enero de 1989:

"FALTA DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD EN EL IMPUESTO
A LOS ACTIVOS DE EMPRESAS: MATIELLO".

EDITH JIMENEZ:

"Entre lo bueno, lo malo y lo feo del nuevo impuesto del 2% al activo de las empresas está, sin duda, en lo bueno, su acción de justicia frente a quienes no son evasores fiscales; entre lo malo, su injusticia frente a quienes carecen de capital efectivo, aún cuando posean bienes y; lo feo es su inconstitucionalidad, entre otros aspectos que guardan las tres características.

El abogado fiscalista Angel Matiello lo expresó así durante una entrevista en donde hizo un análisis profundo del tan debatido, nuevo en México, impuesto sobre los activos y que llevará a empresas fuertes del país como el grupo alfa, a pagar una cantidad cercana a 60,000 millones de pesos, que como no tiene utilidades fiscales, esto es, ganancias, se volverá pago definitivo.

Se destacaron los puntos siguientes:

En primer término, la evidencia de que al establecerse un impuesto patrimonial sobre algunos bienes que ya causan otro tipo de impuestos patrimoniales esta medida es inconstitucional. Tal es el caso de los inmuebles que pagan el Impuesto Predial o de los automóviles, que tributan al impuesto sobre la tenencia de vehículos.

Por otra parte, explicó, el Impac Soslaya la capacidad contributiva y es evidente que trata en forma desigual a sujetos iguales, - adoleciendo de inconstitucionalidad por esa circunstancia, ya que hay falta de equidad y proporcionalidad de elementos jurídicos esenciales que los impuestos deben cumplir para estar acordes con la Constitución. En pocas palabras, respondió, el impuesto gravará a los contribuyentes en función del activo que tengan, lo cual no tiene ninguna relación con su capacidad como contribuyentes. Por ejemplo -explicó-, una empresa puede tener activos muy valiosos, edificios, terrenos y otros. Sin embargo tiene un flujo de efectivo negativo, esto es que no tiene dinero y además puede hasta tener pérdidas y, de todas formas deberá pagar el impuesto establecido en esta nueva Ley.

En lo tocante al principio de que los impuestos deben ser generales, el impuesto que nos ocupa también es inconstitucional porque - sólo impactará a quienes tengan actividades mercantiles y no a otras personas que puedan tener importantes utilidades generadas por otros conceptos como el capital.

Se recordó que dentro de la nueva Reforma Fiscal se había propuesto gravar más el capital especulativo y menos a la inversión productiva, y es exactamente lo contrario lo que sucedió. No se gravó al capital especulativo y se grava a quien tiene que comprar un activo nuevo.

Es un hecho de que afecta tanto al comercio como a la industria, siendo un obstáculo contra la inversión, atenta contra el fomen

to del crecimiento económico y el empleo, así como a criterios de equidad social y productividad a que se refiere la garantía contenida en el Artículo 25 de la Constitución, que ordena la forma en que el Estado debe llevar la rectoría económica, analizó Mattiello.

LO BUENO.

Pese a todo lo anterior, los contribuyentes que no estén de acuerdo en el pago de este impuesto podrán ampararse como lo hicieron contra el dos por ciento del impuesto sobre nóminas del Departamento del Distrito Federal y sin lugar a dudas, como ocurrió con este impuesto, los contribuyentes que logren demostrar la inconstitucionalidad, aunque serán muy pocos, obtendrán su amparo.

Esto quiere decir, respondió el especialista, que siempre hay una instancia en el Sistema Legal Mexicano para demostrar la inconstitucionalidad de algunos puntos de la Ley.

Con base en todo lo anterior, podemos decir que si bien la redacción de la Ley puede adolecer de ciertos defectos, la realidad es que muchas empresas realizaban maniobras fiscales para no pagar ni un centavo de impuestos sobre sus operaciones lo cual, evidentemente, resulta injusto para quien si paga impuestos, ya que además, en muchos casos estas empresas llegaban a pérdidas más por estrategias que por situaciones reales.

Puede suceder que muchas empresas que no tienen utilidades, para efectos fiscales tendrán que hacer pagos por este impuesto y se volverán pagos definitivos al no tener contra que compensarlos. De hecho, todas las empresas que están en pérdidas fiscales tendrán que pagar este impuesto como nuevo tributo y son nada menos que el 71 por ciento de todas las empresas existentes en la República Mexicana.

Debemos entender, explicó, que hay muchísimas compañías que no tienen utilidades desde el punto de vista fiscal, pero que sin embargo si las tienen desde el punto de vista contable, como puede ser la revaluación diaria de todos sus activos, consideró.

Entonces, lo que pretende la SHCP es gravar con impuesto mínimo a todas las empresas de México. El punto positivo de este impuesto sería que por medio de la recaudación que va a lograr Hacienda con este gravámen, que adolece de muchos vicios jurídicos, se logrará disminuir la presión fiscal sobre otros contribuyentes como son los asalariados. Esta medida es positiva para los particulares y se cargan así los impuestos a las empresas.

Esto se demuestra claramente, cuando la comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados nos menciona que cerca de 71 por ciento de las empresas en México no pagan impuestos. Ahora tendrán que hacerlo.

Prueba de lo positivo que puede ser el impuesto para algunos es que las empresas que han venido contribuyendo normalmente al pa

go de sus impuestos, la entrada en vigor de esta Ley no los preocupa en lo más mínimo, puesto que los pagos que normalmente realizan se compensará contra el nuevo 2 por ciento de impuesto a pagar, recalcó.

Posteriormente comentó que sería prudente resolverse si la Ley tiene la fórmula que determine el pago del impuesto para aquellas personas físicas arrendadoras que rentan inmuebles a sociedades mercantiles, ya que al parecer la Ley es poco clara al respecto y podría interpretarse de que no habría pago en este supuesto debido a que nadie esté obligado a cumplir lo imposible.

Matiello hizo notar que el impuesto al activo de las empresas establece la obligación de pagos provisionales y la posibilidad de acreditar los pagos contra el Impuesto Sobre la Renta. Y que debido a que poco más de la mitad de las empresas presentan declaraciones sin pago alguno, el nuevo impuesto al activo de las empresas estableció el gravámen del dos por ciento al valor de su activo en el ejercicio, pudiendo acreditarse contra el Impuesto Sobre la Renta que paguen.

Por esta razón se considera este impuesto como de carácter complementario al Impuesto Sobre la Renta, aunque evidentemente es totalmente independiente.

Detalló que el valor del activo se calculará sumando los rubros siguientes: promedios mensuales de efectivo en caja, inversiones en títulos de crédito, excepto acciones, cuentas y documentos por cobrar,

excepto pagos provisionales y pagos en exceso de contribuciones e intereses devengados a favor no cobrados. Se añaden los promedios de inventarios de mercancía, calculados al método observado por el contribuyente y el valor anual de activos fijos, cargos y gastos diferidos y terrenos.

En síntesis, aún con los aspectos de bondad que antes señalamos, este impuesto es de naturaleza evidentemente patrimonial y con un fin eminentemente recaudatorio que soslaya la capacidad contributiva y trata de forma desigual a sujetos iguales, adolece de marcados vicios, de inconstitucionalidad por falta de equidad y proporcionalidad, principios esenciales que deben respetar los tributos para dar cumplimiento a lo dispuesto por nuestra Constitución sobre la forma en que los particulares deben contribuir para el sostenimiento de los gastos públicos, concluyó el fiscalista".

2.2. LAS FICCIONES JURIDICAS EN LAS LEYES FISCALES.

El tema de este apartado ha sido tratado ampliamente por la doctrina, aun en forma especial en algunos trabajos excelentes.

Para la explicación y síntesis de los conceptos fundamentales relativos a la figura mencionada, seguiremos los lineamientos de la obra "las ficciones en el derecho tributario" del maestro español - - Pérez de Ayala. (6)

(6) Cfr. Pérez Ayala, José Luis.- Las ficciones Jurídicas en el Derecho Tributario.- S.N.E.- Editorial de Derecho Financiero.- Madrid, - 1970.- Secciones Primera a Quinta.

El desarrollo del tema se basa en la precisión del concepto de ficción de derecho; su diferencia con las presunciones legales absolutas; su relación con el fraude a la Ley Tributaria y las funciones - que tiene la ficción de derecho en el Derecho Tributario.

Principia el estudio con la caracterización de la ficción como una creación del legislador, que constituye una valoración jurídica contenida en un precepto legal que atribuye, a determinados supuestos de hecho, unos efectos jurídicos violentando o ignorando su naturaleza real.

Las características principales de la ficción de derecho son: una Norma Jurídica que recoge en su texto una realidad o dato pre-jurídicos, violentando sustancialmente su naturaleza para atribuirle determinados efectos jurídicos.

Esta violencia puede producirse por vía directa - mediante definición normativa (ficciones típicas) - o por vía indirecta, cuando - asimila aquella realidad, a otra esencialmente diferente en su naturaleza, para aplicarle la normativa elaborada para aquella. (Ficciones equi-paradoras o impropias).

Debemos distinguir con claridad lo anterior, es decir de los comportamientos en que se disimula una realidad existente o la inexistencia de una realidad.

Estos últimos pueden ser simulaciones absolutas, en que se finge una realidad jurídica, ocultando otra que es la que se quiere en -

realidad o negocios jurídicos indirectos en que no se oculta una realidad jurídica, sino una realidad económica.

Respecto a la presunción legal absoluta, se distingue de la ficción en que la primera es una institución que tiene una razón de ser histórica ligada a la materia de la prueba, o sea procesal en tanto que la segunda es una institución de Derecho material o sustantivo.

Además de lo anterior, se establece que la presunción es la consecuencia que la ley deduce de un hecho conocido para llegar a uno desconocido, pero que puede confrontarse con lo verdadero y la ficción - parte de lo falso que sustituye por su propia verdad.

Mediante el mecanismo de acumular una ficción y una presunción, el legislador pretende luchar contra el fraude a la Ley.

Muy frecuentemente, la creación legal de ficciones en el Derecho Tributario se pone al servicio de la eficacia para simplificar o acelerar la gestión, liquidación o recaudación tributarias, a pesar de que con ellas puede ponerse en peligro el principio superior de justicia o el de equidad tributaria.

Con arreglo a un esquema de valores, hay que analizar las ficciones a la luz de las exigencias de la justicia fiscal, por ser ésta un valor superior al que la norma debe servir con prioridad.

Las ficciones pueden afectar la definición legal de "hecho

imponible" en varias formas, como son la definición legal del elemento - objetivo, en que el legislador es dueño de sus actos al elaborar los conceptos jurídicos, y por lo tanto, al definir como "hechos imponibles" la percepción de una renta, la existencia de un patrimonio o la realización de un gasto, dará sus propios conceptos de renta, patrimonio y gasto, - los cuales pueden no expresar el contenido que, según la naturaleza de - las cosas corresponde a los índices de la capacidad contributiva, con lo cual se establece el tributo con ignorancia de las exigencias del principio de capacidad contributiva.

Las ficciones también pueden afectar la definición legal de los elementos temporal y espacial del "hecho imponible", que, desde - luego, es siempre y exclusivamente un concepto de Derecho Tributario - - pero que se refiere a una realidad pre-jurídica que se sitúa en tiempo y en espacio. Y desde el momento en que esos elementos temporal y espa---cial no son recogidos, son ignorados o son sustancialmente alterados por el legislador fiscal, se produce la ficción de derecho.

Igualmente las ficciones pueden darse en la definición legal del sujeto pasivo tributario, distinguiéndose en este concepto los - aspectos del sujeto pasivo como deudor tributario y el sujeto pasivo - - como elemento subjetivo del hecho imponible, es decir, como realizador - titular o beneficiario del elemento objetivo del hecho imponible, resul- tando imposible la ficción en el primer caso, ya que el concepto de sujeto pasivo tributario es netamente jurídico y no corresponde ni puede con

frontarse con una realidad, pero en el segundo sí se da, como en el caso de que se imputen a una sociedad dominante todos los beneficios obtenidos por, y todos los activos y pasivos de, las otras sociedades del grupo, lo que de hecho resulta imposible conforme a la naturaleza de las cosas y esto debe reputarse absolutamente perjudicial desde el punto de vista de las exigencias más elementales del principio de capacidad contributiva. Y tal conclusión debe ser aceptable para el jurista sin salirse para nada del marco de la técnica jurídica.

Análogamente, las ficciones pueden referirse a la base imponible, cuando en la Ley Fiscal se definen unos elementos valorativos del hecho imponible y si éstos no pueden considerarse técnicamente, y según la naturaleza de las cosas, aptos, el derecho está creando un valor jurídico que no coincide con el valor natural y así se da la ficción, pudiéndose ejemplificar este punto con los conceptos de renta jurídica mente considerada, frente al de renta desde el punto de vista económico, lo cual lesiona el principio de capacidad contributiva.

Expuesto lo anterior, vemos que las ficciones afectan a veces los principios de la justicia fiscal, que Perez Ayala cataloga en la siguiente forma:

- Principios relativos a la medición o límite subjetivo del impuesto.
- Principios relativos a la distribución de los impuestos, dentro de lo cual hay que tomar en consideración la ca-

pacidad económica desde los puntos de vista económico-- financiero, ético y jurídico llegándose a la conclusión de que, el legislador no puede escoger un hecho, como imponible, que de ningún modo pueda constituir síntoma de la capacidad contributiva.

Lo anterior demuestra cuáles son las causas que han dividido a economistas y juristas ante las instituciones tributarias lo que ha perturbado el normal desarrollo de la ciencia del Derecho Tributario al emplearse categorías en que se mezclan, sin discernimiento y sin sistema, conceptos económicos y jurídicos lo que ha producido, en los juristas, una reacción excesiva en el sentido opuesto por complejidad conceptual y una construcción en exceso formalista y positivista.

El jurista español que citamos tiene la esperanza de que a través del concepto de ficción jurídica los economistas comprendan:

- "a) Que, "per se", la ficción constituye un expediente técnico aceptable, y a menudo necesario, en la creación del derecho objetivo.
- b) Que, por tanto, no hay por que escandalizarse, "A Priori", de que el derecho cree su propia verdad, y de que el concepto legal difiera, por tanto, del "natural" (económico, etc.).
- c) Que, por esta vía, adviertan que los conceptos jurídicos y los conceptos económicos, están en planos di

versos, y no pueden substituirse libremente y alegremente, con olvido de las exigencias de la técnica jurídica, y pese a aquellas divergencias.

Por su parte, el recurso a la ficción de derecho -- puede ser útil para que los especialistas de Derecho Tributario recuerden:

- a') Que cuando la ficción de derecho se produce, y el concepto legal difiere del económico o "natural", -- puede sufrir gravemente el principio de la capacidad contributiva.
- b') Que, como nuestros hermanos mayores del Derecho -- Privado nos tienen recordado, la ficción de Derecho es una "Enfermedad del Espíritu". Y que si bien -- constituye un expediente legislativo técnicamente -- correcto y a veces necesario, no es, "Per Se", algo de lo que uno pueda enorgullecerse.
- c') Que, a mayor abundamiento, la ficción de derecho -- puede ser anti-jurídica, inconstitucional, en la medida en que, claramente, contravenga al principio de la capacidad contributiva, y este principio esté definido en una norma de Derecho Positivo con rango constitucional.

a'') Y, como consecuencia final, que debería ser aceptable por tirios y troyanos, la siguiente: que tanto a economistas como a juristas, les interesa colaborar en la eliminación de tales ficciones de derecho. Si bien tal colaboración habrá de hacerse siempre en los límites, y con el respeto que las respectivas técnicas impongan, y sin violar ni unas ni otras". (7)

Hay casos en que el procedimiento intelectual del Derecho se lleva hasta sus últimas consecuencias de modo que el concepto resultante es un concepto jurídico puro que aún representando o refiriéndose a una realidad ha perdido ya conexión con cualquier concepto natural con el que pudiera compararse.

En el caso señalado nos encontramos ante la expresión extrema de la Construcción jurídica, el dogma, consistente en aislar por un esfuerzo de abstracción los conceptos que parecen dominar las realidades jurídicas.

Por todo lo anterior, es evidente que las ficciones jurídicas representan un escalón intermedio que desborda los límites naturales de la abstracción y que podría ser superado y evitado por construcciones jurídicas más acabadas y perfectas.

(7) Pérez de Ayala, José Luis.- Op. Cit. Págs. 114 y s.

Pero además de las ficciones impuestas por la técnica legislativa por deficiencias, incapacidades o limitaciones propias, existen las que se deben a deficiencias, incapacidades o limitaciones de la técnica administrativa en la aplicación de la Ley y que el legislador preve al elaborarlas y estas no son necesarias, sino, cuando mucho convenientes, siempre que con ellas no sufran principios superiores.

Quizá la función básica y esencial de las ficciones en el Derecho Tributario sea la de ser instrumentos legislativos contra los comportamientos en fraude a la Ley Tributaria.

Existe una gran imprecisión respecto a la identificación en el campo tributario de la figura de fraude a la Ley, pues se puede encontrar que se designan a veces ciertos comportamientos como de esta naturaleza y en otras ocasiones se les identifica como evasión tributaria o, aún, como mero supuesto de elusión.

"Asunto delicado y de la mayor importancia en las relaciones entre fisco y contribuyente es saber hasta que punto pueden los contribuyentes organizar, con los instrumentos jurídicos del Derecho Privado, sus negocios, sus empresas y en fin, sus relaciones económicas de modo que sufran el mínimo de tributación posible.

Si es exacto que el fisco tiene el derecho de exigir los tributos, también lo es que solamente puede exigirlos dentro de los límites legales trazados. La Ley Tributaria, incluso cuando entra en rela--

con las leyes de Derecho Privado, no llega al punto de disponer o interferir en el derecho substantivo privado en las relaciones entre particulares, puesto que la ley tributaria disciplina otro tipo de relaciones, la relación entre fisco y contribuyente.

De ahí que, cuando el contribuyente estructura su empresa, sus relaciones privadas, mediante las formas normales legítimas, del Derecho Privado, y con esa estructuración incide en menor tributación, está usando, simplemente, de facultades otorgadas por el orden jurídico. - El Fisco no puede influir en la estructuración jurídico-privada de los negocios del contribuyente para provocar o exigir mayor tributación - - pues la Ley Tributaria, en su función y naturaleza, regula la relación entre fisco y contribuyente y nunca las relaciones entre particulares. Si la forma jurídico-privada es legítima, el Fisco tiene que respetarla.

Mas es cierto que si el contribuyente, abusando del derecho al uso de las formas jurídico-privadas, empleará formas anormales, - formas inadecuadas, en la estructuración de sus relaciones, con la intención de impedir o defraudar la tributación tributación que, por el contrario, sería debida, si el contribuyente hubiera seguido el camino jurídico-privado correcto, estaremos frente al caso de abuso de formas con fines de evasión....." (8)

(8) Pérez de Ayala, José Luis.- Op. Cit. Págs. 153 y s.

Es decir que:

"El problema técnico que plantean los comportamientos en fraude a la Ley Tributaria, frecuentemente surge:

- a) De que los contribuyentes utilizan con abuso las formas, instituciones y categoría de Derecho Privado.

Podemos analizar este aspecto de la cuestión bajo el nombre genérico de bases jurídico-privadas de los comportamientos en fraude a la Ley Fiscal.

- b) Adicionalmente, el problema surge, también, del hecho de que los conceptos jurídico-privados son, salvo disposición legal expresa en contrario, respetables y - respetados por el Derecho Fiscal. Podemos considerar este segundo aspecto de la cuestión como manifiesta---ción concreta de un tema más amplio: el del valor - - vinculante de los conceptos e instituciones del Derecho Privado (y en general de otras ramas jurídicas) - para el Derecho Tributario.

- c) Del examen y contraposición de las dos cuestiones anteriores se deducirá, lógicamente, la conclusión de - que el abuso de las formas jurídico-privadas, con propósitos fraudulentos, no debe nunca vincular al Legislador Fiscal. Pero, así orientada la cuestión, se - impone la necesidad de analizar en que casos y con -

que requisitos es posible definir y reprimir aquel - uso de las formas jurídico-privadas, cuando es fraudu- lento a efectos tributarios. Es decir, se precisa - analizar las dificultades de a') identificación, - - b') de prueba y c') de método, que se presentan al - intentar resolver el problema del fraude a la Ley Tri- butaria". (9)

Para abordar los problemas anteriormente señalados es necesario dilucidar si las Leyes Fiscales se aplican a realidades económi- cas o a realidades jurídicas.

Desde luego que para ello es conveniente distinguir entre la construcción legislativa, que en materia tributaria consiste en el - "vaciado" o mutación del contenido económico de un hecho jurídico tribu- tario concreto, distinguiéndose de la analogía, por ser ésta realizada - por el interprete, y, de la construcción que inicia el propio sujeto que realiza el supuesto de hecho, buscando forzar la opinión del interprete en la aplicación de la Ley.

De estas últimas es preciso diferenciar que a propósito - la discrepancia entre la causa típica del negocio elegido y la intención práctica perseguida en concreto, puede figurar una incompatibilidad (si- mulación) pero puede ser también una simple incongruencia o discordancia

(9) Pérez de Ayala, José Luis.- Op. Cit. Pág. 154 y s.

entre fines compatibles y entonces se dá el negocio indirecto.

Al recibir el Derecho Tributario una institución, acto o negocio del Derecho Privado, debe entenderse, salvo advertencia expresa, que la recibe con todos sus caracteres y atributos jurídico-privados.

Las dificultades para reprimir el fraude a la Ley Tributaria son substancialmente:

- "A) Dificultades de identificación del comportamiento en fraude.
- B) Dificultades de prueba de que se trata de un comportamiento en fraude
- C) Dificultades y problemas metodológicos para aplicar la Ley Fiscal defraudada a los hechos fraudulentos, pese a estar identificados y probados". (10)

Para dilucidar todo lo anterior, el jurista puede optar por atender al contenido económico realmente querido por las partes al margen de toda conformación legal o jurídica, pero esto conduce a la inseguridad jurídica y es incompatible con la técnica del Derecho.

Por lo tanto, es prácticamente imposible reprimir el fraude a la Ley Fiscal sólo en la etapa de aplicación, ya que debe acometer-

(10) Pérez de Ayala, Jose Luis.- Op. Cit.- Pág. 170.

se en el plano superior y anterior de la elaboración del texto legal.

Al respecto Blumenstein ⁽¹¹⁾ dice:

"Que el Legislador trata de impedir la elusión del impuesto mediante la introducción de supuestos de hecho suple-mentarios. Consisten en que el Legislador define exactamente el supuesto de hecho relevante, y en caso de que no se realizara a falta de algunos requisitos, prevee otros supuestos de hecho cuya integración debe tener los mismos efectos jurídicos".

A su vez Hensel ⁽¹²⁾ afirma:

"El medio más claro de oponerse a esta premeditada no rea-lización del supuesto de hecho considerado como típico por el Legislador, es la erección de barreras de supues-tos de hecho tributarios sobre aquéllas vías laterales que la vida económica ha empezado a batir, la creación de supuestos de hecho subrogatorios".

En una explicación detallada acerca de la utilidad técni-ca de las ficciones para resolver los comportamientos en fraude a la Ley, Pérez de Ayala expresa: ⁽¹³⁾

(11) Blumenstein.- Sistema de Diritto del ce Imposte.- S.N.E. Milán, - 1954.- Pág. 26.

(12) Hensel.- Diritto Tributario.- 1a. Edic.- Edit. Italiana.- Pág.143

(13) Cfr. Pérez de Ayala, José Luis.- Op. Cit. Págs. 189 y s.s.

- Tales comportamientos en fraude concluyen en actos que deben considerarse contrarios a la Ley.
- Ahora bien, la infracción de la Ley puede ser abierta o encubierta.
- "Las construcciones" fraudulentas pertenecen al género de las infracciones encubiertas.
- Para los sistemas jurídicos causalistas o espirituales la realización de un contrato sin causa o con causa falsa hace a ese contrato inexistente para el Derecho. Pero en aquellos ordenamientos jurídicos anticausalistas las infracciones encubiertas son inexpugnables para el Derecho Privado.
- El Derecho Fiscal ofrece 3 soluciones:
 - . La de la interpretación económica de las Leyes Fiscales, que ignora la seguridad jurídica.
 - . La aplicación análoga de la Ley Fiscal y
 - . Las ficciones de Derecho acumuladas a una presunción legal absoluta".

Las ideas expuestas anteriormente tienen plena aplicación en nuestro Derecho vigente, como podremos apreciar de los siguientes ejemplos:

El Artículo 5 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta nos da varias muestras de ficciones, la primera de ellas en relación con el

concepto de sociedades mercantiles, que en este precepto se amplía con - la consideración de que lo sepan, para efectos de la Ley, los organismos descentralizados, que realicen preponderantemente actividades empresariales y las instituciones de crédito.

Igualmente, se consideran acciones las partes sociales y los certificados de aportación patrimonial emitidos por las sociedades - nacionales de crédito.

En la misma línea de pensamiento, dentro del concepto - - accionistas, quedan comprendidos los titulares de certificados de aportación patrimonial y de partes sociales.

Desde luego que lo anterior va en contra de todas las - - construcciones jurídicas mercantiles que se refieren a esos conceptos.

El Artículo 78A del mismo ordenamiento considera ingresos en servicios por la prestación de un servicio personal subordinado, las cantidades que resulten de las diferencias de tasas entre la tasa pactada en el préstamo concedido por el patrón al trabajador del costo porcentual promedio de captación de recursos del sistema bancario, proporcio--nado por el Banco de México si ésta es mayor. De la disposición ante---rior se aprecia claramente que la Ley distorsiona totalmente una figura jurídica con un dato y una realidad prejuridicos reales, o sea un prestamo que el patrón otorga al trabajador, con un ingreso proveniente de su trabajo personal.

Este ejemplo resulta clarísimo para ver como el Legislador viola el principio de equidad, tanto como el de proporcionalidad al darle a un préstamo, contrato perfectamente regulado por el Derecho Privado, un tratamiento de ingreso, que desvirtúa su esencia. Desde luego, coloca al trabajador que haya recibido el préstamo en una situación desventajosa - respecto de los demás trabajadores que con su misma capacidad contributiva no estén en ese caso.

En efecto, imaginemos que un trabajador recibe un préstamo de su patrón a la tasa del 2% mensual y que la tasa de captación de recursos en el sistema bancario tiene un costo porcentual promedio de 3%.

De acuerdo con el Artículo anotado el trabajador pagará al fisco el Impuesto Normal que corresponda a su sueldo y, además, un sobreimpuesto que se calculará aplicando el impuesto de ingresos por salarios al 1% de los saldos insolutos del préstamo, es decir, pagará el impuesto correspondiente al salario real percibido más el de ese 1%.

Ahora bien, otro trabajador, con el mismo salario del primero, obtiene de su compadre un préstamo para adquirir el mismo bien o - cubrir la misma necesidad que su compañero y éste sólo pagara como impuesto el que corresponda a sus ingresos reales como trabajador, no importa a que tasa de interés reciba el préstamo.

La diferencia es evidente y también es notorio que el aumento en la carga fiscal no provino de un aumento correlativo en la capa-

cidad contributiva del primer trabajador, sino de la individualización - de quien le hizo el préstamo.

La razón de esta disposición, por supuesto, consiste en - que al prestar el dinero "barato" el patrón tiene un costo que disminuye sus utilidades, sobre las cuales tiene interés pecuniario el Fisco y en la suposición de que esta operación sirviera, como en efecto sucedía, - para aumentar los ingresos de algunos trabajadores, escamoteando este - aumento de su impuesto correspondiente, el Fisco optó por considerarlo - ingreso percibido, mediante una ficción que logra aumentar el impuesto - en forma eficiente, pero sin atender al principio superior de la justi-- cia fiscal que es el de la capacidad contributiva.

Esta Ley tiene también otros casos en que la utilización de ficciones hace monstruosa la imposición de gravámenes, como por - -- ejemplo la llamada "ganancia inflacionaria" que consigna el Artículo 7 B y que consiste, en lo siguiente:

"Cuando el componente inflacionario de las deudas sea - - superior a los intereses devengados a cargo, el resulta- do será la ganancia inflacionaria acumulable. Cuando - las deudas no generen intereses a cargo, el importe del componente inflacionario de dichas deudas será la ganan- cia inflacionaria acumulable. No se acumulará la ganan- cia inflacionaria derivada de las deudas contratadas con fondos y fideicomisos de fomento del gobierno federal".

De lo transcrito, en relación con el Artículo 17 Fracción X que considera acumulable dicha ganancia, se aprecia claramente que el legislador, con un criterio totalmente económico, considera benéfico tener deudas en época de inflación, por los motivos apuntados en el apartado relativo del primer capítulo de este trabajo.

Pero este criterio económico, puede resultar totalmente falso respecto a la realidad y desde luego a la justicia fiscal representada por el principio de capacidad contributiva. En efecto, una empresa que depende, para aumentar su producción y lograr su equilibrio financiero, de la adquisición de una máquina especial, y la compra a crédito, mientras no la tiene en su poder no puede tener ingreso alguno y en cambio tiene que ir cubriendo su pago, pero todo esto es ignorado por el Fisco, que mediante una ficción jurídica "crea" un ingreso inexistente que, en realidad, es una erogación.

Por otra parte, el Código Fiscal de la Federación nos da varias muestras de las ficciones jurídicas que no atienden a la capacidad contributiva, sino a la facilidad de la recaudación, como son las de atribuir responsabilidad a directivos de las empresas, pero desvirtuando totalmente los principios del Derecho Mercantil, al establecer que no importa el nombre con el que se les designe, pues la denominación implica la función y esto puede dar lugar a graves injusticias.

Otra figura creada por el Código, en abierta discordancia con su naturaleza de Derecho Privado, es la del llamado interventor-admi

nistrador, que no sólo reúne todas las facultades de una y otra función, sino, además, las de un verdadero dueño de la empresa, no en el sentido económico ni jurídico, sino mucho más allá.

En efecto las facultades de este ente Fiscal son las siguientes, según el Artículo 166:

"El interventor administrador tendrá todas las facultades que normalmente correspondan a la administración de la sociedad y plenos poderes con las facultades que requieran cláusula especial conforme a la Ley, para ejercer actos de dominio y de administración, para pleitos y cobranzas otorgar o suscribir títulos de crédito, presentar denuncias y querellas y desistir de estas últimas, previo acuerdo de la oficina ejecutora, así como para otorgar los poderes generales o especiales que juzgue convenientes, revocar los otorgados por la sociedad intervenida y los que el mismo hubiere conferido".

Desde luego que al desconocer la autoridad de la asamblea, en las negociaciones constituidas en forma de sociedad mercantil, la supuesta intervención-administración se transforma en un acto requisitorio de los bienes de la empresa, con la salvedad de no poder vender los bienes del activo fijo.

En cambio el supuesto señalado en los Artículos 55, 56, -

57, 59, 60 y 62 del Código, respecto a estimaciones de la autoridad es -
evidentemente el de presunción que ya tratamos anteriormente como puede
verse del texto de dichos Artículos.

Otra figura curiosa, por decir lo menos, dentro de las -
ficciones de las Leyes Fiscales es la del sujeto pasivo en el caso de -
impuestos al consumo, como en el Impuesto al Valor Agregado y su Ley res -
pectiva, que establece lo siguiente en su Artículo 1:

"Están obligadas al pago del Impuesto al Valor Agregado -
establecido en esta Ley, las personas físicas y las mora -
les 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 se -
ñala esta Ley, la tasa del 15%. El Impuesto al Valor -
Agregado en ningun caso se considerará que forma parte -
de dichos valores.

El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma ex -
presa y por separado, a las personas que adquieran los -
bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los -
servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el -

cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas -
personas de un monto equivalente al impuesto establecido
en esta Ley.

El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la -
diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hu-
bieran trasladado o el que él hubiese pagado en la impor-
tación de bienes o servicios, siempre que sean acredita-
bles en los términos de esta Ley.

El traslado del impuesto a que se refiere este Artículo
no se considerará violatorio de precios o tarifas, inclu-
yendo los oficiales".

De acuerdo con lo expresado en el artículo transcrito, -
vemos que el sujeto del impuesto es el enajenante, prestador de servi-
cios, otorgador del uso o goce temporal de bienes o importador y esta es
la que podemos considerar la verdad jurídica, pero en realidad se inten-
ta - y se logra, en la mayoría de los casos - que el impuesto lo pague -
el consumidor por traslación.

Como vimos en los principios de los impuestos, uno de - -
ellos es de la transparencia fiscal que expusimos en el capítulo primero
de este trabajo y bajo este principio se puso en vigor esta Ley en el -
país, con gran despliegue publicitario respecto de las ventajas de saber,
con precisión, cuanto del precio que se pagaba era por el producto en sí
y cuanto era de impuestos.

Esta buena intención duró poco ya que los problemas inflacionarios y la irritación que esta situación provocó en la opinión pública, hicieron que las autoridades dieran marcha atrás en sus buenos propósitos y mediante lo establecido en el Artículo 32 Fracción III se dispusiera lo siguiente:

"Cuando se trate de actos o actividades que se realicen con el público en general, el impuesto se incluirá en el precio en que los bienes y servicios se ofrezcan, así como en la documentación que se expida, salvo que en este último caso, el adquirente, el prestatario del servicio o quien use o goce temporalmente el bien solicite comprobante que reúna los requisitos señalados en el párrafo anterior.

En todo caso, los contribuyentes estarán obligados a trasladar el impuesto en forma expresa y por separado en la documentación a que se refiere esta fracción, cuando el adquirente, el prestatario del servicio o quien use o goce temporalmente el bien, así lo solicite".

Es decir, la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente rompe el principio de transparencia fiscal para reducirlo al caso de solicitud del consumidor, lo que fue considerado como una forma de disminuir la presión que el gobierno sufría por las críticas al elevado índice de inflación, ya que con esto se canalizaba la irritación del público

hacia los contribuyentes encargados de recolectar el impuesto o sea hacia los comerciantes y no hacia el beneficiario del mismo o sea al fisco.

En cualquier forma, la peculiar construcción legal de este impuesto hace que se presenten varios supuestos que jurídicamente son interesantes, como se mostrara a continuación: supongamos que una persona entra en un restaurante y después de comer opíparamente, pide la cuenta y declara que la pagara religiosamente en su monto de consumo pero que redondamente se niega a pagar el Impuesto al Valor Agregado, por no ser causante del mismo.

Desde luego que lo anterior puede desarrollarse en varias formas, verbi-gracia: que el dueño del restaurante acepte esa situación, lo cual es poco probable; que se le obligue violentamente a pagar, lo que es ilegal, ya que nadie puede hacer justicia por sí mismo, excepto el fisco (facultad económico-coactiva); que el renuente sea presentado ante el Agente del Ministerio Público, acusado del delito consistente en hacerse servir en un establecimiento público y negarse a pagar por el servicio, lo cual sería falso, ya que lo que se niega a pagar es un impuesto trasladado y no el servicio, en cuyo caso no hay delito y el Agente del Ministerio Público no tiene facultades legales para exigir el pago de impuestos y mucho menos a quien no es sujeto pasivo del mismo y, por último, única situación legal que consideramos posible, que el dueño del restaurante informe al Fisco que el sujeto en cuestión se negó a pa-

gar el impuesto al valor agregado, para que el Fisco actúe como crea conveniente, lo cual resultara también problemático, puesto que la obligación del sujeto pasivo del impuesto recae sobre el enajenante, prestador, otorgador o importador, pero no sobre el consumidor y la obligación y derecho del primero es cobrar o cargar el importe del impuesto, o sea trasladarlo, pero la Ley no establece que la obligación de pagarlo sea del consumidor, por lo que el Fisco, no podría exigir un impuesto de quien no es contribuyente del mismo.

Como conclusión de lo anterior, se aprecia que la ley no se atrevió a señalar como obligado al pago, al verdadero "pagador del impuesto, o sea el consumidor final, quien tiene que soportar que le cobren el impuesto, pero no la obligación, en tanto el que lo cobra tiene el derecho de cobrar, pero no facultades para obligar al pago.

Igualmente sucede con los inquilinos de locales comerciales en caso de conflicto judicial, en que se consigna sin el impuesto.

2.3. EL AJEDREZ JURIDICO ANUAL.

Es bien conocido, por todos lo que se dedican a la materia fiscal, que año con año el legislador establece nuevas disposiciones con el fin de evitar, en lo posible, que los contribuyentes queden fuera del supuesto normativo que los obligaria al pago de los impuestos.

Desde luego, y atendiendo a lo expuesto, no representa un problema jurídico el de aquellos que simplemente dejan de cumplir con lo

ordenado por la Ley, ya que esto es un claro caso de evasión fiscal que conlleva todos los riesgos de la conducta ilícita, hasta llegar al extremo de los que desarrollan toda una gama de actividades gravadas sin siquiera haberse registrado como contribuyentes, dando lugar a la figura conocida como economía subterránea.

Por supuesto que el hecho de que el problema no sea jurídico no consuela de ninguna manera al fisco por las pérdidas sufridas en su respectiva de recaudación, pero el problema es netamente económico y su resolución meramente administrativa, a base de control y vigilancia.

El efecto que tienen los cambios anuales en la materia tributaria se muestra con toda claridad en un problema esencial que consiste en que la autoridad desea obtener el máximo de recaudación posible en tanto que el particular trata de pagar lo menos que se pueda.

El principio medular de esta controversia lo constituye la regla que consiste en que "los contribuyentes que tienen varios medios legales para llegar al mismo resultado, tienen la facultad de escoger el que dá origen al menos elevado. (14)

Hasta que punto es válido o no este principio lo trataremos de ver en el curso de este trabajo, pero evidentemente se traduce en

(14) V. Rosier, Camile.- La Lutte Contre la Fraude Fiscale, Bulletin - For International Fiscal Documentación, 1952, VI. Págs. 263 y s.s. (Citado por Sergio F. de la Garza, Op. Cit.- Pág. 384).

una especie de ajedrés jurídico anual en nuestro medio entre el Legislador Fiscal y los Asesores de los particulares, abogados y contadores que por distintos medios tratan de que el impuesto sea el menor posible.

2.3.1. LA SEGURIDAD JURIDICA.

Este concepto, que por su importancia ha sido colocado como uno de los principales fines del Derecho, tiene en el ámbito del Derecho Fiscal unas características que podríamos resumir en la siguiente forma:

- "a) Hay que interpretar las leyes con arreglo al principio general formulado en el Artículo 9 del fuero de los españoles; que estos contribuirán al sostenimiento de las cargas públicas según su capacidad económica. Hay que distinguir una capacidad económica abstracta, frente al sistema tributario general, que no es jurídica, y otra relativa, frente a un impuesto de de terminado, manifestada en el hecho imponible y los requisitos externos que indican el nivel de vida, todos los cuales deben valorarse en la interpretación.
- b) La ordenación de los tributos por reglamentos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlo y a los principios de generalidad y equitativa distribución de la carga tributaria.

- c) Seguridad del contribuyente. El administrado tiene una situación legal y reglamentaria prevista en la Ley; los elementos de la relación jurídico-tributaria son: la Ley creadora del tributo, que define el hecho imponible y los concretos actos administrativos que la desarrollan. Estos se limitan a la aplicación de las normas y no son discrecionales ni constitutivos, ni pueden mermar las garantías del contribuyente, que puede hacerlas respetar por medio de procedimientos especiales.
- d) Finalismo del Impuesto. Según el Artículo 2 de la Ley General Tributaria, los tributos, además de ser un medio para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y proporcionar una mejor distribución de la renta nacional. Esta finalidad extrafiscal del impuesto se da hoy en el presupuesto, que también es un medio de política económica. Sin embargo, la flexibilidad administrativa y su tendencia expansionista no pueden convertir el Derecho Financiero en un instrumento de arbitrariedad. Hay que establecer un control de la administración financiera. El principio de legalidad puede sufrir correcciones, pero ha de subsistir en cuanto garantizador, ello incluso en el

Estado Social, ya que si el finalismo se define, es -
gracias a la Ley, porque de otro modo es inaprensible".

Lo anterior ha sido sostenido por el maestro español Adolfo Carretero Pérez. (15)

Al respecto, en nuestro medio se ha insistido en la falta de seguridad jurídica, que no hay que confundir con la inseguridad económica, especialmente financiera, que se provoca con los constantes cambios a la Ley.

Por ejemplo, la Ley del Impuesto sobre la Renta, de primordial importancia en nuestro país, sufre alteraciones substanciales cada año, e incluso sus disposiciones de vigencia limitada se modifican, como lo veremos posteriormente. En relación con este ordenamiento, el maestro Federico Saviñón Plaza, en su ponencia presentada en el XI Congreso de Profesores e investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas que tuvo lugar en Tlaxcala del 9 al 11 de octubre de 1986 expresó lo siguiente:

" Primera: Los principios de los impuestos que sustenta la teoría de la tributación pueden contribuir a dilucidar si un impuesto cumple con los requisitos que la teoría y la experiencia asignan a un buen mecanismo de recaudación.

Segunda: No puede afirmarse que el Impuesto Sobre la Renta en México -

(15) Carretero Pérez, Adolfo.- Derecho Financiero.- S.N.E.- Libros - -
Jurídicos Santillana.- Madrid, 1968.- Pág. 44.

haya fracasado en su objetivo recaudatorio. Ha fracasado, - por lo general, en cuanto se refiere a sus objetivos de promover y canalizar recursos hacia las actividades productivas no directamente vinculadas con los proyectos del gobierno.

Tercera: No existe un impuesto ideal que satisfaga a todos los grupos y tendencias políticas y cumpla con los principios generalmente aceptados de la tributación.

Cuarta: Los impuestos y los gastos tienen un límite definido por el monto de los recursos que existen y el Estado que guarda la economía de un país.

Quinta: Cuando un impuesto directo como el ISR rebasa los límites de la imposición genera un marcado proceso de desaliento hacia las actividades productivas gravadas, estimula las actividades exentas o parcialmente gravadas, estimula la elusión como mecanismo de sobrevivencia de las empresas y conduce finalmente a la evasión.

Sexta: Las condiciones del país recomiendan una transformación radical del ISR para convertirlo en un instrumento que favorezca la eficiencia, la producción, la capitalización, el ahorro y la seguridad y estabilidad de las inversiones y que desestime las inversiones no directamente productivas y de financiamiento del Déficit Público.

- Sexta: (16) Debe reducirse drásticamente la tributación a las empresas y a las personas físicas que realizan actividades empresariales y revisar la tributación a las personas físicas para gravar el patrimonio, la riqueza y el ingreso elevado de las personas, cuando esos recursos han sido retirados de la producción y canalizados al consumo o a la formación de patrimonios no productivos o especulativos.
- Séptima: Debe procurarse proteger las inversiones y la capitalización de las empresas y personas físicas e incorporar al sistema impositivo a los sectores no gravados, a los sectores que integran la economía oculta, antes que castigar y presionar aun más a las personas que participan en actividades productivas.
- Octava: Consideramos que los recursos escasos existentes en la economía pueden generar mejores efectos multiplicadores si se dejan en poder del Sector Privado y no se transfieren vía ISR al Sector Público.
- Novena: Es indispensable que el Sector Público reduzca drásticamente sus gastos corrientes y no directamente productivos y cancelar inmediatamente los no productivos y suntuarios.

(16) SIC.- Consideramos que el ponente se equivocó al poner dos veces -- sexta, pero se respeta su texto.

- Décima: Deben establecerse otros mecanismos de tributación que graven los gastos no productivos y suntuarios.
- Décima Primera: Deben suspenderse las iniciativas tendientes a reformar anualmente la Ley del ISR y crear organismos técnicos - de consulta que permitan se evalúen amplia y detalladamente los proyectos legislativos en el seno del Congreso de la Unión.
- Décima Segunda: Debe promoverse la publicación permanente y amplia de - las disposiciones legislativas, jurisprudenciales, te-- sis de los tribunales, reglamentos y criterios que permitan y garanticen el conocimiento de la Ley al contribuyente.
- Décima Tercera: Debe obligarse a las autoridades fiscales a difundir - ampliamente, en los términos de la conclusión anterior, de todas las resoluciones particulares que emita, sin - excepción.
- Décima Cuarta: Las Administraciones Fiscales Regionales deben autori-- zar imparcialmente las peticiones de los particulares - que se justifiquen y pretendan resolver problemas de - administración eficiente de los impuestos.
- Décima Quinta: Los tribunales deberían procurar la difusión amplia de sus decisiones para lograr satisfacer una de sus funcioo

nes básicas de manera integral y permitir a los contribuyentes el conocimiento de los conceptos e interpretación imparcial de la Legislación Fiscal que amerita con tención.

Décima Sexta: El Congreso de la Unión debería integrar un cuerpo de - expertos en redacción de Leyes que asesorados por los - expertos en cada materia sometieran a las disposiciones legales a una cuidadosa revisión que permita alcanzar - la claridad, sencillez y estilo que demandan las leyes fiscales".

En el mismo foro, el maestro Alberto Navarro Rodríguez hi zo las siguientes consideraciones:

"De todo lo anterior, podemos desprender que el sistema - impositivo federal en la práctica ya no cumple satisfactoriamente con - los principios generales analizados en este trabajo, porque se ha alterado fundamentalmente el principio de neutralidad al alentar por la vía - impositiva el endeudamiento de las empresas como fórmula para contrarrestar efectos negativos de la inflación, en vez de apoyar su capitaliza-ción, con lo que también se altera el principio ético de que paguen igual los iguales, puesto que si una persona recibe ingresos por intereses tendrá una carga fiscal menor que otra que reciba el mismo ingreso por dividendos.

Por otra parte, las disposiciones que han introducido el reconocimiento parcial de la inflación al no ser integrales, han compli-

cado el manejo de las disposiciones fiscales de forma tal que ya no son fácilmente administrables ni para el contribuyente, ni para la autoridad.

Desde el punto de vista recaudatorio, el Fisco Federal considera que el sistema impositivo esta aportando menores recursos de los que debería, en tanto que los contribuyentes estiman que se están descapitalizando por la elevada carga fiscal.

La conclusión lógica, que no necesariamente sencilla, es que el sistema impositivo federal debe adaptarse de mejor manera al escenario en que se aplicará, el cual es bastante incierto pero tendrá que responder a las siguientes variables que al menos hoy en día se están manifestando: a) Precios bajos y relativamente estables en el mercado petrolero; b) Índice de inflación del orden de 100% para 1986; c) Reducida capacidad adicional de endeudamiento; d) Modesto incremento de las exportaciones de productos manufacturados; e) Bajas tasas de interés en la deuda externa y f) Tasa negativa de crecimiento en la actividad económica".

Todo lo anterior nos presenta un panorama claro de la situación de la Seguridad Jurídica en materia Fiscal en nuestro país.

2.3.2. LAS REGLAS DEL JUEGO.

Es evidente que no debemos separar los requisitos formales de la Ley y su adecuación al sistema al que pertenecen, de la finalidad que persigue para el beneficio de la comunidad.

Las Leyes Fiscales deben tener como fin último la correcta utilización de los fondos públicos para que se obtenga la prosperidad del país y es parte importante de los requisitos, para ello, que los destinatarios de las Leyes puedan planear adecuadamente su actividad económica.

Se ha llegado a sostener que, parte del éxito económico de algunos países asiáticos se ha debido a la eficiente política fiscal plasmada en sus leyes, sin dejar de recordar los ejemplos, no por anti-iguos menos valiosos, de la recuperación económica de Alemania y Japón, después de la Segunda Guerra Mundial.

Al respecto es interesante conocer los datos que sobre Hong Kong, Taiwan y Corea del Sur se publicaron en el diario Excelsior los días 7, 8 y 9 de diciembre de 1988, en la columna "portafolios" de José A. Pérez Stuart.

P O R T A F O L I O S .

- * Hong Kong: Una muestra.
- * Reciclaje: Solución a la basura.
- * Nuevo Sistema Sensor.

José A. Perez Stuart.

"1.- Hong Kong no ofrece ninguna concesión especial a los inversionistas extranjeros que no este disponible a los residentes locales. Tampoco proporciona incentivos específicos a las inversiones

por tipo de industria o por el monto total de la inversión por el contrario, trata de mantener un ambiente neutral y atractivo.

2.- El gobierno de Hong Kong no emplea ningún método de adquisición obligatoria de los productos agrícolas o industriales a precios por debajo de los del mercado, y por lo tanto, no impone tributos - implícitos a los productores.

3.- Hon Kong no recauda impuestos sobre los ingresos por concepto de intereses ni sobre las transacciones, con plusvalía, lo que de hecho exonera en todo impuesto a la mayor parte de los ingresos de capital. Estas políticas fomentan el ahorro, la inversión y el riesgo.

Desde la ocupación Británica de Hong Kong en 1841, el gobierno colonial se plegó a un grupo de políticas económicas de libre mercado y políticas fiscales conservadoras. Hon Kong mantuvo un sistema tributario con tasas bajas y presupuestos equilibrados, que en su origen había sido establecido de conformidad con los precedentes históricos de la gestión financiera que se les recomendaba a los gobernadores coloniales, los cuales estaban basados en las teorías económicas del Laissez - Faire del Siglo XIX. Dichos principios continúan practicándose en nuestros tiempos modernos, sosteniéndose que las tasas impositivas bajas estimulan el riesgo, las inversiones y la constancia laboral. Las autoridades financieras de Hong Kong afirman constantemente el siguiente principio de política tributaria: las bajas tasas de tributación directa facilitan el crecimiento económico. Es más, las tasas bajas combinadas con un rá-

pido crecimiento económico produjeron un superavit presupuestario durante 32 de los 35 años entre 1947 y 1982. Dichos superavit se obtuvieron luego de debitar contra los recibos corrientes todos los gastos corrientes y de capital.

Reiteremos: las autoridades financieras de Hong Kong mantuvieron deliberadamente un sistema de tasas tributarias bajas para los impuestos directos. En 1947 fijaron el patrón impositivo sobre los salarios y las utilidades empresariales en una tasa uniforme de 10%, la que en 1951 fué aumentada a 12.5% como respuesta a un déficit presupuestario, y luego en 1966 a 15%, nuevamente como respuesta a otro déficit fiscal. Durante el Año Fiscal 1975-76 se agregó una sobre tasa de 10% al impuesto sobre las utilidades, lo que dió una tasa total de 16.5%. En 1984, con miras a reducir una cadena de déficit desatada desde 1983 debido a la pérdida de confianza resultante de la incertidumbre sobre el futuro de Hong Kong durante las negociaciones Chino-Británicas, se agregaron otros dos puntos porcentuales a ambas tasas impositivas. En Febrero de 1987, durante su primera declaración presupuestaria, el nuevo Secretario Financiero de Hong Kong informó que el crecimiento económico en 1986 -- había sobrepasado el 6% y que en consecuencia se había materializado un considerable e inesperado superavit. Aprovecho la oportunidad para re-vertir las tendencias iniciadas en la posguerra y anunció la reducción en medio punto porcentual de las tasas tributarias al impuesto a la renta individual y al impuesto a las utilidades, quedando éstas en 16.5 y 18% respectivamente. No obstante estas reducciones, en 1987 se registró

un superavit aun mayor.

En Hong Kong los servicios públicos y el transporte también han sido encomendados por el gobierno al sector privado; electricidad, gas, teléfonos, autobuses, transbordadores y tranvías, todos están en manos privadas. En la prestación de servicios económicos públicos el gobierno depende de cargos y cobros a los usuarios para recobrar los costos sin gravar al contribuyente. El estilo administrativo del gobierno sigue la doctrina del autoabastecimiento económico excepto cuando, como en el caso de subsidios específicos tales como viviendas económicas, educación, atención médica y transferencia de pago, tiene razones sociales de fuerza mayor, que no se la permiten, en cuyo caso recurre a los ingresos tributarios generales para financiar dichos programas.

Desde la Segunda Guerra Mundial Hong Kong ha disfrutado - cuatro décadas de un notable crecimiento económico. El ingreso per capita pasó de Us \$180 en 1950 a Us \$7,800 en 1988. A pesar de haber triplicado su población y de haber atravesado varias crisis de confianza debidas a la incertidumbre sobre el futuro de la colonia bajo la jurisdicción de China, el incremento anual del producto interno bruto real (PIB) superó el 8%, la productividad aumento en forma constante, el nivel de desocupación registró un importante descenso y se mantuvo por debajo de 3% y las tasas de formación de capital sobrepasaron el 20%. El comercio total se acrecentó más de 200 veces entre 1947 y 1985, colocando a Hong Kong al nivel de las 15 mayores comunidades comerciales del mundo. En -

relación al número de habitantes, Hong Kong es el mayor comprador de productos estadounidenses del mundo. El número de familias por debajo del nivel de pobreza ha disminuido en forma constante. Según el Banco Mundial, desde 1960 tanto el consumo público como privado aumentaron a un porcentaje anual de 10%. Todos estos progresos se llevaron a cabo sin asistencia externa".

P O R T A F O L I O S .

* Taiwán: Política Tributaria.

* Actium: Fusión.

* Los Nuevos Embajadores.

José A. Pérez Stuart.

"La semitropical Isla de Taiwán, con 36,000 Kms., cuadrados de superficie, hogar de 20 millones de Chinos, esta entre las naciones más densamente pobladas del mundo. Una isla escarpada y montañosa, Taiwán tiene pocos recursos minerales y sus fabricantes deben importar la mayor parte de sus materias primas industriales. Aunque los ocupantes japoneses de la isla lograron considerables progresos en el desarrollo de la infraestructura durante el período 1895-1945 los bombardeos aliados y la falta de mantenimiento dejaron la economía de la isla en escombro. Cuando el partido nacionalista del generalismo Chiang Kai Shek tomó posesión de Taiwán en 1949, su gobierno tuvo que enfrentar inmediatamente los problemas de baja producción, inflación galopante, carencia de viviendas y de alimentar a un millón de refugiados que acompañaron al

lider a Taiwán.

La primera década de política económica, 1949-1958, incluyó un amplio programa de Reforma Agraria para aumentar la base terratenencia rural e incrementar la producción agrícola, detener la inflación mediante una serie de reformas financieras y desarrollar la industria local tras un muro de tarifas gubernamentales y otras restricciones sobre el libre comercio. Durante este período, Taimán dependió enormemente de la asistencia de Estados Unidos.

Como consecuencia del agotamiento gradual del protegido mercado interno, entre mediados y fines de la década del 50, el proceso de sustitución de importaciones primarias comenzó a hacerse más lento, y la tasa anual de crecimiento de la producción industrial, comenzó a declinar. El futuro crecimiento industrial dependía de nuevas posibilidades de mercado con el exterior.

En Taiwán, la política tributaria sirvió mayormente los dos aspectos buscados: recaudar ingresos para financiar los programas gubernamentales aprobados, con gran hincapie en la infraestructura; y promover el desarrollo económico mediante incentivos tributarios. Las bases para la aplicación de la política económica, con miras a estimular la formación de capital y las inversiones, fueron formuladas en la década de los años 50. Se autorizó a los responsables de la conducción del país a indentificar los problemas que obstaculizaban la inversión y la formación de capital y a proponer nuevas leyes, reglamentaciones y nor-

mas para incrementar la formación de capital. Se enviaron funcionarios al exterior para estudiar las medidas de incentivos de posguerra empleadas por Alemania Occidental y Japón. Con el resultado de dichas investigaciones, se elaboró una propuesta de Ley que sentó las bases para el trascendental "estatuto pro-fomento de las inversiones", el cual fué promulgado en 1960 y revisado 14 veces hasta 1986. El estatuto fué diseñado para promover las inversiones de las empresas productivas, alentar el ahorro y la formación de capital a nivel nacional, y estimular la expansión de las exportaciones.

El estatuto creó un clima comercial más favorable mediante la otorgación de incentivos específicos. Comprendía una tregua tributaria de cinco años a empresas autorizadas orientadas hacia las exportaciones; un recorte tributario - de 32.5% a 18% - en el impuesto máximo a las utilidades de ciertas empresas seleccionadas; una derogación o reducción del impuesto a las estampillas postales; y autorizaba la deducción de las utilidades reinvertidas; así como de 2% de las ganancias de exportación, permitiendo así mismo la formación de un fondo de reserva de 7% de las utilidades brutas, como protección contra las pérdidas causadas por las fluctuaciones cambiarias. En 1965 otro estatuto afín, diseñado para facilitar la libre importación de los bienes de capital, estableció una zona de procesamiento de las exportaciones. Tres zonas se desarrollaron con tanta rapidéz, que para 1970 habían creado 7% de todos los nuevos puestos de trabajo en el sector manufacturero, y representaban 1/10 de todas las exportaciones del país.

Las enmiendas que subsecuentemente se aportan al estatuto de 1960 incluyeron entre otros elementos:

- 1.- Cuatro años adicionales de tregua tributaria o depreciación acelerada por concepto de nuevas inversiones en maquinaria o equipo;
- 2.- Amortización de todos los gastos de investigación y desarrollo;
- 3.- Exoneración de aranceles para las maquinarias y los equipos importados de ciertas industrias específicas;
- 4.- Tasas impositivas bajas especiales para las empresas de alta tecnología;
- 5.- Créditos tributarios, de 5 a 20 por ciento, sobre las inversiones en maquinaria y equipos;
- 6.- Exoneración de impuestos a los dividendos;
- 7.- Incentivos a firmas para abrir sus acciones al público;
- 8.- Exoneración de impuestos sobre los intereses, bonos y dividendos devengados por residentes, hasta el monto máximo de \$10,000.00 (el doble del ingreso per capita);
- 9.- Deduciones tributarias especiales para los expertos y ejecutivos extranjeros residentes en Taiwán;
- 10.- Incentivos de inversión para las empresas de capital de riesgo, en forma de impuestos reducidos sobre las utilidades, créditos tributarios para las inversiones y desgravación de las transacciones de plusvalía.

Los líderes de Taiwán transformaron exitosamente la isla en una economía independiente y próspera. El ingreso per capita aumentó

de un humilde Us \$70, a fines de la II Guerra Mundial, a cerca de Us - - \$5,000 en 1988. El PNB creció al vertiginoso promedio anual de 8.2% en la década del 50; 9.1% en la del 60 y 10% en la del 70. En 1985 el PNB era quince veces mayor que en 1952, y los activos externos del país superaron los 75,000 millones de dólares en 1988. La expansión de las exportaciones, fomentada por los incentivos tributarios, creó millones de nuevos empleos. El comercio total alcanzó 50,000 millones de dólares en 1985. La tasa de desocupación, que a principio de la década del 60 se situaba cerca de 6%, fue disminuyendo y permaneció por debajo de 2% a partir de 1968. Los salarios reales aumentaron rápidamente a medida que la economía de Taiwán cambiaba de un estado de mano de obra excedentaria al pleno empleo, en la década del 60. Entre 1952 y 1985, el segmento salarial del ingreso nacional pasó de 43 a 61 por ciento.

Los diferentes incentivos para estimular el ahorro rindieron excelentes resultados. Entre 1951 y 1959, la relación promedio entre el ahorro interno neto y el ingreso nacional era de sólo 5%. En 1963 pasó a 13% (después del cese de la asistencia externa de Estados Unidos). Durante el período 1967-1971, esta relación varió de 20 a 27 por ciento, y durante el período 1972-1980 sobre pasó 30% cada año. El incremento en la tasa de acumulación del capital contribuyó a un alza constante de la productividad laboral y el valor del capital por trabajador se duplicó entre 1965 y 1980.

El consumo individual se triplicó durante el período - - 1963-1985, y hoy los taiwaneses disfrutan un nivel de consumo en los ámbi

tos de salud, asistencia medica, educación y bienes duraderos, similar - al de las democracias industriales occidentales. Es más, Taiwán goza - del más equilibrado patrón de distribución de ingresos en todo el mundo en desarrollo.

La prosperidad económica le ha permitido al gobierno llevar a cabo otras reformas políticas y económicas de importancia. Desde 1987 se han eliminado prácticamente los controles sobre los tipos de cam bio, se han autorizado las visitas a China Continental, y se ha permitido la libre actuación de los Partidos Políticos de oposición en un am--- biente democrático creciente".

P O R T A F O L I O S .

- * El enfoque de Corea del Sur.
- * Carlos Salinas en Canancintra.
- * Agustín Legorreta, Coparmex, Camino Real.

José A. Pérez Stuart.

"El enfoque de Corea del Sur sobre la política tributaria como herramienta de crecimiento, se basó en unos pocos principios claves.

1°. Las tasas impositivas se mantendrían bajas para fomen tar la expansión de las inversiones del sector privado. Los impuestos - al capital serían extremadamente bajos. La redistribución de ingresos - por medio del sistema tributario ocuparía un lugar secundario en el es--- quema de desarrollo económico.

2°. Las medidas tributarias tenían por objetivo mejorar el tratamiento a las empresas. Periódicamente se efectuaron cambios con miras a seguir mejorando la tasa de inversión, por medio de exoneraciones tributarias, depreciación acelerada, créditos impositivos a la inversión, créditos a la exportación y otras medidas de similar índole.

3°. Los incrementos de ingresos, necesarios para financiar las obligaciones de infraestructura, serían devengados del propio crecimiento económico y no de un aumento de las tasas tributarias.

4°. La carga de la tributación directa se mantendría a un nivel mínimo, y los impuestos indirectos o al consumo serían la principal fuente de ingresos fiscales.

5°. Cuando el gobierno confrontaba una urgente necesidad de recaudar ingresos adicionales, fortalecía la administración fiscal en lugar de alzar las tasas tributarias.

La República de Corea es un pequeño país de 99,000 kilómetros cuadrados, montañosos y densamente poblado (se cultiva solo 23% de la tierra), con 40 millones de habitantes y escasos recursos naturales. A pesar de que durante su ocupación colonial, de 1910 a 1945, Japón introdujo capital y nuevas técnicas agrarias, y estableció los fundamentos de una base industrial, la guerra de Corea dejó un saldo de destrucción masiva. Tres quintos de la tierra arable se echaron a perder, la mayoría de las instalaciones industriales fueron demolidas, el daño a la propie-

dad superó los 3,000 millones de dólares, y se estima que perecieron más de 3 millones de personas y que un cuarto de la población quedó desamparada. Diez millones de habitantes quedaron sin hogar y cinco millones sobrevivieron solamente de la asistencia gubernamental. La comunidad internacional catalogó a Corea del Sur como el mayor desastre económico mundial con sombrías perspectivas de futuro.

La ayuda financiera de Estados Unidos mantuvo el país a flote durante la década de los años 50, financiando la mayor parte de su presupuesto e inversiones de capital. El promedio de crecimiento durante el período 1954-1958 fué de 5.5%, pero descendió a un porcentaje anual de 3.6% entre 1959 y 1962. Cuando el General Park Chung Hee consolidó el poder político en 1962, Corea del Sur era un país empobrecido, con un ingreso per capita de cerca de Us \$80, una magra producción de 2,300 millones de dólares en total, y una tasa de crecimiento demográfico de 2.9%. La reducción de la asistencia externa en la década del 60 urgió a los nuevos líderes de Corea del Sur a adoptar políticas orientadas hacia el crecimiento y hacia el exterior. La clave del crecimiento habría de ser la rápida expansión de las exportaciones. Esta decisión produjo cambios en el ámbito tributario, con audaces nuevos incentivos para los exportadores.

Con miras a promover el crecimiento del sector empresarial, el gobierno otorgó a las empresas una amplia gama de incentivos tributarios. Durante la etapa inicial de desarrollo del país, exoneró

de impuestos a todos los ingresos de compañías de navegación marítima y aérea que trabajarán en el transporte internacional. Concedió grandes exenciones tributarias a los ingresos de los comercios de exportación, las cuales en 1961 alcanzaron 50%. Autorizó la creación de fondos de reserva, libres de impuestos, para cubrir las pérdidas de los negocios de exportación, y concedió deducciones para el desarrollo de mercados en el exterior. Se concedió asimismo una depreciación especial para las exportaciones. Se aprobaron treguas tributarias generales para las industrias consideradas de importancia para el desarrollo económico nacional, tales como los astilleros, las maquinarias, los metales básicos, los petroquímicos y los fertilizantes. Ciertas inversiones recibieron también una tregua tributaria de cinco años.

A dicho repertorio, el gobierno agregó créditos impositivos por inversiones y tasas especiales de depreciación para los activos fijos de industrias claves. En virtud del decreto de incentivación al capital extranjero. Corea otorga hoy privilegios especiales a los inversionistas extranjeros. Dicho decreto concede a las inversiones orientadas hacia el interior una tregua tributaria de cinco años, con una exoneración fiscal adicional de 50% por tres años más. El gobierno ha reducido asimismo periódicamente las tasas tributarias de las empresas. Según los estudios realizados sobre el tema, aún los impuestos relativamente bajos que se cobran sobre las utilidades, drenan el ahorro empresarial mas de lo que realmente aportan como ingreso al gobierno".

Estas son las que, en el lenguaje común, se conocen como las reglas del juego y que en nuestro medio, desgraciadamente, no tienen fijeza, como se verá en el siguiente apartado.

2.3.3. EL CAMBIO DE REGLAS A MITAD DEL JUEGO.

Entre los casos más connotados de falta de seguridad en la presunta duración de las leyes fiscales, se encuentra el caso de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, que entró en vigor el 1° de Enero de 1983 y respecto de la cual procede hacer las siguientes consideraciones:

Esta Ley entró en vigor el 1° de Enero de 1983 y para el 29 de diciembre del mismo año, se publicaron modificaciones que afectaron a 76 Arts., o sea 56 dentro del texto propio de la Ley y 20 nuevos transitorios del decreto de reformas.

Con fecha 31 de Diciembre de 1984 en el decreto que contiene la Ley de ingresos del Departamento del Distrito Federal, para el ejercicio fiscal de 1985 en el Art. 4° de dicho decreto y en 9 Arts., transitorios, se vuelve a modificar la Ley con lo siguiente: El Artículo 4° deroga los Arts. 5° último párrafo, 24, 26 cuarto párrafo, 29 párrafos séptimo y octavo, 39, 58 penúltimo párrafo, 62 último párrafo, 63 último párrafo, 69 último párrafo y 88 de la Ley de Hacienda citada, así como todas aquellas disposiciones legales que concedan exenciones de las contribuciones previstas en la Ley antes mencionada, con excep-

ción de aquellas que se establecen en el Código Fiscal de la Federación.

Sin embargo no pararon aquí las desventuras de esta Ley, puesto que el 31 de Diciembre de 1985 volvió a ser modificada con cambios sustanciales.

Por otra parte no deja de ser notoria la irregularidad - consistente en la publicación anual de las llamadas "reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal", que se conocen comúnmente como "miscelanea fiscal" y que no son otra cosa que, una reglamentación de la autoridad fiscal para tratar de explicar o al menos hacer inteligibles - algunas disposiciones de la Ley, cuando no de corregir lo que consideran errores que pudieran poner en peligro los fines recaudatorios que persiguen.

Desde luego que esta práctica, claramente inconstitucional, no logra hacer "Leyes", pero en la práctica sus disposiciones son atendidas, por ignorancia, como si en verdad fueran obligatorias.

Si bien esta práctica es reprobable, lo que si resulta un verdadero escándalo es la sustitución de Leyes enviadas al Ejecutivo para su publicación, modificando el texto aprobado por los legisladores al publicarlo en el diario oficial, con grave perjuicio de los contribuyentes y pérdida de la confianza en el periódico oficial, según puede verse de - la denuncia formulada por diputados de la oposición, publicada en el diario la Jornada del 10 de febrero de 1989, que dice:

Presentará el PAN denuncia contra la Cámara de Diputados.

Fe de erratas del Diario Oficial modifica sustancialmente el ISR.

Altera el factor del gravámen de 1.22 a .22, lo que afectará sobre todo a pequeños comerciantes.

El PAN anunció ayer que con una fé de erratas, el Diario Oficial de la Federación violó la Ley de Impuesto Sobre la Renta, al pasar "olímpicamente" de 1.22 a .22 dicho gravámen, por lo que anunció que presentarán una denuncia formal contra las autoridades de la Cámara de Diputados y de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que la Procuraduría General de la República investigue el caso. Del mismo modo pidió se aclare la participación de los dueños de casas de bolsa en el financiamiento de la campaña presidencial de Carlos Salinas de Gortari, y dijo que Pedro Aspe sólo pretende hacer tiempo para adecuar un plan que se acomode a las condiciones que fué a pedir a George Bush en Estados Unidos.

El Diputado Panista Juan Miguel Alcantara precisó que en la edición del 17 de Enero pasado del Diario Oficial de la Federación se publicó una fé de erratas "que no hubiera tenido mayor trascendencia si no se tratara de que altera profundamente el Impuesto Sobre la Renta".

Dijo que a través de una sola fé de erratas se modifica todo el sentido de una Ley, con lo que se demuestra, dijo que las autoridades de la Secretaría de Hacienda no toman en cuenta el proceso legisla-

tivo y el trabajo de los Diputados que recibieron la iniciativa del Presidente Carlos Salinas de Gortari.

Alcantara indicó que con dicha errata se altera el factor del Impuesto Sobre la Renta de 1.22 a .22 y sostuvo que por ello el miércoles pasado se hizo la denuncia correspondiente en la Cámara de Diputados para que se cite a las autoridades de la SHCP y se ventile el error.

Sin embargo, dijo que tal propuesta a la Comisión permanente de la Cámara de Diputados "fué desechada por la cerrazón del PRI. Por eso hoy vamos a presentar una denuncia de hechos en la Procuraduría General de la República".

Según estimó, con la fê de erratas grandes empresarios se van a amparar, pero pequeños comerciantes sufrirán la injusticia de mala interpretación.

A su vez el también Panista Jorge Eugenio Ortíz Gallegos, dijo que 30 propietarios de casas de bolsa que sufrieron el crack del año pasado han sido mencionados entre el grupo que financió la campaña presidencial de Carlos Salinas. "Lo más extraño - señaló es que sus casas de bolsa no se hayan visto afectadas frente a las pérdidas tan fuertes que sufrieron otros". Añadió que el PRI trata de ganar banderas y - ahora quiere citar al Presidente de la Comisión Nacional de Valores para analizar el problema de la bolsa "cuando antes los Priistas fueron quienes metieron el asunto a la congeladora".

El propio Ortíz Gallegos, en una conferencia de prensa celebrada en la sede del PAN, consideró que el Secretario de Hacienda, -- Pedro Aspe, sólo fué a Estados Unidos para hacer tiempo y ofrecer al Presidente Bush todas las condiciones que él quiera para las relaciones entre México y Estados Unidos.

Por último el expresidente panista Abel Vicencio Tovar, -- se refirió al plan de desarrollo para 1989 y censuró las medidas hasta -- ahora tomadas por el gobierno federal".

Lo anterior debe aclararse perfectamente, a riesgo de provocar una absoluta inseguridad en la veracidad de lo que se publica como Ley.

No queremos terminar este capítulo, sin hacer notar que -- este último ejemplo, además de su gravedad, constituye una clara muestra de la distinción de que se habló anteriormente entre seguridad jurídica y seguridad económica o posibilidades de planeación.

En efecto, la seguridad jurídica debe entenderse no sólo como la razonable seguridad de la correcta aplicación de la Ley, sino -- también, y quizá principalmente, como la razonable posibilidad de conocer la Ley, de que ésta sea clara y de que los criterios para su aplicación no quedaran al criterio arbitrario de los funcionarios, como sucede en el campo de los delitos fiscales, según veremos posteriormente.

Lo expuesto en este capítulo nos lleva a considerar si, - en realidad, existe un dilema insalvable entre el cumplimiento de las - leyes y la eficiencia en el cobro de los impuestos.

En el moderno mundo de las finanzas y dado el predominio que los economistas han alcanzado en el manejo de la cosa pública se ha llegado a sustituir el respeto reverencial por la ley por una teoría de "funcionalidad" que básicamente consiste en calificar una ley como buena si cumple los fines que se perseguían al implantarla y, por el contrario, como mala si no se obtiene un resultado económicamente favorable.

De esta perspectiva han nacido muchos de los conflictos - en que se presenta como insalvable el problema de elaborar leyes que, al mismo tiempo, respeten el orden constitucional y obtengan resultados de eficiencia económica.

Desde este punto de vista la legalidad es apreciada como un estorbo o un mal necesario al tomar medidas de política financiera, - o fiscal específicamente.

Una enorme propaganda respecto de la evasión de impuestos ha tratado de influir en la conciencia pública para que se tenga como - bueno cualquier procedimiento que obtenga el cobro de los impuestos.

Con la contratación excesiva de personal y lo enmarañado de los procedimientos se procura la mayor recaudación posible, sin tomar en consideración, en absoluto, los principios teóricos de la tributación.

Las reglas constitucionales, que fundamentan las garantías de los contribuyentes y las facultades de los funcionarios, son vistas con molestia porque se considera que impiden el cumplimiento veloz y provechoso de los ordenes de los técnicos en finanzas que tienen a su cargo, teóricamente, la ejecución de las leyes y en su fuero interno el cumplimiento de sus proyectos técnicos, esto, en el mejor de los casos, pues, en otras ocasiones, su actividad tiene como motor razones menos nobles.

De esta preferencia por el cumplimiento de las reglas técnicas por encima del respeto a los derechos, nace la proliferación, en las leyes fiscales, de figuras jurídicas deformadas en su naturaleza, para que sean utilizadas, totalmente fuera de su función natural, en la materia fiscal.

Por supuesto que es una cuestión sabida que los contribuyentes no colaboran con entusiasmo a llenar las arcas públicas y que, cada vez que se publican nuevas disposiciones fiscales, los particulares procuran que su cumplimiento sea lo menos gravoso para ellos. Sin embargo, esto es inevitable en cualquier sistema fiscal y la autoridad debe contar con este factor, tanto en la elaboración como en la ejecución de las leyes.

Por otra parte, es indispensable que el particular tenga una base de confianza en que las leyes establecidas conserven su vigencia durante un tiempo razonable, lo que no se logra modificando las disposiciones al poco tiempo de dictarlas y dejando a los particulares sin una confianza básica en lo que se ha llamado "Las reglas del juego", cuyo

cambio, provoca la imposibilidad de la planeación financiera a largo plazo y la falta de seguridad jurídica, que, después de la justicia, es el valor principal al que deben tender las normas jurídicas.

C A P I T U L O T E R C E R O .

3. EL DILEMA EN LAS LEYES ADJETIVAS.

Si en la Legislación sustantiva, como hemos visto, las -
ficciones y otros métodos han sido empleados para evitar la evasión y -
aún la simple elusión de las obligaciones fiscales, en el campo de las -
leyes adjetivas la dificultad ha consistido en señalar con precisión la
situación de las partes en el proceso.

En virtud de la tradicionalmente llamada división de po--
deres y actualmente designada como división de funciones del Poder Públi
co, la que se refiere a la resolución de las controversias, es la que -
corresponde plenamente al Poder Judicial.

Pero, como todos recordamos, la vida real impone a cada -
una de las funciones el hecho innegable de tener que llevar a cabo actos
que materialmente corresponden a otro de ellos. De esta situación pro--
viene la distinción entre la materialidad y la formalidad de los actos -
de gobierno, cuya función principal es una, que normalmente coincide con
quien la ejerce, pero que, a veces, se ve mezclada con actos que dada su
esencia pertenecerían a otra función.

Así vemos que el Presidente de la República puede dictar -
reglamentos, que materialmente tienen el carácter de leyes, pero que no -
lo son formalmente por no haber sido expedidas por el Poder Legislativo.

Asimismo el Legislativo, a través de la Cámara de Diputados, puede nombrar a los jefes y empleados en la contaduría mayor, acto que es claramente administrativo en su aspecto material, pero que formalmente es un acto legislativo.

En la misma forma el legislativo lleva a cabo un procedimiento judicial, en el caso de los juicios políticos en que la Cámara de Diputados procede a acusar ante la Cámara de Senadores, después de haber sustanciado el procedimiento respectivo y con audiencia del inculcado, - para que la colegisladora se erija en jurado de sentencia y dicte la resolución respectiva.

Por último mencionaremos que la función administrativa - tiene también a su cargo funciones judiciales, ya que las diferencias o conflictos entre el capital y el trabajo se someterán a la decisión de - una junta de conciliación y arbitraje en que actuará un representante - del gobierno, y que las leyes federales pueden instituir tribunales de - lo contencioso-administrativo, que tiene a su cargo dirimir las contro- versias que se susciten entre la Administración Pública Federal o del - Distrito Federal y los Particulares.

A todos estos actos cuya naturaleza forma y material no - coinciden se les llama temperamento de funciones.

En este caso, según mencionamos se encuentran las juntas que resuelven las cuestiones laborales y los diversos tribunales fiscales y contenciosos-administrativos para estas controversias.

Curiosamente, en campos tan diversos como el laboral y el fiscal es de observarse que se evita al máximo (y con aspiraciones de hacerlo totalmente en el campo Fiscal, según lo veremos) la intervención de los órganos judiciales propiamente dichos.

Curiosamente también, los procedimientos laborales y fiscales no guardan una simetría entre las partes, ya que dentro de los primeros se conceden privilegios al trabajador de supletoriedad de la demanda: acreditamiento de personalidad, etc., mientras que, en el procedimiento fiscal se limitan cada vez más los derechos de los particulares, habida cuenta del interés del Fisco por lograr que no se dejen de pagar las contribuciones debidas por errores o fallas en los procedimientos de liquidación y cobro, independientemente de la justicia y aplicabilidad del crédito fiscal.

Es decir, tanto en uno como en otro campo las partes no guardan una situación de igualdad, en el primero por la manifiesta debilidad de los trabajadores frente al Poder Patronal, razón suficiente para que la Ley, tutelar en lo sustantivo también lo sea, con toda justicia, en lo adjetivo, a pesar de que en la práctica no se logre este objetivo por la evidente influencia patronal y, caso mucho más grave, por la dislocación del equilibrio del pleito cuando el patron es una empresa paraestatal, en cuyo caso el pretendido "arbitro" es al mismo tiempo el oponente, con los resultados que son de esperarse.

Por lo que respecta al procedimiento contencioso administrativo, este se vuelve algido en lo que toca a la materia tributaria y los cambios que la Legislación respectiva ha sufrido se deben principalmente, a la necesidad de proteger el interés fiscal que, enfrentado en igualdad de circunstancias, o con ventajas claras, se encuentra inerme frente a la mayor habilidad y técnica de los defensores de los intereses de los particulares, como lo demuestra la tremenda desigualdad en el número de fallos favorables a estos últimos en los tribunales especializados.

Este panorama es, pues, el que tratamos de ver en esta ca pítulo.

De acuerdo con lo anterior, desarrollaremos este punto con el siguiente orden:

3.1. LA INSTANCIA DE INCONFORMIDAD Y SU NATURALEZA.

3.2. LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

3.1. LA INSTANCIA DE INCONFORMIDAD Y SU NATURALEZA.

Este tema fué ampliamente debatido en el congreso de profesores e investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas, A. C., - celebrado en Tampico Tamps., del 13 al 15 de Septiembre de 1985 y respecto al cual se expresaron interesantes ideas que trataremos de resumir - - para después dar nuestros puntos de vista al respecto.

El Lic. Pedro Cuevas Figueroa, con la claridad de exposición y el dominio de la materia que lo caracteriza expresa lo siguiente:

(1)

"Desde el momento en que apareció la figura de la inconformidad con las actas de visita de auditoría, en el Código Fiscal (vigente a partir de 1967) surgió la inquietud acerca de la obligación de las autoridades fiscales de emitir una resolución en respuesta a la inconformidad. Muchos argumentos se esgrimieron para negar la obligación de la autoridad a dar una respuesta; en primer término, se señaló que el silencio de la autoridad o la ausencia de resolución implicaba aceptar la procedencia de los argumentos del contribuyente o la convicción a que le habían llevado las pruebas aportadas de un cumplimiento fiel y oportuno de sus obligaciones. De esta manera, resultaba ocioso emitir una resolución limitada a reconocer la procedencia de los argumentos o la eficacia de las pruebas y la ausencia de motivos y fundamentos para dar una resolución liquidatoria o sancionadora.

Sin embargo, también se deben tener en cuenta otras consideraciones para apoyar la tesis de que las autoridades están obligadas a dar respuesta a todas las inconformidades interpuestas por los contribuyentes.

(1) Cuevas Figueroa, Pedro.- Las Instancias Administrativas de Aclaración e Inconformidad.- Primera Edición.- Edit. Trillas.- México,- 1987.- Págs. 23 y 24.

En primer lugar, se debe considerar la garantía consagrada en el Artículo 8°. Constitucional, que obliga a todas las autoridades a responder en un plazo breve a las peticiones que les formulen los ciudadanos. El respeto al derecho de petición exige una respuesta a toda promoción de los gobernados, incluida la inconformidad con las actas de visita de auditoría.

Por otra parte, en ocasiones existen terceros de buena fé, interesados en emitir una resolución que decida la inconformidad planteada por el contribuyente. El caso más frecuente se encuentra en materia de impuesto sobre la renta, en cuyo caso los trabajadores al servicio del patrón contribuyente tienen un interés legítimo en que se decida la correcta o incorrecta determinación de la utilidad gravable de sus patrones, lo cual repercutirá en la mayor o menor utilidad que debe repartirse, en cumplimiento de la Ley Federal del Trabajo y del Artículo 123 - - Constitucional. De esta manera, el silencio de la autoridad causa un perjuicio directo a los trabajadores, quienes serán privados de su derecho a un correcto y oportuno reparto de utilidades, a causa de la mora de aquélla para resolver la inconformidad planteada por los patrones contribuyentes.

Por otro lado, respecto de sociedades mercantiles, los socios minoritarios o que no administren tienen un interés legítimo en conocer el monto real y verdadero de las utilidades de la sociedad que determinará el monto del dividendo correspondiente a sus acciones o par-

tes sociales, pues la utilidad repartida a los socios se encuentra relacionada estrechamente con la utilidad fiscal y con los resultados que una visita de auditoría arroje en lo referente a la realidad del monto de estas utilidades, tal como aparezcan en las declaraciones de la sociedad. Incluso se ha llegado al caso extremo de que mediante la visita de auditoría, los socios descubriesen la actuación indebida de un administrador infiel, cuando aquélla les revelase la realización de ciertas operaciones que, al no ser registradas en la contabilidad, también permanciesen ocultas ante los socios por los organos de administración.

Finalmente, por cuanto hace a las garantías de audiencia y de justicia, aún cuando se ha establecido claramente que la inconformidad no constituye un medio de defensa, lo cierto es que al constituir la última etapa del procedimiento oficioso administrativo, previo a la emisión de un acto liquidatorio sancionador, impugnabile mediante el juicio de nulidad o recurso administrativo por los contribuyentes, se priva al contribuyente de gozar las garantías de seguridad y certeza jurídicas. Esto ocurre al permanecer el particular en un estado de incertidumbre acerca de la convicción que la autoridad se ha formado respecto al cumplimiento de sus obligaciones fiscales y al diferir de manera indebida la posibilidad del contribuyente de ejercitar las vías de defensa contra los actos liquidatorios o sancionadores que llegasen a emitirse; ya que, cuando hubiera negligencia de la autoridad para emitir la resolución, habría consecuencias perniciosas al contribuyente, en primer lugar causaría recargos durante todo el período de negligencia, sin que aquel hubie

se incurrido en mora, de modo que esta última sea imputable a la autoridad.

Por otras las razones expresadas, se considera que existe una obligación de la autoridad para emitir una resolución en respuesta a la inconformidad promovida por el contribuyente, y que, en caso de mora, debe quedar incluida en los supuestos para interponer un juicio de nulidad, al estimar que en el caso se ha producido una resolución negativa ficta, en agravio del contribuyente".

La parte más discutible de la opinión expresada, es precisamente la que se refiere a la obligación de la autoridad de dar respuesta a la inconformidad.

En efecto, para dilucidar tal punto, es indispensable que analicemos, si en realidad, se trata de una instancia.

Respecto al primero punto, consideramos que la inconformidad no es una solicitud o petición, ya que no tiende a lograr una respuesta favorable, es decir a "obtener" lo pedido o solicitado, sino a lograr una situación más favorable en el momento en que se examinen los elementos que servirán de base para llevar a la autoridad al convencimiento respecto del cumplimiento o no de las obligaciones fiscales a cargo del particular.

Es decir, la inconformidad es parte del derecho de audiencia, dentro del procedimiento oficioso.

De acuerdo con lo anterior, es evidente que la inconformidad y las pruebas que pueden acompañarse a ella, no persiguen el objetivo de una resolución favorable, sino el de mejorar su situación en el procedimiento.

Consideramos que la confusión respecto a la naturaleza de la inconformidad proviene de no haber tomado en cuenta lo siguiente:

Es evidente que la inconformidad es un derecho, pero la ausencia del mismo no es la facultad de obtener con ella una respuesta, sino la de poder mejorar la situación del inconforme en el procedimiento.

Para mayor claridad de lo anterior, recordemos que una de las clasificaciones de los derechos subjetivos es la que se refiere a si el derecho es de ejercicio obligatorio o potestativo, es decir, si su ejercicio se funda o no en el cumplimiento de un deber jurídico del propio titular, caso, este último, en que se encuentran todos los derechos a cumplir las propias obligaciones.

A la luz de lo anterior, la inconformidad es evidentemente un derecho de ejercicio potestativo, ya que presentarla no es un deber jurídico lo que se demuestra con el hecho irrefutable de que nadie tiene derecho a exigir su presentación, condición indispensable para que se estableciera la bilateralidad inherente a la relación jurídica derecho-deber.

A cambio de ello, la presentación de la inconformidad si

es un derecho del particular y la obligación correlativa es, por lo que toca a la autoridad, de recibirla y tomarla en consideración, si se cumplieron los requisitos legales de temporalidad y forma, pero no la de contestar a ella, como lo pretenden las opiniones citadas, ya que, repetimos, su finalidad no es la respuesta de la autoridad, sino el mejorar su situación dentro del procedimiento.

Para mayor claridad de lo anterior examinemos el caso de las demandas irregulares, conforme lo dispone el Artículo 208 del Código Fiscal de la Federación, que establece que si se omiten en el escrito inicial los datos relativos a la resolución impugnada; las autoridades o particular demandado y el tercero interesado, el magistrado requerirá al demandante para que los proporcione en el plazo de 5 días, con el apercebimiento, en caso de no cumplir, de tener por no presentada la demanda.

Igualmente el Artículo 209 del mismo ordenamiento dispone que, si el demandante no adjunta a la demanda los documentos probatorios que menciona se otorgará un plazo de 5 días para hacerlo y en caso contrario se tendrán por no ofrecidas las pruebas.

Ahora bien, como es de explorado derecho, presentar demandas u ofrecer pruebas no son obligaciones de los particulares, salvo los rarísimos casos de excepción que señalan las leyes, para protección de terceros cuyos intereses dependan de ello, pero en el caso de no proporcionar los datos o no presentar las pruebas documentales a que se refieren los preceptos en cita, el resultado será que el juzgador acuerde o -

sea, "responda" no a la aclaración o presentación posterior sino a la demanda original "mejorada", puesto que la promoción posterior no tiende a poner en movimiento originalmente al órgano jurisdiccional, sino a mejorar la situación procesal que se tenía, lo que se hace no por deber jurídico, sino por conveniencia.

Confirma lo anterior la opinión de los juristas Treviño y Cuevas, cuando sitúan a la inconformidad dentro de la categoría de derecho de audiencia, misma situación en que está el promovente de la demanda irregular una vez que el juzgador le notifica que tiene un plazo para completar lo defectuoso, es decir no tiene una obligación de completar, sino un derecho a que el juzgador tome en cuenta lo expuesto o exhibido y la respuesta no se dará a la aclaración o complementación, sino a la demanda original, complementada o no, puesto que la resolución jurisdiccional de tener por presentada o no la demanda o las pruebas se dictará dependiendo de que el actor haya cumplido o no con el requerimiento, pero no como consecuencia de la complementación por sí misma, sino como parte de la demanda.

De todo lo anterior, resulta evidente que la inconformidad no es una instancia, puesto que no pone en movimiento al juzgador (sea este administrativo o judicial), sino una carga procesal, cuya realización favorece, pero no obliga al titular, que de no hacerlo perderá la oportunidad de mejorar su situación en el proceso.

Quedaría, por último, dilucidar si efectivamente la autoridad está obligada a responder directamente al particular acerca de lo expresado en la inconformidad y al respecto opinamos lo siguiente:

El Maestro Cuevas, al exponer este punto señala que el silencio de la autoridad, según los sostenedores de esta teoría, implicaba, tácitamente, la convicción de la autoridad acerca del cumplimiento fiel y oportuno de las obligaciones del particular, por lo que resultaba ociosa la emisión de una resolución liquidatoria o sancionadora.

Desde luego no consideramos que la resolución será ociosa, sino imposible legalmente, dado que no existiría el supuesto para liquidar o sancionar.

Respecto de una resolución "absolutoria", tampoco nos atreveríamos a opinar que pudiera ser calificada de ociosa, sino también de ilegal, ya que si partimos de la base de que la inconformidad no es una instancia, sino una carga procesal, la única obligación de la autoridad es tomarla en cuenta y la prueba de tal actitud es notoria, de acuerdo con lo siguiente:

- Si la autoridad la tomó en cuenta y está convencida del cumplimiento del particular no hará uso de sus facultades sancionadoras o liquidadoras, mientras puede hacerlo, conforme al Artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

- Si la autoridad la tomó en cuenta y no está convencida de dicho cumplimiento, hará uso de sus facultades (no potestativa, sino obligatoriamente, pues si no incurriría en responsabilidad) dentro del mismo término.
- La autoridad carece de facultades para emitir una resolución "absolutoria" y para renunciar al término de ejercicio de sus facultades liquidadoras y sancionadoras, puesto que éstas si están basadas en un deber jurídico del propio titular, por lo que carecería totalmente de fundamentación la resolución de la autoridad en que "absolviera", puesto que implicaría que renuncia a su derecho de utilizar hasta el máximo el término concedido por la ley para ejercer dichas facultades.

No es obice para lo anterior el razonamiento del Maestro Cuevas respecto al interés de terceros, como trabajadores o socios, o la falta de certeza o seguridad jurídicas de los particulares que hayan sido objeto de revisión, puesto que dichas situaciones no son consecuencia de la falta de respuesta directa a la inconformidad, sino del tiempo concedido por la ley a la autoridad para ejercer sus facultades, mismo razonamiento que vale para los perjuicios que causen los recargos, los cuales no son atribuibles a la autoridad, sino al particular omiso, por lo que nos parece inaceptable atribuirle la mora a la autoridad, que sólo incurriría en ella, si no cumpliera sus obligaciones en el término legal, lo que no es el caso.

Por lo anterior concluimos que no existe obligación de la autoridad para emitir una resolución declarativa de cumplimiento exacto de las obligaciones fiscales revisadas y aún más, dicha resolución sería ilegal por no estar fundada en ley alguna, violandose, de esta manera, - el principio de facultades expresas de la autoridad que conforma nuestro sistema jurídico.

3.2. LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

En relación con este punto podemos afirmar que existe un consenso en que los recursos son medios de defensa o impugnación con que cuentan los gobernados para lograr que la autoridad, ya sea la emisora o su superior jerárquico la revoque o modifiquen en la esfera administrativa, sin tener que agotar un procedimiento ante el llamado poder judicial, que como ya vimos es propiamente la función judicial del poder.

El Código Fiscal vigente contempla el de revocación que - se dá contra resoluciones definitivas que determinen contribuciones o - accesorios; que nieguen la devolución de cantidades que el contribuyente considere que tiene derecho a recuperar conforme a la ley y las que, - aún sin esas características, se dicten en materia aduanera.

También se regula la oposición al procedimiento administrativo de ejecución cuando se intenten cobrar créditos extinguidos, excesivos o de accesorios; por fallas en el procedimiento administrativo o si afectan el interés jurídico de terceros y por la valuación de los bienes embargados.

El recurso de revocación es opcional en tanto que el de oposición es de agotamiento obligatorio y las pruebas en ambos casos se admiten en todas sus especies, excepto la de confesional de las autoridades mediante absolución de posiciones.

Consideramos que su eficacia depende de que para su resolución se adopten criterios jurídicos y no de autoridad, siguiendo lineamientos establecidos por "la superioridad", como por desgracia sucede frecuentemente.

3.3. EL PROCEDIMIENTO EN EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.

Según lo expresa el Lic. Antonio Carrillo Flores en su obra "El Tribunal Fiscal de la Federación". "un testimonio" ⁽²⁾ el inter vino en los hechos que precedieron a la promulgación de la Ley de Justicia Fiscal de 17 de Agosto de 1936, que creó el tribunal Fiscal de la Federación.

En el opúsculo citado hace referencia a los antecedentes históricos de las opiniones de Vallarta y al antiguo juicio sumario de oposición.

Desde luego que no es materia, ni propósito de este trabajo efectuar un examen histórico exhaustivo de los diversos ordenamientos y sus múltiples reformas, que han regulado el procedimiento ante el Tri-

(2) Carrillo Flores, Antonio.- El Tribunal Fiscal de la Federación.- S.N.E. Manuel Casas Impresor.- México, 1966.

bunal Fiscal de la Federación, pero si es de sumo interés hacer un breve comentario respecto al anterior que estuvo vigente desde el 1° de Abril de 1967 derogando entre otras disposiciones, el Código Fiscal de la Federación de 1938.

3.3.1. LA ETAPA DE LA LOGICA.

Las principales características del procedimiento ante el Tribunal consistían en que las partes serían el actor; el demandado, que podría ser autoridad o particular, según el caso; el tercero interesado y el Secretario de Hacienda y Crédito Público.

La demanda se regulaba en la siguiente forma:

"Art. 193. la demanda deberá contener:

- I. El nombre del actor y el domicilio que señale para recibir notificaciones.
- II. El nombre y domicilio del particular demandado, - - cuando el juicio sea promovido por la autoridad administrativa, y los del tercer interesado, cuando - lo haya.
- III. La resolución o procedimiento que impugne y la autoridad o autoridades demandadas.
- IV. Los hechos y los fundamentos de derecho en que se - apoya la reclamación.

V. Las pruebas que el actor se proponga rendir. Cuando ofrezca pruebas pericial o testimonial, el actor deberá indicar los nombres de los peritos o testigos y acompañar los interrogatorios que los peritos deban contestar; para el examen de los testigos solo será necesario acompañar a la demanda los interrogatorios escritos, cuando residan fuera del Distrito Federal.

Se presentará una copia de la demanda para cada una de las partes".

Existe el derecho de ampliación de demanda en caso de nulidad de notificaciones; negativa ficta y falta de conocimiento del actor, de los fundamentos de la resolución impugnada.

A la demanda el actor, debía acompañar lo siguiente:

"Art. 195. El actor deberá acompañar con su instancia los documentos justificativos de su personalidad cuando no gestione en nombre propio, a menos que compruebe que dicha personalidad le ha sido reconocida en el procedimiento dentro del cual haya emanado la resolución que reclame.

Igualmente, deberá presentar el documento en que conste la resolución o actos impugnados, o señalar el archivo o lugar en que se encuentren. Si se demanda la nulidad de una negativa ficta, deberá exhibirse copia de la instancia no resuelta por la autoridad".

En el acuerdo de admisión se corría traslado al demandado y se señalaba el plazo para la audiencia, que no excediera de 45 días.

En la contestación el demandado debía producirse bajo las siguientes reglas:

"Art. 202. El demandado, en su contestación, expresará:

- I. Las cuestiones de previo y especial pronunciamiento.
- II. Las consideraciones que a su juicio impidan se emita decisión en cuanto al fondo, o demuestren que no ha nacido o se ha extinguido el derecho en que el actor apoya su demanda.
- III. Se referirá concretamente cada uno de los hechos que el actor le impute de manera expresa, afirmándolos, negándolos, expresando que los ignora por no ser propios o exponiendo como ocurrieron.
- IV. Los fundamentos de derecho que considera aplicables para apoyar la validéz de la resolución o acto impugnado.
- V. Las pruebas que se proponga rendir. Cuando se trate de pruebas pericial o testimonial, indicará los nombres de los peritos o de los testigos y acompañará los interrogatorios para el desahogo de la primera. Si la -

prueba testimonial debe desahogarse fuera del Distrito -
Federal deberá enviar los interrogatorios correspondien--
tes.

Se presentará copia para cada una de las partes, del es--
crito de contestación y su omisión dará lugar a que el magistrado instruc--
tor requiera al demandado para que exhiba las copias necesarias dentro -
del plazo de cinco días, apercibiéndolo de que se tendrá por no contesta--
da la demanda en caso de incumplimiento".

Amén de diversos incidentes, la recepción de las pruebas -
se hacía en la audiencia, bajo las siguientes reglas:

"Art. 217. La recepción de las pruebas se hará en la au--
diencia de acuerdo con las siguientes reglas y en lo no previsto se esta--
rá a lo dispuesto por el Código Federal de Procedimientos Civiles.

- I. Las posiciones se articularán precisamente en el acto de
la audiencia y no se requerirá segunda citación para te--
ner por confeso al absolvente que no concurra sin causa -
justificada.
- II. La impugnación de los documentos puede hacerse desde la -
contestación de la demanda hasta tres días antes de la -
celebración de la audiencia.

- III. La prueba parcial se rendirá en la audiencia. Los peritos dictaminarán por escrito u oralmente. Las partes y los magistrados de la sala les pueden formular observaciones y hacerles preguntas que estimen pertinentes en relación con los puntos sobre los que dictaminen. El perito tercero será designado por la sala preferentemente de entre los registrados en la Secretaría General de Acuerdos; debe tener título en la Ciencia o Arte a que pertenezca la cuestión sobre que ha de oírse su parecer, si la profesión o el arte estuvieren legalmente reglamentados; si la profesión o el arte no estuvieren legalmente reglamentados o estándole no hubiere peritos en el lugar, podrán ser nombradas personas entendidas, a juicio de la sala, o del juzgado del Distrito, aún cuando no tengan título. Cuando haya lugar a designar perito tercero valuador, el nombramiento deberá recaer, de preferencia, en una institución fiduciaria.
- IV. No será impedimento para intervenir como testigo, el hecho de desempeñar un empleo o cargo público.
- V. Para el examen de los testigos no se presentarán interrogatorios escritos, excepción hecha cuando el testigo resida fuera del Distrito Federal. Las preguntas

serán formuladas verbal y directamente por las partes, tendrán relación directa con los puntos controvertidos y no serán contrarias al derecho o a la moral. Deberán estar concebidas en términos claros y precisos, procurando que en una sola no se comprenda más que un hecho. La sala deberá cuidar de que se cumplan estas condiciones, impidiendo preguntas que las contraríen.

- VI. La protesta y examen de los testigos se hará en presencia de las partes que concurrieron. Interrogará el promovente de la prueba y a continuación los demás litigantes".

El orden de la audiencia seguía los siguientes lineamientos:

tos:

"Art.222. El orden de la audiencia será el siguiente:

- I. Se dará cuenta con las reclamaciones de las partes y con cualquier cuestión incidental suscitada durante la tramitación con el juicio; al efecto, se recibirán las pruebas y se escucharán los alegatos de las partes sobre el particular. Acto continuo la sala pronunciará la resolución que proceda, ordenando, en su caso, que se practiquen las diligencias omitidas.

II. Si la resolución de las reclamaciones o de los incidentes no trae como consecuencia el que deba suspenderse la audiencia, se leerán la demanda, la contestación y las demás constancias de autos.

III. Se estudiarán, aun de oficio, los sobreseimientos que procedan respecto de las cuestiones que impidan se emita una decisión en cuanto al fondo y se dictará la resolución que corresponda.

IV. En su caso, se recibirán las pruebas que hayan sido ofrecidas con relación a la validez o nulidad del acuerdo o procedimiento impugnado.

Los Magistrados podrán formular toda clase de preguntas respecto a las cuestiones debatidas a las partes o a sus representantes, así como a los testigos y peritos.

V. Se oirán los alegatos del actor, de la parte demandada, del tercero interesado y del coadyuvante que se pronunciarán en ese orden.

Las partes podrán presentar tales alegatos por escrito.

Cuando se formulen de palabra no podrán exceder de media hora para cada una de las partes. Las promocio--

nes que las partes formulen en la audiencia, así como sus oposiciones contra los acuerdos que en ella se dicten, se resolverán de plano".

Terminada la audiencia, en la cual se podían presentar alegatos se consideraba instruido el proceso y se declaraban vistos los autos para formular el proyecto de sentencia.

La sentencia debe fundarse en derecho y examinar todos y cada uno de los puntos controvertidos de la resolución, la demanda y la contestación expresando con claridad los actos o procedimientos cuya nulidad se declare o cuya validéz se reconozca y cuando son anulatorias - indicarán los términos en los cuáles debe dictar su nueva resolución la autoridad, salvo que se limite a mandar reponer el procedimiento o reconozca ineficacia a una resolución favorable al particular, cuya nulidad haya demandado la autoridad.

La jurisprudencia del Tribunal se formaba con las decisiones del pleno al resolver las contradicciones entre las dictadas por las salas.

Los recursos eran el de reclamación ante la sala, por resoluciones del Magistrado instructor; la queja, ante el pleno, por violación de la jurisprudencia en las sentencias de las salas, que correspondía a la parte perjudicada, y la revisión contra las resoluciones de las salas que decretarán o negarán sobreseimientos o que pusieran fin al jui

cio y que únicamente correspondía a las autoridades y no al particular, por lo que resultaba asimétrico, y contra la resolución del Tribunal en pleno en la revisión, la autoridad podía interponer el recurso de revisión fiscal ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Es de hacerse notar que, según podrá verse, una resolución fiscal podía ser examinada hasta cuatro veces, es decir mediante la revocación; el juicio ante el tribunal fiscal; la revisión ante el pleno y la revisión fiscal ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, siempre y cuando la segunda y tercera hubieran sido contrarias a los intereses de la autoridad, ya que si el particular era el perjudicado por la resolución de la sala, en el juicio de nulidad, no tenía más remedio que acudir al amparo, directo o indirecto, según el caso.

3.3.2. LA ETAPA DE LOS INVENTOS.

El ordenamiento, cuyas principales características acabamos de señalar, estuvo en vigor hasta el 31 de Diciembre de 1982, en su mayor parte, pues en lo que se refiere al procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Federación terminó el 31 de marzo de 1983. El Nuevo Código tuvo una curiosa historia, ya que su entrada en vigor se difirió por las justificadas protestas de los juristas, ante las disposiciones estrafularias que contenía.

Al respecto el Lic. Pedro Cuevas Figueroa, (3) analizó el

(3) Cuevas Figueroa, Pedro.- Análisis del Procedimiento Contencioso en el Nuevo Código Fiscal de la Federación.- Ponencia ante el VII Congreso de Profesores e Investigadores de Derechos Fiscal.- Toluca, México Junio 1982.

procedimiento contencioso en el Nuevo Código con los resultados siguientes:

Califica de inaceptable la existencia de un reglamento del Código, atendiendo a la propia naturaleza de este y a la gravedad de que pueda considerarse que afecten los medios de defensa que contempla el Código; hace notar que el aumento de los recargos puede intimidar a los particulares para decidirse a defenderse; las facultades exorbitantes de los interventores de las negociaciones de los contribuyentes, de las que ya hablamos en otro lugar; el dejar la materia de garantías del Interés Fiscal para ser regulada por el reglamento; la limitación en el ofrecimiento de pruebas; el pretender desechar la demanda por falta absoluta o deficiencia en la expresión de agravios con olvido de las normas procesales y por último la posibilidad concedida a la autoridad de revocar su resolución y dictar una nueva, dentro del juicio.

Quizas en parte por esas críticas y otras que se expusieron oportunamente, el Código Fiscal de la Federación, que originalmente debió entrar en vigor el primero de Octubre de 1982, fué postergado para iniciar su vigencia el Primero de Enero de 1983 y, finalmente, en el período de sesiones del Congreso de la Unión de Septiembre a Diciembre de 1982 se resolvió reformar el Código antes de su entrada en vigor, lo que demuestra que las críticas que se habían hecho, a tan peregrina ley eran justificadas.

A pesar de ello, las reformas no fueron lo suficientemente adecuadas para obtener un Código aceptable y, dejando vigente el defectuoso ordenamiento, el resultado fué que se ha tenido que reformar continuamente, provocando asombros justificados, como los del maestro español Eusebio González, quien preguntaba, con cierto azoro, si cada vez que bajara del avión lo recibirían con un Nuevo Código, que a su vez conservara añejos vicios.

3.4. LA PERSECUCION DE LOS DELITOS FISCALES.

De las conductas contrarias a lo que establece el derecho, existen aquellas que se considera que revisten especial gravedad.

A estas conductas se les sitúa en el campo del Derecho Penal, puesto que se supone que los bienes jurídicos protegidos son los más importantes para la convivencia humana y si no se les respeta se haría imposible ésta.

Por supuesto que, tanto en el ámbito temporal como en el espacial, las conductas consideradas graves han variado en su apreciación por las leyes, resultando delitos, en una época, actos que posteriormente perdieron ese carácter y tomando esa connotación los que anteriormente no lo eran, en la misma forma que lo que se consideró gravemente reprobable en una época, deja de serlo al paso inexorable del tiempo y, en cambio las conductas aparentemente inocuas de antaño, se fueron viendo como absolutamente reprobables.

También resulta evidente que ese tipo de conductas se dan en todos los ordenes y actividades de la vida, por lo que, igualmente, se van ligando a los antecedentes propios de cada rama del derecho en cuyo ámbito se dan las conductas que en un momento y lugar determinados se consideran delictuosas.

En lo que respecta al Derecho Fiscal, las relaciones entre sus preceptos y la facultad punitiva del Estado han sido vistos desde las perspectivas más distintas por los juristas que se han ocupado del tema, lo que es común en nuestra disciplina, con argumentos polémicos respecto a todos los puntos, incluyendo la pertenencia a la rama del derecho res--pectiva

De acuerdo con lo anterior, procuraremos analizar las di--fíciles relaciones entre los conceptos del Derecho Penal y los del Dere--cho Fiscal, siguiendo el método empleado por el maestro argentino Giulia--ni Fonrouge. (4)

"El problema del ilícito tributario .

Las modernas concepciones acerca del impuesto, que de sim--ple medio de obtener recursos ha pasado a constituir un elemento esen--cial para la existencia misma del Estado y para el logro de sus fines, - considerados con mayor amplitud que en el pasado, determinan un nuevo -

(4) Giuliani Fonrouge, Carlos M.- Derecho Financiero.- Edic. de Palma.- Buenos Aires, 1965. - Págs. 545 y s.s.

enfoque del aspecto relacionado con la violación de las Normas Tributarias. Por cierto que el problema del ilícito fiscal o, si se prefiere del ilícito tributario, no es nuevo, ya que ciertas infracciones, como el contrabando y la defraudación, por ejemplo, datan de antiguo, pero la verdad es que las modalidades de la organización económico-social y la trascendencia alcanzada por el cumplimiento de las normas fiscales, obligan a examinarlo en forma particular. La violación de los mandatos de la ley o de los reglamentos y, en especial, la realización de maniobras destinadas a sustraerse a la obligación tributaria, no importa un mero atentado a los derechos pecuniarios de un sujeto (el Estado) o una desobediencia a las ordenes de la administración pública, sino que significa alterar el orden jurídico y los principios de la moral pública: por la misma razón, las sanciones tienen una finalidad sancionatoria, represiva o intimidatoria, y no simplemente reparatoria del daño.

Se ha dicho que la conciencia pública no reprueba de la misma manera los delitos fiscales y los delitos de orden común, pero esto no es aceptable en forma absoluta la moral colectiva es elástica y varía de país a país, aparte de que en una misma comunidad difiere en el tiempo y en el espacio. En épocas de inseguridad social y económica, se apodera de los individuos un ansia de lucro que hace caer muchas barreras morales sin hacer distinciones sobre la naturaleza de los delitos; en cambio la conciencia pública es hoy más sensible a las grandes defraudaciones tributarias y reacciona contra la desigualdad fiscal que ello crea. En consecuencia, no puede invocarse este argumento para invalidar

una equiparación substancial en ambos tipos de delitos.

Según veremos enseguida, el régimen represivo de las violaciones a las Normas Fiscales, ha inducido a muchos autores a procurar la sistematización de ciertos principios generales, referidos en grupos homogéneos dentro de otras disciplinas más amplias o independientes de ellas, mencionándose un Derecho Penal Administrativo y más recientemente un Derecho Penal Económico, el Derecho Penal Fiscal o Derecho Penal tributario, el Derecho Penal Financiero y el Derecho sancionador tributario o derecho sancionatorio tributario. Estas denominaciones permiten aplicar las distintas orientaciones de la doctrina, polarizadas principalmente en tendencias penalistas, administrativas y autonómicas, mas antes de examinarlas en detalle es menester destacar la trascendencia e implicancias del problema, por circunstancias de índole constitucional.

En casi todos los países donde se ha considerado esta materia Alemania, Italia, Francia, España, Uruguay, el asunto se reduce a la aplicabilidad de Normas Legales, ya sean penales, administrativas o tributarias, emanadas de un solo poder: el Estado concebido unitariamente".

En su amplio panorama del problema que nos ocupa, el profesor de Buenos Aires nos explica los siguiente:

La naturaleza jurídica de las infracciones y sanciones en materia tributaria ha sido estudiada por la doctrina y las dos principales tendencias son considerarlas dentro del Derecho Penal ordinario o -

crear un Derecho Penal especial, llamado también Penal Fiscal.

La primero de las tendencias no encuentra diferencia sustancial entre los delitos "penales" y los delitos "tributarios" y la segunda encuentra entre estos últimos violaciones a los actos y ordenes de la autoridad y las penas de estas últimas deben reprimir actos que constituyen obstáculos para la buena marcha del servicio público, en tanto - que las primeras atacan el orden jurídico en sí.

En resumen, de las tendencias de los sistemas legislativos de Italia, España, Alemania, Francia y los países sudamericanos; "En general, las legislaciones consideran como verdaderos delitos, la defraudación fiscal, la sustracción u omisión de impuesto y, en algunos casos, los delitos "impropios" (falsificación o indebida utilización de valores fiscales, tales como estampillas, sellos, marcas etc.; falsedad en inventarios y otros de índole similar); y en otro plano de menor gravedad, - las infracciones formales o de "ordenes" de la autoridad financiera".

Por su parte, los juristas españoles José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González desarrollan las siguientes ideas al respecto: -

(5)

"En el Derecho Tributario, al igual que en cualquier otra rama jurídica, no pueden pasar desapercibidas las violaciones de sus normas. Consiguientemente también este ordenamiento contempla la posible -

(5) Pérez de Ayala, José Luis y González, Eusebio.- Curso de Derecho -- Tributario.- Edersa.- Madrid, 1975.- Págs. 357 y s.s.

infracción de sus preceptos, imponiendo al infractor la sanción previamente determinada en abstracto. De este modo, avanzando ideas que serán objeto de una exposición mas detenida seguidamente, queda afirmada la sustancial unidad de tratamiento, dentro del Derecho Tributario, de las infracciones y sanciones tributarias. El problema, pues, se plantea dentro del ámbito del denominado Derecho Tributario Penal o Represivo, y excluye la viabilidad tanto del Derecho Penal Tributario como del Derecho Administrativo Penal; lo cual no impide, obviamente, considerar la existencia de ilícitos tributarios retribuidos con sanciones de naturaleza Penal, Administrativa o Civil".

"Llegados a este punto, procede exponer lo más sintéticamente posible el enmarañado elenco de posiciones doctrinales en torno al tema de la naturaleza de la infracción tributaria, procurando, por razones de brevedad en el tratamiento, ceñirnos a la situación de la doctrina española que, en último término, es fiel reflejo de la situación de la doctrina internacional, estas posiciones suelen dividirse en cuatro grupos o categorías fundamentales, que responden a otras tantas tendencias o tesis predominantes en juego; y así cabe mencionar las tendencias penalista, administrativa, dualista y unitaria.

- a) Tendencia penalista.- La Corriente de pensamiento que considera el estudio de las infracciones tributarias dentro del Derecho Penal Tributario, entendido éste como una especialidad del Derecho Penal por razón de la

materia, se apoya en las siguientes razones o argumentos:

- 1°. Entre el ilícito penal y el ilícito administrativo, y por tanto también entre el ilícito tributario existe una identidad sustancial: el ilícito tributario es un ilícito penal especial, si aparece tipificado en una figura de carácter penal dentro de las normas tributarias; y puede ser un ilícito materialmente penal, cuando aparece tipificado dentro del Código Penal.
- 2°. La estructura externa del ilícito penal y del ilícito tributario es semejante. Contemplando el mecanismo de reacción de ambos ordenamientos frente a las correspondientes infracciones, se observa que en ambos cumple la sanción una idéntica doble función de intimidación (prevención general) y represión (prevención especial).
- 3°. Aceptados los argumentos anteriores, no parece difícil admitir que en cualquier momento, por simples razones de política legislativa, el Legislador puede elevar a rango penal lo que hasta ayer era ilícito administrativo (Tributario). La distinción entre Derecho Penal y Derecho Penal Admi--

nistrativo o Tributario carece de sentido; es un problema a resolver siguiendo los dictados del Legislador. De aquí que al regular las infracciones administrativas o tributarias, el Legislador deba tener en cuenta los principios del Derecho Penal, pues, en otro caso, sería absurdo que un simple criterio de política legislativa hiciera variar toda la regulación anterior.

- b) Tendencia Administrativa.- Al abordar el estudio de la corriente Administrativa, esto es, la corriente de pensamiento que proclama la sustancial identidad entre la infracción tributaria y la infracción administrativa, con la consiguiente toma de postura respecto a la naturaleza de las sanciones respectivas, se suelen desperdiciar notables esfuerzos en torno a la debatida cuestión de la autonomía del Derecho Penal Administrativo. En nuestra opinión, éste es un tema de investigación superado cuyo estudio tiene un interés limitado, por la sencilla razón de que, aún afirmando la autonomía del Derecho Penal Administrativo, no por ello se excluye que éste y el Derecho Penal formen parte de una unidad común superior, por lo que tanto a efectos de interpretación de sus normas respectivas como de integración y sistematización de conceptos, no se derivan consecuencias importantes de optar por una u otra

tesis.

- c) Tendencia Dualista.- La concepción dualista sobre la naturaleza de la infracción tributaria, que ha sido calificada por un sector de la doctrina como tesis intermedia o transaccional entre las dos anteriores -- (Giuliani Fonrouge) y que cuenta con incuestionables argumentos lógicos a su favor (Malinverni), no parece llamada a prosperar en el plano dogmático por una irreversible tendencia a considerar el ilícito tributario de forma unitaria. De otra parte dada la forma en que esta corriente se ha manifestado entre nosotros (667), se aproxima más a la concepción administrativa que a la penalista. En efecto, la tesis que nos ocupa parte de la consideración de que toda infracción tributaria encierra en su seno una infracción administrativa. -- Sobre esta base de partida se observa que determinadas infracciones tributarias, además de constituir un ilícito administrativo, pueden configurar un ilícito penal. Para que se produzca tal supuesto sólo es necesario que el ordenamiento conecte a la infracción de que se trate una sanción de carácter penal. A partir de este momento, lo que hasta entonces era simple infracción tributaria (administrativa) se transforma en una infracción penal (delito o falta).

La fijación de los criterios, restrictivos o extensivos, a seguir por el Legislador en este proceso de transformación, es una cuestión de política legislativa difícilmente determinable a priori. Con todo, puede lógicamente pensarse que tal reconversión sólo se producirá cuando la importancia cuantitativa o cualitativa de la infracción así lo aconseje. En otro caso, nos encontraríamos ante un nuevo supuesto de inaplicación de normas por falta de apoyo social, del que ninguna ventaja puede derivarse.

- d) Carácter específico del ilícito tributario.— La aportación central de esta corriente doctrinal, que sustancialmente compartimos, consiste, de una parte, en proclamar el carácter unitario del ilícito tributario y en reclamar, de otra, su tratamiento específico dentro del Derecho Tributario (668). Sin que ello sea obstáculo, obviamente, para reconocer el diverso carácter de las penas (en sentido general) con que se sancionan -- las distintas infracciones, con la consiguiente recepción de nociones procedentes ya del Derecho Penal, ya del Derecho Administrativo.

Una vez expuesto lo anterior, trataremos de aplicar a nuestro Derecho las notas características anotadas, para situar debidamente -

la cuestión planteada.

Para empezar fijaremos nuestra posición en el sentido de rechazar la teoría de un Derecho Penal Tributario distinto del Derecho Penal por las siguientes razones:

El Derecho Penal se aplica en aquéllos casos en que las conductas violatorias de la Ley son de tal manera graves que lesionan gravemente la posibilidad de la convivencia pacífica en la sociedad.

Esta gravedad de la conducta es la que hace que tenga la connotación de delictuosa, y que, frente a ella la reacción sea de igual magnitud, o sea privando al infractor de los bienes más preciados como la vida o la libertad.

A su vez, para evitar en lo posible, que esta reacción formidable se aplique injustamente, el derecho rodea la aplicación de la penalidad de una serie de condiciones adecuadas a la gravedad del caso para dar al acusado las suficientes garantías que no son tan rigurosas en otros campos del derecho.

Así pues, tanto en el derecho sustantivo como en el adjetivo se establecen figuras especiales como la aplicación exacta de la Ley o la protección del detenido.

Por todo lo anterior es evidente que no puede trasladarse una conducta del campo administrativo o fiscal al terreno penal sin ro--

dearla de todas las condiciones mencionadas, y esto no se acepta por las teorías administrativas ni dualistas, en su mayoría.

Comprueba lo anterior el análisis de nuestra legislación - como lo vemos a continuación:

Los Artículos 70 a 91 del Código Fiscal de la Federación constituyen el Capítulo I del Título IV del mismo y se dedican a las infracciones, en tanto que el Capítulo II está referido a los delitos fiscales y comprende los Artículos 92 a 115.

Ya hemos visto que las distintas legislaciones estudiadas son de naturaleza muy diversa respecto a lo que se puede considerar como delictivo y lo que es una simple infracción, pero en ninguna de ellas se observa el curioso caso de nuestra legislación, en que una misma conducta puede tener la connotación de infracción o delito, según el criterio de la autoridad.

En efecto, conforme a nuestro Código hay infracciones por omisión en el pago de contribuciones; por error aritmético; registrales; pagos, declaraciones; contables, por oponerse a la autoridad fiscal o no colaborar y por último las "diversas".

En lo que respecta a los delitos, se contemplan los de contrabando; defraudación fiscal; registrales; contables y los de depositarios e interventores; alteración de signos colocados con fines fiscales y apoderamiento de mercancías en recinto fiscal.

A reserva del estudio de las figuras del Derecho Penal y su aplicación en el campo tributario, podemos clasificar las conductas señaladas por el Código en razón del sujeto activo de la acción u omisión en tres grupos:

Conductas de funcionarios o empleados públicos; que a su vez se subdividen en infracciones (Art. 87) y delitos (Art. 105 Fracc. V).

Conductas de terceros, asesores, consejeros o cómplices - en las infracciones exclusivamente. (Art. 89).

Conductas de sujetos pasivos del impuesto; que, por una peculiaridad de nuestro Código, tendremos que separar en tres categorías:

Infracciones: error aritmético (Art. 78); autorizar actas de fusión o liquidación de personas morales sin que se hayan registrado (Art. 79 Fracc. V); presentar declaraciones con errores (Art. 81 Fracc. II); no hacer pagos provisionales de contribuciones (Art. 81 Fracc. IV. Aunque como ya vimos los pagos provisionales no tienen la naturaleza jurídica de contribuciones, por lo que la expresión es contradictoria en sí misma); no llevar contabilidad (Art. 83 Fracc. I y II); irregularidades en contabilidad (Art. 83 Fracc. V a VIII).

Delitos: contrabando (Art. 102 y 105); defraudación fiscal (Art. 108); equiparados a la defraudación (Art. 109 Fracc. III); registrales (Art. 110 Fracc. IV y V); alteración de signos fiscales (Art.

113) y apoderamiento de mercancías en recinto fiscal (115).

Conductas que al mismo tiempo pueden ser consideradas infracciones o delitos, según lo decida la autoridad fiscal: que pueden ser por pagos de contribuciones, registrales y contables.

Esto último contraría principios fundamentales de la teoría penal, ya que, independientemente del criterio que se adopte para definir los delitos y sin entrar de manera alguna a la discusión de los conceptos de tipicidad, antijuridicidad, culpabilidad y punibilidad, es de admitirse, sin embargo, que existe una diferencia sustancial entre los delitos y las faltas o infracciones que no tienen ese carácter.

Es decir, el delito requiere, para alcanzar tal connotación, que exista una conducta violatoria de una norma, que esta debe estar definida con toda precisión, al igual que la pena que corresponda a esa acción, por considerar que las conductas catalogadas como delitos, como lo dijimos anteriormente, son las que ponen en mas grave riesgo la convivencia pacífica en la sociedad.

En este mismo orden de ideas, apreciamos que los delitos se sancionan con las penalidades más graves, o sea aquellas que se dirigen contra los valores más estimados por el ser humano, como son la vida o la libertad y por lo tanto las sanciones son personalísimas y de carácter ético y represivo o ejemplificatorio, mas que utilitarias o compensatorias, notándose claramente, a través de las legislaciones que hemos

mencionado en este trabajo, que, en el momento que se considera cometido un delito de carácter fiscal, la sanción ya no es facultad de las autoridades administrativas, sino de las judiciales, lo que también sucede en nuestro derecho, con las irregularidades procesales que comentaremos posteriormente.

En cambio, la infracción tributaria es una violación que no requiere de tipificación estricta, llegando a aplicarse la analogía en la imposición de la sanción, el sujeto pasivo puede ser una persona moral o, incluso, ser considerada objetivamente, puede ser aplicable a los herederos, es decir trascender al infractor, sin que la voluntariedad, ni los errores del derecho, tengan importancia y sean castigados por autoridades administrativas después de un procedimiento con muchos menos formalidades y garantías para el sujeto infractor.

De acuerdo con lo anterior, lo más lógico es tratar de dilucidar los criterios de distinción entre infracciones y delitos y así encontramos un criterio formal que toma en consideración únicamente la Ley, siendo entonces evidente que serán delitos las conductas que así sean consideradas por el Derecho positivo y viceversa.

Por su parte el criterio material se basa en la gravedad de la conducta, considerando que el delito ataca bienes fundamentales de la sociedad y la infracción tributaria sólo obstaculiza la función recaudatoria de la hacienda pública.

De todo lo anterior se ha llegado a concluir, como lo vimos anteriormente siguiendo a Giuliani Fonrouge, que el delito fiscal no tiene las mismas características del delito contemplado como figura del Derecho Penal, y que como ilícito se distingue tanto del ilícito penal, como el ilícito administrativo, cuya teoría se ha desarrollado, por razones prácticas por causa de la actividad de los particulares para evitar el pago de las contribuciones.

Para delimitar este punto, conviene examinar los elementos del delito para ver su aplicabilidad a nuestras normas fiscales penales.

Desde luego que la conducta del sujeto, acción u omisión, se encuentra en el Derecho Fiscal Penal, como esencial al delito, pero sin que se escudriñe acerca de la culpa o dolo de la conducta, sino simplemente estableciendo de que ésta sea la causa del resultado.

Respecto de la antijuridicidad, es inconcuso que sin ella no puede haber ilícito, pero en cuanto a cual es el bien jurídico protegido, las opiniones al respecto cubren una amplia gama, desde un simple interés económico, hasta la existencia misma del Estado, considerando que las infracciones formales, sin daño material, ponen en peligro la recaudación.

Respecto a la tipicidad, en materia fiscal, se considera que no es necesario, como dijimos antes, que la conducta esté descrita con toda precisión, sino que se sigue un criterio de causalidad.

Por lo que hace a la culpabilidad, ya la mencionamos al - hablar de la conducta y la punibilidad, se da en toda su extensión, ya - que sin ella no se configuraría la existencia del ilícito.

En nuestro Código encontramos ejemplos de lo anterior en algunos artículos cuya redacción es totalmente desacertada, para la deli cada sutileza de la materia penal, como la Fracción I del Artículo 95 - que considera responsable a "quienes concierten la realización del deli to", sin considerar si tal concertación se hace con fines prácticos, - - académicos, literarios o se cualquier otra índole, como podría ser el ca so de un profesor de Derecho Fiscal que pidiera a un grupo de alumnos - que planearán una defraudación fiscal, texto que después cayera en manos de un tercero que lo pusiera en ejecución, sin que los concertadores tu vieran conocimiento de ello, por lo que resultaría monstruosa su incrimi nación como RESPONSABLES del delito: o del autor de novelas policiácas - que en su trama imaginara un contrabando, asesorado por un abogado y que un lector impetuoso llevara a la realidad.

También podemos pensar en una persona que acepta llevar a otra en su automóvil, lo que caería en el supuesto del Artículo 96 Frac ción II puesto que resulta responsable de encubrimiento de los delitos - fiscales quien, "sin previo acuerdo y sin haber participado en él, des-- pués de la ejecución del delito: ayude en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse de la acción - de ésta, u oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huellas, prue

bas o instrumentos del delito o asegure para el inculpado el objeto o provecho del mismo".

Como puede verse, en toda esta larguísima redacción no se consigna, en ninguna forma, que el presunto encubridor lo haga a sabiendas, lo que si se exige en la Fracción I del precepto.

En el Artículo 95 citado se contemplan las figuras de complicidad, coautoría y autoría "intelectual", como es llamada esa dirección de la conducta ajena o su utilización prescindiendo de su voluntad.

El Artículo 96 contempla el encubrimiento, como lo expusimos anteriormente, y en cuanto a la tentativa, se sanciona cualquier grado de desarrollo de la acción, basta que se hayan principiado a ejecutar actos que lesionen el interés fiscal, sin que sea necesario, que exista daño material, pues algunos delitos tienen carácter formal (verbi gracia los referidos a la contabilidad (Artículo 111); o algunos de los registrales (Artículo 110), en este último caso la ambigüedad de la redacción hace enormemente amplio el supuesto). La frustración del delito no se toma en cuenta, por la razón de la equiparación del principio de ejecución con su consumación y también por ese carácter formal.

Tampoco se contempla el concurso de acciones, pero sí la figura de delito continuado.

Las circunstancias agravantes están reguladas en las infracciones, pero no en los delitos (Art. 75) y encontramos una calificati

va en el contrabando (Art. 107).

No podemos terminar este punto sin insistir en lo que anteriormente apuntamos, la imposibilidad lógica y jurídica de que una misma conducta pueda ser considerada delito o infracción simplemente a criterio de la autoridad fiscal, esto hace que muchas de las opiniones expuestas y las diferencias doctrinales que se encuentran en los autores, resulten totalmente inaplicables a nuestro sistema jurídico, ya que en las legislaciones de los países de los juristas que hemos consultado sobre este tema, las diferencias entre infracciones y delitos fiscales son nítidas, lo que permite la mayor flexibilidad en el tratamiento legal de las primeras y, en algunos casos la no exigencia de elementos y características del Derecho Penal, como es el caso de la tipicidad y la distinción entre la culpa y el dolo.

La consecuencia de lo anterior no es sólo académica, el Derecho Tributario Penal tiene como contenido principal, aunque no único, - intereses económicos y, sin dejar de considerar la importancia de ello, - el bien jurídico protegido no tiene la misma valoración ética de los demás que tutela la Legislación Penal, como son la vida, la libertad sexual, el honor, la dignidad personal; la integridad de la patria y la libertad, pura y simple, como valor inestimable de por sí, y por lo tanto, son bienes que no puede valorarse en dinero, por lo que su protección requiere el máximo de severidad para que quienes intenten lesionar estos bienes, - quienes no respeten estos valores, se abstengan, por el temor de que el -

precio por ello será de igual magnitud que el bien dañado, la libertad o la vida pueden estar en juego para el delincuente, si él, a su vez, no respeta la vida o la libertad de los demás.

Por todo lo anterior, es notorio que las legislaciones de otros países consideran este campo especial de los tributos como distinto de lo que normalmente protege el Derecho Penal y por lo mismo se miden los actos y sus consecuencias con un criterio utilitario, porque, aunque suene paradójico en esta época de materialismo y confusión axiológica, "sólo se trata de dinero".

Comprueba lo anterior la tendencia observada en las legislaciones estudiadas respecto a las penas aplicables a los delitos fiscales, como veremos a continuación:

El jurista español Adolfo Carretero Pérez (6) afirma:

"Las sanciones son de tres clases: personales, pecuniarias y de otro tipo. Las principales son las económicas, pues el principal defecto de esta clase de penas, la insolvencia, es difícil cuando precisamente la Ley Tributaria recae sobre un hecho, que es la exteriorización de una fuente de riqueza.

1º. La sanción personal supone una serie de medidas sobre la persona o los derechos del infractor que pue-

(6) Carretero Pérez, Adolfo.- Derecho Financiero.- Santillana, S. A. - de Ediciones.- Madrid, 1968.- Pág. 502.

den afectar a su dignidad personal o a su libertad - de locomoción o a la de ejercer determinadas profesiones o actividades. La privación de libertad gubernativa se impone en caso de insolvencia, sólo - - cuando haya norma especial que la autorice (contrabando y defraudación), pues de lo contrario el principio es la inconvertibilidad de la sanción pecuniaria en otra personal.

Las sanciones privativas de libertad no se admiten como - principales V. Gr., el texto refundido de Derechos Reales de 24 de Marzo de 1958 establece la de arresto mayor, para la falsedad en la declaración sobre hechos gravados y omisión de inventarios, ocultando valor superior a cien mil pesetas)".

Por su parte Pérez de Ayala y González (7) opinan:

"Muchas de las cuestiones que deberían ser abordadas en - este lugar han sido objeto de un tratamiento específico en el capítulo - anterior, sobre todo al plantearnos el tema de la naturaleza del ilícito tributario que, como vimos, se resolvía en una remisión a la naturaleza - de las sanciones correspondientes, sin menoscabo de su encuadre unitario dentro del Derecho Tributario. Precisamente en este punto, al tratar de cotejar el ser (Derecho positivo) con el deber ser (política legislativa),

(7) Pérez de Ayala, José Luis y González, Eusebio.- Op. Cit. Págs. 393 a 398.

recordando el doble carácter preventivo y remunerativo de la sanción penal, es donde surgían las mayores dificultades. Pues si es misión tanto de la sanción penal como de la sanción administrativa la prevención general (intimidación) y la prevención especial (represión), no pudiendo desconocerse el carácter educativo y orientador de aquélla, resulta harto dificultoso pronunciarse de modo decidido, ante la repulsa social de las sanciones penales para este tipo de ilícitos, sobre si el legislador debe hacer caso omiso de esa repulsa interesada y encauzar a la sociedad hacia metas más deseables, o si es inútil toda acción legislativa contra corriente, que desemboca, como en el caso del Artículo 319 del Código Penal, en su inaplicación y, consiguientemente, en descrédito de la Ley."

En cuando al Derecho Argentino, la Ley 11,683, referida al procedimiento para la aplicación, percepción y fiscalización de impuestos, establece lo siguiente:

"Omisión de Impuestos - Sanciones.

Art. 45.- El que mediante declaraciones juradas o informaciones inexactas, omitiera pagar, retener o percibir tributos, será sancionado con multa de media (1/2) a una (1) vez, o en caso de reiteración, hasta dos (2) veces el tributo omitido, no retenido o no percibido oportunamente y en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención o de percepción que omitan actuar como tales. (*)

Defraudación - Sanciones.

Art. 46.- El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa perjudicare al Fisco con liquidaciones de impuestos que no correspondan a la realidad, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido.

Se impondrá prisión de un (1) mes a dos (2) años, sin perjuicio de la multa correspondiente, cuando se diere cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Cuando mediare reincidencia;
- b) Cuando se evadieren durante un (1) ejercicio fiscal, obligaciones tributarias por un monto superior a - -
\$ 2,979,049. Resolución 2500/84, rige desde el 1/1/-
85.

Art.- (8) Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando:

- a) Medie una grave contradicción entre los libros, registros, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas

(8) El Decreto que establece este artículo especifica que no tendrá N°. y que estará entre los artículos 46 y 47.

das o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del Artículo 20.

- b) Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.
- c) Si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso.
- d) En caso de no llevarse o exhibirse libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficientes, cuando ello carezca de justificación en consideración a la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital invertido o a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación.

Art. 47.- Serán reprimidos con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el tributo retenido o percibido, los agentes de retención o percepción que lo mantengan en su poder, después de vencidos los plazos en que debieran ingresarlo.

Se impondrá pena de prisión de un (1) mes a dos (2) años sin perjuicio de la multa correspondiente a dichos agentes de retención o percepción, si no ingresaren los importes correspondientes, estando firme la intimación fehaciente que se les efectuare.

No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción, cuando estas se encuentran documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo.

Art. 48.- El que maliciosamente, mediante la provocación de la insolvencia patrimonial propia o ajena, perjudicare el Fisco evitando el pago de tributos, será reprimido con pena de prisión de un (1) mes a dos (2) años".

"Sujetos a la pena de Prisión .

Art. 49.- Cuando se trate de personas jurídicas, sociedades, asociaciones u otras entidades del Derecho Privado o de los incapaces del Artículo 57 la pena de prisión corresponderá a los directores, gerentes, administradores, mandatarios o representantes que, por razón de contratos estatutos o disposiciones legales fueran los responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias de las sociedades a que pertenecen o de sus mandantes o representados".

Es de hacerse notar la curiosísima ampliación de la responsabilidad penal, que normalmente es personalísima a las personas físicas

mencionadas, sin embargo, no debemos dejar de tomar en cuenta que, en el supuesto más grave, la pena de prisión será de dos años, en tanto que la multa puede ser de diez veces el importe del tributo evadido.

En contraste totalmente con esta política la Ley Mexicana estatuye como pena máxima para la defraudación 9 años de prisión, en tanto que la multa mayor imponible es de 240% del monto del impuesto omitido.

3.4.1. EL EJERCICIO DE LA ACCION PENAL.

Los Artículos 92 a 94 del Código Fiscal explican el procedimiento penal en materia fiscal, del cual trataremos en este apartado.

Antes de que en los puntos posteriores veamos el desarrollo del proceso, es interesante que apreciemos hasta que punto el ejercicio de la acción penal, está debidamente ajustado al requisito señalado por el Artículo 16 constitucional en su parte relativa a que no se podrá librar "ninguna orden de aprehensión o detención..... Sin que preceda denuncia, acusación o querrela de un hecho determinado que la Ley castigue con pena corporal y sin que estén apoyadas aquéllas por declaración, bajo protesta, de persona digna de fé, o por otros datos que hagan probable la responsabilidad del inculgado....."

Examinando lo transcrito observamos que para que la querrela de la autoridad fiscal esté apoyada, en el caso de la defraudación, será necesario demostrar que se ha omitido, total o parcialmente, el - -

pago de una contribución o se obtuvo un beneficio indebido, con perjuicio del Fisco Federal, amén de que se usaron engaños o se aprovecharon errores.

El primer punto que se aprecia es que por una defectuosa redacción del Código, un solo engaño, o el aprovechamiento de un solo error del Fisco no darían el tipo del delito, ya que la utilización del plural exige, por lo menos, la existencia de dos de esas conductas, por lo que se concluye que la conducta única, aún con todos los demás elementos, no es punible.

En efecto el Artículo 108 del Código establece lo siguiente en su primer párrafo:

"Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal".

Otra cuestión relativa a la existencia del engaño o del aprovechamiento, del error la constituye el hecho de que se establezca, sin lugar a dudas, la omisión de impuestos o el beneficio, pues, de lo contrario, tampoco se configura el tipo.

Ahora bien, ¿Cuál es la única manera que existe en el Derecho Mexicano de asegurar que hubo una omisión de impuestos o un beneficio indebido del particular, concomitante con el perjuicio del Fisco -

Federal?.

La respuesta es obvia, que se haya declarado así por la autoridad competente.

La cuestión anterior nos conduce, de manera ineludible a la siguiente interrogación, ¿Cuál es esa autoridad competente?.

La solución se contiene en la primera parte de este capítulo, la que declaró la omisión o el aprovechamiento, sin posterior recurso, sea por no haberse intentado los medios de defensa, o por haber resultado vencido en juicio, en última instancia, o sea por sentencia firme, por haberse establecido la cuestión como la verdad legal, es decir, por la cosa juzgada.

Así se considera por ejemplo en el Artículo 77 de la Ley 11.683 Argentina que dice:

"Art. 77.- En los casos en que, de acuerdo con lo dispuesto por los Artículo 46, 47, 48 y 50, pueda corresponder pena de prisión, la dirección general impositiva una vez firme y pasada en autoridad de cosa juzgada la determinación del impuesto, dará intervención a los jueces en lo penal económico de la capital federal o a los jueces federales en el resto del país, siendo aplicable para la sustanciación de la causa el Código de Procedimientos en materia penal".

De otro modo, dadas las características especiales de la

materia fiscal, no se dan los requisitos constitucionales para el ejercicio de la acción penal, puesto que los datos que hacen probable la responsabilidad del inculpado no pueden ser otros que una resolución firme y definitiva de la autoridad competente, que determine la existencia de un crédito fiscal a cargo del presunto responsable; y que éste haya tenido la oportunidad de combatirlo ante las autoridades cuya función jurisdiccional sea, precisamente, la de declarar la existencia legal y definitiva de este Crédito Fiscal.

En nuestra Ley, en cambio, rompiendo todos los moldes de una política criminal racional, se presupone la existencia de un delito, no únicamente en el caso de que así lo afirme la Secretaría de Hacienda, sino, peor aún, cuando la propia Secretaría no sabe, a ciencia cierta, - si existe o no un crédito fiscal a cargo del inculpado.

Demuestra lo anterior el texto del párrafo cuarto de la - Fracción III del Artículo 92 del Código, que señala que:

"En los delitos fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia querrela o declaratoria o la presentará durante - la tramitación del proceso respectivo antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones. La citada cuantificación sólo surtirá - - efectos en el procedimiento penal".

Si la Secretaría querellante puede presentar la cuantificación hasta antes de la presentación de conclusiones por el Ministerio Público, es evidente que no existe una determinación de contribuciones y accesorios, en resolución definitiva, requisito para intentar el recurso de revocación.

Pero si lo anterior es aterrador, la parte final del párrafo comentado es espeluznante, ya que esa cuantificación de la Secretaría, cuya presentación ha sido generosamente alargada por el Legislador, tampoco constituye una resolución para efectos fiscales, sino sólo penales, es decir, servirá de base para condenar, en su caso, al acusado a la pena que merezca la defraudación cuantificada, pero no tiene validez ante un Tribunal Fiscal.

Es decir, en estos casos se puede dar la siguiente hipótesis:

Una persona es acusada, mediante querrela, por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de haber defraudado al Fisco Federal por omisión de impuestos. El querellante ignora cual es la suma defraudada, pero tiene sospechas de que excede de \$ 4,320,000.

No existe cuantificación por lo que los datos que hacen posible su presunta responsabilidad son vagos.

La querrela, por razón obvia, la presenta la propia víctima del delito, que tiene evidente interés y que, como persona digna de fé,

deja mucho que desear, por ello mismo y por no estar segura de sus propias cuentas.

El inculpado es aprehendido y no tiene derecho a la libertad bajo caución sin que se haya determinado su responsabilidad en realidad.

Se inicia el proceso penal y el inculpado no puede acudir a una instancia que modifique la resolución que determina el Crédito Fiscal, porque ésta no existe.

Cuando por fin el querellante se decide y precisa su daño el acusado tampoco puede acudir ante los tribunales fiscales, ya que la cuantificación del crédito sólo es para los ojos del juzgador penal, con exclusión de cualquier otro.

El ejemplo es disparatado.

La Ley, también.

3.4.2. LA DECISION DE INICIARLA.

Como ya indicamos en el apartado anterior, la decisión de iniciar la acción penal corresponde, por mandato constitucional, al Ministerio Público.

Pero en materia Fiscal, en realidad, este principio teórico se transforma en que tal decisión la lleva a cabo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En efecto, en los términos del Artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, será necesaria la querrela de la Secretaría en todos los casos de delitos fiscales, excepto en la alteración de objetos fiscales y en el apoderamiento de mercancías en recinto fiscal.

Dado que, como también ya lo vimos anteriormente, hay conductas que pueden ser consideradas simultáneamente como infracciones y delitos, la potestad de presentar la querrela otorga a la autoridad fiscal la ventaja de escoger el campo en que desea combatir con el contribuyente, tanto como con que contribuyentes desea combatir y cuales recibirán la gracia de considerarse únicamente infractores.

La equiparación de conductas iguales con distinta calificación jurídica, sobre todo con la gravedad de caer en el ámbito del Derecho Penal, por la pura voluntad de la autoridad no sólo es inconstitucional, sino, además destruye la seguridad jurídica de los gobernados.

En un régimen de derecho no puede haber facultades discrecionales de esa magnitud, puesto que fácilmente se pueden transformar en arbitrarias y ser empleadas o no, según la criterio de los funcionarios encargados de tomar la decisión.

Es decir, para transformar a un infractor en delincuente, o viceversa, bastará la voluntad de la autoridad, que puede verse influenciada por criterios ajenos al fin recaudatorio o del bien público e incluso, lo que es más grave, a la malquerencia o enemistad.

Esto es inaceptable.

3.4.3. LA DECISION DE CONTINUARLA.

En la misma forma que la autoridad puede decidir discrecionalmente en que casos y contra que personas presentará la querrela, - la Ley le otorga, también la facultad de evitar su continuación, cuando así lo desee.

En efecto, el mismo Artículo 92, en su Fracción III otorga a la Secretaría la facultad decisoria para que el Juez Penal sobresea el proceso cuando los acusados paguen o garanticen totalmente, a satisfacción de la querellante, el crédito fiscal y sus accesorios.

Surge una duda en la interpretación de este precepto, ya que el Código dice textualmente:

"Los procesos por los delitos fiscales..... se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando - los procesados paguen....."

Tal parece que lo importante, lo lógico y lo jurídico es lograr el cobro, que es primordial en los fines de la Secretaría pero el final del párrafo destruye la magia.

"La petición anterior se hará discrecionalmente...."

Es decir, no basta el pago o garantía, finalidad esencial de la Secretaría, otra vez será su decisión única la que decidirá la - -

suerte del acusado.

¿Que motivos pueden tener las autoridades para decidir con tinuar la actividad represiva contra el acusado, una vez que ha dejado - de ser deudor?.

La respuesta es posible sólo en dos sentidos:

Quiere resolver por sí misma la conveniencia de la excarcelación del sujeto, sin la molesta intervención del Juez respecto a los factores criminológicos que harían aconsejable la libertad del sujeto, - con lo cual la Secretaría, convertida en experta penalista y criminóloga, decide que no sólo tiene las facultades que le otorga en conjunto la ley, sino también la de perseguir los delitos o suspender esa persecución, ya que el Ministerio Público no podrá presentar conclusiones y de hecho, la acción penal quedará totalmente en sus manos.

Pretende erigirse en divina providencia, para premiar a - los buenos y castigar a los malos, según le parezca basándose únicamente en sus propios criterios de justicia.

La sustitución del Ministerio Público como autoridad en-- cargada de perseguir los delitos y de la autoridad judicial en la imposi ción de las penas no sólo es inconstitucional, sino además destruye la - seguridad jurídica de los gobernados.

Esto es inaceptable.

3.4.4. LA DECISION DE TERMINARLA.

Si lo anterior resultaba ya sorprendente, el remate de los desaciertos del Código lo constituyen las últimas palabras del párrafo citado. "La petición... (de sobreseimiento) surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera".

De acuerdo con lo anterior, cuando en un proceso penal haya más de un acusado y se garantice o pague el crédito fiscal y accesorios, la secretaría podrá pedir el sobreseimiento o no, según su criterio, lo que ya es bastante malo, pero, además, decidirá por sí y ante sí, según su soberana voluntad quien debe salir libre y quien no, por haber cometido el mismo delito, no in abstracto, sino en concreto, es decir por el mismo hecho realizado, no por caer dentro del mismo tipo legal.

Esta facultad remata toda una situación arbitraria dentro del proceso penal por delitos fiscales, que puede resumirse así:

Si dos personas ejecutan, cada una, un acto violatorio de la Ley Fiscal, que amerite una sanción, una podrá ser señalada y penalizada administrativamente como infractora y sólo sufrirá pena pecuniaria, contando con todos los medios de defensa que, defectuosos o no, le otorgan las leyes fiscales; la otra, en cambio, será señalada y sujeta a proceso penal, con pérdida inmediata de la libertad, en la mayoría de los casos, y está sujeta a pena corporal, no contará con los medios de defensa fiscales y sólo podrá defenderse en el proceso penal contra acusaciones ambiguas y no cuantificadas sino hasta el último momento.

Si dos personas quedan sujetas a proceso penal por querrela de la Secretaría de Hacienda, una podrá conocer con precisión los términos y cuantificación de su delito y la otra se enfrentará a una acusación ambigua, sin cuantificación del monto, que en delitos patrimoniales es esencial, ya que si no se sabe cuanto fue lo defraudado, menos se puede saber como fue o si hubo o no fraude.

Si dos personas conocen con precisión los términos y cuantificación de su delito, una podrá pagar o garantizar y obtener que la Secretaría pida el sobreseimiento y la otra quedará sujeta a la decisión del Ministerio Público y del Juez, para definir su suerte.

Pero si en todos los casos anteriores, se podría en un último esfuerzo considerar que son hechos distintos los cometidos y que aunque tengan la misma naturaleza jurídica presentan las naturales diferencias, el caso final no tiene justificación alguna.

Si dos personas cometen conjuntamente el mismo delito una podrá obtener que la Secretaría pida el sobreseimiento y la otra no, con la misma consecuencia del caso anterior, pero con el agravante de ser el mismo hecho, con lo que se rompe totalmente la igualdad jurídica.

Lo anterior no sólo es inconstitucional, sino, además, destruye la seguridad jurídica de los gobernados.

Esto es Inaceptable.

3.4.5. LAS RAZONES Y LAS OBRAS.

Todo lo expuesto nos lleva a considerar que la regulación de los delitos fiscales, tanto en su parte sustantiva, como en la intervención de la Secretaría en el Proceso Penal, debe modificarse para ajustarse a la Constitución y para evitar que los gobernados estén sujetos a la actitud caprichosa y prepotente de los funcionarios públicos.

De nada sirve que la Ley consagre un régimen de facultades expresas, si esas facultades se otorgan con tal liberalidad que constituyen, en el mejor de los casos, una "carta blanca" para la autoridad, y en el peor de los supuestos una "patente de corso".

Es verdad que, frente a la manifiesta superioridad de los contribuyentes en el campo económico y en el jurídico, la autoridad debe contar con armas suficientes para hacer frente a los medios empleados para omitir el pago de los impuestos, pero también lo es que nada daña más la convivencia pacífica y la fé en el derecho, que el hecho de que la autoridad no tenga freno en la Ley, sino que su actividad se regule únicamente por voluntad.

El poder público puede y debe perseguir el cumplimiento de la Ley por todos los medios, pero sin salirse de los límites de la misma Ley.

La solución para lograr evitar la omisión de los impuestos está en tener funcionarios mejor preparados para la ejecución de las

Leyes, para no verse superados en la contienda jurídica por los particulares y en tener mejores instrumentos jurídicos, es decir, mejores Leyes.

No dejamos de apreciar las dificultades económicas que implica mejorar la administración de los impuestos, pero consideramos erróneo que se trate de lograr mediante la contratación masiva de impreparados y la torpísima propaganda de la Secretaría de Hacienda que substituyó a la dulce "Lolita" o a la amenazante "Dolores" por la repugnante figura de un sujeto prepotente, cuyo solo nombre parece una burla, "Justino Morales" cuyos dichos y actitudes dan la imagen de un rufián, cuando no la de un mamarracho.

Sabemos que muchos de los particulares no tienen buena fé, esto sucederá siempre y es inevitable.

Estamos convencidos de que las autoridades, si de veras quieren merecer el Título de Servidores Públicos, deben actuar siempre de acuerdo con la Ley.

Considerarse digno de la función pública y adoptar la denominación de servidor público, trae a la mente el recuerdo del grán Morelos y, a la sola mención de su nombre, los corruptos de uno y otro campo se deben avergonzar.

3.4.6. LA ELUSION VISTA COMO DELITO.

Uno de los problemas principales en el campo de la defraudación fiscal es el de distinguir las figuras que a través de los tiempos han sido lamentablemente confundidas y que se relacionan con los temas tratados anteriormente, respecto a la penalización de ciertas conductas en el campo penal.

Nos referimos a la elusión, la evasión y la llamada evasión legal o fraude a la Ley.

Para ello, debemos recordar el concepto de economía de opción, del que hemos hablado anteriormente y que consiste básicamente en que la Ley contiene dos o más opciones para alcanzar el mismo resultado real, aunque algunos autores se inclinan por circunscribir estas alternativas al campo de la Ley impositiva, lo que transforma la elección en una simple operación aritmética y hace inaplicable a la más onerosa por ilógica, por lo que su establecimiento es, desde nuestro punto de vista, un señuelo psicológico para que el contribuyente se imagine que ahorra algo, pues con la otra aplicación pagaría más, es una especie de mercadotecnia fiscal.

También se contempla la economía fiscal de la que el maestro De la Garza (9) dice:

(9) De la Garza, Sergio F.- Derecho Financiero Mexicano.- 1a. Edic.- Edit. Porrúa, S. A.- México, 1979.- Págs. 383 y s.s.

"Lerouge escribe que "cualquiera puede ordenar su patrimonio o sus intereses de tal manera que el impuesto tenga la menor incidencia posible. El deber moral, como el deber cívico, no llegan hasta obligarlo a tomar el camino más provechoso para el tesoro". Rosier alude a esta regla jurídica secular: "Los contribuyentes que tienen varios medios legales para llegar al mismo resultado, tienen la facultad de escoger el que da origen a las prestaciones menos elevadas".

Araujo Falcao expresa que "puede ocurrir que el contribuyente arregle sus negocios para pagar menos tributos".

Albiñana García escribe que las llamadas "economías fiscales" se encuentran, pues, "en ese campo que preside la indiferencia de las Leyes impositivas (no son economías de opción), que no excluye la actividad del particular (a diferencia de la elusión) y que no utiliza formas jurídicas "inapropiadas" o "anormales" para conseguir la carga impositiva más beneficiosa".

La elusión también es tratada por el jurista regiomontano en la siguiente forma: (10)

"Con esos tres nombres puede designarse el comportamiento del contribuyente "por el que renuncia a poseer materializar, o desarrollar una capacidad económica sujeta a gravámen", por el que el contribu-

(10) De la Garza, Sergio F.- Op. Cit.- Pág. 384.

yente evita simple y sencillamente la realización del hecho generador - que constituye el presupuesto de hecho de la obligación tributaria.

La elusión es una actitud negativa del contribuyente; por tanto, no cabe en el mundo de las formas jurídicas. El llamar a la elusión como nombres como "evasión impropia", "evasión lícita o legítima", - sólo conduce a confusiones.

En nuestro derecho no existe la presunción anterior, en el campo fiscal, ya que es perfectamente posible realizar un acto real y no simulado, que reúna los presupuestos anteriores, pero con el terrible peligro de que si dicho acto tiene como resultado una ventaja económica impositiva para el contribuyente, éste se enfrentará con todas las desventajas señaladas, a un proceso penal cuyas consecuencias pueden ser terriblemente mas dolorosas que las penas pecuniarias de otras legislaciones.

Por todo lo anterior, creemos que se debe legislar con mayor técnica y reducir las facultades arbitrarias de la Secretaría de Hacienda en materia de delitos fiscales como remedio legal a estas conductas, pues la situación actual, en los casos de presunto fraude a la Ley - es de que, a falta de elementos legales y cuando cree que ha sufrido perjuicio la autoridad fiscal se querrela o amenaza con hacerlo, para doblegar las defensas del gobernado sobre la base de que "El Fisco nunca pierde y cuando pierde arrebatata".

3.4.7. EL TERRORISMO FISCAL.

Esta figura se presenta en los casos que mencionamos al finalizar el apartado anterior.

En efecto, en varios problemas fiscales sucedidos en años anteriores fue ampliamente comentada la actitud de las autoridades fiscales de comunicar a los presuntos infractores que, de no pagar las contribuciones que a juicio de la Secretaría se hubiesen causado y que se habían omitido por la utilización de posibles "fraudes a la Ley", se presentaría querrela contra ellos.

Por supuesto que esta amenaza no hubiera surtido efecto de no hacerse en forma perentoria, es decir cuando el presunto evasor se hallaba físicamente al alcance de los órganos ejecutores de la autoridad, lo que transforma el pago de las contribuciones, real o supuestamente adeudadas en una especie de rescate por su libertad amenazada.

En la Ley encontramos la confirmación de esta actitud al examinar las facultades omnimodas de la Secretaría dentro del proceso penal, en el que el recluso es un verdadero rehén del fisco y está a su merced, pues ni siquiera con el pago o el excarcelamiento de sus cómplices o coautores, puede tener la seguridad de que lo dejarán libre.

Consideramos que lo anterior es volver a la Ley de la selva, en que el más fuerte se impone, no por razones jurídicas sino porque puede causar mucho más daño con sus acciones que el otro.

No deseamos que en nuestro derecho se pueda decir que la autoridad cobró una suma de un particular "no porque fuera suya, sino - porque pudo".

Si la inseguridad jurídica que provoca el hecho de los - frecuentes cambios en las leyes fiscales sustantivas, no es congruente - con una política legislativa adecuada, en el terreno de los procedimientos y las controversias la situación es mucho más grave.

En efecto, no sólo la disminución de las oportunidades procesales en el terreno de lo contencioso fiscal, sino la utilización de - las normas penales en materia tributaria, logran que desaparezca la seguridad jurídica y que haya un verdadero terror entre los contribuyentes.

Podría aducirse que sólo deben estar atemorizados aquellos que tengan conciencia de haber cometido un delito, pero, por todo lo ex-plicado en este capítulo, es evidente que los casos de injusticia pueden multiplicarse.

Si recordamos las nociones de los derechos positivos, vi-
gente y natural recordaremos que una norma jurídica plasmada en la ley, -
pero que no se aplica, es considerada derogada, de hecho por la Sociedad.
Ese es el caso de las peregrinaciones religiosas violatorias del Artículo
130 Constitucional y, sin embargo toleradas y aun protegidas por la auto-
ridad, la que otorga vigilancia, protección y, llega a constuir instala-
ciones especiales para facilitarlas, como, por ejemplo, un ancho camellón

en la calzada por donde transitarán los peregrinos.

Si esta situación se viera modificada repentinamente por la aplicación estricta de la ley y se prohibieran las peregrinaciones, - se provocarían graves desordenes entre los creyentes que consideran que esas actividades forman parte de sus derechos.

En materia de delitos fiscales, si bien es cierto que la ley los penaliza desde hace mucho tiempo, también lo es que dicha ley no se aplicaba en realidad, confirmando lo anterior el hecho de que por primera vez en muchos años, se han empezado a dictar sentencias con penas - corporales para infractores fiscales.

En este punto queremos dejar precisado que, de ninguna manera aceptamos que se considere a los delitos fiscales como conductas, - cuya persecución no esté limitada por todas las garantías que protegen - los delitos de cualquier otra índole.

Por lo tanto reiteramos que es absolutamente inaceptable dar un tratamiento especial al desarrollo del procedimiento penal cuando se trate de este tipo de delitos.

Por otra parte, reiteramos también que las dificultades - en la prueba de la intencionalidad, en los casos de evasión fiscal, no - autorizan a desvirtuar el indispensable respeto a la ley en aras de una pretendida eficiencia.

Es decir que el dilema entre la eficiencia y la legalidad, no lo es en realidad ya que la actuación de las autoridades sólo es verdaderamente eficiente cuando se ajusta a la ley, como lo sostiene el maestro Raúl Rodríguez Lobato.

O sea que, cuando la actuación de las autoridades no se ajusta a la ley no es eficiente, pues, a cambio de un aparente éxito inmediato, provoca la inseguridad jurídica y el sentimiento de la sociedad de considerarse víctima de la represión, de la ilegalidad y no de la aplicación correcta de la ley.

C A P I T U L O C U A R T O .

4. LA JUSTIFICACION ETICA EN EL COBRO DE LAS CONTRIBUCIONES.

"Dado que después de Dios, nada hay mayor sobre la tierra que los Príncipes soberanos, instituidos por El como sus lugartenientes para mandar a los demás hombres, es necesario prestar atención para, así, respetar y reverenciar su majestad con la sumisión debida, y pensar y hablar de ellos dignamente ya que quien menosprecia a su Príncipe soberano menosprecia a Dios, del cual es su imagen sobre la tierra... A fin de que pueda reconocerse quien es tal Príncipe soberano, es necesario conocer los atributos que no comparte con los súbditos, puesto que si se tratase de atributos comunes no podría hablarse de Príncipe soberano..."

Así describe Bodino ⁽¹⁾ la figura del gobernante, al explicar los atributos de la soberanía, dentro de los cuales y junto con los del poder de legislar; interpretar la Ley: nombrar a los principales oficiales; tener derecho de última instancia; conceder gracia a los condenados; acuñar moneda y fijar los pesos y medidas, coloca el derecho de gravar a los súbditos.

Este derecho lo explica el autor francés en la siguiente forma:

"El derecho de gravar a los súbditos con contribuciones e

(1) Bodino, Juan.- Los Seis Libros de la República.- 1a. Edición.- Edit. Aguilar.- Madrid, 1973.- Pág. 6.

impuesto, o de eximir de ellos a algunos, deriva también del de dar la Ley y los privilegios. Es posible que la República subsista sin contribuciones, como parece suponer el Presidente Le Maistre al afirmar que, en este reino sólo se imponen contribuciones después del Rey San Luis. Pero la necesidad de establecerlas o suprimirlas sólo puede determinarla quien tiene el poder soberano...." (2)

Este concepto absolutista de la facultad soberana y del derecho divino de los reyes se ha venido perdiendo a través de la historia, con el convencimiento de que la decisión de un solo hombre, sin posibilidad de apelación o consejo, es más probable que conduzca al fracaso que al éxito, como lo demuestran las innumerables ocasiones en que las locuras, frivolidades, mediocridades, ambiciones, y salvajismo asesino han causado daños enormes a nuestro país, en que el Presidente es un "monarca absoluto; sexenal, hereditario" según la teoría de politólogos mexicanos de buen humor.

Por otra parte, la creencia de que los actos del gobernante provenían de la voluntad divina, ha perdido casi totalmente su prestigio, puesto que los ciudadanos se convencieron de que los crímenes y torpezas de los poderosos no podían ser inspiraciones divinas, ya que esto sería contrario a la perfección de la deidad: o, sí la inspiración venía de Dios, existía una falla en la comunicación y habían sido mal entendidas por los "inspirados".

(2) Bodino Juan.- Op. Cit. Pág. 72.

Lo anterior se confirma aun en el caso de los líderes religiosos, ya que, por ejemplo la prohibición de la cinta cinematográfica "La Última Tentación de Cristo" por la jerarquía eclesiástica católica, o la del libro "Versículos Satánicos" con la condena a muerte del autor por parte de los ayatolas, en nombre del Islam, han provocado la hilaridad y el asombro generalizado, desde luego acompañados por la exigencia de respeto a los valores y derechos humanos, como la libertad de expresión, etc.

Es decir, al haberse abandonado, en general, en el mundo la idea de los Dioses Todopoderosos para el manejo de las cuestiones terrenales, también se dejó de lado la idea del derecho divino de los reyes y se buscaron nuevas bases para la justificación del ejercicio del poder.

4.1. LA RESISTENCIA TRADICIONAL DE LOS CONTRIBUYENTES.

En el campo que nos ocupa, han sido notorias las ideas expuestas por Hobbes. (3)

"A una igual justicia corresponde también la igual imposición, que no depende de la igualdad de riquezas sino de la igualdad de la deuda que todo hombre debe a la República para su defensa. No es suficiente para un hombre trabajar para el mantenimiento de su vida, sino que

(3) Hobbes, Thomas.- Leviatán. S.N.E.- Editora Nacional.- Madrid.- 1979.- Págs. 416 y s.

debe también luchar (si fuera necesario) para asegurar su trabajo. Tienen que hacer lo que hicieron los judíos al reedificar el Templo tras su retorno del desierto: construir con una mano y sostener la espada con la otra. De lo contrario tendrán que contratar a otros que luchen por ellos, porque las imposiciones que el Poder Soberano hace recaer en el pueblo no son mas que los salarios debidos a aquéllos que sostienen la espada pública para defender los hombres particulares en el ejercicio de diversos comercios y ocupaciones. Viendo que el beneficio que cada cual recibe por ello es el goce de la vida, que es igualmente caro a pobres y ricos, la deuda que un hombre pobre debe a aquéllos que defienden su vida es la misma que un hombre rico debe por la defensa de la suya, salvo que el rico, que tiene al pobre a su servicio, puede ser deudor no sólo por su propia persona sino por muchas otras. Considerado lo cual, la igualdad de imposición consiste más bien en la igualdad de aquello que es consumido que de las riquezas de las personas que lo consumen. Pues ¿Qué razón hay para que aquél que trabaja mucho y, ahorrando los frutos de su labor, consume poco, tenga que soportar más cargas que aquél que, viviendo en la ociosidad, obtiene poco, y gasta cuanto obtiene, si uno no tiene más protección de la República que el otro?. Pero cuando las imposiciones se establecen sobre aquéllas cosas que los hombres consumen, cada hombre paga igualmente por lo que usa, y la República no es defraudada por el gasto lujoso de hombres particulares".

Del concepto anterior en que ya se transformó la potestad soberana y caprichosa en "pago de salarios" a los que defienden la sobera

nía, hay un avance, pero el problema siguiente, en relación con esta tesis, es el de dilucidar. De quien se defiende la soberanía.

A este respecto en la antigüedad era contra la invasión - de los bárbaros, extranjeros con costumbres salvajes y paganas, que podían destruir la forma de vida de los gobernados, pero, en realidad lo - que no se explica es quién defendía al pueblo contra los abusos de sus - propios gobernantes.

En los tiempos actuales esa causa ha perdido también toda validéz, excepto para los países con soberanía completa, o sea las superpotencias, ya que en ellos los gastos de "la espada" si son principales para proteger su modo de vida, pero en nuestro medio la soberanía económica está totalmente disminuida por la deuda externa y por lo tanto, - - tampoco se acepta como factor fundamental de la justificación de los impuestos la pretendida defensa.

Posteriormente se fué definiendo más la obligación de atender los gastos del gobierno, en virtud del beneficio común que representa ba su existencia, pero en condiciones y por motivos totalmente distintos a los mencionados anteriormente.

De lo anterior es confirmativo lo expresado por Locke. (4)

"Es cierto que los gobiernos no pueden sostenerse sin gran

(4) Locke, John.- Ensayo Sobre el Gobierno Civil.- S.N.E.- Editorial - Aguilar.- México 1983.- Pág. 108.

des dispendios y es justo que quienes se benefician de su protección con tribuyan a su mantenimiento, cada cual en proporción a sus recursos. -- Pero eso debe hacerse con su propio consentimiento, es decir, con el con sentimiento de la mayoría, otorgado directamente por sus miembros, o indirectamente por los representantes que esa mayoría ha elegido. Quien reivindicase para sí el derecho a señalar impuestos a la población, y re cobrase por su propia autoridad y sin el consentimiento de esta últi ma, ²¹ violaría la Ley Fundamental de la propiedad y subvertiría la fin lidad del gobierno. En efecto, ¿Qué propiedad tengo yo en los bienes que otra persona tiene derecho a arrebatarme cuando le plazca?.

En cuarto lugar, el Poder Legislativo no puede transferir a otras manos el poder de hacer las Leyes, ya que ese poder lo tiene úni camente por delegación del pueblo. Es el pueblo el único que puede señ alar cual ha de ser la forma de gobierno de la comunidad política, y eso lo hace al instituir el Poder Legislativo, y señalar en que manos debe es tar. Una vez que el pueblo ha dicho: "nos sometemos a lo que resuelvan tales o cuales personas y a ser gobernados por leyes hechas por tales hom bres, en tales formas", nadie puede tratar ya de imponer sus leyes a los demás; ni el pueblo queda ligado por tales leyes, y sí únicamente por a quéllas promulgadas por quienes ese pueblo ha autorizado y elegido para semejante misión".

Todo lo anteriormente expuesto, explica la resistencia natural a contribuir para los gastos públicos.

Pero para poder precisar si esta resistencia tiene razones lógicas, es necesario que puntualicemos bajo que reglas puede aceptar el contribuyente, nunca gustoso pero al menos satisfecho o resignado, que su daño patrimonial es equivalente al beneficio que recibe y para ello recordaremos los principios de la imposición.

Desde luego que los principios de Smith y Wagner que citamos en el capítulo primero de este trabajo han sido vistos ya como reliquias, pero consideramos que no se debe menospreciar a los pioneros en alguna actividad, por el hecho de que los que siguieron sus pasos, hagan avanzar y perfeccionen el conocimiento humano.

A través del desarrollo de la teoría de los principios de la imposición, se han creado y rechazado muchos de ellos que en su época tuvieron importancia primordial. (5)

Así, han perdido su autoridad los principios de moderación, de neutralidad distributiva de la imposición; la constancia en los ingresos fiscales; de imperceptibilidad; de juridicidad o legalidad (sustituido por otros parecidos); y de equivalencia como base de la distribución impositiva.

El mismo autor clasifica los principios, de acuerdo con el desarrollo económico y financiero actual en la siguiente forma. (6)

(5) En esta forma los trata Neumark, cuyo prestigio es innegable.- Neumark, Fritz.- Principios de la Imposición.- S.N.E. Instituto de Estudios Fiscales.- Madrid.- 1974.

(6) Neumark Fritz.- Op. Cit. Págs. 75 y 76.

"I. Principios de imposición presupuestario-fiscales.

1. Principio de suficiencia de los ingresos fiscales.
2. Principio de la capacidad de adaptación de la imposición en la política de cobertura (capacidad de incrementación).

II. Principios de Imposición Político-Sociales y éticos.

1. Postulados de justicia.
 - a) Principio de la generalidad de la imposición.
 - b) Principio de la igualdad de la imposición.
 - c) Principio de la proporcionalidad o principio de imposición por la capacidad de pago personal e individual.
2. Principio de la redistribución tributaria de la renta y el patrimonio.

III. Principios de imposición Político-Económicos.

1. Principios de Política Económica.
 - a) Principio de obviar las medidas tributarias dirigistas.
 - b) Principio de minimizar las intervenciones tributarias en la esfera privada y en la libre disponibilidad económica de los individuos.

c) Principio de evitar las consecuencias involuntarias de los perjuicios que los impuestos ocasionan a la competencia.

2. Principios del Proceso Político-Económico

- a) Principios de flexibilidad activa de la imposición.
- b) Principio de flexibilidad pasiva ("incorporada") de la imposición.
- c) Principio de una imposición orientada hacia la política de crecimiento.

IV. Principios Jurídico-Tributarios y Técnico-Tributarios.

- 1. Principio de congruencia y sistematicidad de las medidas tributarias.
- 2. Principio de la transparencia tributaria.
- 3. Principio de practicabilidad de las medidas fiscales.
- 4. Principio de continuidad de las Normas Jurídico-Tributarias.
- 5. Principio de economicidad de la imposición.
- 6. Principio de comodidad de la imposición".

Ahora bien, ¿Cuál es la causa de la resistencia de los particulares al pago de los impuestos?.

Son de muy diversas clases, pero, en esencia, además de la natural renuencia que toda exacción coactiva trae consigo por la sensación de desagrado o de carga que conlleva, la razón de la repulsa es la violación de alguno o algunos de esos principios.

Estamos seguros de que los impuestos nunca serán populares, pero el cumplimiento escrupuloso de los principios contribuirá a reducir la resistencia de los contribuyentes.

4.2. LA RESISTENCIA POR OTRAS RAZONES.

De acuerdo con lo visto en el apartado anterior las razones de la resistencia no sólo son económicas sino también de otra índole.

Entre las primeras podemos señalar que se considere que los impuestos son excesivos, mucho más allá de lo suficiente para cubrir el gasto público y que hay desperdicio por ineficiencia o corrupción en su manejo.

También es causa de irritación en los contribuyentes la extrema velocidad que tiene el fisco para aumentar los impuestos según sus necesidades, sobre todo en época de inflación, y la generosidad con que se trata, en contraste con la lentitud para disminuir los gravámenes, cuando se detiene o disminuye el fenómeno, caso evidente de los porcenta-

jes de intereses o recargos fiscales en México.

Tampoco existe concenso respecto de la conveniencia de la utilización de los impuestos como medio de redistribuir la riqueza, pues se considera, por una parte, que esto sólo favorece la improductividad y la pereza, y por otro que el gobierno lo hace en forma inhábil, también por corrupción o ineficiencia.

En este mismo orden de ideas, se rechazan las medidas tributarias dirigistas, las intervenciones tributarias en la esfera privada; en la libre disponibilidad económica de los individuos y en la libre competencia; la utilización de los impuestos como arma para la lucha contra la inflación o el desempleo; se desea que sean posibles y lógicas y no irrealizables; que no exista una continuidad fiscal con el sistema y por lo tanto se abomina de los constantes cambios en las leyes tributarias.

En nuestro medio esto es desesperante, como vimos al revisar los ordenamientos fiscales, lo que hace imposible la planeación financiera a mediano y largo plazo, en contraste con los países asiáticos que vimos en el capítulo anterior.

Desde luego que es molestísimo para el contribuyente observar, como dijimos antes, el enorme gasto de fiscalización, vigilancia y ejecución, molestia que en nuestro medio se refuerza con la utilización de propaganda fiscal contraproducente, como la del nauseabundo "Justino Morales".

Los rechazos mencionados se dan en cualquier medio, no importa la ideología, como lo comprueba la siguiente noticia, publicada en el Diario Excelsior de 22 de Febrero de 1989:

Involucionara la URSS si es derrocado Gorbachou.

Amenaza la Ley Fiscal a las cooperativas.

Quentin Peel.

Financial Times.

Moscú, 21 de Febrero.-- el movimiento cooperativo de la Unión Soviética, pequeño pero de rápido crecimiento y clave en los esfuerzos de Mijail Gorbachov por reanimar la economía se enfrenta a la amenaza de una legislación fiscal aprobada por el politburo.

Los 15 gobiernos republicanos que forman la Unión Soviética tienen completa libertad para escoger las tasas impositivas para los proyectos cooperativos, y no hay un límite al nivel que puedan alcanzar.

Esta decisión podría significar la introducción de tarifas oscilantes, debido al resentimiento generalizado ante los precios tan altos y los elevados sueldos que pagan las empresas recién creadas.

Al mismo tiempo, los impuestos serán aplicados al "ingreso bruto" -antes de considerar los sueldos y la inversión necesaria para la producción futura- y no a los ingresos netos.

Esos planes fueron rechazados ayer por Lev Nikiferov, importante especialista del sector cooperativo del Instituto de Economía -

de la Academia Soviética de Ciencias.

El proyecto de Ley se redactó después de que intentos anteriores por imponer altos impuestos al sector semiprivado fueron bloqueados por los reformadores económicos.

No obstante, Nikiforov advirtió que la última versión aun podría dar por resultado que las cooperativas fueran "completamente erradicadas" en algunas repúblicas, donde las autoridades no estuvieron de acuerdo con todo ese concepto.

Indicó que él se opuso "categóricamente" a la idea de aplicar los impuestos al ingreso bruto y no al neto, la cual estaba basada en un deseo mal orientado de igualar la competencia entre las empresas estatales y las cooperativas, simplemente con base en las tarifas impositivas.

4.2.1. POR RAZONES JURIDICAS.

En los capítulos anteriores tratamos lo relativo a las enormes dificultades del Derecho Fiscal, por lo que no es de extrañar que mencionemos, con abundancia de ejemplos de la parte relativa, el rechazo de los impuestos por falta de generalidad; igualdad o proporcionalidad; por incongruencia y falta de sistematicidad con el resto de las leyes; por falta de transparencia, con el ejemplo dramático del impuesto al valor agregado, etc., y desde luego por la absoluta falta de comodidad que representa que ni las leyes sean claras, ni su aplicación sea sencilla, en absoluto.

Por supuesto que el mal es universal, al respecto se puede ver lo sucedido en Italia, según el periódico la Jornada de 13 de Noviembre de 1988:

..Convocados por tres Centrales Sindicales.

Demandan equidad fiscal 400 mil manifestantes Italianos.

PL, Roma, 12 de Noviembre, cerca de 400 mil trabajadores, jubilados y estudiantes participaron hoy en esta capital en una manifestación convocada por las tres grandes centrales sindicales italianas bajo la consigna "equidad fiscal, ahora".

Tres enormes columnas de manifestantes provenientes de toda Italia recorrieron Roma en la denominada "marcha de los honestos" y se concentraron en la plaza "San Giovanni".

Los secretarios de las centrales obreras CGU, CIBI y UTI, Franco Marini, Antonio Pizzinato y Giorgio Benvenuto, respectivamente, atacaron la política fiscal del gobierno y exigieron una administración financiera eficiente.

Los únicos que pagan correctamente los impuestos en Italia son los obreros, los empleados y los pensionistas, denunciaron los dirigentes sindicales, mientras que los empresarios, los comerciantes y los profesionales son responsables de una evasión fiscal de casi 40 mil millones de dólares.

Es decir, añadieron, que son los trabajadores dependientes y los jubilados quienes sostienen al país, mientras que los sectores más ricos niegan ilegal y fraudulentamente su contribución mediante la evasión fiscal."

Para no atribuir lo anterior al ardiente temperamento latino, veamos que sucede en la disciplinada Alemania, como puede verse de la noticia publicada en el Diario Excelsior el 8 de Diciembre de 1988:

"La persecución fiscal obliga a un millón de parejas germanas a pensar en matrimonio.

Der Spiegel de Hamburgo, exclusivo.

Hamburgo, 7 de Diciembre.- En Alemania Occidental, así como en el resto del mundo, las parejas no siempre se casan legalmente para vivir juntas. Lo que diferencia su caso de los demás países, es que en las Leyes Alemanas no hay previsiones que garanticen los derechos de los integrantes de una pareja no casada. El hombre que es padre en tal pareja, no tiene derecho de tutoría directa sobre sus hijos, a menos de que los adopte legalmente. La madre, si la oficina Federal de Trabajo averigua que vive como en matrimonio con un hombre y es beneficiaria de subvención por desempleo, le es retirada una cantidad determinada por considerar que tiene a otra persona que le ayuda a cubrir sus necesidades.

La mayoría de los conservadores, que se cuidan de promover la imagen idealizada del matrimonio a la cristiana, no quieren, no obstante, que se les arrastre a considerar a las parejas de no casados como parte de la gente que sí hizo el juramento matrimonial. Su argumento principal es sencillo: la exigencia de establecer reglamentaciones para las parejas de no casados, similares a las de los matrimonios legales contradicen las disposiciones de la Constitución Alemana. Afirman que no se debe legitimizar a las parejas que viven en común, no casados, porque con ello se "desvaloriza al matrimonio", como sostiene el jurista demócrata cristiano Paul Hoffakker. Según el jefe de los demócratas cristianos, Heiner Grissler, los matrimonios no legales no son más que "tonterías superliberalistas".

Por lo tanto, más de dos millones de ciudadanos de Alemania Occidental son tantos, como nunca antes han existido, mientras a diario se suman más y más parejas al grupo de comunidades matrimoniales no legalizadas. En los últimos 15 años, un grupo creciente de parejas no legalizaron su unión: sólo entre 1972 y 1985, se quintuplicó la cantidad de personas que se unieron en comunidad no matrimonial. Se trata, sobre todo de jóvenes que se burlan del Registro Civil y de la moral social anticuada -y efectivamente tienen más que razones suficientes para hacerlo- en estos tiempos, de tres matrimonios que se realizan por lo menos dos terminan en divorcio.

4.2.2. POR RAZONES POLITICAS.

Si bien los rechazos y resistencia a los impuestos son actitudes universales, en nuestro medio se da un factor que aumenta la irritación acerca de este punto.

Nos referimos a la imposibilidad, del ciudadano común para influir en cualquier forma en el establecimiento de los impuestos.

Desde luego que el problema es propio de toda la Legislación, pues tiene su origen en la falta de representatividad de los legisladores.

Es decir, el problema del Sufragio Efectivo, desde el sueño de Madero y los anhelos de la Revolución Mexicana, no se ha logrado y el efecto de ello es que las leyes fiscales, como muchas otras, se dictan a espaldas del contribuyente y muchas veces, como lo hemos visto, violando los derechos fundamentales, consagrados en la Constitución nacida de esa revolución.

Nadie representa los intereses del contribuyente medio en la elaboración de las Leyes Fiscales, hechas normalmente en los vericuetos de la Secretaría de Hacienda por "técnicos" mas interesados en complacer a los superiores para su ascenso en la carrera burocrática, que en el bienestar de los ciudadanos.

Desde luego que, como en todo, se consulta la conveniencia de estas leyes con los llamados "grupos de presión"; fuerzas reales de poder en el país, lo cual se hace también en otros países. (7)

En otras materias la demostración de lo anterior es evidente, por ejemplo en materia laboral, el reparto de utilidades a los trabajadores, plasmado en la Constitución de 1917, se puso en práctica en 1962, con una espera de 45 años para los trabajadores. Igualmente el derecho a la habitación, después de 55 años de espera para obtener su vigencia, se transformó en 1972 en un sistema de pago de los patrones para construir casas, que serían repartidas después, por sorteos o en cualquier otra forma, nunca justa y siempre manipulada por las manos de Tahir de las centrales obreras, que cumplen la función de controlar (cada vez menos) a los trabajadores.

En conclusión, la verdadera falla estructural en la elaboración de las Leyes Fiscales, está en la falta de participación, debida a la ausencia de representación, en último término a la falta de democracia.

Desde la lección de Barrabas, no somos beatos de la democracia electoral, consideramos que es preferible, en caso de necesidad absoluta de opción, que exista un gobierno para el pueblo a uno del pueblo, pensamos que lo ideal es que se den las dos características, pero opinamos que no puede tolerarse la ausencia absoluta de participación po-

(7) Neumark confirma lo anterior.- Op. Cit.- Págs. 107 a 109.

pular en la elección de sus gobernantes.

Esto es inaceptable.

4.2.3. LA RESPUESTA DEL PODER PUBLICO ANTE LA RESISTENCIA.

Durante mucho tiempo, salvo raras excepciones, el trato entre contribuyentes y fisco siguió el mismo derrotero que las demás relaciones entre gobernantes y gobernados, es decir el diálogo, si se tenía alguna posibilidad de ejercer presión, como en el caso de fuerza económica, popularidad artística o deportiva; manejo de masas, por cualquier medio y, no podía faltar, la inevitable influencia por parentesco o compadrazgo.

De no darse las condiciones anteriores, la aplicación de la Ley sería, en el grado de cumplimiento o abuso que le tocara a cada uno según su suerte.

En los últimos tiempos la crisis y la descomposición notoria del sistema político han traído cambios en estas relaciones.

En nuestra materia se ha empezado a ejercer la acción penal, con todas las características anotadas, contra personajes de fuerza económica, lo que ha provocado el beneplácito popular y el temor en las altas esferas financieras.

Sería de desearse que, una vez corregidos los enormes defectos de la penalización de las infracciones fiscales, se continúe con -

esta política, pues todos los delincuentes merecen que se respeten las garantías de la Constitución, que al precio de su sangre lograron, para todos los mexicanos y los demás seres humanos que tengan la suerte de estar en este país, nuestros héroes, civiles y militares que, como dice la canción popular eran "de los meros hombres, de los que inventaron la revolución".

Invariablemente los impuestos han sido rechazados por los ciudadanos aún cuando su existencia esté plenamente justificada.

En efecto, el Estado tiene el derecho y la obligación de cobrar impuestos para cubrir los gastos propios de sus funciones.

La resistencia natural que hay en contra de verse privado de una parte de su patrimonio, se aminora cuando el ciudadano considera que dicho cobro se justifica económica, jurídica y políticamente.

A cambio, de ello esta resistencia puede verse incrementada por razones económicas como son el exceso en el monto de los impuestos y la ineficiencia en el manejo de los fondos obtenidos.

Por razones jurídicas, el rechazo aumenta ante la violación de los principios generales de los impuestos a las normas constitucionales que garantizan los derechos de los ciudadanos en la materia.

En otro orden de ideas, existen razones políticas que fomentan la resistencia al pago de impuestos, como son la falta de representatividad y de democracia en el gobierno que establece y cobra los tributos.

En nuestro caso encontramos que existe una enorme evasión fiscal, producida por la resistencia natural que mencionamos y agravada por la presencia de las causas de las tres especies que señalamos.

A pesar de ello, opinamos que no existe un dilema entre - tratar de lograr la mayor eficiencia en el cobro de los impuestos y respetar escrupulosamente la ley.

Lo que se requiere es imaginación legislativa y verdadero espíritu de servicio en el ejecutivo.

Es decir, la ley deberá tomar en cuenta los factores reales de la sociedad y actuar conforme a ellos al establecer y aplicar el régimen impositivo sin que sea válido, en ningún momento utilizar subterfugios para no cumplir con las obligaciones que a la autoridad impone el respeto a la ley, puesto que dichos subterfugios son reprobables en los particulares cuando intentan evadir el cumplimiento de sus obligaciones, e intolerables en la autoridad cuando esté ejerciendo sus funciones.

CONCLUSIONES :

1. Dada la importancia de la economía en el mundo moderno, los economistas han empezado a considerar que sus directrices tienen preferencia sobre el respeto a la Ley.
2. En tiempos normales, o de crecimiento económico se procura adecuar - las medidas económicas y fiscales al régimen de derecho, en las crisis, el respeto a la Ley resulta intolerable para los que consideran a los factores económicos como preferentes.
3. La solución consiste en reformar las Leyes Fiscales con imaginación y buena técnica jurídica y no en violar las leyes, ya que la Legislación justa y su aplicación adecuada son indispensables para la convivencia humana.
4. Debe procurarse que las Leyes Fiscales se ajusten a los mandatos - - constitucionales.
5. La continuidad de las Leyes Fiscales y procurar que los cambios sean poco frecuentes y formen parte de un sistema que mejore la situación en conjunto, es lo aconsejable ya que esto permite la seguridad en la planeación financiera de los particulares.
6. Las ficciones jurídicas y las presunciones legales, combinadas en - - buena técnica jurídica, son el mejor remedio para evitar el fraude a la Ley.

7. Es preferible evitar el fraude a la Ley con medidas legislativas, - que en la práctica, sobre todo por los problemas de intencionalidad y su prueba.
8. La naturaleza jurídica de la inconformidad respecto a lo asentado en las actas finales de auditoría, es la de una carga procesal, no la - de instancia o petición.
9. No procede la negativa ficta contra la falta de notificación de la - autoridad, de su opinión, acerca de la inconformidad con el resulta- do de la visita domiciliaria.
10. Las autoridades fiscales no tienen competencia para expedir resolu- ciones respecto al ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando de éstas no resulten hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, ni tampoco tienen derechos para acor- tar el término de sus facultades de comprobación.
11. El procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Federación ha sido -- desvirtuado, tratándose de convertirlo en una instancia revisora de - procedimientos administrativos.
12. El Tribunal Fiscal de la Federación debe transformarse en un Contenen- cioso-Administrativo de plena jurisdicción.
13. La calificación de la misma conducta como infracción y como delito - es inaceptable y no puede quedar al criterio de la autoridad.

14. La intervención de la autoridad Fiscal en la averiguación de los delitos y en el procedimiento penal es inconstitucional.
15. La resistencia de los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones fiscales tiene razones económicas, jurídicas y políticas, dentro de las cuáles se da la falta de representatividad de los legisladores por no haberse logrado hacer efectivo el postulado del Sufragio Efectivo.
16. Debe respetarse escrupulosamente las garantías procesales de los acusados en materia de delitos fiscales.
17. Debe evitarse que la Secretaría de Hacienda tenga facultades exorbitantes dentro del procedimiento penal.
18. La existencia de una resolución definitiva de autoridad judicial competente, debe ser indispensable para el ejercicio de la acción penal.
19. No existe un verdadero dilema entre el respeto a la legalidad y la eficiencia en la aplicación de la ley, puesto que los actos de la autoridad sólo pueden ser eficientes cuando son legales.

B I B L I O G R A F I A .

- Acosta Romero, Miguel.- "Teoría General del Derecho Administrativo".
3a. Edición.- Editorial Porrúa, S. A.- México 1975.
- Alcalá Zamora y Castillo, Niceto.- "Notas Relativas al Concepto de
Jurisdicción".- Estudios de Teoría General e Historia del Proceso -
(1945-1972) México 1974.- Tomo I.
- Armienta Calderón, Gonzalo.- "Evolución y Epocas del Tribunal Fiscal
de la Federación".- Ponencia.- VII Congreso de Profesores e Investi-
gadores de Derecho Fiscal.- Toluca.- E. México.-Junio 1982.
- Berlieri, Antonio.- "Principios de Derecho Tributario".- Vols. II y
III.- 1a. Edición.- Editorial de Derecho Financiero.- Madrid 1971.
- Bodino, Juan.- "Los Seis Libros de la República".- 1a. Edición. - -
Aguilar.- Madrid 1973.
- Carretero Pérez, Adolfo.- "Derecho Financiero".- S.N.E.- Libros -
Jurídicos Santillana.- Madrid 1968.
- Carrillo Flores, Antonio.- "El Tribunal Fiscal de la Federación".- -
S.N.E.- Manuel Casas Impresor.- México 1966.
- Carrillo Flores, Antonio.- "Orígenes y Desarrollo del Tribunal Fis-
cal de la Federación".- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.
3er. Número Extraordinario.- México 1966.
- Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal y -
Finanzas Públicas.- "Justicia Administrativa".- 1a. Edición.- Tri-
llas.- México 1987.
- Cuevas Figueroa, Pedro.- "Las Instancias Administrativas de Aclara-
ción e Inconformidad".- 1a. Edición.- Editorial Trillas.- México -
1987.

B I B L I O G R A F I A .

- Cuevas Figueroa, Pedro.- "Análisis del Procedimiento Contencioso en el Nuevo Código Fiscal de la Federación".- Ponencia: VII Congreso - de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal.- Toluca, México.- Junio 1982.
- De la Garza, Sergio Francisco.- "Recursos Administrativos".- 1a. - Edición.- Editorial Trillas.- México 1987.
- De la Garza, Sergio Francisco.- "Derecho Financiero Mexicano".- No-vena Edición Porrúa S. A.- México 1979.
- De la Hidalga, Luis.- "El equilibrio del Poder en México".- 2a. - - Edición.- UNAM.- México 1978.
- Durán Silva, Manuel.- "Esquema Interpretativo Conceptual de la Inflación y sus consecuencias económicas.- Inédito. México 1977.
- Fraga, Gabino.- "Derecho Administrativo".- 12a. Edición.- Edito--- rial Porrúa, S. A.- México 1968.
- García Maynez, Eduardo.- "Doctrina Aristotélica de la Justicia".- - 1a. Edición.- UNAM.- México 1973.
- García Maynez, Eduardo.- "Teorías Sobre la Justicia en los Diálogos de Platón".- 1a. Edición.- UNAM.- México 1981.
- García Maynez, Eduardo.- "Introducción al Estudio del Derecho".- Tri- gésima Octava Edición.- Porrúa.- México 1986.
- Garrido Luis, Javier.- "El Poder Humillado".- Diario "La Jornada".- México 12 XII 85.
- González Pérez, Jesús.- "La Justicia Administrativa".- "La España en los años 70".- Vol. III al Estado y la Política.- Madrid 1974.

B I B L I O G R A F I A .

255.

- Heduan Virues, Dolores.- 4a. Década del Tribunal Fiscal de la Federación.- México 1971.
- Gulliani Ponrouge, Carlos María.- "Derecho Financiero". 1a. Edición.- De Palma.- Buenos Aires 1962.
- Kant, Emmanuel.- "Principios Metafísicos de la Doctrina del Derecho".- Primera Reimpresión.- UNAM.- México 1978.
- Kelsen, Hans.- "Teoría General del Derecho y del Estado".- Segunda Reimpresión.- UNAM.- México 1979.
- Locke, John.- "Ensayo Sobre el Gobierno Civil".- S.N.E.- Editorial Aguilar.- México 1983.
- López Rosado, Diego G.- "Problemas Económicos de México".- Sexta Edición.- Textos Universitarios.- UNAM.- México 1984.
- Maine, Henry.- "El Derecho Antiguo".- 1a. Edición.- Extemporáneos.- México 1980.
- Navarro Rodríguez, Alberto.- "Análisis y Diagnóstico del Sistema Impositivo Federal".- Ponencia.- XI Congreso de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas.- 9 a 11 de octubre de 1986.
- Neumark, Fritz.- "Principios de la Imposición".- 1a. Edición.- Instituto de Estudios Fiscales.- Madrid 1974.
- Ortega, Joaquín B.- Apuntes de Mimeógrafo de la Escuela Libre de Derecho.- México 1943.
- Pérez de Ayala, José Luis.- "Las Ficciones del Derecho Tributario".- Derecho Financiero.- S.N.E.- Madrid 1969.
- Pérez de Ayala, José Luis.- Gonzalez Eusebio.- "Curso de Derecho Tributario".- Vol. I.- 1a. Edición.- Edersa.- Madrid 1975.

B I B L I O G R A F I A .

- Pérez Godínez, Patricia.- "El Estado y la Facultad Impositiva".- Tesis Profesional.- México 1988.
- Rodríguez Lobato, Raúl.- "Derecho Fiscal".- 2a. Edición.- Harla.- México 1986.
- Saviñón Plaza, Federico.- "Análisis y Evaluación del Impuesto Sobre la Renta".- Ponencia.- XI Congreso de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas.- 9 a 11 de Octubre de 1986.
- Serra Rojas, Andres.- "Derecho Administrativo".- Novena Edición.- Editorial Porrúa, S. A.- México 1979.
- Smith, Adam.- "La Riqueza de las Naciones".- S.N.E.- Editorial - - Aguilar.- Madrid 1956.
- Tena Ramírez, Felipe.- "Derecho Constitucional Mexicano".- 18a. - Edición.- Editorial Porrúa, S. A.- México 1981.

H E M E R O G R A F I A .

- Diario "La Jornada".- Granados Chapa, Miguel Angel.- "Plaza Pública" México, D. F., 17 - XII - 1985.
- Diario "Excelsior".- Lajous, Adrián.- "Nuevo Uso".- México, D.F. - - 7-I-1986.
- Revista "Siempre".- Domingo Alberto.- S.T. - México D. F. 15-I-1986.
- Diario "Excelsior".- Barra Mexicana de Abogados.- México, D. F. - - - 20-I-1986.
- Revista "Siempre".- Dornbierer, Manu.- S.T. México, D. F. 22-I-1986

H E M E R O G R A F I A .

- Diario "Excelsior".- Medina Cruz, Rafael.- "Exige el Colegio de - - Abogados una Profunda Depuración de la Corte".- México, D.F. 23-I-1986.
- Diario "La Jornada".- "Convocados por Tres Centrales Sindicales Demandan Equidad Fiscal 400,000 Manifestantes Italiano.- México, D. F. 13-XI-1988.
- Diarios "Excelsior".- Pérez Stuart José A.- "Portafolios".- México - D.F. 7, 8 y 9 19-XII-1989.
- Diario Excelsior.- "La Persecución Fiscal Obliga a un Millón de Parejas Germanas a pensar en Matrimonio".- México, D.F.- 8-XII-1988.
- Diario "Excelsior".- S. A.- "Nuevo Impuesto en Brasilia".- México, D. F.- 8-XII-1988.
- Diario "Excelsior" Jiménez Edith.- "Falta de Equidad y Proporcionalidad en el Impuesto a los Activos de Empresas: Matiello".- México D. F. 18-I-1989.
- Diario "Excelsior".- Financial Times "Peel Quentim.- "Involucionará la U.R.S.S. si es Derrocado Gorvachou".- México D. F., 22-I-1989.
- Diario "La Jornada".- "Presentará el PAN Denuncia Contra la Cámara de Diputados".- México, D. F., 10-II-1989.
- Diario "Excelsior".- Dornbierer, Manu.- "La Gente" "M.M.H. y la Corte".- México D. F.- 20-II-1989.
- Diario "Gráfico de Xalapa".- "Veracruz Aporta su Cuota".- "Cada Quien su vida".- Casas Rodríguez Leonel.- Xalapa Veracruz.- 22-II-1989.

LEGISLOGRAFIA

- Código de Comercio y Leyes Complementarias 1889 Con Reformas.- 49-a. Edición Editorial Porrúa, S.A.- México 1987
- Código Fiscal de la Federación, con Reformas.- Dofiscal Editores.- México 1989.
- Código Fiscal de la Federación con Reformas.- 9a. Edición.- Ediciones Contables y Administrativas.- México, 1975.
- Código Penal para el Distrito Federal en Materia del fuero común y para toda la República en materia del fuero Federal. 1931. Con Reformas.- 42a. Edición.- Editorial Porrúa.- México 1986.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.- 1917. Con Reformas.- 81a. Edición.- Editorial Porrúa.- México 1986.
- Ley No. 11.683 texto ordenado por Decreto 2.861/78. Procedimiento para la Aplicación Percepción y Fiscalización de Impuestos.- Texto actualizado.- Editorial Bregna.- Buenos Aires 1987.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado.- 1979.- Con Reformas.- Dofiscal Editores.- México 1989.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta.- 1981.- Con Reformas.- Dofiscal Editores.- México 1989.
- Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal. 1983.- Con reformas.- 9a. Edición.- Editorial Porrúa.- México 1987.
- Ley de Justicia Fiscal del 17 de Agosto de 1936.
- Ley Reglamentaria del Artículo 5°. Constitucional Relativa al Ejercicio de las profesiones en el Distrito Federal. Editorial Porrúa.- México 1979.

LEGISLOGRAFIA .

- Reglamento del Código Fiscal de la Federación. 1984. Con Reformas.- Dofiscal Editores.- México 1989.
- Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. 1984.- Con Reformas.- Dofiscal Editores.- México 1989.;
- Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. 1984.- Con Reformas.- Dofiscal Editores.- México 1989.