

33



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
CAMPUS ARAGÓN**

**DESCONOCIMIENTO DEL PRINCIPIO DE
CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS
ADMINISTRADOS POR PARTE DEL SISTEMA
TRIBUTARIO MEXICANO.**

**T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
BARCEINAS GALLEGOS ROSA ISELA**

**ASESOR:
Lic. MAURICIO SÁNCHEZ ROJAS.**

288 996
966 882

SAN JUAN DE ARAGON ESTADO DE MEXICO, ENERO DEL 2001.





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.

Dedico este trabajo a mis padres como una muestra de mi agradecimiento, por demostrarme a través de su esfuerzo que todo en esta vida se puede lograr. Aunque este es solo un pequeño homenaje, deseo con todo mi ser que los llene de orgullo.

Padre, gracias por ser un muestra de lo que debo hacer, se que llegue hasta aquí por ti, por tu apoyo y tus deseos.

Madre, gracias por tus desvelos y tu ejemplo de lucha, de bondad, de fortaleza, espero que con esto te retribuya un poco de todo lo que tu me has brindado.

A la memoria de mis abuelos Concepción y Alberto por enseñarme el camino a seguir y por todo ese amor que me demostraron siempre, se que aun están conmigo.

A Dios pues se que esta ha estado en cada instante de mi vida, en momentos felices y en los difíciles, se que nunca me abandonas y que en ti puedo encontrar todo amistad, amor y bondad, por todo eso muchas gracias.

Agradezco a :

A mis hermanos Christian, Ana y Arturo por estar siempre a mi lado en las buenas y en las malas y esperando que al igual que a mis padres este trabajo los enorgullezca. Sin ustedes no lo habría logrado.

A la familia Gallegos Rodriguez por enseñarme que las oportunidades de la vida son de quien lucha por alcanzarlas y solo a través del esfuerzo y dedicación se pueden lograr las cosas.

A Rafael, Flor y Guadalupe Gallegos Rodriguez, Gerardo Barceinas Rojas y Martha P. Fuentes Barceinas ya que gracias a su ejemplo me enseñaron el camino para ser un buen estudiante y espero que pueda llegar a ser un buen profesionalista como ustedes.

A Raúl Allende, por significar muchas cosas en mi vida, por ser mi amigo, por escucharme, por estar cuando mas lo necesito y sobre todo por creer en mi y ser un gran apoyo.

A Erika Parra Rodríguez, por ser una gran amiga, por tus enseñanzas, por tus ideas de superación, pero mas que nada por todo el apoyo que me brindaste en todo el tiempo que estudiamos y para materializar mis ideas en este trabajo.

A mi apreciable Asesor el Lic. Mauricio Sánchez Rojas, por transmitirme sus conocimientos sin egoísmo alguno, por todo el apoyo

brindado para realizar una meta importante en mi vida y por la confianza depositada en mi.

Al Lic. Gustavo Jiménez Galván, por su invaluable apoyo y porque gracias a sus enseñanzas aprendí un poco del Derecho Fiscal.

A la Universidad Nacional Autónoma de México, por brindarme el tesoro más grandioso para el ser humano, el conocimiento.

Al Distinguido Jurado por brindarme un poco de su valioso tiempo.

INDICE.

| | |
|--|----|
| INTRODUCCIÓN..... | V |
| CAPITULO 1. ANTECEDENTES. | |
| 1. EN EL AMBITO INTERNACIONAL..... | 2 |
| 1.1. LOS IMPUESTOS EN GRECIA..... | 2 |
| 1.2. DEL IMPUESTO EN EL IMPERIO ROMANO A LA RENTA PRIVADA BAJO LOS REYES FRANCOS..... | 7 |
| 1.3. EL DESARROLLO DEL PODER REAL Y LA RESURRECCIÓN DEL IMPUESTO PUBLICO..... | 10 |
| 1.4. PUJANZA Y DECLIVE DE LA CONCEPCIÓN AUTORITARIA DEL IMPUESTO DESDE EL SIGLO XVI HASTA INICIOS DEL XVIII..... | 11 |
| 1.5. PREDOMINIO DEL IMPUESTO PRECIO EN LOS SIGLOS XVIII Y XIX..... | 12 |
| 1.6. LAS CONCEPCIONES COMUNITARIAS DE IMPUESTO..... | 14 |
| 2. EN MÉXICO..... | 14 |
| 2.1. LOS TRIBUTOS AZTECAS..... | 15 |
| 2.2. LA EPOCA DE LA COLONIA..... | 16 |
| 2.3. EL MÉXICO INDEPENDIENTE..... | 19 |
| 2.4. EPOCA MODERNA..... | 21 |
| CAPITULO 2. RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA. | |
| 1. DEFINICIÓN..... | 26 |
| 2. CAUSA..... | 27 |
| 3. SUJETOS..... | 28 |
| a. ACTIVO..... | 28 |
| b. PASIVO..... | 32 |
| 4. OBJETO..... | 36 |
| 5. EL HECHO IMPONIBLE..... | 37 |
| 5.1. ASPECTO MENSURABLE..... | 38 |
| a. TASA O TARIFA..... | 40 |
| b. BASE GRAVABLE..... | 40 |
| 6. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA..... | 43 |
| 6.1. CAUSA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA..... | 45 |
| 6.2. CARACTERÍSTICAS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA..... | 47 |
| 6.3. NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA..... | 48 |
| 6.4. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN LA LEGISLACIÓN MEXICANA..... | 50 |
| CAPITULO 3. ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO | |
| 1. DEFINICIÓN DE ACTIVIDAD FINANCIERA..... | 54 |
| 2. FINANZAS PÚBLICAS..... | 57 |
| 3. LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN..... | 59 |

| | |
|---|----|
| 4. RECURSOS FINANCIEROS..... | 66 |
| 4.1. TRIBUTARIOS..... | 67 |
| 4.2. RECURSOS NO TRIBUTARIOS..... | 71 |
| a. PATRIMONIALES..... | 71 |
| b. CREDITICIOS..... | 74 |
| 5. PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACIÓN..... | 75 |
| 5.1. PRINCIPIO DE ANUALIDAD..... | 76 |
| 6. EL GASTO PÚBLICO..... | 77 |
| 6.1. CONCEPTO Y EVOLUCIÓN..... | 77 |
| 6.2. CLASIFICACIÓN..... | 79 |
| 6.3. INSTITUCIÓN DEL GASTO PÚBLICO..... | 82 |
| 7. FINES DE LA ACTIVIDAD PÚBLICA..... | 83 |
| 7.1. FINES EXTRA O PARA FISCALES..... | 84 |

CAPITULO 4. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

| | |
|---|-----|
| 1. DEFINICIÓN DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA..... | 87 |
| 2. TEORÍAS QUE FUNDAMENTAN LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA..... | 90 |
| 2.1. TEORÍA DEL BENEFICIO..... | 90 |
| 2.2. TEORÍA DE FACULTADES..... | 91 |
| 3. LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD EN LA CONSTITUCIÓN..... | 93 |
| 4. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y SU RELACIÓN CON LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD..... | 102 |
| 5. LEGALIDAD Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA..... | 104 |
| 6. LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO ATRIBUTO DEL INDIVIDUO..... | 105 |
| 6.1. CARÁCTER SUBJETIVO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA..... | 107 |
| 7. REDUCCIÓN DE LA DESIGUALDAD ECONÓMICA EN RAZÓN DE LA PROGRESIVIDAD.... | 108 |
| 8. MEDIDAS DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y LA DESIGUALDAD..... | 109 |
| 8.1. ÍNDICES DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA..... | 111 |
| a. DIRECTOS..... | 111 |
| b. INDIRECTOS..... | 113 |
| 8.2. LA CONFISCATORIEDAD..... | 115 |
| 8.3. EFECTOS PSICOLÓGICOS..... | 118 |
| a. LA PSICOLOGÍA DEL CONTRIBUYENTE..... | 118 |
| b. LÍMITES PSICOLÓGICOS DE LA CARGA FISCAL..... | 121 |
| c. TOMA DE CONCIENCIA LA MISIÓN DEL ESTADO Y DEL PAPEL DE LA TRIBUTACIÓN..... | 121 |
| 9. CONSECUENCIAS DE LA INOBSERVANCIA DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA..... | 122 |
| 9.1. EVASIÓN..... | 123 |
| 9.2. ELUSIÓN..... | 124 |

CAPITULO 5. PROPUESTAS TENDIENTES A SOLUCIONAR EL PROBLEMA. EN ESTUDIO.

| | |
|--|-----|
| 1. PRINCIPIO DE ECONOMÍA..... | 127 |
| 1.1. REDUCCIÓN DEL GASTO EN LA RECAUDACIÓN..... | 128 |
| 1.2. REDUCCIÓN DE BUROCRACIA..... | 129 |
| 2. PRINCIPIO DE COMODIDAD..... | 130 |
| 2.1. ESTABLECER MÁS OFICINAS..... | 132 |
| 2.2. MAYOR FACILIDAD EN CUANTO AL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA..... | 133 |

| | |
|---|-----|
| 3. AUMENTO EN EL PADRÓN DE CONTRIBUYENTES..... | 135 |
| 3.1. COMERCIANTES NO ESTABLECIDOS..... | 140 |
| 3.2. HOMOLOGACIÓN EN EL PAGO DE TODOS LOS CONTRIBUYENTES..... | 144 |
| | |
| CONCLUSIONES..... | 147 |
| | |
| BIBLIOGRAFÍA..... | 155 |
| | |
| LEGISLACIÓN..... | 159 |
| | |
| ICONOGRAFÍA..... | 160 |

INTRODUCCIÓN

Dentro de las amplias facultades que tiene el Estado encontramos la de establecer contribuciones, las cuales son destinadas a cubrir los gastos necesarios para satisfacer los servicios públicos; a éstos los conocemos como el gasto público. Nuestra Carta Magna estableció en su artículo 31 fracción IV, que los mexicanos (sic) estamos obligados a contribuir para cubrir los gastos públicos, pero debiendo serlo de una manera proporcional y equitativa. La proporcionalidad es una adaptación o adecuación de las contribuciones a la capacidad contributiva, es decir todos debemos contribuir al sostenimiento del Estado, en una proporción lo más cercana posible a nuestra capacidad económica. La equidad tiene que ver con la igualdad, todos tenemos los mismos derechos y las mismas obligaciones; un tributo es equitativo cuando su impacto económico es el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.

El Estado en su necesidad de hacerse allegar de recursos, ha descuidado un poco el interés de algunos de sus gobernados por cubrir sus obligaciones fiscales, es así como les ha

impuesto tasas de contribuciones muy altas, demostrando que no le interesan las necesidades de su súbditos, sino solo cubrir su presupuesto.

Por lo tanto, el Estado, para observar los principios de proporcionalidad y equidad al momento de establecer las contribuciones, debe tomar en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo, y así debe gravar sólo el excedente de sus ingresos. Es decir, por capacidad contributiva se entiende que el contribuyente primero cubre sus necesidades básicas y de lo que sobre se cobran las contribuciones, la base gravable no es todo el ingreso del sujeto pasivo, sino únicamente el excedente. Conforme a lo anterior, en México no se observa el principio de capacidad contributiva de los individuos para el establecimiento de las contribuciones, debido que se toma como base gravable todo el ingreso de las personas.

La principal propuesta radica en que una de las posibles soluciones sería que en México se aplique efectivamente el Principio de capacidad contributiva, que insistimos, el Estado debe gravar, únicamente el excedente en los ingresos del contribuyente, y no así la

totalidad de los ingresos del causante, pues de esta manera el Estado estaría demostrando que le interesa más tratar de reunir suficiente dinero para su presupuesto, que observar lo establecido en la constitución conforme a los principios de proporcionalidad y equidad.

Para que exista un equilibrio entre las necesidades del contribuyente y del Estado, es necesario que existan muchos cambios en el país, pero cambios de fondo, donde el gobierno se proponga trabajar en conjunto con la población para lograr un desarrollo nacional. Es decir, debe existir un acuerdo entre ambos, consistente principalmente en entender las necesidades del otro, para que a su vez se puedan cumplir las propias, el ciudadano debe comprender que el Estado requiere del pago de aportaciones para el sostenimiento del mismo y a su vez éste debe entender que su necesidad se debe adecuar a las posibilidades del gobernado ya que si no existe equilibrio entre ambos, la relación será inestable y por lo tanto se puede volver nula.

Como probables soluciones alternas tendríamos la aplicación del principio de economía, mismo que consiste en que el Estado debe invertir la menor cantidad posible para la recaudación de

contribuciones y así destinar una mayor cantidad a los servicios públicos. A lo anterior podríamos agregarle el principio de comodidad, conforme al cual el Estado le haga lo más cómodo posible al contribuyente el cumplimiento de su obligación tributaria, como puede ser por medio de oficinas cercanas al contribuyente y los trámites sean fáciles. Otra medida podría ser el aumento en el padrón de contribuyentes, lo cual se daría si al momento de establecer las contribuciones, éstas fueran proporcionales y equitativas basándose en la capacidad contributiva de los individuos.

CAPITULO

1

ANTECEDENTES

Los impuestos son casi tan antiguos como el hombre. En las diversas etapas de la historia humana se observan temas relativos a los tributos en los que se incluye a los impuestos, como prestaciones personales y otras muchas formas de pago semejantes. Es fácil de suponer que en la antigüedad, los impuestos se imponía a capricho de los soberanos, y que de esta manera tuviera como consecuencia grandes atrocidades.

1. EN EL AMBITO INTERNACIONAL.

Es importante este punto, en razón de que la historia del hombre y más aún de sus regímenes jurídicos tiene origen en las culturas antiguas, como son las que se mencionan a continuación.

1.1. LOS IMPUESTOS EN GRECIA.

En la Ciudad-estado de Atenas se encuentran los principios de una hacienda ordenada, inspirada esencialmente en el principio del interés público. Esta afirmación es en razón de que el sometimiento al impuesto no se fundaba en una relación de servidumbre, sino en la defensa del bien colectivo entregado al cuidado de la Ciudad-estado. Sin embargo, la ordenación de los medios económicos del Estado no pudo articularse en nada parecido a lo que hoy llamamos un sistema fiscal. Dentro de las razones que se opusieron a ello, tenemos la concepción imperante sobre la libertad individual, que impedía que

podieran imponerse a los ciudadanos impuestos generales de carácter personal. Estas contribuciones, excepto bajo el gobierno de los tiranos, fueron siempre voluntarias. Por esta razón son eliminados, los impuestos sobre personas, sobre el trabajo o sobre las tierras del ciudadano, es normal que la Hacienda de los griegos aparezca orientada hacia los impuestos indirectos de consumo u otros análogos.

Debido a que los griegos no imaginaban un tipo de organización que no fuera el de la Ciudad-estado, es obvio que, organizada la vida colectiva en un marco tan estrecho, los gastos públicos ordinarios debían ser reducidos, cosa que conjugaba con las limitaciones contributivas impuestas por el respeto a la libertad individual. Los medios económicos de la Ciudad-estado fueron por tanto, fiel reflejo de una doble circunstancia histórico-política: la primera, la forma de gobierno, que decidió el carácter y la extensión de los impuestos ordinarios; y la segunda, el estado de paz o guerra, que dio la medida del gasto público y con ello la necesidad de acudir al establecimiento de impuestos extraordinarios.

“Las diferencias que separan la hacienda de los griegos de las de otros países u otras épocas, provienen de dos causas principales: 1. De la obligación personal de cumplir el servicio militar, impuesta al ciudadano, lo que impidió que las otras necesidades del Estado se

elevaran tanto como en otros sitios en donde había de pagarse un estipendio a los soldados y, 2. Del sistema de liturgias, que en Atenas encontró un desenvolvimiento especial, haciendo menos necesario un sistema ordinario de impuestos. Estas liturgias eran prestaciones voluntarias, que pese a su gran importancia entre los medios económicos se sabe poco, pero se definen como servicio honorario prestado a la comunidad por ciudadanos hacendados que costeaban los gastos producidos con ocasión de fiestas y cultos divinos o en la construcción de parques y edificios públicos".⁽¹⁾

Surgieron consecuencias claras: Primero, cuando se introdujo el salario en tiempos de guerra, los tributos de las ciudades confederadas suministraron a Atenas los recursos necesarios; segunda, los impuestos ordinarios no fueron establecidos sino en la medida en que las liturgias se hicieron insuficientes para cubrir los gastos, sobre todo en tiempos de guerra y de otras calamidades.

El sometimiento del ciudadano a las cargas fiscales no constituía en Grecia una relación de servidumbre, sino de auxilio al Estado en la prosecución del bien público. La distribución equitativa de las cargas fiscales tuvo que ser en Grecia, obra del poder público. El Estado utilizó la herramienta tributaria como instrumento de nivelación social.

¹ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda y Derecho. Tomo I, Ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid 1963, p.137

Ese fue el carácter de las medidas fiscales dictadas por Solón, quien al llegar al poder en el año 594 a. de Jesucristo, la sociedad griega aparecía escindida en dos clases sociales, los eupátridas y los siervos, separadas por una profunda desigualdad económica que el sistema de liturgias no había logrado superar. Aunque las liturgias producían efectos económicos parecidos a los de un impuesto progresivo sobre la fortuna, lo cierto es que su carácter voluntario las privaba de eficacia bastante para mitigar el antagonismo social provocado por la desigualdad económica, y fue necesario acudir a la vía impositiva propiamente dicha para alcanzar la mínima uniformidad.

Los ingresos del Estado en los primeros tiempos procedían del patrimonio privado del rey (integrado por tierras y ganado), pero hay que añadir las donaciones de amigos y aliados, más adelante unidos a las liturgias, fueron insuficientes para cubrir los gastos públicos, cada vez más elevados, sobre todo desde que se inició la política de expansión. Los recursos fiscales destinados a cubrir las necesidades ordinarias se redujeron a ciertos impuestos indirectos de consumo y a tasas de índole judicial y de utilización de la propiedad común.

Para compensar la penuria de recursos tributarios ordinarios, la hacienda griega hubo de acudir, sobre todo en tiempos de guerra, a

impuestos de carácter extraordinario. Sólo en esta situación soportó el ciudadano la amputación fiscal de su patrimonio. Pero como la guerra con pueblos extraños y las discordias entre las ciudades griegas fueron casi permanentes, los llamados impuestos extraordinarios adquirieron estabilidad.

Los impuestos extraordinarios sirvieron primero para preparar la guerra, después para alimentarla y más tarde para hacer posible el tránsito a la economía de paz, hasta que el trágico ciclo vuelve a ponerse en movimiento. El ciudadano griego pensaba que vivía en régimen de tiranía cuando el deber personal de contribuir se realizaba en tiempo de paz; pero el panorama cambiaba en época de guerra, el establecimiento de impuestos extraordinarios sobre el patrimonio, o sobre el producto de la tierra, o incluso un impuesto personal sobre todos los que gozaban de plena ciudadanía.

La decadencia política de las ciudades griegas y la ruina consiguiente de su Hacienda se sitúan en el año 414 a. de J. La guerra del Peloponeso, obligó a Atenas a consumir las grandes riquezas acumuladas en los anteriores tiempos de paz, a establecer impuestos extraordinarios, e incluso a fundir los tesoros de los templos y las ofrendas a las divinidades. El sentido de sacrificio de los ciudadanos se perdió casi por completo y con él desaparecieron las liturgias, que

tanto contribuyeron al saneamiento de la Hacienda en los mejores tiempos de Grecia.

1.2.DEL IMPUESTO EN EL IMPERIO ROMANO A LA RENTA PRIVADA BAJO LOS REYES FRANCOS.

El sistema fiscal en Roma alcanzó un alto grado de perfección en la época del imperio. El impuesto directo está representado principalmente por el tributum, que se basaba en el censo. Este era a la vez un registro de la población y un catastro. El tributum está formado por dos cédulas; el tributum soli, un tipo de impuesto territorial y el tributum capitis que ya era una capitación graduada. Pero la primera cédula absorbió a la otra, gravando pues casi exclusivamente la riqueza territorial. Aunque se creó un impuesto sobre la industria que recuerda la contribución de patentes, la riqueza mobiliaria fue gravada principalmente por los impuestos sobre el gasto que revistieron la forma de derechos de aduana, de concesión, sobre las transacciones, incluso existió el impuesto del 1% sobre las compras y ventas, lejano precedente del impuesto sobre las transacciones.

Si bien en un principio el impuesto directo es arrendado a compañías de publicanos, éstas son sustituidas después de Tiberio por suceptores o exactores, los cuales, aunque no son funcionarios en sentido estricto, son agentes públicos ya que la exactio tributorum es

una función municipal. Además, algunos impuestos, principalmente los percibidos de las clases superiores son recaudados directamente por los agentes de los gobernadores de provincia, creándose lentamente una administración fiscal poderosa bajo la dirección de los iudices, que son al mismo tiempo administradores y magistrados, y de los prefectos, ambos dependientes del poder central y controlados por inspectores imperiales.

El sistema fiscal romano ha sido objeto de severas críticas. En la práctica daba lugar a desigualdades en la distribución de las cargas, al desarrollo de privilegios y exenciones, y sobre todo a la utilización de medidas drásticas; para su cobro, los insolventes estaban sometidos a penas de cárcel y tortura.

El impuesto -según los romanos- es un acto de soberanía pública; es establecido por el poder central que lo destina a la cobertura de los gastos públicos acarreados por el funcionamiento de los servicios generales y por la defensa del imperio, es respondido y recaudado por agentes públicos de acuerdo con un procedimiento preciso. Los ciudadanos, al menos en principio, son iguales ante el impuesto y el emperador Antonino declara que "todas las cargas públicas han de ser soportadas en proporción a las fortunas".

Pero el sistema fiscal del Imperio, no contiene garantía política alguna. La aprobación del impuesto por las asambleas es

desconocida. El tributo es impuesto, establecido pero no consentido ni aprobado. El sistema decayó en el Bajo Imperio y en la Edad Media; acabando por desintegrarse totalmente. Pero, posteriormente, los reyes ayudados, por los juristas, intentaron hacer resucitar en su beneficio la concepción romana de impuesto. Para comprender cómo se transforma progresivamente las concepciones fiscales y para percibir sus relaciones con las estructuras políticas, conviene describir el nuevo ciclo evolutivo que se extiende desde la Edad Media a la época contemporánea.

Los reyes francos habían ido perdiendo progresivamente los poderes fiscales que habían heredado de las instituciones del Imperio. Los impuestos romanos se perciben aún en el tiempo de los Merovingios pero aumentan las exenciones y las recaudaciones son defectuosas. Bajo los Carolingios, los altos funcionarios y los propietarios de tierras se van apropiando del producto de los impuestos principalmente de los directos. El mismo rey contribuye a la degradación del sistema fiscal multiplicando las actas de inmunidad. Estas consisten en franquicias fiscales otorgadas a los grandes propietarios territoriales los cuales son autorizados a percibir por su cuenta los impuestos, primordialmente los que recaen sobre las personas que piden su protección y se encomiendan a ellos; el impuesto se convierte entonces en una renta pagada por el encomendado al protector, por el poseedor de la tierra al propietario

desconocida. El tributo es impuesto, establecido pero no consentido ni aprobado. El sistema decayó en el Bajo Imperio y en la Edad Media, acabando por desintegrarse totalmente. Pero, posteriormente, los reyes ayudados, por los juristas, intentaron hacer resucitar en su beneficio la concepción romana de impuesto. Para comprender cómo se transforma progresivamente las concepciones fiscales y para percibir sus relaciones con las estructuras políticas, conviene describir el nuevo ciclo evolutivo que se extiende desde la Edad Media a la época contemporánea.

Los reyes francos habían ido perdiendo progresivamente los poderes fiscales que habían heredado de las instituciones del Imperio. Los impuestos romanos se perciben aún en el tiempo de los Merovingios pero aumentan las exenciones y las recaudaciones son defectuosas. Bajo los Carolingios, los altos funcionarios y los propietarios de tierras se van apropiando del producto de los impuestos principalmente de los directos. El mismo rey contribuye a la degradación del sistema fiscal multiplicando las actas de inmunidad. Estas consisten en franquicias fiscales otorgadas a los grandes propietarios territoriales los cuales son autorizados a percibir por su cuenta los impuestos, primordialmente los que recaen sobre las personas que piden su protección y se encomiendan a ellos; el impuesto se convierte entonces en una renta pagada por el encomendado al protector, por el poseedor de la tierra al propietario

teniendo el carácter de un pago privado; el derecho a percibir el impuesto tiende a yuxtaponerse al derecho de propiedad.

Los impuestos directos tienden a desaparecer como exacciones públicas, los impuestos indirectos bajo forma de tonlieu (peajes) se mantienen. Pero con el desarrollo del sistema feudal, el señor feudal llega a percibir por sí mismo además del censo los impuestos indirectos y diversas rentas similares a impuestos y exigirá prestaciones personales.

Los recursos reales están constituidos por las rentas de propiedad y por las rentas que el soberano pueda percibir como señor.

1.3. EL DESARROLLO DEL PODER REAL Y LA RESURRECCIÓN DEL IMPUESTO PÚBLICO.

Debido a la ampliación del poder, que arranca del siglo XIII, los gastos aumentan y los recursos resultan insuficientes, pero el rey, desprovisto del poder necesario para recaudar impuestos autoritariamente, se ve obligado a pedir subsidios a sus vasallos. El impuesto, llamado ayuda, constituía entonces un donativo hecho al soberano. Dicho impuesto en un principio, no estaba necesariamente destinado a la cobertura de los gastos de interés general, sino que podía estar destinado a los gastos del soberano, de su familia y de su corte a la manera de la ayuda que, dentro del sistema feudal, el

vasallo era obligado a prestar al señor en cuatro ocasiones 1. Cuando el señor arma a su hijo, 2. Cuando casa a su hija mayor, 3. Cuando parte a las cruzadas y, 4. Cuando es hecho prisionero y tiene que mandar rescate. En tal caso el impuesto no es sólo un donativo sino además un regalo hecho a título personal que bajo los reyes francos está destinado a los gastos del soberano.

A partir del siglo XIII, se admite que el rey pueda pedir una ayuda excepcional para el mantenimiento del ejército real en razón de mantener al reino. En aquel tiempo el impuesto se transforma de donativo otorgado por la colectividad en exacción instituida autoritariamente a título permanente y recaudada cada año.

1.4. PUJANZA Y DECLIVE DE LA CONCEPCIÓN AUTORITARIA DEL IMPUESTO DESDE EL SIGLO XVI HASTA INICIOS DEL XVIII.

El soberano tiene el poder de hacer la ley y principalmente de crear los impuestos. Bodin autor de la *Republique*, afirma: "Los impuestos y subsidios desbordan el poder legislativo. El presidente ha fijado la época de tributación de las contribuciones desde el reinado de San Luis, insinuando que el Estado puede subsistir sin ellas; pero si las necesidades exigen que sean recaudadas sin contar con el pueblo, corresponden al poder supremo prescribirlo. Por lo tanto, es inútil

concretar el momento en el que el soberano ha de recaudar los subsidios ya que él tiene la soberanía absoluta".⁽²⁾

Pero para Bodin, el soberano es la monarquía hereditaria revestida de poder absoluto dentro del marco del derecho natural y de las leyes fundamentales del reino, mientras que el príncipe queda limitado.

1.5. PREDOMINIO DEL IMPUESTO PRECIO EN LOS SIGLOS XVIII Y XIX.

Montesquieu, habla de las relaciones de la exacción de impuestos y del volumen de las rentas públicas con la libertad. Menciona que el impuesto es justificable: "Las rentas del Estado son la parte que cada ciudadano da de sus bienes para lograr la seguridad y para disfrutarlos convenientemente. Para fijar adecuadamente estas rentas hay que tomar en consideración las necesidades del Estado y las necesidades del ciudadano. No se puede gravar al pueblo en detrimento de sus necesidades reales, para cubrir necesidades imaginarias del Estado"⁽³⁾. Mirabeau consideraba que el impuesto

² MEHL, Lucien. Elementos de Ciencia Fiscal. Bosch Casa Editorial. p. 49

³ IDEM.

sólo era un anticipo para obtener la protección del orden social y para Hobbes el impuesto es el precio de la paz.

Adam Smith, en su Ensayo sobre la Riqueza de las Naciones dice: "Los gastos públicos necesariamente han de sufragarse en su mayor parte mediante impuestos de una o otra clase, a través de los cuales, el pueblo con otra parte de sus rentas particulares contribuye a suministrar al soberano y al Estado lo que se denomina ingreso público"⁽⁴⁾. Así mismo, Smith creó las cuatro reglas del impuesto

1. Regla de Justicia.
2. Regla de Certeza.
3. Regla de Comodidad.
4. Regla de Economía.

Los fisiócratas también compartieron la idea de que el impuesto es un precio que hay que pagar por los servicios prestados. Turgot definía el impuesto como: "la deuda común de todos los ciudadanos y el precio de las ventajas que la sociedad procura"⁽⁵⁾. Por su parte Vauban proponía que: "si el impuesto es un precio, es debido por

⁴ MEHL, Lucien. Ob. cit. P.55.

⁵ IDEM.

todos los que se benefician de la organización social sin distinción de rango o clase⁽⁶⁾.

Aunque algunos autores hacen mención a la diferencia entre precio y el impuesto y aluden que en un mercado el precio es igual para todos mientras que el impuesto varía, en principio, de acuerdo con las capacidades contributivas. El impuesto no es un precio, sino que a lo mucho reviste la forma de un precio político.

1.6. LAS CONCEPCIONES COMUNITARIAS DE IMPUESTO

En esta etapa se pensaba que el pago del impuesto, no es tanto el cumplimiento de un contrato más o menos tácito, como el de un deber inherente al orden social. Se deriva además del principio de solidaridad que el sacrificio impuesto al contribuyente puede ser superior o inferior al valor de los servicios generales que le procura la colectividad.

2. EN MÉXICO.

De la misma manera ahora debemos analizar como fue evolucionando el concepto de impuestos en nuestro país desde sus inicios hasta épocas más recientes para el debido análisis del tema propuesto.

⁶ IDEM.

2.1. LOS TRIBUTOS AZTECAS.

Estos generalmente fueron el producto de la guerra. La administración de los tributos se puede confundir con el tema de la tenencia de la tierra, ya que los productos de determinados terrenos cultivados en común estaban destinados a su pago.

Los tributos dieron lugar a una administración fiscal en especie, que fue alabada por los conquistadores. Hubo una pirámide de cobros, a cargo de los Calpixqui, cuyo resultado neto llegaba finalmente a los almacenes públicos. La deshonestidad de un Calpixqui se castigaba con la muerte.

Existió cierta pooling de los resultados fiscales dentro de una triple alianza, del total recibido por parte de unas 260 tribus, Tenochtitlan recibió un 40%, Texcoco también un 40% y Tacuba un 20%. Al lado de los tributos repartidos en esta forma, parece que hubo otros que sólo aprovecharon alguno de los tres aliados.

Los nobles nunca cobraron tributos a su propio nombre, sólo ayudaron para el cobro del tributo debido al emperador; así, el pueblo se daba cuenta de que su soberano era el emperador y el noble, al que estaban directamente sometidos, sólo el representante de aquél.

2.2. LA EPOCA DE LA COLONIA.

A la Edad Media en Europa, correspondió la Colonia en nuestro país. En esta etapa y durante la Conquista, la Primera Real Audiencia y el Virreinato, la Real Hacienda, se fueron incrementando con impuestos, los que se decretaban por el Consejo de Indias a través de los diferentes ordenamientos como eran las leyes, ordenanzas, cédulas reales y acuerdos. Por lo anterior, en esa época se observaba parcialmente el principio de legalidad.

Durante el transcurso de los 300 años, el sistema hacendario de la Colonia fue verdaderamente problemático; los tributos existentes empobrecieron a la Nueva España y fueron obstáculo para su desarrollo.

La Nueva España únicamente podía comerciar con la metrópoli; en realidad se trataba de un comercio cerrado, monopolista a favor de la Península. Existía una multiplicidad de impuestos, primero se estableció el quinto real destinado al Rey de la España que siempre se separaba en forma previa del botín conquistado por los españoles; otro quinto correspondía a Cortés, y el resto del botín era repartido

entre los soldados que acompañaban al extremeño en la conquista. Este impuesto también recayó sobre la extracción de metales, de la cual una quinta parte era para la Corona.

Entre los impuestos de aquella época podemos citar:

- "El impuesto de Avería que consistía en el pago que hacían a asignación los dueños de las mercaderías y que se pagaban para los gastos de los barcos reales que escoltaban las naves que venían o salían de Veracruz o España, alcanzaba el 4%, habiendo dejado de pagarse hasta mediados del siglo XVIII.
- El impuesto de alcabalas por la contratación de ventas y permutas.
- El impuesto de Almirantazgo, era el pago que hacían los dueños de las mercaderías por la carga y descarga de éstas en puertos; dicho impuesto era a favor del almirante de Castilla.
- El de Almofarifazgo que se cobraba a los buques, tanto en los puertos de España como de las colonias, por entrada y salida de mercaderías; este impuesto en realidad con el tiempo se transformó en el impuesto aduanal; en principio fue el 5% y llegó hasta el 15%.

- El impuesto de pesca y buceo, por concepto de extracción de perlas.
- El impuesto de lotería establecido en 1679, con una tasa del 14% sobre la venta total de la lotería.
- Estuvo vigente el impuesto de lanzas, por el título de nobleza.
- El impuesto de caldos, aplicado a la fabricación de vinos, aguardientes y licores.
- El impuesto de papel sellado por uso de papelería oficial.
- También se cobraban impuestos extraordinarios, como el de muralla (para hacer un gran muro en Veracruz)^(7)

Establecida la Colonia, los naturales además de impuestos, pagaban con trabajo a veces de por vida en minas, haciendas y granjas. En 1573, fue implantada la alcabala (pago por pasar mercancía de una intendencia o provincia a otra) y después el peaje (derecho de paso). Los indios debían llevar consigo su carta de pago de tributo, o pagarlo otra vez. Así mismo se estableció el impuesto de media nata que consistía en el pago de media anualidad de sueldos y que

⁷ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Cárdenas Editor. México 1994. p. 20 –23.

cubrían los servidores públicos, incluyendo al Virrey, Oidor y Gobernador. El Conde de Revillagigedo, uno de los virreyes de la Nueva España, comentaba a cerca del sistema impositivo que: "... de la relación que acabo de hacer de los diferentes ramos que componen la Real Hacienda de atender a todos y cada uno de por sí, y evitar la complicación y confusión de su manejo, el que debía llevarse con mayor orden y mayor claridad. Es también imposible que el contribuyente tenga noticia de cada uno de sus derechos, saber claramente lo que deba contribuir, cómo y porque razón debe hacerlo, cuya ignorancia hace más difícil las contribuciones"⁽⁸⁾. Cabe mencionar que durante el mandato de este virrey, en la Nueva España se sustentaban un total de 84 gravámenes.

2.3. EL MÉXICO INDEPENDIENTE.

El aspecto fiscal del joven México independiente por el contrario del anterior es deprimente. El derrumbe de la minería, por inundación de los tiros y falta de azogue, privó al gobierno de importantes ingresos; diversos estancos lucrativos fueron entregados a la iniciativa privada y el Estado tuvo que recurrir a préstamos forzosos, a vender a precios bajos inmuebles estatales y, bajo el régimen de Juárez, a imprimir papel moneda. El impuesto más importante fue sobre el comercio exterior. Además su producto generalmente estaba

⁸ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. Ob. Cit. p. 25.

reservado con anticipación de varios años para la liquidación de ciertas deudas públicas.

López Cámara comunicaba para 1862 un cuadro triste al respecto: "Después de descontar de los ingresos aduanales lo reservado para varias deudas públicas, sobre las mercancías introducidas por navíos franceses, sólo un 8% del ingreso fiscal quedaba para el gobierno, y, sobre mercancías importadas por otros navíos, un 25%".⁽⁹⁾

Un problema considerable era el contrabando y la ciudad de Matamoros era famosa al respecto. El impuesto sobre la propiedad raíz era muy improductivo: las cuatro quintas partes de las propiedades estaban exentas, mientras que el resto sólo se evaluaba en una quinta parte de su verdadero valor, como consecuencia del defectuoso sistema de evaluación por juntas de ciudadanos.

El impuesto sobre utilidades del 27 de junio de 1823 y el impuesto sobre rentas del 22 de mayo de 1829 no prosperaron; en cambio, las nocivas alcabalas sobrevivieron tenazmente. La global reforma fiscal, intentada por Guillermo Prieto en 1861, no arraigó por las perturbaciones políticas de aquella fase.

⁹ cfr. MARGADANT S, Guillermo F. Introducción a la historia del Derecho Mexicano. México, Ed. Esfinge, 1990 p. 170.

Entonces, por el bajo producto de estos impuestos, se tuvo necesidad de recurrir al empréstito extranjero(destruido por los altos intereses y las comisiones de los intermediarios) o interno (campo de voraces agiotistas), y el empréstito obligatorio eran los únicos caminos disponibles. Así, de 1840 a 1867, la deuda interior creció de 18.5 millones a 80 millones, mientras que la exterior crecía lentamente, principalmente por la acumulación de intereses, desde el nivel inicial de 32 millones en 1826 a la cantidad de 85 millones en 1876 y unos 100 millones en 1880.

2.4. EPOCA MODERNA.

El impuesto sobre la renta, a partir del 20 de julio de 1921, vino a mejorar la equidad del sistema impositivo mexicano. "El ISR aunque todavía no produce la mitad de los ingresos fiscales, es el impuesto más productivo, aunque la crisis y la caída del peso han tenido un impacto adverso sobre el rendimiento de este impuesto"⁽¹⁰⁾

Surgió entre los años 1948 y 1964 un Impuesto denominado sobre Utilidades Excedentes, el cual trataba de evitar la acumulación de exageradas fortunas, debidas a la rápida industrialización. En 1961 desapareció en impuesto sobre herencias y legados en el D.F. y a

¹⁰ MARGADANT, Guillermo F. Ob cit. p.190

nivel federal, pues la acción hacía ilusorio el impuesto en algunos casos, como lo eran las sucesiones muy importantes.

En 1980 entra en vigor el Impuesto al Valor Agregado, mismo que fue preparado y estudiado años atrás, basándose en experimentos extranjeros, como en Francia donde se obtuvo un resultado favorable. En 1983 la tasa central del IVA fue aumentada del 10% al 15%, y en 1984 fue decidida su ocultación dentro del precio.

En la época cardenista la legislación fiscal fue completada por importantes innovaciones que desde entonces han hecho a la materia fiscal más técnica y complicada. Bajo el lopezportillismo, cambió la tarifa del ISR; esto sirvió para desgravar en cierta medida los ingresos bajos y medios, con el fin de no frenar el crecimiento de la clase media.

A fines de 1988 fue introducida en el Impuesto Federal sobre la Renta la modificación de un impuesto del 2% sobre el activo.

En la Ley de Hacienda del D. F. apareció un nuevo impuesto de un 2% sobre las nominas, modificación esencial para el financiamiento de nuestra capital.

"A partir de estas innovaciones hubo desde luego un sinfín de ajustes del sistema fiscal a la crisis, también en relación con el nuevo

carácter de intereses, que durante la inflación comprende una indemnización por la pérdida del valor adquisitivo del dinero¹¹.

¹¹ MARGADANT S, Guillermo F. Ob cit. p. 191.

LOS IMPUESTOS EN MÉXICO.

Época Colonial:

Impuesto de avería.
Impuesto de alcabalas
Impuesto de Almirantazgo
Impuesto de almorarifazgo.
Impuesto de pesca y buceo.
Impuesto de lotería
Impuesto de lanzas.
Impuesto de Caldos.
Impuesto de Papel sellado.
Impuestos extraordinarios.

Época Independiente:

Impuesto de aduana.
Impuesto sobre la propiedad.
Impuesto sobre utilidades.
Impuesto sobre rentas.
Alcabalas.

Época Moderna:

Impuesto sobre la renta.
Impuesto sobre utilidades excedentes.*
Impuesto sobre herencias y legados.*
Impuesto al valor agregado.
Impuesto al activo.
Impuesto sobre la nomina
Impuesto sobre automóviles nuevos.
Impuesto de tenencia o uso de vehículos.
Impuestos al comercio exterior.
Impuesto Especial sobre producción y servicios
Impuesto a los rendimientos petroleros.

*Impuestos sin vigencia en la actualidad.

CAPITULO

2

RELACION
JURIDICA
TRIBUTARIA

1. DEFINICIÓN.

Previamente debemos distinguir a la relación jurídica tributaria de la obligación tributaria, pues éstos son conceptos que suelen confundirse. Cabe aclarar que no es correcto realizar una similitud entre ellos debido a que puede existir una relación tributaria sin que ello implique el nacimiento de la obligación tributaria.

Cuando una persona se dedica a realizar actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surge entre ella y el estado una relación jurídica tributaria; se deben una y otra una serie de obligaciones sustantivas y formales que serán cumplidas, aun cuando la primera nunca llegue a realizar la situación prevista por la ley para que nazca la obligación tributaria. Por ejemplo, un contribuyente con exención relativa y el Estado, existe relación tributaria y sin embargo, mientras subsista la exención, no surgirá la obligación sustantiva de tributar.

Margain Manautou: define a la relación jurídica tributaria como "el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria"⁽¹²⁾.

Heinrich Wilhelm. La define como "la relación general entre el sujeto activo y el sujeto pasivo; es la forma jurídico-impositiva de la relación

¹² MARGAIN MANATOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Ed. Porrúa, México, 1997. p.268

jurídica administrativa general. El objeto de esta relación son derechos y deberes que consisten en un hacer, un soportar o un dejar de hacer".⁽¹³⁾

Luis Humberto Delgadillo la define: "Como el vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, trasmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria".⁽¹⁴⁾

En tal caso, esta relación se basa en un específico trato de poder jurídico financiero, cuyo resultado se encontraba en el control impositivo sobre cada sujeto pasivo en forma individual. Podemos decir que la relación jurídico tributaria sería lo general y la obligación tributaria lo particular.

2. CAUSA

La causa de la relación jurídica tributaria está basada primordialmente en lo que es el derecho financiero. La causa es el motivo determinante inmediato y necesario que debe radicar en la ley y teniendo como consecuencia un acto administrativo. La causa de esta relación se basa en la necesidad del Estado de allegarse de recursos y de la obligación del particular de ayudar al sostenimiento de su Estado. Claro que debe cumplir con muchos requisitos, e incluso, se debe distinguir entre la causa de la relación y la de la

¹³ WILHELM KRUSE, Heinrich. Derecho Tributario. Ed. Derecho Financiero. p. 221

¹⁴ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Ed. Limusa. p. 97.

obligación, no quiere decir que todos los que causan un relación jurídica tributaria, también estén originando una obligación, puede ser así, aunque no en todos los casos.

3. SUJETOS.

Dentro de los elementos de la relación que nos ocupa, tenemos dos que son muy importantes para poder llegar a definir ésta; el primero de ellos es el sujeto, que como en distintas relaciones jurídicas se clasifica en dos que son: el sujeto activo y el pasivo. A continuación se desarrollan las características principales de cada uno, considerándolos como parte importante de la relación mencionada.

a. ACTIVO.

El sujeto activo en toda relación jurídica tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la ley. En materia fiscal es quien está facultado en razón de la relación jurídica existente al pago de una contribución.

Este es el ente público titular de un derecho y que en toda relación jurídica-tributaria tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria pero en los términos establecidos en la ley.

En nuestro sistema tributario los sujetos activos son: La Federación, Las Entidades Locales (Edos. y D.F.) y Los Municipios, a quienes se les otorga ese carácter por tener el derecho de exigir el pago de

contribuciones. Lo anterior se deriva de una regla general, pero ésta tiene a su vez excepciones; me refiero a los Organismos Fiscales Autónomos que son sujetos con personalidad jurídica propia, diferente a la del Estado, pero que son sujetos activos en una relación jurídica tributaria. Estos organismos conforme a la ley tiene la facultad para determinar contribuciones, dar las bases para su liquidación y llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, en algunos casos por sí mismos o a través de las oficinas federales de Hacienda.

Los organismos fiscales autónomos son sujetos activos individualizados y su fundamento lo podemos encontrar en lo dispuesto por los artículos 1º, 30 fracción I y 45 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en relación con los artículos 5 y 268 de la Ley del Seguro Social.

El sujeto activo en toda relación jurídica tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la propia ley, pero en materia tributaria se presenta como una facultad-obligación de carácter irrenunciable, es decir, tiene facultad de exigir el cumplimiento pero también obligación de exigir ese cumplimiento. Esa facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción, lo podemos conceptuar como poder tributario. En nuestro país este poder tributario está determinado en la Constitución Política y la evolución es del centro a la periferia, por lo que el gobierno federal tiene amplios poderes al igual que las entidades federativas y el

Distrito Federal, mientras que los municipios cuentan con poder limitado.

Observamos que las facultades del sujeto activo no son de la misma amplitud en todos; La Federación y las entidades federativas pueden establecer las contribuciones que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos; pero el municipio no tiene esa facultad pues sus contribuciones son fijados por las legislaturas de los Estados y su única facultad es de recaudar.

La Carta Magna en su artículo 115, fracción IV establece: Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo y popular, teniendo como bases de su división territorial y de su organización política y administrativa, el Municipio libre conforme a las bases siguientes:

...

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

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

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

De lo anterior, se deriva que los municipios tienen soberanía tributaria subordinada. Por lo tanto, cuando el crédito tiene un contenido tributario que se derive de impuestos, aportaciones de Seguridad Social, contribuciones de mejoras y derechos, el sujeto facultado para el cobro es el sujeto activo de la relación jurídico-tributario, y cuando están ante adeudos originados por cuotas del Seguridad Social, cuotas del ISSSTE, cuotas del INFONAVIT, derechos de caminos y puentes federales de ingresos, derechos de aeropuertos, etc., el acreedor es el ente o institución encargado de recaudar dichos ingresos.

Podemos concluir que el sujeto activo de la relación-jurídico tributaria es el Estado, ya sea Federación, entidad federativa o municipio y el D. F. y que además puede ser un ente con personalidad jurídica propia diferente a la del Estado, como los organismos fiscales autónomos.

A continuación se presenta un esquema donde establecemos los diferentes tipos de sujetos activos de la relación jurídica tributaria.

SUJETOS ACTIVOS DE LA
RELACIÓN
JURÍDICO TRIBUTARIA

- FISCO FEDERAL
- FISCO ESTATAL
- FISCO MUNICIPAL
- ORGANISMOS FISCALES
AUTÓNOMOS DESCENTRALIZADOS
DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA
PARAESTATAL.

b. SUJETO PASIVO.

Conforme a la teoría general del derecho, es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma. Trasladándonos a la materia que nos concierne, el sujeto pasivo sería la persona física o moral obligada al pago de una contribución.

En materia tributaria, la realización del hecho generador crea en favor del sujeto activo la facultad de exigir el cumplimiento de las obligaciones tanto sustantivas como formales, y es aquí donde surgen las diferentes clases de sujetos pasivos.

SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO: es la persona que realiza el hecho generador y por lo tanto, está comprometido al pago de la obligación tributaria sustantiva.

SUJETO PASIVO PAGADOR DEL IMPUESTO: es aquel que en virtud de diversos fenómenos a que están sometidos los impuestos, paga en realidad el gravamen porque será su economía la que resulte afectada por el pago.

SUJETO PASIVO RESPONSABLE: es la persona que sin haber realizado el hecho generador, por disposición de la ley se encuentra obligada al pago de la obligación tributaria.

En base al artículo 26 del Código Fiscal de la Federación podemos decir que existen los siguientes tipos de responsables solidarios:

1. **Responsabilidad solidaria por retención o recaudación:** Es el caso de aquellas personas que por disposición de ley tienen la obligación de retener la parte correspondiente a las contribuciones, cuando realizan algún pago al sujeto pasivo del impuesto, como el caso de los patrones al pagar el sueldo, o como los notarios que cobran ciertos servicios y deben recaudar del obligado directo la prestación correspondiente. Cabe señalar que la responsabilidad en estos casos es sólo por el monto de las obligaciones.

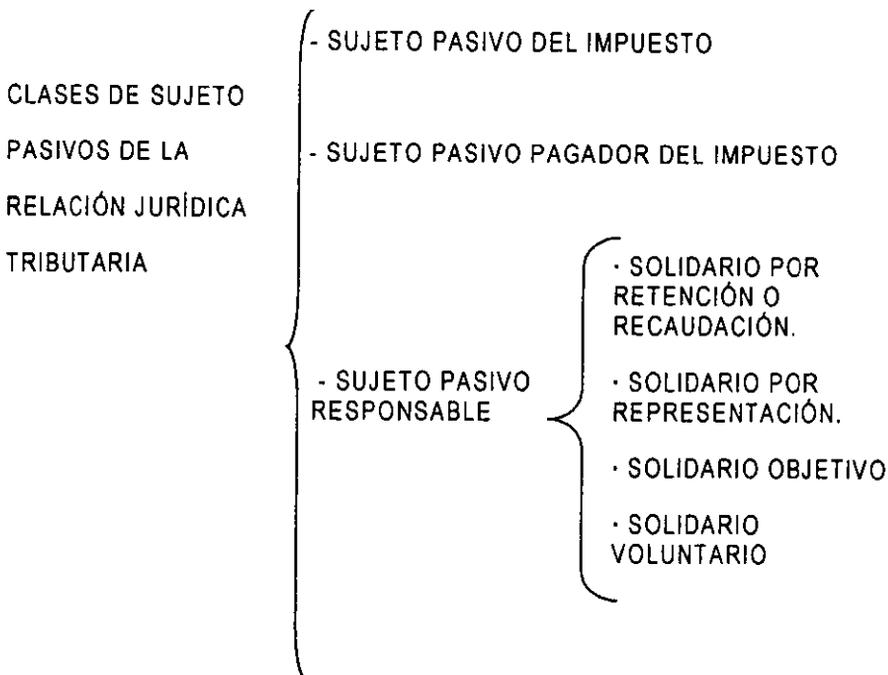
2. Responsabilidad solidaria por representación. Es el caso de las personas que por una función específica de representación, como cuando se trata de representantes de contribuyentes no residentes en el país, o de liquidadores y síndicos de sociedades en liquidación o en quiebra, o en cualquier otro caso en que la ley establezca la obligación de realizar pagos provisionales por cuenta de los contribuyentes, se les impondrá la responsabilidad de carácter solidaria, hasta el monto de las prestaciones.

3. Responsabilidad objetiva. Se origina cuando se adquiere un bien respecto del cual se adeudan contribuciones, de esta forma el nuevo adquirente tendrá la obligación de pagar el adeudo.

4. Responsabilidad voluntaria. Este caso, se refiere a aquellas situaciones en que la persona, por manifestación expresa de su voluntad, asume la responsabilidad del pago del adeudo o afecta un bien al cumplimiento del mismo.

La solidaridad constituye un privilegio a favor del acreedor, ya que su crédito tiene un doble deudor para garantizar su cumplimiento, y el pago de cualquiera de ellos libera a los dos, independientemente de las relaciones y efectos que se generen particularmente entre el pagador y el deudor originario.

El siguiente esquema muestra la diferencia que existe entre los diferentes tipos de sujetos pasivos de la relación-jurídica tributaria.



4. OBJETO.

Debemos distinguir entre el objeto de la obligación tributaria y el objeto de la relación juridico-tributaria pues este último es en un acto que al realizarse hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, por lo consiguiente, la obligación fiscal se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista por la ley.

El objeto de la relación tributaria es el acto o el hecho que como supuestos, expresamente la ley fiscal establece como generadores del crédito fiscal, es imputable al contribuyente sólo desde el momento en que el supuesto tipificado en la norma se realiza. Este objeto puede ser por ejemplo un consumo, la transferencia de un bien, la aceptación de una herencia, la percepción de un ingreso, etc. Estos son hechos o actos que la ley fiscal considera como generadores de una obligación impositiva.

Por otra parte, el objeto de la obligación fiscal puede ser igual al objeto de la obligación civil como es: de dar, hacer, no hacer e incluso tolerar o soportar. El objeto es muy complejo y versátil por lo que podemos hablar de dar, hacer y no hacer. "Objeto de la obligación tributaria es, como en todo vínculo obligacional, la

prestación que al deudor corresponde cumplir y que normalmente consiste en la entrega de una suma de dinero..."⁽¹⁵⁾

Pero este objeto puede consistir en una prestación periódica o en una prestación única, esto es en razón al presupuesto de hecho, si éste corresponde a una situación aislada o a una situación permanente. En el primer caso podemos hablar de impuestos instantáneos, donde la prestación es única pues la obligación es una sola y si el hecho imponible se produjera en el futuro, daría nacimiento a nuevas obligaciones independientes de la precedente. En cuanto a las prestaciones periódicas, donde la obligación se repite y renueva automáticamente, hasta que desaparece la situación que la motivó.

5. EL HECHO IMPONIBLE.

Es necesario para el nacimiento de la obligación tributaria que surja el hecho o presupuesto que el legislador señala como acto para servir de fundamento a la ocurrencia de la relación jurídico tributaria.

Por lo tanto, debemos distinguir entre el hecho generador y el hecho imponible que suelen confundirse, pero que son dos aspectos de un mismo fenómeno de la tributación.

Se define al hecho imponible como: "La situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser

¹⁵ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero vol. I Ed. De Palma. P.449.

realizada por el sujeto, genere la obligación tributaria; por lo tanto, concluimos que se trata de un hecho o situación de contenido económico que debe estar previsto en la ley formal y materialmente considerada con sus elementos esenciales: objeto, sujeto, base, tasa o tarifa⁽¹⁶⁾. Bertiri define el hecho imponible como: "El conjunto necesario de elementos para la producción de un efecto o de un complejo de efectos"⁽¹⁷⁾.

Podemos así decir que, el hecho imponible es una previsión concreta que el legislador selecciona para que nazca la carga tributaria, mientras que el hecho generador es una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma, origina la obligación tributaria en general. El hecho generador se localiza en el tiempo y en el espacio; tiene características individuales y distintas a los demás hechos generadores y se refiere a una persona concreta e individualizada, cada hecho generador da nacimiento a una distinta obligación.

5.1. ASPECTO MENSURABLE.

Dentro de los aspectos del hecho imponible como presupuesto, encontramos el denominado aspecto cuantitativo o elemento mensurable, es decir, lo que la doctrina denomina como base imponible o parámetro. El hecho generador debe ser proporcionado de acuerdo con los criterios que suministra la ley al fijar el presupuesto de hecho. Con lo anterior se expresa que la obligación

¹⁶ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. Ob. cit. p. 101.

¹⁷ BERLIRI, Antonio. Principios de Derecho Tributario. Vol. II. Ed. Derecho Financiero. Madrid, 1971. p.

tributaria puede ser cuantificada como cantidad, volumen, número de litros, peso o masa, pues jurídicamente, la base imponible es un atributo del aspecto material del presupuesto que se mide de alguna forma.

Los doctrinarios hacen distinción entre el parámetro y la base imponible; el parámetro forma parte interior del hecho imponible y lo podemos observar en dos direcciones: en sentido amplio que comprende la valoración económica y en sentido restringido que comprende stricto sensu al parámetro que es una magnitud no susceptible de valoración económica. Al primero se le conoce como la base imponible mientras que al segundo se le denomina parámetro solamente. Así, la base imponible sería la medida expresada en dinero que en nuestro sistema tributario se le conoce como base gravable indistintamente.

Otro elemento que interviene en este aspecto es la alícuota, que es un elemento exterior al hecho generador y también se le conoce como tipo impositivo.

Concluimos que la alícuota o tipo impositivo es general para cada hecho generador y la base imponible es particular para cada uno de ellos en razón de que cada uno tiene su valor, peso, volumen, etc, distinto a los otros.

El parámetro por lo tanto, nos sirve para establecer la cantidad que debo pagar como tributo y existe como base gravable que se maneja como alicuota.

a. TASA O TARIFA.

Es la cantidad de dinero o especie que se percibe por unidad tributaria; se presenta también en porcentaje. A la base imponible se le aplica una tarifa y se obtiene el importe o cuota del impuesto. En un mismo impuesto los elementos que componen la tarifa pueden variar en función de los componentes de la materia imponible y de la cantidad del contribuyente.

“Los elementos de la tarifa pueden variar en razón de los componentes de la materia imponible y de la calidad del contribuyente, y concluye que el tipo, de deducciones, incrementos o decrementos constituye la tarifa o forma de cálculo del impuesto”¹⁸

Entonces, para obtener el importe o cuota del tributo debemos aplicar la tarifa a la base imponible y se tendrá el monto o la cantidad en dinero a pagar por el impuesto.

b. BASE GRAVABLE.

Es la cantidad de dinero o algo que puede ser valorado en dinero. La constituyen el conjunto de datos relativos a los componentes de la

¹⁸ MEHL, Lucien. Ob.cit. p. 79

materia imponible que son objeto de una cadena de enumeraciones y medidas o de una valoración.

1. Datos enumerados y medidas.- este método se utiliza en la determinación de los impuestos insidiarios.

2. Datos valorados.- Aquí se utiliza el valor mercancía de la materia imponible, valor de rentabilidad o de la renta.

3. Utilización de ambos métodos.- Con la finalidad de determinar la base de un impuesto dado, se pueden utilizar ambos métodos. Un ejemplo lo tenemos en Francia "La contribución industrial comporta una alícuota fija y una alícuota proporcional, el impuesto llamado fijo se establece de acuerdo con la naturaleza de la empresa, el número de asalariados o empleados, a veces de acuerdo con las cantidades giradas o vendidas y más raramente con los medios materiales de producción y, el impuesto proporcional, se fija en función del valor en renta de los edificios, locales comerciales, talleres, depósitos, etc."⁽¹⁹⁾

La podemos definir como la traducción cuantitativa o evaluación en dinero del objeto del impuesto: como se menciona anteriormente, se llama parámetro a la magnitud a que debe referirse o aplicarse, según los casos el tipo de gravamen. Y cuando éste se forma por una cantidad de dinero o por un bien determinable en términos monetarios se le llama base imponible.

¹⁹ MEHL, Lucien. Ob.cit p. 78

Este parámetro sólo lo encontramos en impuestos proporcionales, graduales, específicos, progresivos y regresivos y en los que no puede existir es en los impuestos fijos.

La principal función del parámetro es determinar la cuantía de la deuda tributaria, para ello, existen diferentes formas de medir ese parámetro como son los siguientes casos: a) Cuando el parámetro está formado por una suma monetaria su valoración es inútil, entonces sólo puede reducirse a una constatación. A este respecto, podemos citar a Sergio Francisco de la Garza quien dice: "En el impuesto por remuneraciones al trabajo personal, la determinación de la base imponible no tiene complicación pues el recibo expresa por si mismo tal cantidad estando el parámetro constituido por la suma recibida"⁽²⁰⁾. b) Cuando el parámetro se forma por una circunstancia física que se debe medir con criterios técnicos normales como en los impuestos de producción, Por ejemplo impuestos a la producción de cerveza, cigarros, etc.

El parámetro puede ser de distintas clases como:

- a. Cuando se forma por una sustancia física cuya cantidad debe determinarse utilizando datos numéricos o medidas.
- b. Cuando está constituido por una cantidad abstracta de un bien físico, por ejemplo: su valor en venta, en renta o su valor medio.

²⁰ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa. México, 1983. p.433

c. Cuando el parámetro se forma por una magnitud abstracta determinada por ley, como puede ser la renta (en el impuesto sobre la renta) o el predial que toma como base el valor del inmueble.

En los tributos variables, además del parámetro se da el tipo de gravamen, y se combinan para dar como resultado la cuota tributaria. Este tipo de gravamen se divide en dos clases; las alícuotas y los tipos de gravamen en sentido estricto.

Alicuota es el tipo de gravamen que consiste en un porcentaje de parámetro, cuando éste consiste en dinero o en un bien determinable en él, el parámetro se le conoce como base imponible. Estas alícuotas a su vez pueden ser progresivas, proporcionales o degresivas.

Por su parte, los tipos de gravamen en sentido estricto son los que se aplican a los parámetros constituidos por magnitudes consideradas por la ley tributaria sin referencia a su valor monetario. Estos a su vez pueden ser graduales y específicos.

6. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Como se explicó con precedencia, existe distinción entre la relación jurídica tributaria y la obligación tributaria, pues la primera abarca un

todo (derechos y obligaciones) y la obligación tributaria sólo una parte de ella.

Margain Manautou la define como "la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo cuyo pago extingue a cierta obligación"⁽²¹⁾.

"La obligación tributaria es la conducta consistente en un dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto debe cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria"⁽²²⁾.

En las definiciones anteriores podemos observar una diferencia que se basa en la discrepancia que existe entre los autores sobre el contenido de la obligación tributaria.

Algunos autores manifiestan que en la obligación tributaria sólo existe una conducta de dar y dejan fuera a las obligaciones secundarias o accesorias, aludiendo que la limitación de su contenido se debe a que el objeto y fin esencial de las contribuciones es el recaudar los recursos que necesita el Estado, por lo que a la materia tributaria sólo le interesa la recaudación, dejando de lado otros aspectos como las obligaciones formales. Por ejemplo Giuliani Fouronge dice: "La obligación tributaria es exclusivamente una obligación de dar; dar sumas de dinero en la generalidad de los casos, en las situaciones

²¹ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, ob. Cit. p. 268

²² DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. Ob. Cit. p. 98

poco frecuentes en que el tributo es fijado en especie, pero siempre es obligación de dar"⁽²³⁾.

Otros doctrinarios piensan que lo anterior inutiliza a la materia tributaria, ya que ésta necesita otros aspectos como los constitucionales, procesales, administrativos y penales. Además, los autores mencionados primero -como Margain y Giuliani- denominan obligación principal a la obligación tributaria de dar y a la otras obligaciones accesorias o secundarias. Mientras que los doctrinarios mencionados en segundo término dicen que no es correcta esta diferencia pues en materia tributaria no se da el caso de dependencia entre la obligación de dar y las que se denominan accesorias, ya que las obligaciones de hacer son independientes de las de dar y aquéllas pueden existir aun sin que surjan éstas, o subsisten aunque se haya extinguido la obligación denominada principal, por lo tanto, establecen que la conducta de dar puede nombrársele obligación tributaria sustantiva y a las otras obligaciones tributarias formales.

6.1. CAUSA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

La causa es el fundamento jurídico último de la obligación de realizar el pago del impuesto, es la razón ética filosófica y origen fundamental de la obligación fiscal, se funda inicialmente en los medios para

²³ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero vol. I Ed. De Palma. Buenos Aires. p 417

satisfacer las necesidades públicas y en las ventajas directas o indirectas que el sujeto contribuyente encuentra en su vida social.

El concepto de causa es la manera de justificar la relación entre los presupuestos objetivos para el nacimiento de la obligación tributaria y la ratio legis que debe existir necesariamente para que surja una obligación tributaria válida. Se debe entender entonces la causa entre los elementos constitutivos de la obligación pero como un concepto general, ético y jurídico que rige el desarrollo del fenómeno del impuesto en su amplio sentido.

La obligación tributaria tiene una causa que en gran medida justifica el cobro al que se ven afectados los patrimonios y los ingresos de los contribuyentes. Se debe distinguir entre: A. la causa final que es la vinculada con el bien común o interés público a que debe destinarse el tributo, B. la causa formal, es decir la relación proporcional entre el tributo y las posibilidades del individuo (adecuación a la capacidad contributiva) y C. la causa material, que indica las personas y cosas susceptibles de imposición.

La causa puede considerarse como de índole objetiva para fundamentar la revocación por inconveniencia o inoportunidad, debiendo referirse el acto determinante al interés público como es la formación del tesoro público; y de índole subjetiva cuando se trata de una facultad discrecional, porque entonces no sólo debe considerarse el acto respecto de la ley, sino también a la intención o propósito con que el órgano fiscal ha ejercido su facultad.

6.2. CARACTERÍSTICAS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

La obligación tributaria tiene diferentes características dentro de las que encontramos las siguientes:

1. Es una obligación ex lege, ya que la obligación tributaria nace, se crea, se instaura por fuerza de la ley; en la ley radican todos sus factores germinales. Es cierto que el individuo es quien realiza las situaciones jurídicas o de hecho que el legislador ha previsto en la norma, pero esta obligación no nacerá siempre que el individuo actúe, sino sólo en caso de que su actuación coincida con el supuesto normativo, de donde se deriva que fue la voluntad del legislador la que hizo posible que naciera la obligación. El individuo seguirá realizando sus actividades, pero será la disposición legal la que haga surtir la obligación. La voluntad del particular pretenderá adquirir o vender un bien, obtener un ingreso, realizar una operación y la voluntad de la ley será generar la obligación.

2. Se refiere al sujeto activo, mismo que siempre será el Estado quien a través de sus órganos, exigirá el cumplimiento de las obligaciones que se generen, lo anterior en base a lo dispuesto en el Art. 31, fracción IV, de la Constitución.

3. Con relación a su objeto debemos mencionar que la prestación en recursos para cubrir el gasto público es el objeto sustancial de la obligación tributaria, manifestado directamente en las obligaciones de dar, e indirectamente en las de hacer y no hacer. Debemos mencionar que la tributación puede tener un objeto diferente al estrictamente recaudatorio, pues se establecen contribuciones con propósitos diversos, ya sea para regular la economía, como en el caso de los aranceles al comercio exterior, y otros de carácter interno o para producir efectos sociales respecto de ciertas tendencias, como el consumo de bebidas alcohólicas o de productos nocivos para la salud. A estos fines se les conoce como extrafiscales y son fundamentales para el manejo de la política tributaria de un país.

6.3. NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

La realización del supuesto jurídico da lugar a las obligaciones. La doctrina maneja casi los mismos puntos de vista, por ejemplo:

Luis Humberto Delgadillo dice: "La obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales"⁽²⁴⁾.

²⁴ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. Ob. cit p. 102.

Margain cita a López Velarde quien maneja : "Por consiguiente, la obligación fiscal se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista por la ley"⁽²⁵⁾.

Por su parte Heinrich Whilhelm indica: "La obligación tributaria nace tan pronto se realiza el hecho imponible que la ley vincula al impuesto; no es necesaria una determinada voluntad de realización, como también es indiferente la equivocación sobre las consecuencias impositivas de las actividades realizadoras del hecho imponible"⁽²⁶⁾.

Por lo anterior, el momento de la causación no es el mismo en todos los impuestos, éste varía según la naturaleza del impuesto. Por ejemplo, en los impuestos de producción, la obligación fiscal nace en el momento en que se elaboran o fabrican los productos que la ley de impuestos especiales sobre productos y servicios menciona; en los impuestos de consumo en el momento en que se consumen la mercancías que están gravadas; en el impuesto aduanero se genera en el momento en que entran o salen del país la mercancías objeto del gravamen.

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 6º expresa que: "Las contribuciones se causan conforme se realizan las

²⁵ Cfr. MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Ob cit. pag.271.

²⁶ WHILHELM KRUSE, Heinrich. Ob. Cit. p. 235

situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes vigentes durante el lapso en que ocurran”.

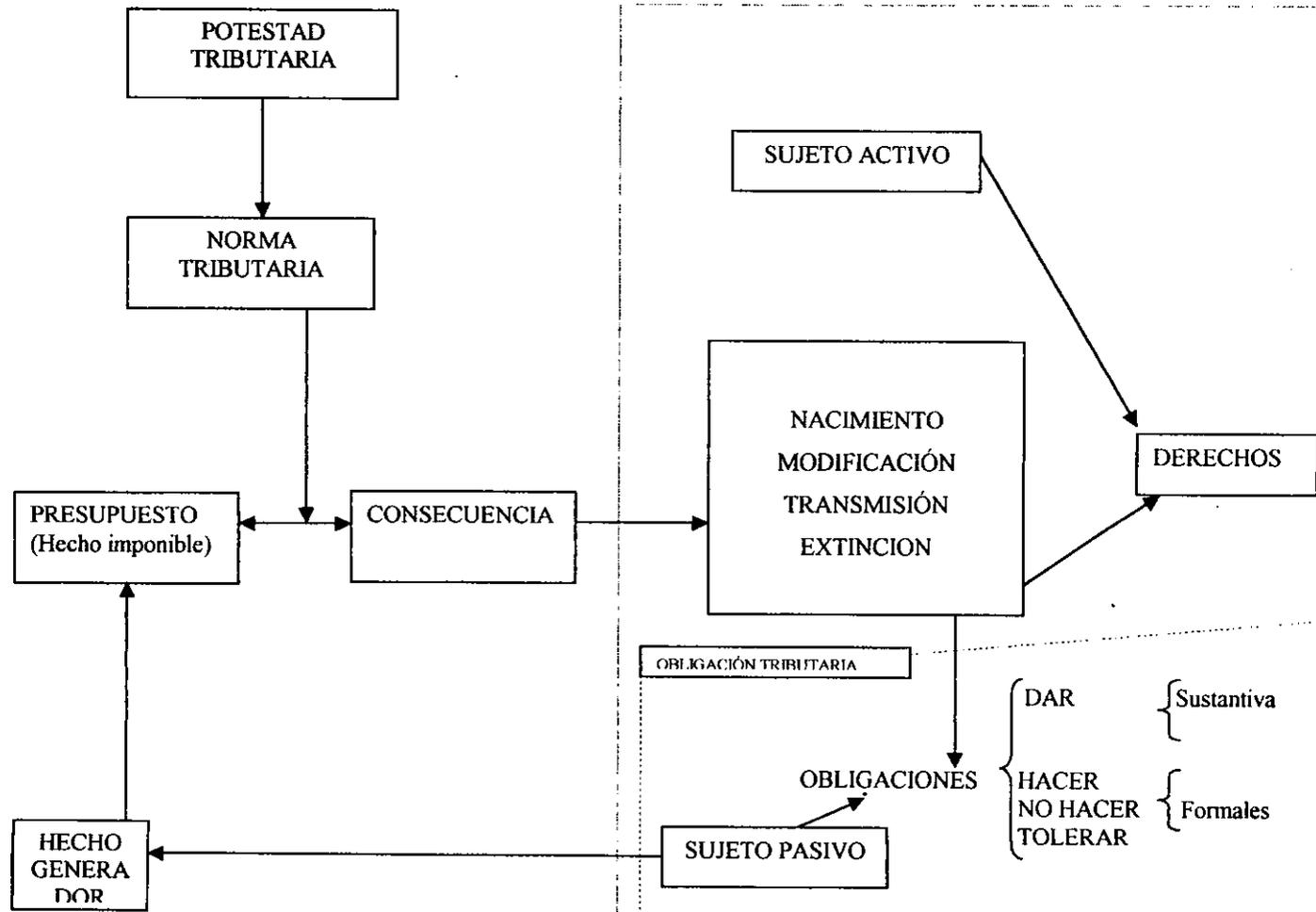
6.4. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN LA LEGISLACIÓN MEXICANA.

La Obligación Tributaria cuenta con las siguientes condiciones en nuestra legislación:

- Es de Derecho Público, por lo que está regulada por esta rama del derecho.
- Tiene su fuente sólo en la ley y no en contrato, delito, gestión de negocios, etc.
- El acreedor o sujeto activo es siempre el Estado o sus diferentes entidades autorizadas para ello.
- La calidad de deudor o sujeto pasivo puede adquirirla una entidad desconocida para la obligación del derecho privado.
- Sólo se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie.
- Tiene como finalidad recabar las cantidades necesarias para cubrir los gastos públicos.
- Sólo surge con la realización de hechos o actos jurídicos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo.

- Responsabiliza al tercero que interviene en la creación de hechos imposables, sea como representante o mandatario del sujeto pasivo directo.

RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA.



CAPITULO

3

ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

El Estado, para lograr el desarrollo del país, ha tenido que realizar una amplia gama de actividades para poder cubrir su fines; estas actividades las podemos encontrar en diferentes ámbitos. El presente capítulo se refiere sólo a la actividad que desarrolla el Estado para poder conseguir los recursos necesarios para el progreso del país en el ámbito económico, denominada Actividad Financiera.

1. DEFINICIÓN DE ACTIVIDAD FINANCIERA.

La actividad financiera del Estado la podemos establecer desde los diferentes punto de vista de escritores como Sainz de Bujanda que dice: "Es una actividad que se encamina a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales. Siendo esto así es lógico que la administración de un Estado tenga que utilizar medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de sus fines. De donde resulta que uno de los sectores más importantes de la actividad administrativa está constituido precisamente por la gestión de intereses económicos"⁽²⁷⁾.

Por su parte, Jacinto Faya la define así: "La selección de objetivos socioeconómicos, la obtención de medios para alcanzarlos, las

²⁷ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Ob. Cit. p.10

erogaciones que realiza y la administración y gestión de los recursos patrimoniales son varias"⁽²⁸⁾.

El fiscalista mexicano Joaquín B. Ortega a este respecto la puntualiza como: "La actividad que desarrolla el estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines"⁽²⁹⁾.

En tal caso, la actividad financiera tiene gran importancia en el Estado moderno, se diferencia de las demás porque no constituye un fin en si misma, es decir, no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una función instrumental de primordial importancia, presentando su normal desarrollo una condición indispensable para el avance de todas las restantes actividades.

La actividad financiera está conformada por tres momentos:

1. La obtención de ingresos, ya sea que provengan de impuestos, productos, derechos y aprovechamientos, por el cobro de servicios públicos o por la venta de bienes producidos por el Estado; también se incluirían los créditos obtenidos por otros países o la emisión de dinero en si mismo.

²⁸ FAYA VIESCA, Jacinto. Finanzas Públicas. Ed. Porua. México, 1981. p.10

²⁹ ORTEGA, Joaquín B. Apuntes de Derecho Fiscal. P.1.

2. La gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios recursos.
3. La realización de erogaciones para el funcionamiento de funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras muy diversas actividades y gestiones.

La actividad financiera incide en el público, lo que significa que varios problemas que surgen de ella dependen de la conducta humana; el cobro de impuestos implica un asunto de justicia y equidad por lo que debemos utilizar una materia vinculada a la que nos ocupa que es la psicología y así lograr un buen desarrollo entre dicha actividad y el contribuyente.

La naturaleza de la actividad financiera es controversial entre los diversos escritores, pues no existe un criterio en común, algunos marcan que si lo vemos por la actividad desarrollada podríamos decir que es una actividad netamente económica, pero si nos avocamos al sujeto que lleva a cabo dicha actividad entonces aseguramos que su naturaleza es política; otros doctrinarios como Masci opinan que existen dos diferentes etapas en la actividad, aludiendo que primero es político y después es económico. Entonces podemos decir que la actividad financiera tiene un solo tipo de contenido pero con aspectos distintos.

Para el análisis del objeto de la actividad financiera, tenemos la teoría clásica que considera como único objeto la obtención de los

recursos necesarios para cubrir su presupuesto, mientras que la teoría moderna asegura que el objeto constituye un medio de asegurar la cobertura de sus gastos de administración, pero también un medio de intervenir en la vida social, de ejercer una presión sobre los ciudadanos para asegurar el conjunto de la nación.

2. FINANZAS PÚBLICAS.

La palabra finanzas se deriva de la voz latina "finer", que significa terminar, pagar. De lo anterior se desprende que el término finanzas hace referencia a todo lo relativo a pagar y lo relaciona no sólo con el acto de terminar con un adeudo, de pagar, sino también la forma de manejar aquello con que se paga y la forma en que se obtuvo a fin de estar en posibilidad de pagar. Por lo tanto, por finanzas debemos entender la materia relativa a los recursos económicos.

Así, las Finanzas Públicas constituyen la materia que comprende todo aspecto económico del ente público y que se traduce en la actividad tendiente a la obtención, manejo y aplicación de los recursos con que cuenta el Estado para la realización de sus actividades y que efectúa para la consecución de sus fines.

El Estado obtiene sus recursos por diversos medios, principalmente por la explotación de sus propios bienes y por el manejo de sus empresas, así como por el ejercicio de su poder de imperio con base en el cual establece las contribuciones que los particulares deberán aportar para los gastos públicos.

Las finanzas públicas se estructuran en una ciencia denominada Ciencia de las Finanzas o Ciencia de la Hacienda. Esta ciencia tiene por objeto investigar las distintas formas por cuyo medio el Estado o cualquier otro poder público se procura las riquezas materiales necesarias para su vida y su funcionamiento y también la forma en que serán utilizados, de lo que se desprende que las finanzas públicas comprende dos partes:

1. Normas que regulan la percepción; es decir las reglas de acuerdo con las cuales se deberán establecer los impuestos, los procedimientos de percepción, los efectos que producen en la economía general.
2. Aplicación correcta de sus ingresos, donde se estudiará el procedimiento técnico que debe seguirse para obtener el mejor aprovechamiento y está formada por las erogaciones que en concepto de Gasto Público tiene que efectuar en su gestión para alcanzar sus objetivos.

Las finanzas públicas tienen como sujeto al Estado y por lo tanto, toda su actividad está contenida y normada por leyes, reglamentos y disposiciones administrativas que el mismo Estado establece para regular su economía.

3. LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN.

Ahora pasemos al análisis de los ingresos de la Federación, para lo cual tomaremos como base la Ley de Ingresos de la Federación, que como su nombre lo indica es la ley que los regula; dicho ordenamiento se emite anualmente según lo dispone el artículo 74, fracción IV, de la Constitución, de acuerdo a las facultades del Poder Legislativo.

La Ley de Ingresos de la Federación señala que ésta percibirá ingresos por los siguientes conceptos:⁽³⁰⁾

I. IMPUESTOS:

1. Impuesto sobre la renta.
2. Impuesto al activo.
3. Impuesto al valor agregado.
4. Impuesto especial sobre producción y servicios.
 - A. Gasolina y diesel.
 - B. Bebidas alcohólicas.
 - C. Cervezas y bebidas refrescantes.
 - D. Tabacos labrados.
5. Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.
6. Impuesto sobre automóviles nuevos.
7. Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés

³⁰ Vigente para el ejercicio fiscal del año 2000.

público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.

8. Impuesto a los rendimientos petroleros
9. Impuestos al comercio exterior:
 - A. A la importación.
 - B. A la exportación.
10. Accesorios.

II. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL:

1. Aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.
2. Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores.
3. Cuotas del Sistema de Ahorro para el Retiro a cargo de los Patrones.
4. Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado a cargo de los citados trabajadores.
5. Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares.

III. CONTRIBUCION DE MEJORAS:

Contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica.

IV. DERECHOS:

1. Servicios que presta el Estado en funciones de derecho público:
 - A. Por recibir servicios que preste el Estado.
 - B. Por la prestación de servicios exclusivos a cargo del Estado, que prestan Organismos Descentralizados.
2. Por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público.
3. Derecho sobre la extracción de petróleo.
4. Derecho extraordinario sobre la extracción de petróleo.
5. Derecho adicional sobre la extracción de petróleo.
6. Derecho sobre hidrocarburos.

V. Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago.

VI. ACCESORIOS

VII. PRODUCTOS:

1. Por los servicios que no correspondan a funciones de derecho público.
2. Derivados del uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado:

- A. Explotación de tierras y aguas.
- B. Arrendamiento de tierras, locales y construcciones.
- C. Enajenación de bienes:
 - a) Muebles.
 - b) Inmuebles.
- D. Intereses de valores, créditos y bonos.
- E. Utilidades:
 - a) De organismos descentralizados y empresas de participación estatal.
 - b) De la Lotería Nacional para la Asistencia Pública.
 - c) De Pronósticos para la Asistencia Pública.
 - d) Otras.
- F. Otros.

VIII. APROVECHAMIENTOS:

- 1. Multas.
- 2. Indemnizaciones.
- 3. Reintegros:
 - A. Sostenimiento de las Escuelas Artículo 123.
 - B. Servicio de Vigilancia Forestal.
 - C. Otros.

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

- A. Aportaciones que efectúen los Gobiernos del Distrito Federal, Estatales y Municipales, los organismos y entidades públicas, sociales y los particulares.
 - B. De las reservas nacionales forestales.
 - C. Aportaciones al Instituto Nacional de Investigaciones Forestales y Agropecuarias.
 - D. Otros conceptos.
16. Cuotas Compensatorias.
17. Hospitales Militares.
18. Participaciones por la explotación de obras del dominio público señaladas por la Ley Federal del Derecho de Autor.
19. Recuperaciones de capital:
- A. Fondos entregados en fideicomiso, en favor de entidades federativas y empresas públicas.
 - B. Fondos entregados en fideicomiso, en favor de empresas privadas y a particulares.
 - C. Inversiones en obras de agua potable y alcantarillado.
 - D. Desincorporaciones.
 - E. Otros.
20. Provenientes de decomiso y de bienes que pasan a propiedad del Fisco Federal.
21. Rendimientos excedentes de Petróleos Mexicanos y organismos

subsidiarios.

22. No comprendidos en los incisos anteriores provenientes del cumplimiento de convenios celebrados en otros ejercicios.
23. Otros:
 - A. Remanente de operación del Banco de México.
 - B. Utilidades por Recompra de Deuda.
 - C. Rendimiento mínimo garantizado.
 - D. Otros.

IX. INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS:

1. Emisiones de valores:
 - A. Internas.
 - B. Externas.
2. Otros financiamientos:
 - A. Para el Gobierno Federal.
 - B. Para organismos descentralizados y empresas de participación estatal.
 - C. Otros.

X. OTROS INGRESOS:

1. De organismos descentralizados
2. De empresas de participación estatal.

3. Financiamiento de organismos descentralizados y empresas de participación estatal.

Aunque podemos aludir a diversas clasificaciones según la doctrina, también existe la clasificación que encontramos en la ley, y si las combinamos, obtenemos que los anteriores son recursos financieros y que a su vez se dividen en tributarios y no tributarios. Su desarrollo lo tenemos en los siguientes incisos.

4. RECURSOS FINANCIEROS.

Derivados de la Ley de Ingresos de la Federación y en los cuales podemos distinguir entre los Ingresos Tributarios, que son los que se derivan del poder impositivo del Estado y en los que podemos enumerar 1. Impuestos, 2. Aportaciones de seguridad social, 3. Contribuciones de mejoras, 4. Derechos, 5. Contribuciones pendientes y 6. Accesorios de contribuciones. Y los ingresos que tienen características diferentes y que se denominan ingresos no tributarios, éstos los podemos subclasificar en ingresos patrimoniales y crediticios, dentro de los primeros podríamos incluir la mayoría de Aprovechamientos y los provenientes de Organismos Descentralizados y de Empresas de Participación Estatal, así como los Productos, y dentro de los segundos integramos a los ingresos derivados de financiamientos, tanto del Sector Central de la

Administración como de Organismos y Empresas de Participación Estatal.

4.1. TRIBUTARIOS.

Como se hace mención anteriormente, los ingresos tributarios son aquellos que se derivan del imperio del Estado quien cuenta con la facultad de exigir al particular determinados recursos, pero claro que no toda imposición a los particulares puede tener el carácter de requerimiento tributario, pues existen otros tipos de ingresos que, a pesar de ser impuestos por el poder soberano, no tienen esta característica; un ejemplo serían las multas, que aunque son ingresos del Estado su imposición tiene como antecedente un hecho ilícito y su finalidad es abatir la práctica de este tipo de conductas.

En tal caso, estos ingresos surgen únicamente de la relación jurídico fiscal o jurídica tributaria, de donde los gobernados se ven forzados, por mandato de ley, a sacrificar una parte de sus ingresos, utilidades o rendimientos para contribuir a los gastos públicos de manera proporcional y equitativa.

La ley maneja estos ingresos como contribuciones según el artículo 2do del Código Fiscal de la Federación y encontramos los siguientes ingresos tributarios:

1.IMPUESTOS. Es la parte de renta nacional que el estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas. Por su parte, el artículo 2do del C. F. F. fracción I marca:

Los elementos de los impuestos son:

- a. Sujeto,
- b. Objeto,
- c. Unidad de impuesto o unidad fiscal,
- d. Cuota, y
- e. Tarifa.

Por otra parte, encontramos los impuestos que nos marca la Ley de Ingresos de la Federación, mencionada anteriormente.

2. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. Legisladas en la fracción II del artículo 2do del C. F. F. que dice " Aportaciones de Seguridad Social son las contribuciones establecidas en 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".

Dichas aportaciones se rigen por la Ley del IMSS, INFONAVIT, ISSSTE, ISSFAM, LFD, SAR; a cargo de personas que son sustituidas por el Estado, patrones que según el artículo 123 constitucional, están encargadas de brindar seguridad social al trabajador como habitación y salud.

3.CONTRIBUCIONES DE MEJORAS. Fracción III, artículo 2do del C. F. F. "Contribuciones de mejoras son la establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas".

Luigi Einaudi establece: "Podemos definir a la contribución especial o de mejoras como la compensación con carácter obligatorio al ente público con ocasión de una obra realizada por él con fines de utilidad pública pero que proporciona ventajas especiales a los particulares propietarios de bienes inmuebles"⁽³¹⁾

Se rigen por la Ley de Contribuciones de Mejoras por Obras Públicas de Infraestructura Hidráulica, que es una ley federal.

4.DERECHOS. Establecidos en la fracción IV del artículo 2do del multicitado C. F. F. que dice: "Son las contribuciones establecidas en la ley por el uso o aprovechamiento de los bienes de 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

³¹ Citado por ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal. Ed. Themis. México 1997.

organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado”.

La Ley Federal de derechos se divide en dos títulos:

1. SERVICIOS QUE PRESTA EL ESTADO EN SU FUNCIÓN DE DERECHO PÚBLICO. Se refiere a todas las dependencias que son las que prestan los servicios en sus funciones de derecho público, es decir, es una relación de supra-subordinación.

2. SERVICIOS O APROVECHAMIENTOS DE BIENES DE DOMINIO PÚBLICO. No se refiere a funciones sino a bienes que son de dominio público de la nación; excepto:

- a. Cuando no se encuentra en la Ley Federal de Derechos.
- b. Cuando se presta por organismos descentralizados u órganos desconcentrados.

Pueden ser bienes como:

- Bosque,
- Pesca,
- Puerto y atraque,

- Muelle, embarque y desembarque,
- Carreteras y puentes,
- Aeropuertos,
- Agua,
- Uso y goce de inmuebles,
- Caza deportiva; y
- Espacio aéreo.

4.2. RECURSOS NO TRIBUTARIOS.

Como veremos, éstos se derivan de la explotación de los recursos del Estado o de los financiamientos que obtiene por diferentes vías a fin de complementar su presupuesto y de donde se derivan la existencia de ingresos:

a. Patrimoniales

Estos se derivan de la explotación de los recursos del Estado o de la administración o manejo de su riqueza, por lo que se les considera como ingresos no tributarios. Aquí incluiremos todos aquellos ingresos que el Estado percibe como contraprestación por los servicios que presta sin que correspondan a sus funciones de derecho público, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de sus

bienes del dominio privado, a los que el Código Fiscal de la Federación denomina Productos. Se incluyen aquellos ingresos que obtienen organismos descentralizados y empresas de participación estatal, ingresos que son producto de la propia riqueza del Estado y que forman parte de su patrimonio y también los ingresos que no obstante tener su origen en actividades realizadas de acuerdo a sus funciones de derecho público, no se derivan del poder de imperio tales como multas, indemnizaciones, reintegros, participaciones, cooperaciones, regalías, etc. Enunciados en el Código Fiscal de la Federación y en la Ley de Ingresos como Aprovechamientos.

El artículo 3ro del Código Fiscal de la Federación dice: "Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que se obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal".

Por lo que podemos mencionar como aprovechamientos:

- Multas. p. e. Infracción por pasarse un alto.
- Indemnizaciones.
- Reintegros
- Participaciones de los ingresos (leyes locales) sobre herencias y legados. Al respecto se debe

cobrar un impuesto pero como éste es local, se traduce en un aprovechamiento para la Federación.

- Aportaciones de los Estados; Municipios y Particulares para el sistema escolarizado Federal
- Cooperación del D. F. por servicios públicos prestados por la Federación; entre otros.

Son aprovechamientos los ingresos distintos a las contribuciones, que recibe el Estado por los servicios que presta en sus funciones de derecho público. Cabe mencionar que la multas y los recargos de las contribuciones son diferentes a las multas y recargos de los aprovechamientos. El mismo artículo tercero del C. F. F. marca que " Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Art. 21 de este Código que se apliquen con relación a los aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza".

Por otra parte, los productos los define el Código Fiscal de la Federación en el tercer párrafo del artículo 3ro como: "... las contraprestaciones por los servicios que preste el estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes de dominio público".

El artículo 1 y 2 de la Ley General de Bienes Nacionales nos marca cuáles son los bienes de dominio público y cuáles los de dominio privado.

Entonces los productos se obtienen por:

c. Los servicios que no corresponden a funciones de derecho público.

d. Derivados del uso, aprovechamiento o enajenación de bienes de dominio privado.

Pueden ser por:

1. Explotación de tierras y aguas.
2. Enajenación de bienes (muebles e inmuebles).
3. Arrendamiento de tierras, locales y construcciones.
4. Interés de valores, créditos y Bonos.
5. Utilidades de Organismos Descentralizados y Paraestatal, la lotería nacional, pronósticos deportivos, etc.)

b. Crediticios.

Los podemos entender como aquellas cantidades que con carácter de préstamo se obtienen por diferentes vías: financiamientos internos y externos, a través de préstamos o por la emisión de bonos

cualquiera que sea su denominación, pero que presentan la característica de tener que ser reembolsado en su oportunidad.

5. PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACIÓN.

Es aquí donde se reúnen los gastos que tiene previsto el Estado cubrir para la satisfacción de sus necesidades. La doctrina lo clasifica como un acto formalmente legislativo, pero materialmente administrativo, por tratarse de un acto de previsión y de autorización.

Según lo establece nuestro máximo ordenamiento jurídico, este presupuesto debe ser propuesto por el Ejecutivo, a través de el secretario de despacho correspondiente, el día 15 del mes de noviembre o hasta el 15 de diciembre cuando inicie su encargo, como sucede en este año.

Se maneja que el presupuesto es la autorización que el Ejecutivo necesita para llevar a cabo la utilización de los recursos públicos y por lo tanto es indispensable. Así el Ejecutivo por medio del presupuesto rinde cuentas al legislativo, es decir, el presupuesto sirve de base y medida para determinar una responsabilidad del Ejecutivo en caso de que éste obre en contravención a las autorizaciones que contiene dicho presupuesto.

5.1. PRINCIPIO DE ANUALIDAD.

Se deriva de los ingresos del Estado y consiste en que los presupuestos del Estado deben tener un carácter de anuales, esta práctica es influenciada por los británicos.

Este principio lo vemos reflejado en diversos preceptos jurídicos del país, principalmente en nuestra Carta Magna en su artículo 74 fracción IV que a la letra dice: Son facultades exclusivas de la Cámara de diputados:

IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

De lo anterior se desprende que la Cámara de Diputados no puede conceder al Ejecutivo una autorización permanente para hacer erogaciones, sino debe ser renovada cada año.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en tesis Jurisprudencial ha dicho que si en el presupuesto del año en vigor no hay partida para cubrir un adeudo en contra del Estado, debe tomarse dicho adeudo para incluirlo en el presupuesto del año siguiente, a fin de pagarlo. Como consecuencia, los impuestos deben renovar su existencia en cada nueva Ley de Ingresos para seguir teniendo vigencia, si no dejan de existir en razón de la anualidad de dicha ley.

Por otra parte, cabe señalar que en México el año financiero o ejercicio fiscal coincide con el año calendario, es decir, aquél tiene una duración de 12 meses, a partir del 1º de enero y éste por consecuencia tiene la misma vigencia. Esto sucede en países como España, Brasil, Francia, Holanda y Suiza, pero existen otros países como Alemania y Gran Bretaña donde el año fiscal comienza el 1º de Abril; Estados Unidos de América el 1º de Octubre, Italia el 1º de Julio y Argentina el 1º de noviembre, por lo que no coinciden el año fiscal y el año calendario.

6. EL GASTO PÚBLICO.

Tiene gran importancia política y económica pues se señala que éste acelera el ritmo de crecimiento global y espacial de la economía.

6.1. CONCEPTO Y EVOLUCIÓN.

El maestro Gabino Fraga explica: "Existe cierta dificultad para precisar en términos definidos lo que debe entenderse por gasto público, pues aunque se encuentran señalados en el Presupuesto de Egresos, la formulación de éstos supone que previamente ha sido resuelto el problema. Creemos que por gastos públicos deben entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado

de una necesidad colectiva, quedando por tanto excluidos los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual"⁽³²⁾.

Por su parte, Flores Zavala subraya: "Nosotros no estamos conformes con el concepto del Licenciado Fraga porque el Estado no realiza únicamente gastos encaminados a la satisfacción de necesidades colectivas, pues existe muchos casos en los que se realizan gastos justificados para la satisfacción de necesidades individuales, por ejemplo, una pensión, la indemnización a un particular por actos indebidos de funcionarios"⁽³³⁾.

Giuliani Fourouge, concluye que: "De acuerdo con esta nueva orientación, no es indispensable para caracterizar el gasto público que la erogación sea efectuada por organismos típicamente estatales, sino que también puede serlo por entidades de tipo privado o semiprivado de las cuales se valga el Estado para el cumplimiento de sus fines de orden económico social"⁽³⁴⁾.

Como podemos observar en los conceptos, existe una gran variedad en lo que respecta a que es un gasto público, pero es también analizando los anteriores como nos daremos cuenta de la evolución que ha ido teniendo dicho concepto.

Por su parte la Corte decide que el gasto público es:

³² FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo, Ed. Porrúa México 1993 p. 270.

³³ FLORES ZAVALA, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Ed. Porrúa. México, 1996. p.183.

³⁴ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Ob. cit. p. 22.

GASTOS PUBLICOS.

Por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos.

Quinta Época: Tomo LXIV, Pág. 398. Cabezut Alberto M. y Coags. Tomo LXIV, Pág. 5417. Cabezut Alberto M. y Coags. Tomo LXV, Pág. 2724. Arrigunaga Peón Manuel de. Tomo LXXV, Pág. 3603. Mora Manuel F. Tomo LXXVI, Pág. 648. Domínguez Peón Alvaro. APENDICE -1917-1985, TERCERA PARTE, PAG. 429.

6.2 CLASIFICACIÓN.

Los diferentes sistemas deben tener clasificación de los gastos públicos, en una forma que facilite la formulación, ejecución y contabilización del presupuesto. Este sistema debe ser uniforme para coordinar los planes de desarrollo económico y social con los presupuestos. Existen varias clasificaciones que se pueden utilizar en los presupuestos refiriere algunas.

A) CLASIFICACIÓN ADMINISTRATIVA POR RAMOS Y POR INSTITUCIONES: es la clasificación de los presupuestos tradicionales, éste se emplea en México

B) CLASIFICACIÓN POR OBJETO DEL GASTO: ésta tiene por finalidad identificar las cosas que el gobierno compra y permite ordenar e identificar sistemáticamente los usos que se darán al dinero asignado a cada programa o actividad, por lo que debe identificarse

el tipo de bienes y servicios que van a adquirir para dar cumplimiento a cada programa. Aunque en algunos casos no es posible, no se pueden identificar los usos; por ejemplo, cuando se trata de adquisición de servicios por contratos fuera de la administración pública, como es el caso de la construcción de obras públicas de contrato.

En nuestro país la clasificación de los gastos según el objeto es la siguiente:

Servicios Generales. Comprende los pagos de servicios que no sean relacionados con el pago de los servicios de los empleados y que sean hechos a personas físicas o instituciones públicas o privadas, en compensación por la prestación de servicios de carácter no personal o el uso de bienes muebles o inmuebles, como servicios públicos, publicidad, impresión y encuadernación, viáticos, transportes de cosas, arrendamientos de edificios, servicios financieros.

Servicios Personales. Son los egresos por concepto de servicios prestados por el personal permanente y no permanente, tanto civil como militar.

Compra de bienes para administración. Comprende la compra de artículos materiales y todos los bienes que se consumen en actividades gubernamentales.

Transferencias. Incluye los egresos a favor de personas o empresas que corresponden a transacciones que no suponen una contraprestación en bienes o servicios como son pensiones, gratificaciones, subsidios, aportaciones al Seguro social, construcciones de viviendas y otros edificios.

Erogaciones especiales. Son las condicionadas a un ingreso y que tienen como principal característica que son imprevistas.

Cancelaciones de pasivo. Incluye la amortización de la deuda pública.

C) CLASIFICACIÓN ECONÓMICA. Ésta identifica cada renglón de gastos y de ingresos según su naturaleza económica. Muestra la parte de los gastos que las entidades destinan a sus operaciones corrientes y la parte que destinan a creación de bienes de capital. El gasto corriente está simbolizado por los servicios personales, compras de bienes para administración, servicios generales y transferencias corrientes y los gastos e intereses de la deuda; y los gastos de capital son la inversión física que se integra de los capítulos de adquisición de bienes para fomento y conservación y obras públicas y construcciones y la inversión financiera que la encontramos con ese nombre en la ley.

D) CLASIFICACIÓN POR FUNCIONES. Aquí se agrupa las transacciones del gobierno según la finalidad particular a que se destinan. Su propósito consiste en presentar una descripción que permita informar al ciudadano común sobre la naturaleza de los

servicios gubernamentales que se cubre con el dinero que paga en forma de impuestos y la proporción de los gastos públicos que se destinan a cada tipo de servicio.

E) CLASIFICACIÓN DE LOS GASTOS POR PROGRAMAS O ACTIVIDADES. Con ella se permite crear orgánicamente la unidades presupuestarias a las cuales se asignarán los recursos correspondientes, en función de las cosas que el Gobierno hará. Los programas, subprogramas, actividades y proyectos pasan a ser así una unidad de control y contabilidad del gasto público. Y así tenemos que los programas pueden ser de tres modalidades: los de funcionamiento u operación que son los que están destinados a producir servicios; los de inversión, que son los destinados a producir bienes de capital; los de financiamiento que incluyen las transferencias destinadas a financiar consumos o inversiones del Gobierno o del sector privado.

6.3. INSTITUCIÓN DEL GASTO PÚBLICO.

Como principio general, al igual que los ingresos deben establecerse por medio de ley, lo mismo sucede con el gasto público. Su naturaleza la encontramos en la ley, principalmente en la Constitución donde nos establece por ejemplo, la fracción VII del artículo 73 prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto; y el texto 126 de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. Estas

prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales.

7. FINES DE LA ACTIVIDAD PÚBLICA.

Según la doctrina financiera existe un problema en el terreno de los fines de la actividad que nos ocupa, y está basada en la oposición entre neutralismo (donde se afirma que en ella debe proponerse exclusivamente la obtención de recursos) y el Intervencionismo (que propone que en ella se persigan finalidades de naturaleza económica y social o los conocidos fines extra o para fiscales).

Como observamos, esta discrepancia se fundamenta en la misión que se le otorga al Estado pues si éste debe dedicarse únicamente a percatarse de los problemas que se originan en materia económica y social entonces, la actividad financiera tendría un representación pasiva y estática pero si por el contrario, se establece que debe intervenir o actuar en ella con el fin de dirigirlas en cierto sentido, entonces nuestra actividad tendrá un perfil activo y dinámico.

Para Del Vecchio, este problema no existe teóricamente debido a que "las finanzas son siempre fiscales y extrafiscales al no haber soluciones únicas y permanentes; una solución adecuada en determinadas condiciones o desde ciertos puntos de vista, puede

resultar inconveniente en otras condiciones o con distintos puntos de mira"⁽³⁵⁾.

Actualmente, la política fiscal y las finanzas tienen mucho en común pues la política financiera y la política económica actúan coordinadamente para llevar los fines del Estado a una mejor realización. En otro sentido, para realizar sus objetivos el Estado debe coordinar su actividad económica financiera realizando un plan económico esencial para la realización de sus actividades.

Por lo anterior, se considera que el Estado debe intervenir en la vida social y económica de manera activa siendo permitidos por tanto los fines extrafiscales.

7.1. FINES EXTRA O PARA FISCALES

Son los que se decretan sin la intención de que el Estado obtenga ingresos, sino con el objeto de lograr una finalidad de naturaleza económica o social diversa a la obtención de ingresos para atender los gastos públicos.

Aquí el legislador sabe que al establecer un impuesto, se obligará a los afectados a desarrollar cierta actividad o a dejar de desarrollarla, con tal de no pagar el impuesto y es así como el fisco no obtiene ingreso alguno.

³⁵ GIULLIANI FONROUGE, Carlos M. Ob. cit. p.19

Un ejemplo de ellos son los impuestos aduanales, que se les impone una tasa alta para que no ingresen o salgan determinadas mercancías al país, tal vez para cuidar que exista un mayor consumo de las mercancías nacionales. De antemano el gobierno sabe que no percibirá ingreso alguno por este concepto.

CAPITULO

4

CAPACIDAD
CONTRIBUTIVA

Este principio surge probablemente antes de la Déclaración Francesa de Derechos de 1789 y la constitución de 1791, pues éstas ya contenían dicho principio, pero debido a su desarrollo se hizo necesaria su consagración constitucional en la mayoría de los Estados de derecho.

Varios países han incluido este principio de capacidad contributiva en los textos constitucionales como es Italia en su Art. 53 constitucional que dice: "Todos son obligados a concurrir a los gastos en razón de su capacidad contributiva", pero también en países como España, Grecia, Venezuela, Bulgaria, Marruecos, por mencionar algunos.

Sin embargo, otros países no son tan explícitos al regular la materia, debido a que algunas sólo cuentan con limitaciones al poder tributario para que la norma se ajuste al postulado de la contribución según la capacidad económica como es en Chile, Túnez, Portugal entre otros.

1. DEFINICIÓN DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

Como se ha venido mencionando el Estado tiene necesidad de satisfacer ciertos factores por lo que está facultado a solicitar de sus gobernados aportaciones que vengán a cubrir parte de dichas necesidades, siempre y cuando el Estado tome en cuenta la capacidad económica de cada individuo.

A esta capacidad de prestación económica se le llama capacidad contributiva, que puede definirse como la aptitud económica personal para soportar las cargas públicas en menor o mayor grado. Nitti la menciona que es la porción que con respecto a su renta y a su riqueza deben al fisco los contribuyentes de un Estado.

Carrasco Iriarte dice: "Es la posibilidad de pago de contribuciones que represente para lo contribuyentes el mínimo sacrificio posible, límite material en cuanto al contenido de la de la norma tributaria garantizando su justicia y razonabilidad"⁽³⁶⁾

De lo anterior se desprende la coincidencia en que el contribuyente debe realizar una retribución, pero ésta debe ser conforme a su aptitud de pago, que no exista un gran sacrificio sino que el mismo debe ser mínimo.

La capacidad contributiva está representada entonces por la potencialidad económica que tiene los individuos sometidos a la soberanía fiscal para aportar a los gastos públicos y cuenta con dos elementos:

1. El objetivo que está representado en la riqueza del contribuyente y puede ser representada como renta, consumo o patrimonio; y

³⁶ CARRASCO IRIARTE, Hugo. Diccionario de derecho fiscal. Ed. Oxford. México, 1998. p.61

2. El subjetivo que es la aptitud individual para contribuir, cuando falta esta capacidad de contribuir entonces se puede dar la exención en el pago para liberar a personas que no alcanzan el mínimo imponible, pero esta exención no es un privilegio, lo sería si se dispensara del pago a una persona que cuenta con la capacidad de desembolso privilegiándolo de los demás contribuyentes.

Una vez más reiteramos que los sistemas de imposición coinciden en la idea de que todos estamos obligados a contribuir económicamente, para que la sociedad pueda satisfacer sus necesidades, por medio de aportaciones proporcionales y equitativas de nuestros ingresos o utilidades, una vez que hallamos satisfecho las necesidades propias.

La contribución más justa que puede exigir un Estado es el impuesto sobre la renta. Su justicia radica en su equidad y proporción que son las características que requiere según el art. 31, fracción IV, constitucional, ya que recae en el excedente de recursos satisfechas las necesidades individuales, es decir, su pago no significa un sacrificio y el gravamen se impone en relación con la situación económica de los contribuyentes.

2. TEORÍAS QUE FUNDAMENTAN LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

Existen diversas teorías que tratan de fundamentar la capacidad contributiva, pero como lo analizaremos y su nombre así nos lo dice, sólo son teoría, es decir, no pueden llevarse a la práctica pero sí nos sirven para apoyarnos de manera teórica y fundamentar la materia que nos ocupa. Entre ellas tenemos las siguientes:

2.1. TEORÍA DEL BENEFICIO.

Esta proposición está basada en dos de grandes doctrinarios, el primero es Griziotti que dogmatiza "Las manifestaciones de la capacidad contributiva, en relación con los beneficios producidos a los contribuyentes por la actividad del Estado y de la sociedad consisten en la riqueza que se gana, en la riqueza que se gasta y en los beneficios que derivan al contribuyente de una obra de interés público"⁽³⁷⁾.

El segundo es Tangorra quien avala por su parte: " El costo del sacrificio del impuesto, parecería al sujeto menor cuando mayor sea el goce, la ventaja, la utilidad conseguida por efecto del sacrificio"⁽³⁸⁾.

³⁷ Citado por DE JUANO Manuel, Curso de Finanzas y Derecho Tributario, Rosario, 1963, p. 282

³⁸ IDEM.

Esta teoría afirma que se debe tener en consideración además de la riqueza poseída y de las condiciones personales del sujeto, las ventajas que ha obtenido de los servicios públicos, para que se le haga menos excesiva la carga fiscal, ya que cualquier impuesto representa un sacrificio o una carga a quien lo paga, lo puede incluso limitar en su consumo o a renunciar a la satisfacción de alguna necesidad, pero la posibilidad que tiene un ciudadano de limitar su consumo, renunciar al goce directo, soportar el sacrificio que importa tal renuncia constituye la medida en la que debe concurrir a solventar los servicios, la aptitud personal para soportar esa carga y esa menor o mayor aptitud es la capacidad contributiva.

Pero lo que afirma Griziotti es contrario a lo que sucede, pues afirma que si una persona tiene una renta superior entonces disfrutará de mayores beneficios y, por lo contrario, las personas menos pudientes son las que más gozan de los beneficios del Estado, entonces si nos basáramos en esta teoría estaríamos gravando a quien menor capacidad contributiva tiene, por lo anterior los tributos no pueden apoyarse, ni proporcionarse en los beneficios recibidos por el contribuyente para establecer la cantidad a pagar.

2.2. TEORÍA DE FACULTADES.

Manuel de Juano la clasifica como una de las teorías más generalizadas y a su vez explica: "Los súbditos de todo Estado deben

contribuir de acuerdo a su capacidad, es decir, en proporción a la renta que respectivamente disfruten. Claro está que por renta no ha de entenderse el producido bruto de la capacidad del hombre sino que es necesario deducir los gastos para su producción, el consumo de la riqueza necesaria para vivir quien la produce y el de aquellas personas que integran su familia".⁽³⁹⁾

Esta teoría entonces se basa en que al pagarse el tributo el sacrificio sea igual para las personas que lo han realizado. Entonces, no toma como base la igualdad de las rentas, pues éstas pueden obtenerse de distintas fuentes y ser el contribuyente poseedor de distintas cargas de familia a la de otro contribuyente con igual renta, pero entonces el sacrificio en el pago es distinto.

Para hacer posible esta teoría se debe hacer un estudio de las condiciones individuales de cada contribuyente y de lo que paga, para evaluar en si la pena o sacrificio que le ocasiona el gravamen y que deberían ser iguales para todos ya que su prototipo reside en una base científica: Equiparar el sacrificio impositivo tanto para el económicamente más pudiente que para el que no lo es, por lo tanto es materia imposible de llevar a cabo debido a la gran labor que demanda, pero si es una teoría que nos sirve como base para la capacidad contributiva.

³⁹ DE JUANO, Manuel. Ob. Cit. p. 284

3. LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD EN LA CONSTITUCIÓN.

Nuestra constitución como máximo ordenamiento jurídico regula las contribuciones, por lo que en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna de México establece: Son obligaciones de los mexicanos:

I...

II...

III...

IV. "Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del distrito federal o del estado o municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Exactamente no se sabe cuáles fueron los motivos que hicieron a los redactores del texto a incluir ambos principios, pero lo que si es evidente es la fundamentación en el pensamiento de Adam Smith, quien aporta varios principios para llevar a cabo la contribución. Como observamos, este actual artículo 31 es sólo una repetición de lo dispuesto en el artículo 31 de la Constitución Política de 1857.

Entonces el precepto mencionado marca que se debe contribuir de manera proporcional y equitativa, y la única forma en la que podemos analizar estos conceptos es a través de los puntos de vista de reconocidos tratadistas y de la Suprema Corte de Justicia.

Por una parte, autores como Ernesto Flores y Zavala, Servando J. Garza y Sergio F. de la Garza, aluden que no es posible llevar a cabo una distinción entre ambos términos aludiendo: "en realidad no es posible hacerla sin llegar a resultados absurdos", basándonos en este pensamiento podemos afirmar que el texto constitucional debe contener el alternativo "o" y no la disyunción "y" como lo hace.

Otros tratadistas como José Rivera Pérez, Andrés Serra y Emilio Margain M., afirman e incluso realizan una distinción entre ambos conceptos que analizaremos a continuación.

Por su parte la Suprema Corte de Justicia establece:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo portar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en proporción a los

ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula. Todos los asuntos que integran esta Jurisprudencia, se refieren al Impuesto sobre la Renta.

Séptima Epoca, Primera Parte: Vols. 181-186. A.R. 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S.A. Mayoría de 14 votos. Vols. 187-192. A.R. 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S.C. Mayoría de 16 votos. Vols. 187-192. A.R. 441/83. Cerillos y Fosforos "La Imperial", S.A. Mayoría de 14 votos. Vols. 187-192. A.R. 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A. Mayoría de 14 votos. Vols. 187-192. A.R. 5413/83. Fábrica de Loza "El Anfora", S.A. Mayoría de 15 votos.

APENDICE AL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION. 1917-1995.
TOMO I. MATERIA CONSTITUCIONAL. TESIS 275. PAG. 256.

Como podemos observar, la Corte tiene vislumbrada la capacidad contributiva del individuo al referirse a la proporcionalidad y aunque aquella es una figura que no está descubierta específicamente en la constitución, nos damos cuenta que es un derecho inherente al ser humano y así otras instancias del sistema tributario si la tienen en cálculo.

PROPORCIONALIDAD

Primero hay que analizar su concepto para después desarrollar su contenido y así tenemos que proporcionalidad: "Es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellos gravados".⁽⁴⁰⁾

Lo que significa que los habitantes del país deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, es decir, sólo deben aportar a la Hacienda Pública una cantidad justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos y dicha cantidad nunca debe representar el total de sus ingresos netos pues de ser así se estaría confiscando los bienes del individuo.

Básicamente, este principio establece según su interpretación, que debe gravarse a los contribuyentes de forma que se tome en cuenta la capacidad contributiva pero a su vez de una manera cualitativa donde se establezcan tasas porcentuales de tipo diferencial y así quienes posean una mayor capacidad económica, con la finalidad de que el impacto sufrido sea más elevado en los ciudadanos que tengan mayor capacidad contributiva. Según lo que establece Adam Smith, si dos ciudadanos se les aplica la misma tasa impositiva, supongamos que de 3%, y uno de los contribuyentes gana \$50 y el segundo gana \$10 entonces el primero contribuirá, cuantitativamente hablando, más que

⁴⁰ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Ob. Cit. p. 248

el que gana \$10, pero no estará contribuyendo más de manera cualitativa, ya que el impacto fiscal será el mismo, un 3% de su ganancia para ambos casos. Sin embargo si se aplica al que gana \$10 una tasa del 1% y al que gana \$50 se le aplica 5% se cumplirá cuantitativamente y la tasa será proporcional. Con el ejemplo anterior, se quiere decir que el impacto fiscal deberá ser cualitativamente más fuerte en el caso de los contribuyentes que obtengan elevados ingresos y cualitativamente menor tratándose de contribuyentes con recursos inferiores.

También debe tomarse en cuenta la situación general del país para que las cargas tributarias se distribuyan justa y adecuadamente entre fuentes de riqueza disponibles. Entonces se debe gravar conforme a su capacidad económica, pero es necesario que además las cargas se repartan equilibradamente entre las fuentes de riqueza con el objeto de que no sean una o dos las personas que sostengan al fisco.

EQUIDAD.

Por su parte, la Equidad es: "La igualdad de ánimo, es un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o de la conciencia, más que por los mandatos de la justicia o de la ley"⁽⁴¹⁾

Según la teoría aristotélica, la equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, a que se obtiene tratando igual a los iguales y desigual a los desiguales. Entonces, trasladando el

⁴¹ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Ob. Cit. p. 251

pensamiento anterior a nuestro derecho fiscal, la equidad de un tributo se reflejará cuando su impacto económico sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación. La equidad entonces está basada en la igualdad, por lo que las leyes deben tratar igual a los sujetos pasivos que se encuentren en la misma situación y de manera desigual a los que estén en situación desigual, como lo describe la Corte:

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.

De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo establece y regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa; implicando además, que se establezca que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, sino que se sustenten en bases objetivas que razonablemente justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Amparo directo en revisión 682/91. Matsushita Industrial de Baja California, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1995. Mayoría de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán. El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el veintiuno de noviembre en curso, por unanimidad de diez votos de los ministros: presidente en funciones Juventino V. Castro y Castro, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Gúitrón, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiffo Palayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número

CXII/1995 (9a.) la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a veintiuno de noviembre de mil novecientos noventa y cinco.

La equidad debemos observarla como el lado jurídico de la norma y la proporcionalidad como los factores económicos del impuesto.

Analizando las opiniones de los doctrinarios a los que se hace mención, podemos afirmar que la opinión de los primeros es cierta, ya que efectivamente la proporcionalidad y la equidad no son conceptos contrarios y la opinión de los segundos es más amplia, los distinguen uno del otro, pero no afirmando que sean contrarios, sino que los observan desde conceptos más amplios, desarrollándolos de una forma diferente al primer grupo de doctrinarios, lo que debemos estar seguros es de que el principal objetivo de ambas máximas es buscar la justicia tributaria.

Por su parte, los criterios de la Suprema Corte establecen los requisitos para que un impuesto pueda ser válido y dice:

IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS.

De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve

quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho si es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación a los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que estén en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.

Séptima Época. Primera Parte:

Por otra parte, la justicia tributaria se debe ver reflejada en una justicia de distribución que tiene por objeto directo los bienes comunes que se deben repartir y por indirecto sólo las cargas y entre ellos los tributos, donde precisamente se debe observar la equidad con trato igual para los iguales y desigual para los desiguales y lo anterior no será posible si no se cumple con la proporcionalidad, es decir, tomando en cuenta las capacidades contributivas del sujeto pasivo.

Aunque se puede afirmar que hasta hoy, la única manera de hacer valer esta justicia no la encontramos en las leyes, sino únicamente puede definirse por medio de la jurisprudencia, en virtud de que no

se puede establecer una norma general. Por lo tanto, proponemos que durante el nuevo gobierno se establezca un mecanismo en el que exista mayor justicia para todos los ciudadanos como podría ser una reforma fiscal que tome en cuenta las características económicas de todos los sujetos.

El criterio de la Suprema Corte al respecto nos dice:

IMPUESTOS EXCESIVOS.

La jurisprudencia de la corte en el sentido de que el poder judicial no puede juzgar cuando un impuesto no es equitativo o es desproporcionado, sólo debe aplicarse a los casos en que la falta de equidad y proporcionalidad que se reclaman, resulten dudosos, discutibles o leves, pero no cuando la injusticia o la desproporción del tributo sean evidentes y enormes, ya que las facultades del legislador no son omnímodas ni arbitrarias, sino que están limitadas por los requisitos constitucionales relativos; por tanto, no es exacto que en tales casos carezcan de facultad los jueces de distrito, para decidir la controversia sobre la falta de equidad y proporcionalidad de un impuesto.

amparo administrativo en revisión 5274/48. refrescos pascual, s. a. 28 de octubre de 1948. mayoría de 4 votos. tomo xcvi, Pág. 861. SEMANARIO JUDICIAL. QUINTA EPOCA. 2ª SALA. TOMO XCVIII. Pág. 861

El siguiente criterio de la Suprema Corte, establece quién es el indicado de decidir cuándo los impuestos son desproporcionales e inequitativos.

IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS.

Quando se alegue que un impuesto es contrario al artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, y la pretendida falta de

equidad o proporcionalidad aparezca como dudosa o leve, no cabe hacer en el juicio de garantías la crítica de la Ley respectiva; pero, en cambio, la justicia Federal puede y debe otorgar la protección solicitada, cuando se acredite plenamente que hay notoria desproporción de la carga fiscal, de suerte que el impuesto resulte exorbitante, ruinoso o prácticamente confiscatorio.

TOMO XCIII, Pág. 611. Cla. Minera de Magurichic, S. A. 14 de julio de 1947. 5 votos. SEMANARIO JUDICIAL. QUINTA EPOCA. 2ª SALA. TOMO XCIII. Pág. 611.

Según lo anterior, un impuesto sólo puede ser considerado como desproporcional e inequitativo por parte de los Jueces de Distrito cuando estas características sean muy evidentes.

4. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y SU RELACIÓN CON LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

Aunque a estos principios se les han otorgado distintos significados, no quiere decir que sean contradictorios o que no se relacionen, sino por el contrario, se puede hablar de complementación, siendo precisamente en sus conceptos donde la encontramos.

El principio de proporcionalidad implica que se grave al sujeto pasivo respecto de su capacidad contributiva, y así, la ley, de manera única, lo obligue a aportar al Estado una parte razonable de sus percepciones gravables, es decir, su capacidad económica debe marcar dicho gravamen.

Los tributos que se ajustan a lo anterior son aquellos que tienen como base tarifas progresivas, que realizan la función de un cobro mayor a quien posee mayor capacidad de pago; entonces, si los sistemas fiscales lo que buscan es la entera observancia de esta proporcionalidad, deberían eliminar los impuestos de tasa o cuota fija, pues si bien es cierto que los contribuyentes que más ganan son los que más pagan, también lo es que ambos sufrirán la carga fiscal de manera idéntica.

El vínculo entre los principios de proporcionalidad y la capacidad contributiva lo encontramos precisamente en que para llevar a cabo la observancia de uno debemos tomar en consideración el otro, son principios que se deben complementar para que la actividad económica del Estado cumpla con sus objetivos.

Respecto de la equidad, sólo le interesa la capacidad contributiva en cuanto a los individuos que son sujetos de un mismo tributo y éstos deben tener una situación de igualdad frente a la ley.

Pero a su vez, estos tres principios y muchos otros como el de Legalidad, lo único que buscan es llegar a la justicia tributaria; todos buscan que el contribuyente no sienta una carga tan excesiva de parte del Estado para que se cumpla con todos objetivos establecidos en su presupuesto.

Así la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, aunque no consagra de manera expresa el principio de capacidad

contributiva, si lo hace implícitamente a través de los dos principios mencionados, equidad y proporcionalidad.

5. LEGALIDAD Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

Para que se pueda hablar de capacidad contributiva, primero debemos de hablar de la legalidad, ya que si nosotros estamos en contra de un acto de la autoridad porque viola dicho principio, primero debemos observar si la obligación se encuentra establecida en una ley.

Todas las contribuciones que nos son exigidas por parte del Estado, deben ser establecidas en una ley y cuando nos son exigidas, debemos observar que sólo estamos obligados a cumplir con lo establecido previamente en la ley, pero también debemos tomar en cuenta que sólo podemos hacer valer ante el fisco los derechos que nos otorgan esta leyes.

Al respecto podemos citar el siguiente precedente:

IMPUESTO. PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL.

Examinado atentamente el principio de legalidad establecido en el artículo 31 constitucional, a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia administrativa y de su explicación racional e histórica se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar del Poder que, conforme a la Constitución, está encargada de la función legislativa, sino fundamentalmente en los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenida y alcance de la obligación

tributaria, siendo consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede al arbitrio de las autoridades exactoras. Lo contrario, es decir la arbitrariedad en el impuesto, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, son anticonstitucionales, sea cual fuere el pretexto con que se pretenda justificar un impuesto.

Amparo administrativo en revisión 1833/49. Crescencia Pérez de Barba. 17 de febrero de 1950. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Octavio Mendoza González. SEMANARIO JUDICIAL. QUINTA EPOCA. 2ª SALA. TOMO CXVI. Pág. 1871.

6. LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO ATRIBUTO DEL INDIVIDUO.

En todo sistema fiscal, la persona física es el elemento principal, en razón de que ella es la que soporta el gravamen, ya sea de forma directa, a través de sociedades o por vía indirecta. Cuando se grava la renta de una sociedad, en realidad se está gravando la renta de las personas físicas, pues son éstas las que se benefician de la actividad financiera del Estado y sufren el sacrificio que supone el pago de impuestos.

La mayoría de los tratadistas de economía financiera redactan a la renta como módulo de la capacidad de pago aludiendo sólo a la persona física.

La capacidad contributiva es calificada por el poder económico y este a su vez, es una condición personal, por lo que no puede hablarse de imposición sobre las personas jurídicas, debido a que en última

instancia, la persona física y su familia son las que soportan la carga fiscal.

Por lo anterior, debemos ver entonces a la persona moral o jurídica como el medio para recaudar los impuestos que debe pagar la persona física, y por lo tanto, la capacidad contributiva de la persona jurídica es una fórmula con la que se recogen los argumentos por los que se considera gravarla.

De esta forma, sólo las personas físicas ostentan capacidad contributiva, pero el legislador puede decidir entre gravar directamente a los individuos o bien hacerlo indirectamente a través de las sociedades.

Sin embargo, existe una opinión contraria, en cuanto dice que la sociedad es una persona distinta de los socios, que esta personalidad implica independencia y autonomía, tanto en el ámbito económico como en el jurídico, y por lo tanto, la imposición de las sociedades no puede ser considerada como un medio más sencillo para gravar a los socios.

En nuestro sistema fiscal, una persona jurídica o moral se grava por distintos impuestos o gravámenes, como puede mencionarse el impuesto sobre la renta, el impuesto al activo, el impuesto especial sobre producción y servicios, donde los socios, pagando su impuesto que genera la sociedad, ya no tienen que pagar por ejemplo impuesto sobre la renta por esa actividad como socios, pero sí tienen que

pagar los impuestos que se gravan a nivel individual, como es el impuesto sobre tenencia de vehículos.

6.1. CARÁCTER SUBJETIVO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

Predominantemente, el principio que nos ocupa tiene un carácter de individualidad o subjetivo, debido a que la capacidad contributiva se basa en la riqueza de que dispone un contribuyente, por lo que debe atribuirse a un sacrificio personal de su parte.

Por lo tanto, si dos contribuyentes obtienen una renta de la misma naturaleza pero con distinto volumen, es decir, uno obtiene una renta mayor que el otro, al primero no le afectará tanto la imposición proporcional que recae sobre su renta debido a que cuenta con una mayor cantidad de ella. Por ello, es necesario ampliar el tributo de una forma progresiva si ambos contribuyentes se encuentran colocados en las mismas condiciones sociales y familiares con la finalidad de mantener la igualdad en el sacrificio ante la carga fiscal.

De esta manera, los índices de capacidad contributiva se deben observar en la riqueza obtenida, en la riqueza gastada y los beneficios que se tienen de las obras que realiza el Estado y de la actividad de la sociedad, de cada individuo, insistimos no debe ser de una manera general sino de una forma particular

7. REDUCCIÓN DE LA DESIGUALDAD ECONÓMICA EN RAZÓN DE LA PROGRESIVIDAD.

Muchos críticos de la teoría de la capacidad contributiva aceptan la imposición progresiva afirmando que ésta reducirá la desigualdad económica. Henry Simons decía: "La defensa de una progresividad drástica en la imposición debe descansar en la lucha contra la desigualdad, en base al juicio ético o estético de que la distribución predominante de la riqueza y de la renta revela un grado de desigualdad que es claramente mala o detestable"⁽⁴²⁾.

Por lo tanto, la reducción de la desigualdad no debemos verla como un fin último sino como un objetivo válido de la imposición progresiva, pero a su vez debe ser secundario en lo que se relaciona con el objetivo de distribuir los impuestos en cuanto a la capacidad contributiva.

No se puede medir con exactitud los sacrificios y satisfacciones personales, por lo que ha sido mejor que se abandone esa búsqueda exacta para la reducción de dicha desigualdad y el evitar que crezca de una manera excesiva, aunque se contempla como un medio para evitar la concentración del poder y en cierta manera sea útil para mantener una sociedad democrática.

⁴² Cfr. GOODE, Richard. Impuesto Sobre la Renta. Impreso en la fabrica de moneda. Madrid, España, 1973. p. 34

8. MEDIDAS DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y LA DESIGUALDAD.

La capacidad contributiva la podemos calcular por distintos medios, y aunque el más común es la renta, ésta es una medida incompleta de la cantidad de recursos con los que cuenta debido a que no toma en cuenta el patrimonio.

Aunque el patrimonio es creado por la renta, ya bien por la acumulación de la anterior o por la expectativa de la futura, debemos tomar en cuenta que el patrimonio crea un poder económico adicional al restante de la renta corriente, es decir, si tenemos dos personas que perciben igual cantidad de renta pero una de ellas cuenta con un patrimonio de \$100,000 y la otra no tiene bienes, entonces aquélla se encuentra en mejores condiciones que ésta económicamente hablando. Pero debemos aclarar que el patrimonio es también un índice incompleto por lo que sólo se le considera como un índice complementario debido a que no toma en cuenta los recursos económicos de las personas que dependen de las ganancias procedentes de servicios personales.

El consumo es un índice de la capacidad contributiva contrario a la renta, Hobbes sostiene que puede ser más justo y oportuno que se gravara a la gente según lo que extraen del depósito común que de lo que contribuyen a él por lo que sugiere que el consumo puede ser mejor base de gravamen que la renta.

La diferencia entre la renta y el consumo la encontramos en las diferencias en la distribución de la base entre cualquier persona, pero debemos recordar que la mayor parte de la renta se consume, aunque para el individuo es una mayor carga que se grave el consumo, debido a que el total incluye unidades con proporciones de consumo y renta por encima y por debajo del promedio, además existen momentos en que el ciclo de la vida en los que el consumo es considerablemente mayor o menor que la renta disponible como puede ser el caso de las parejas casadas jóvenes que contraen deudas para cubrir sus gastos necesarios como es establecer su hogar o criar a sus hijos y los ancianos que ahora tal vez sólo estén disminuyendo sus ahorros, otro ejemplo donde aumenta el consumo y la renta disminuye; pueden enunciarse casos como la falta de empleo o enfermedad de la persona que percibe el salario, o cuando existen situaciones desfavorables en los negocios. Por lo tanto, si se gravara en lugar de la renta el consumo, entonces el contribuyente sólo estaría cambiando el momento del pago de sus impuestos, donde pagaría más durante los años donde utilizara su ahorro que durante los años en que ahorrara.

Cuando existe un gravamen al gasto con una cuota fija, una persona gasta mucho y una que gasta poco tendrían la misma capacidad de pago si su consumo fuera el mismo. Pero por el contrario, en la misma situación, sólo que con un impuesto sobre la renta, el que ahorra más y por consiguiente gasta menos llegaría a pagar más que uno que gasta mucho e inclusive derrocha.

Se puede decir que un impuesto al consumo o al gasto nos indica que quien gasta menos está mejor económicamente en razón de que cuenta con la misma cantidad de consumo que la persona que gasta más y éste se encuentra en una mejor situación ya que no disfruta de más consumo y sufre desventajas.

Entonces el impuesto sobre la renta nos da un mejor índice de capacidad económica, pero sería mejor una reunión de ambos impuestos para llegar a mejores resultados, lo que es un tanto difícil, debido a la complejidad de ambos impuestos; aunque en algunos países se subsana este problema complementando el impuesto sobre la renta con impuestos sobre los beneficios de las sociedades y sobre las propiedades, herencias y donaciones y aunque ese sistema es menos efectivo que la combinación del Impuesto sobre la Renta y un Impuesto sobre la Producción, sí es un medio eficaz de redistribución de la carga fiscal.

8.1. ÍNDICES DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

a. DIRECTOS.

Sobre estos índices sirven de base atributos que se organizan en torno al principio de capacidad contributiva, tales como la posesión de bienes o la percepción de rentas.

1. El más importante es la percepción de renta, ya que la imposición patrimonial se organiza por medio de la circulación de la riqueza. La renta debe contener las siguientes cualidades:

- **LA RENTA DEBE SER NETA:** Es decir la riqueza imponible no puede delimitarse por medio de una renta bruta debido a que ésta puede absorber el patrimonio del sujeto, primero se debe hacer la deducción de gastos de producción.
- **LA RENTA DEBE SER INDIVIDUAL:** Esto es según el mandato constitucional artículo 31, fracción IV, donde se nos establece que se debe contribuir proporcional y equitativamente, es decir, la imposición sobre la percepción de la renta, exige que la base tributaria sea establecida atendiendo al volumen de ingresos y gastos jurídicamente imputables a cada contribuyente.
- **LA RENTA DEBE SER ACTUAL:** Es decir, la renta debe estar de acuerdo a la época en la que se va a pagar la contribución, lo más común es que la obligación tributaria nazca cuando se percibe la renta, no obstante puede suceder que la renta no se transforme en presupuesto de hecho de una obligación tributaria sino hasta después de pasado algún tiempo, como puede suceder en los impuestos con efectos retroactivos donde la percepción de la renta cuando se produce no es a un presupuesto de hecho del tributo ya que en ese instante no ha sido dictada norma jurídica que así lo

determine sino que posteriormente por ministerio de ley dicha percepción se convierte en blanco de una obligación tributaria. Pero durante el tiempo transcurrido entre ambos sucesos debemos notar que posiblemente el sujeto pasivo pierda capacidad contributiva de manera total o sólo parcial.

- SE LE DEBEN REDUCIR LOS GASTOS VITALES: Es decir una renta además de ser neta y actual debemos disminuirle los gastos mínimos que realiza el contribuyente para su subsistencia con lo que decimos que solo la diferencia es la que puede considerarse disponible para el pago del tributo. Es precisamente esa diferencia la que refleja la verdadera capacidad contributiva.

b. INDIRECTOS.

Dentro de estos índices podemos enunciar a la circulación del dinero y el consumo de la riqueza.

1. Conforme a los impuestos de circulación es muy vago el estudio que la doctrina ha realizado hasta el momento, pero algunos de los estudiosos del derecho consideran que aunque son índices muy complicados de encontrarse entre la corriente que grava la renta que se obtiene y la corriente que considera que es mejor gravar la renta consumida, se suponen favorables para marcar el grado de capacidad contributiva, debido a que estos impuestos como se mencionan

recaen sobre la riqueza que circula y ésta a su vez constituye un elemento de la capacidad mencionada.

2. Nuestro segundo índice indirecto es el consumo que es considerado complicado debido a su relación con la justicia tributaria a la distinción entre los ideales fiscales y la realidad tributaria.

La mayoría de los sistemas tributarios, cuando existe un crecimiento en el gasto público, tienden a cubrirlo por medio de impuestos indirectos al gasto, donde se grava la aplicación de la renta de los sujetos en la adquisición de bienes y servicios, lo que ha dado motivo a la inadaptación de esos tributos a la capacidad contributiva.

Lo que no debemos considerar como un índice de capacidad contributiva del individuo es el consumo que se realiza por la satisfacción de las necesidades básicas de individuo, por lo que no deben gravarse artículos de primera necesidad, sino sólo los consumos de lujo. Actualmente, en nuestro país se está viviendo una propuesta por parte de los legisladores, acerca de desaparecer la tasa del 0% sobre productos de primera necesidad, como son las medicinas y los alimentos y gravar a dichos productos con el 15% al igual que todas las demás mercancías. La mencionada propuesta está planteada al Congreso desde el año pasado, querían que se aplicara desde este año fiscal en curso, pero la propuesta no fue aceptada; este año se volvió a plantear y aunque no se ha resuelto sobre ella, considero que la primera vez que se rechazó no fue por cuestiones de no perjudicar al contribuyente, sino por cuestiones políticas en el

Congreso, este año es un tanto diferente debido a que la fracción que propone dicha iniciativa es del partido político que ocupará este sexenio la presidencia de la República.

Para poder cumplir con el principio de capacidad contributiva debe trazarse una línea divisoria entre la riqueza que se debe excluir de la imposición y la que revela la verdadera capacidad contributiva y precisamente el legislador es quien debe realizar dicha distinción, basándose en experiencias de la sociedad en determinado momento y considerando lo que se llama necesidades fundamentales o consumos indispensables y lo que son los consumos útiles pero no de absoluta necesidad.

8.2. LA CONFISCATORIEDAD

Nuestra Carta Magna regula este principio en su artículo 22 donde se establece:

"Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, las marcas, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales.

No se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el

pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito o para el pago de impuestos y multas...”

Como observamos prohíbe las confiscaciones, aunque en el 2º párrafo expone que no se considerará confiscación cuando se lleve a cabo una aplicación total de los bienes de una persona al pago de impuestos o multas, podemos considerar que existe una contradicción, por lo que alcanzamos a vislumbrar que en el presente artículo se origina una autorización para establecer gravámenes que absorban todo el capital del contribuyente. Pero dicha autorización debe considerarse con límites como sería que existiera caso de gravedad en la situación financiera del país, pues de lo contrario se estaría sacrificando un interés particular y se violaría el de la colectividad, si esta autorización se llegara a emplear durante épocas financieras estables sería más perjudicial para el Estado porque dichos gravámenes llegarían a destruir las fuentes de ingreso de las contribuciones y afectar así la fuente de ingresos del Estado. Y otra situación es hacer la diferencia entre confiscación y el embargo.

En algunos sistemas tributarios como el argentino se considera por medio de la jurisprudencia que un tributo es confiscatorio cuando “Se trata de un impuesto directo y sobrepasa el límite de 33% sobre el total de la renta o el ingreso y sea por una situación de hecho.”

Según lo anterior un tributo es confiscatorio cuando:

1. Sea un impuesto directo; si se trata de impuestos indirectos no será confiscatorio aunque exceda el límite del 33%.
2. Se establece un límite del 33% sobre la utilidad, renta o beneficio.
3. Cuando se considere a la confiscación como una cuestión de hecho.

Comparando nuestro sistema tributario con el argentino existe en éste un límite porcentual del 33 % y además el impuesto debe ser directo ; nuestro texto constitucional no establece límites ya que en el sistema no se considerará como confiscación la aplicación de los bienes totales o parciales de un individuo al pago de impuestos.

La Corte al respecto nos indica:

CONFISCACION.

Es el acto de privar de sus bienes a algún reo, y aplicarlos al Fisco, operación muy distinta, en su naturaleza y efectos, al embargo y remate de bienes para pagar impuestos, ya que aquélla presupone la existencia de un proceso criminal y, por ende, de un delito imputable al que padece la confiscación.

Amparo administrativo en revisión. Lepe Alberto. 14 de febrero de 1919.
Unanimidad de once votos. La publicación no menciona el ponente.

La Suprema Corte establece la diferencia entre confiscación y el embargo, aclarando con ello lo que establece nuestra constitución en el artículo 22, segundo párrafo.

En conclusión, la confiscatoriedad se produce por medio de aportes tributarios que exceden la razonable posibilidad del individuo, es decir, la permitida por su capacidad contributiva al gasto público, y que probablemente le impida ejercer su actividad.

8.3. EFECTOS PSICOLÓGICOS.

Podemos observar que existe cierta tensión en la relación que existe entre el fisco y el contribuyente, desde el inicio de su relación comienza, el contribuyente principalmente, a considerarse como adversarios, pero debemos reconocer que este pensamiento tiene un fundamento basado la situación social y el nivel cultural de dicho individuo.

a. LA PSICOLOGÍA DEL CONTRIBUYENTE.

Es evidente que el individuo al escuchar hablar de un detrimento en su patrimonio automáticamente se comporta de manera negativa, pero lo que principalmente define su reacción ante el impuesto es su ambiente social y profesional.

Los pequeños y medianos contribuyentes que ejercen una actividad independiente tienen como primera impresión un mundo hermético y amenazante, aunque después de varios contactos comienza a creer que el fisco es quien se encuentra en inferioridad con él y así el contribuyente descuida el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, especulando sobre la insuficiencia de comprobación y la dificultad en la verificación.

Existe por otro lado el contribuyente que tiene un gran sentido de la responsabilidad fiscal y establecen relaciones amigables con la administración. Dentro de este grupo tenemos a los que cumplen con su obligación aunque no precisamente por su sentido de responsabilidad, sino más bien porque el fraude no puede llevarse a cabo, como puede ser los asalariados y las grandes empresas.

Pero también existen los que no tributan, es decir, ni siquiera en una forma mínima llegan a cumplir con sus obligaciones fiscales. Estos no se percatan del daño que ocasionan, probablemente lo sufran hasta sus hijos, pues aunque el Estado desee reducir el crecimiento de las necesidades esenciales de sus gobernados no puede hacerlo, ya que la falta de recursos, principalmente, lo obstaculizan. Si no se logra recaudar lo suficiente entonces se tendrá que recurrir a los préstamos internos o externos, trayendo consigo mayores consecuencias para la economía del país.

Existen diversas justificaciones que interpone el contribuyente no cumplido para liberarse de su obligación, por lo menos en forma

justificativa, lo que marca las diferentes excusas es el nivel educativo y económico del individuo. Dentro de las principales justificaciones de éste, tenemos por ejemplo el que dice "rinde más el dinero en mi bolsillo que en las arcas del Estado", es decir, que él es mejor administrador que el propio Estado. El contribuyente según su nivel de preparación sabe buscar formas de evadir, se justifica mediante la crítica de la actuación del Estado, esto mediante mala intención.

El contribuyente impreparado es el que no tuvo acceso a la educación ni a la cultura y no se siente en deuda con el Estado. A su vez cree que está en una situación grave ante los ordenamientos y entonces tributa como se lo indica el responsable de que cumpla con sus contribuciones.

Por otra parte tenemos al contribuyente impreparado de gran potencia económica, y que a su vez podemos distinguir los de mala y los de buena fe, los primeros desean cumplir con sus obligaciones legales, pero su impreparación administrativa los hace presa de los funcionarios o bien de los profesionistas que contrata para llevar a cabo el cumplimiento de esa obligación. Y los segundos, son contribuyentes que amparados en su prosperidad económica pretenden solucionarlo todo con dinero.

El contribuyente pequeño, no se da cuenta que puede ser presa de los funcionarios y que tal vez erogará más si entrega cantidades al funcionario que si hubiese pagado lo que le correspondía pagar por ley.

b. LIMITES PSICOLÓGICOS DE LA CARGA FISCAL.

Aquí nos referimos a que el gobernante siempre que va a establecer un impuesto debe tomar en cuenta los efectos psicológicos que va a producir en sus gobernados, pues como futuros contribuyentes ya que tal vez puedan sentirse agredidos con una medida como la descrita, pueden provocar una reacción social violenta.

El Estado debe observar la situación que está viviendo el súbdito, esto con el objeto de tener éxito en la recaudación, ya que no es lo mismo establecer o cobrar un tributo en épocas de alegría que en tiempos donde se está pasando por un mal momento económico.

c. TOMA DE CONCIENCIA LA MISIÓN DEL ESTADO Y DEL PAPEL DE LA TRIBUTACIÓN.

Para que el contribuyente cree una conciencia acerca de lo importante que es su tributación, se necesita una educación fiscal de los ciudadanos, pero poniendo mayor énfasis en los jóvenes que son los futuros contribuyentes, para que entiendan lo importante que es para el funcionamiento del país la actividad económica del Estado y a su vez que quede claro cuál es el papel del impuesto en el régimen que seguimos.

El principal problema al que nos enfrentamos es que el individuo que percibe una renta o el empresario que obtiene un beneficio, creen que les pertenece enteramente y no aceptan que de esa ganancia se les retire una cantidad por concepto de impuestos. Por eso se

recomienda que es mejor que se lleve a cabo una retención de origen, que aunque tiene su límite porque al fin se sentirá la presión fiscal será menos notoria la presión.

Otro punto importante es que el individuo no debe ver al impuesto como una carga, por lo que es un error considerar al impuesto como un mal necesario, mejor sería que se orientara el pensamiento del contribuyente de que es una necesidad vital inculcando a esos individuos por medio de la educación cívica nociones básicas sobre el impuesto y la misión del Estado.

9. CONSECUENCIAS DE LA INOBSERVANCIA DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

Una vez que el impuesto ha sido creado por el Poder Legislativo y debidamente reglamentado por el Ejecutivo, como hemos venido mencionando se crea una obligación tributaria, que debe ser exigida por el fisco y cubierta por las personas que señala la ley. Al parecer, la consecuencia inmediata sería el pago de una prestación al fisco, pero en realidad no se considera esto como algo tan sencillo, ya que la hipótesis de las contribuciones es una norma de carácter general, que tiene como origen y destino a una colectividad generadora de recursos económicos, misma que está integrada por diferentes intereses personales, políticos y económicos. Es por esto último que la reacción de los ciudadanos frente a su obligación fiscal es casi

uniforme, y se traducen en la falta de pago o bien en el pago mismo. Y, si a lo anterior le aunamos que el Estado en su necesidad de cubrir las necesidades, para el buen funcionamiento y desarrollo del país, no observa la capacidad económica con la que cuenta el individuo gobernado para entonces se dan situaciones o efectos negativos, que perjudican a toda la colectividad como son la evasión o la elusión, que son una forma de rechazo a las cargas tributarias.

9.1. EVASIÓN.

Es cuando se realiza una acción u omisión tendiente a eludir el pago de una obligación fiscal, consistente en la falta de pago por parte del causante obligado legalmente a pagar

Armando Giorgetti señala: "La evasión tributaria, plaga natural de cualquier país, por lo que siempre será cierto aquello de que quien espere ver un impuesto que no acarree disgustos espera ver algo que nunca ha existido, no existe ni existirá jamás".⁽⁴³⁾

La evasión se caracteriza por la omisión en el pago, es decir, el contribuyente deja de cubrir los impuestos de forma pasiva, bien por ignorancia o por imposibilidad material. Debemos tomar en cuenta que las normas tributarias son muy complicadas y que el hombre común muchas veces no las comprende, pero que se convierte en

⁴³ Citado por CARRASCO IRIARTE, Hugo. Diccionario de derecho fiscal. Ed. Oxford p. 247

causante al realizar alguna actividad productiva, y se ve imposibilitado para cubrir con las obligaciones que no entiende (por supuesto, nos referimos a obligaciones formales, ya que la obligación sustantiva es fácil de comprender, sólo falta el conocimiento para saber el monto de la cantidad a pagar). Pero el principal recurso del Estado en estos casos es la aplicación del principio Jurídico de "La ignorancia de la ley no excusa su cumplimiento". Es precisamente esta una causa por la que un contribuyente de buen fe, puede llegar a convertirse en un evasor del fisco involuntariamente.

Otro caso donde podemos observar la evasión es cuando el causante, debido a sus escasos ingresos y a sus cargas familiares, se ve imposibilitado para cubrir su obligación con el fisco, ya que utiliza las cantidades que le debe a éste, como un ingreso adicional o como complemento de su presupuesto.

9.2. ELUSIÓN.

La elusión se da cuando un posible contribuyente evita el nacimiento de la obligación tributaria y por tanto, del impuesto, utilizando medios no prohibidos por las leyes para alcanzar su objetivo económico, salvando la realización del hecho generador o hecho imponible

En la elusión el particular evita la carga fiscal por medios lícitos, o sea por medio no prohibidos por la ley; en cambio en la evasión el sujeto pasivo del impuesto realiza actos u omisiones fraudulentas

valiéndose de medios no permitidos por la ley como el contrabando o alterando libros y documentos.

Muchas veces es causa de elusión que el contribuyente no pueda cubrir las cargas fiscales y por lo tanto deja de realizar las actividades gravadas. Generalmente se caracteriza por cierre de industrias, comercios y fuentes de trabajo o bien por el traslado de estos a regiones o países cuyo sistema tributario resulte soportable

Cuando en un sistema tributario existe este fenómeno, se vislumbra la necesidad de llevar a cabo una reforma en dicho sistema, ya que las normas fiscales están sufriendo de un claro desajuste entre la realidad y la visión del legislador, pues agobian al contribuyente y lo alejan de las actividades gravadas. Aunque es un tanto impreciso hablar de causas de la elusión o evasión legal, el doctrinario Adolfo Arrijo nos establece tres que son: a. Las altas tarifas impositivas, b. La mala política hacendaria y c. La insuficiencia de capitales de inversión.

CAPITULO
5
PROPUESTAS
TENDIENTES
A SOLUCIONAR
EL PROBLEMA
EN ESTUDIO

1. PRINCIPIO DE ECONOMÍA.

Este es un principio que surge desde la época de Adam Smith, donde se establecen las bases de cómo el Estado puede adquirir una mayor cantidad de recursos, sin gastar demasiado en esa obtención.

Las características que debe reunir un impuesto principalmente son que debe ser económico y productivo, entendiéndose por lo primero que se eroga lo mínimo en dinero para recaudar la mayor cantidad posible, por lo tanto, tendrá que demostrar su carácter de económico en cuanto a su administración, control y recaudación. En lo concerniente a la productividad del impuesto consiste precisamente que al tener una mayor cantidad recaudada se tengan mayores recursos para invertir en el Gasto Público.

En otras palabras, la cantidad que se recaude y la cantidad que realmente entre a las arcas del fisco, ya sea federal o local, sea la mayor posible, una vez que se deduzcan los gastos necesarios para su recaudación; por ejemplo, si el Estado obtiene 100 pesos esa no será la ganancia real, ya que para obtenerlo tuvo que erogar ciertos gastos y probablemente sólo recaude 65 pesos; como dato tenemos que en países como Francia por cada franco que se recauda se utiliza 6 céntimos, lo que quiere decir que se reflejan 94 céntimos en la arcas del fisco aproximadamente,

mientras que en nuestro país, por cada peso que se obtiene se utilizan 36 centavos para esa recaudación, es decir, de cada peso realmente llega a ser ingreso del Estado 64 centavos.

Así, el Estado debe de tomar conciencia e implementar mecanismos para que se de un mayor rendimiento de sus ingresos tributarios debiendo realizar un menor gasto en la recaudación de éstos, y por consiguiente se verán incrementados sus ingresos.

1.1. REDUCCIÓN DEL GASTO EN LA RECAUDACIÓN.

Con base en lo anterior, una vez que se ha explicado en qué consiste el Principio de Economía y demostrado la importancia de que se lleve a la práctica, vemos que en nuestro país realmente no se aplica o en algunos casos no se hace como debiera. Como se menciona en el inciso anterior, existen países que invierten mínimamente en la recaudación de las contribuciones, por lo que les queda una mayor cantidad de recursos para invertir en el gasto público. V. g r: en Francia se invierte 6 céntimos de franco, lo que significa que realmente se recaudan 94 céntimos de cada franco, mientras que en México se utilizan de 30 a 36 centavos para llegar a recaudar un peso, lo que significa que en realidad sólo recaudan 64 centavos; es obvio que Francia tiene mayores recursos para invertir en el Gasto Público que los que tiene nuestro país y éste es solo un caso por mencionar, ya que se

habla de que otros países latinoamericanos se encuentran en una mejor posición que México en ese aspecto.

¿Qué se debe hacer ante lo anterior?

Nosotros proponemos que necesariamente se deben reducir las erogaciones que se realizan con la finalidad de recaudar las contribuciones. ¿Qué queremos decir con ello? Que si México gasta 36 centavos debe reducir tal gasto a una cantidad mínima, como por ejemplo el caso de Francia, para que de esta manera, si gastare solamente 6 centavos recaudaría en realidad 94 centavos, lo que implica una reducción al gasto en la recaudación y su consecuencia natural sería un aumento en los ingresos del Estado para satisfacer el Gasto Público. Aunque sabemos que esta es una medida que no se puede emplear de una manera rápida, si estamos de acuerdo en que paulatinamente se puede dar por medio de la aplicación de una política fiscal más avanzada o bien, por medio de la tan mencionada reforma fiscal.

1.2. REDUCCIÓN DE BUROCRACIA.

Esto implica que al reducir la burocracia, se estaría reduciendo implícitamente en el gasto de la recaudación, pues en cierta medida ya no se tendría que utilizar el gasto público para mantener a la burocracia y sería esto lo que realmente materializaría el Principio de Economía.

Aunque ésta sería tomada como una medida que serviría para economizar, también podemos utilizarla como medio para pagar mejor al buen servidor público y así despedir a una gran cantidad de burócratas de altos puestos que sólo cobran y no trabajan, pero sí causan desempleo dentro del sector público.

Como dato tenemos que existen varias dependencias de gobierno donde se tiene registrado un determinado número de trabajadores a los que se les tiene asignado un sueldo, pero en realidad, en dicha dependencia están trabajando menos de los que se tienen registrados, o bien, los que reciben dos sueldos dentro del gobierno y sólo laboran en una plaza, allí es donde podemos encontrar una fuga de los recursos del Estado pues existen zonas donde se benefician sólo unos cuantos. Cabe mencionar que los ingresos de los burócratas hacendarios son de los más altos.

Se tiene informes que cada burócrata implica dos mexicanos sin empleo, pues con el sueldo de un burócrata se podrían crear dos empleos; aunque se puede llegar a considerar que con el despido de burócratas se acrecentaría el número de desempleados, pero por los datos anteriores vemos que no es así.

2. PRINCIPIO DE COMODIDAD.

Este principio es otra de las máximas de Adam Smith, donde propone que si el contribuyente debe realizar un pago que cree un

sacrificio, entonces es misión del Estado hacerle lo más cómodo posible al contribuyente el cumplimiento de su obligación sustantiva. A continuación se explican algunas maneras de que el contribuyente tenga comodidad para cumplir con sus obligaciones.

Un argumento justificatorio de quienes son contribuyentes morosos, que eluden o evaden el pago de impuestos, radica precisamente, en la ineficiencia e ineficacia del aparato gubernamental, así como el excesivo burocratismo predominante en él. Por lo que entonces, el contribuyente se escuda en esos argumentos para no querer llevar a cabo el cumplimiento de su obligación fiscal. Según lo visto en el capítulo anterior, la relación entre los contribuyentes y el fisco es muy tensa, en razón de argumentos como los anteriores, y ciertamente los medios de comunicación –principalmente la televisión- tienen mucho influencia en que esa relación sea tensa; cada día escuchamos en ellos, que si los burócratas no realizan bien su trabajo, ¿entonces de donde se generan sus sueldos?, que si quieren o exigen ciertas prestaciones ¿quién las paga?, en fin, un sinnúmero de afirmaciones como esas que hacen la relación entre estos sujetos más tensa aún. Son precisamente cuestiones como las descritas, razones por las cuales muchas personas que deben realizar una contribución al Estado, prefieren no hacerlo o bien lo hacen, pero no de una manera que les corresponda, sino sólo de manera parcial. Ambos pensamientos afectan a la población en general y no sólo a los burócratas. Por ello, el fisco debe realizar una labor

de educación y concientización de los ciudadanos acerca de la necesidad del Estado de obtener recursos a través del pago de contribuciones, aunado a la simplificación de trámites y al agrado en la realización de estos últimos.

2.1. ESTABLECER OFICINAS PARA LA RECAUDACIÓN.

Aunque se crea a simple vista que con ello se generaría más burocracia no es esa la intención, sino que por una parte hacer que los burócratas en realidad trabajen desempeñando las labores a que están obligados y que estas oficinas además de recaudadoras-receptoras de pago- tengan la finalidad de brindar orientación al contribuyente. Actualmente, encontramos estas funciones pero por separado; es decir, existen oficinas del Servicio de Administración Tributaria donde se brinda orientación al ciudadano, se le informa de cómo llevar a cabo el cumplimiento de su obligación formal, pero en estos lugares no puede cumplir con su obligación sustantiva o pago, y donde puede realizarlo no existe orientación alguna sobre como llevar a cabo los requisitos de forma para cumplir con la obligación tributaria como son los bancos, donde los empleados del banco se concretan a cobrar, pero no están capacitados para brindar información de cómo llevar a cabo la obligación formal.

Cabe mencionar que dentro de estas oficinas no es necesario que existan un gran número de personas a las que se les tenga que pagar por realizar un trabajo, precisamente por eso proponemos que sean prestadores de servicio social, por citar un ejemplo, a los cuales se les brinde cierta capacitación; en una primera instancia el Estado tendrá que realizar un gasto pero que sería parte de una regularización fiscal con la cual se terminaría por obtener mayores recursos. Así, considero que el Estado invertiría pero en el futuro obtendrá más. Aunque también en estas oficinas podrían estar personas que a través de su trabajo cumplieran con su obligación sustantiva, es decir, que se acepte como pago la compensación por medio del trabajo. El ahorro del Estado lo encontraríamos si a estas personas se les asignara una cantidad menor que lo que percibiría un burócrata, que como ya se mencionó no se le entregaría, sino sólo se le asignaría y se descontaría del total de su adeudo con el fisco; podría ser una persona que conoce del ramo o bien, que estando interesada pudiera asesorársele para desempeñar la función de auxiliar en las oficinas.

2.2. MAYOR FACILIDAD EN CUANTO AL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Retomando lo anterior, para el contribuyente es muy necesario que los trámites sean sencillos o bien, que exista una mayor

difusión a los módulos de orientación gratuita establecidos por parte del Servicio de Administración Tributaria, ya que probablemente para el contribuyente el consultar una persona que lo oriente pueda llegar a mermar su patrimonio y precisamente es una de las causas por las que los ciudadanos no desean pagar sus contribuciones, ya que además de estar obligado a pagar sus impuestos tendrá que llevar a cabo erogación para contratar un profesionista que le oriente en el cumplimiento de su obligación fiscal.

Entonces, es importante que el contribuyente tenga facilidad para requisitar sus declaraciones fiscales, mismas que deben ser claras o sencillas y no complicadas y más en estos tiempos donde mucho se ha hablado de que no es posible por el momento llevar a cabo una reforma fiscal, por lo que se debe suplir la deficiencia con dicha simplificación y así brindarle una mayor seguridad jurídica al contribuyente, además de que paulatinamente se debe pensar en una modernización de las leyes fiscales, que éstas sean más sencillas con la finalidad de intentar que nuestra ley se haga competitiva, para tener una mayor captación de recursos y aumentar la base de contribuyentes; por ejemplo, en materia de declaraciones y avisos se señala que es necesario depurar los universos de formularios, avisos y manifestaciones que hoy se encuentran previstos en el Código Fiscal de la Federación y simplificar los formularios, eliminando información que implica una gran carga administrativa para los contribuyentes. Lo anterior,

considero que debe complementarse con medidas como el incremento de la seguridad jurídica de los contribuyentes, darle mayor progresividad al ISR de las personas físicas, para desgravar a las empresas y aplicar tasas más altas al consumo de quienes tienen mayores ingresos.

En materia de compensaciones y devoluciones, se señala la necesidad de eliminar las formalidades de información a proporcionar por parte del contribuyente, para llevar a cabo la compensación o lograr la devolución de saldos a favor de impuestos, ya que en caso de compensaciones, éstas deben hacerse de forma automática en la propia declaración. Como se menciona con antelación, los trámites son tan complicados para el grueso de la población que hay veces que se paga de más y posteriormente se tiene que solicitar la devolución, situaciones como esta son un claro ejemplo de lo complicado que son los trámites, mismas que no sucederían si los trámites fueran más sencillos.

3. AUMENTO EN EL PADRÓN DE CONTRIBUYENTES.

Consideramos que la principal tarea del Estado para la obtención de mayores recursos en lo que a contribuciones corresponde, es llevar a cabo una labor consistente en concientizar a la población sobre la necesidad de recaudar más ingresos.

El siguiente paso es realizar una reforma fiscal, donde debe hacerse una revisión de la estructura tributaria, de la base gravable, del padrón de contribuyentes para aumentar recaudación y buscar que el sistema tributario sea un mecanismo simple que abandone la complejidad que motiva el rechazo al pago de impuestos. Suponemos que el pacto fiscal a nivel federal es lo que ha tolerado que mucha gente no pague impuestos y haya prerrogativas para ciertos sectores, dejando la mayor parte de la carga tributaria a los asalariados. Por eso insistimos que el primer paso que se debe dar es acabar con la economía informal y sobre todo poseer el valor de asumir las implicaciones políticas que una reforma fiscal conlleva y por parte de los ciudadanos que hasta el momento no son contribuyentes, que asuman esa responsabilidad, para que así puedan exigir mejores servicios del Estado, ya que en la actualidad resulta ser que la mayoría de la población que se encuentra inconforme con los servicios que presta el Estado, se encuentra en esta situación.

Otra medida importante y necesaria para llevar a cabo una reforma fiscal integral es tratar de consumir una regularización fiscal, que a pesar de ser un tema controversial convenimos tomar como cierta su gran necesidad y sobre todo en un país como el nuestro que tiene una gran cantidad de ciudadanos que por una u otra razón se niega a cumplir con sus obligaciones fiscales. Podemos, por tomar un ejemplo, citar a Emilio Margain quien indica "Si optimistas somos al pensar que en México sólo el 15 % de los

contribuyentes declaran el ingreso real y que de ese porcentaje sólo el 40% del mismo, el 6% del total de los contribuyentes, manifiesta, además, la utilidad real..."⁽⁴⁴⁾

Es allí donde considero que el Estado adolece de una estructura real del fisco, ya que como se vio en el capítulo anterior, la mentalidad del contribuyente es muy variada, pero precisamente es la educación la que permitiría al fisco un crecimiento en sus ingresos por medio de las contribuciones.

El que no todos los ciudadanos contribuyan para las erogaciones del Estado no sólo afecta a éste, sino también afecta al ciudadano cumplido en virtud de que es realmente éste el que está sosteniendo toda la carga tributaria del fisco y por lo tanto, lo afecta de forma particular y a su vez en el ámbito general; primero, porque puede afectar sus ingresos, probablemente éstos se vean disminuidos por el gravamen de que son objeto y segundo porque se le puede privar de ciertos beneficios que le produciría el Estado si éste se encontrara en posibilidades económicas y precisamente, el contribuyente cumplido es quien debería estar más de acuerdo con una regulación fiscal, pues debe verla como una forma de combatir la desleal competencia que sufre por el incumplimiento del no cumplido.

⁴¹ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Nociones de Política fiscal, Ed. Porrúa, México, 1993. 2ª edición p. 93.

Por eso tenemos que la regularización fiscal, que es la aplicación atenuada de la ley tributaria a omisiones pasadas, por razones económicas, políticas o de equidad, nos podría ser útil y así llevar a cabo una regularización del padrón de contribuyentes. En países como Cuba se utilizó este método, aludiendo que el contribuyente que declarara la verdad, no pagaría nada por el pasado siendo el resultado efectivo, pues al año la recaudación se había duplicado. Podemos decir que dicha regularización se presenta cuando se da alguna situación, como un grave incumplimiento de la ley tributaria por un número excesivo de ciudadanos, cuando sea necesario prestar ayuda a ramas o alguna actividad económica, evitar lesión a los negocios, entre otras.

La regularización fiscal, aunque es tomada por muchos doctrinarios como una influencia negativa sobre todos los contribuyentes, debemos reconocer que es un medio por el cual el fisco se puede allegar de recursos económicos, pero también lo debemos ver como un medio necesario para poder conocer las razones que obligan a los contribuyentes a evadir sus obligaciones para con el fisco y que así el Estado pueda tener un estudio y corregir en la medida de lo posible la conducta de aquél. En tal caso no es una forma adicional de obtener recursos, sino sería un medio para ir conociendo el por qué de la situación que guardan los contribuyentes que reparan su situación fiscal y así poder evitar que se vuelvan a presentar esas situaciones.

Existen algunos otros negocios que se han escapado de la regularización fiscal, como son los denominados Cibercafes. Actualmente miles de establecimientos que alquilan computadoras por hora para navegar en Internet y que prestan otros servicios (como impresión de archivos, uso de programas de computo, así como la comercialización de consumibles, cartuchos de tinta para impresoras, disquetes, etc.) operan sin ningún control por parte de las autoridades. Cabe mencionar que este es un sector de alta demanda, y las tarifas que en dichos negocios se establecen por medio de las fuerzas del mercado. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, carece de registro alguno para estos giros comerciales, por lo que la mayoría de ellos no se encuentran en el padrón de contribuyentes, los pocos registrados no tienen una nomenclatura en común ya que algunos cuentan con registro de Renta de equipo para computo y algunos otros como "Fabricación, ensamble y reparación de equipo de procesamiento informático".

Como ya se mencionó, la demanda de estos lugares es muy alta y las tarifas que en ellos se cobran la establece la competencia de otros cibercafes cercanos, pero aproximadamente el precio fluctúa entre los \$10 y \$ 30, según la zona donde se encuentre ubicado. Así mismo, es como debemos tomar en cuenta que la mayoría de estos lugares por ser de reciente creación aun no se encuentran registrados, por lo que no pagan impuestos y en tanto podemos contarlos entre los múltiples no contribuyentes.

3.1. COMERCIANTES NO ESTABLECIDOS.

Este, al igual que muchos otros temas que tienen ingerencia con el fisco, se prestan a mucha polémica; actualmente se habla de muchas cifras en las que se ven inmersos este tipo de ciudadanos; por ejemplo, se habla de que un 65.8% de la Población Económicamente Activa se encuentra en la informalidad.

Si vemos la realidad de nuestro país, la cantidad de comerciantes no establecidos es muy alta, y son precisamente ellos los que no aportan nada al fisco, situación que permite que la mercancía que ofrecen al consumidor sea más barata que la mercancía ofrecida por parte del comerciante que sí paga impuestos; se habla incluso que el número de aquéllos rebasa en un 35% el de éstos; se calcula que existen aproximadamente 162 mil puestos informales – sin tomar en cuenta la temporada alta del comercio-, situación que ocasiona al fisco una pérdida calculada en 50 mil millones de pesos anuales debido a la evasión de impuestos. Es precisamente esta evasión la que permite que el comerciante no establecido ofrezca su producto entre 30 y 35% más barato de lo que lo vende el comerciante formal que sí paga ISR e IVA.

Aunque cabe señalar que el artículo 145 fracción V, del Código Fiscal de la Federación ya establece que estas personas deberán pagar sus contribuciones, también es cierto que en la realidad no se aplica dicha disposición y precisamente es allí donde el Estado pierde grandes cantidades que deben ser aportadas al fisco y

donde el contribuyente cumplido pierde su capacidad contributiva, ya que el Estado al estar necesitado de esos recursos prefiere elevar la captación de sus ingresos a través de los contribuyentes que cumplen, imponiéndoles tasas o tarifas más altas.

La mayoría de los economistas opinan que la base económica del Estado se encuentra en la recaudación tributaria, pero siempre percatándose de que una baja captación fiscal no significa necesariamente bajos impuestos. Luis Pazos califica a la hacienda mexicana como entrampada pues las tasas de impuestos son muy altas y complicadas las leyes fiscales lo que ocasiona una gran evasión y una pequeña captación.

El año pasado la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) realizó un estudio sobre nuestro país donde se analiza nuestro sistema fiscal y se le critica por tener el nivel más bajo de ingresos tributarios respecto del PIB, cabe señalar que a nivel mundial, México tiene los niveles de ingresos tributarios más reducidos, incluso, está por debajo de varios países latinoamericanos que logran un recaudaciones per capita mucho más elevados con respecto al PIB. De lo anterior se desprende que sin los ingresos adecuados el gasto público será insuficiente para atender las necesidades de la población mexicana, inclusive, si no llegamos a tener ese desarrollo interno nunca podremos tenerlo a nivel exterior, ya que si no estamos preparados para atender las necesidades de la población tampoco se podrá

aprovechar el nivel que tenemos para competir. Básicamente se cree que el error de gobierno mexicano se basa en pensar que con la liberación de la economía y la apertura al capital extranjero casi sin restricciones y así entonces se esperaba cubrir la debilidad del fisco, sustituyéndolo con la inversión extranjera y con las fuerzas del mercado teniendo con ello menos preocupaciones porque la inversión privada puede sustituir al Estado en ciertas funciones como la educación, servicios de seguridad, en incluso en los servicios públicos otorgados a través de concesiones. Pero como se menciona antes, no es precisamente con un alza en los impuestos que se puede resolver el problema fiscal, tal como lo proponen algunos. El aumento del IVA no es una fórmula mágica, el problema es más complejo y se necesita todo un proyecto y una estructura para llegar a soluciones concretas.

Por otra parte, existe propuesta alterna a la eliminación de la tasa cero en medicinas y alimentos, consistente en gravar las ganancias de capitales, lo que el Centro de Estudios Económicos del Sector Privado (CEESP), lo califica como un error, ya que la tendencia en el mundo es desgravar las ganancias de capital porque es un gran estímulo para la inversión, además de que sería el pago de un doble impuesto ya que se grava con el ISR las utilidades de una empresa y no hay una justificación para gravar la compraventa de los títulos de una empresa.

Durante el primer semestre de 2000, los ingresos presupuestarios ascendieron a 571 mil 335 millones de pesos, lo que significó un aumento de 12.7 por ciento real con relación al año anterior. Cabe señalar que la recaudación tributaria registró un crecimiento real de 3.9 por ciento.



Al interior de los ingresos tributarios, destaca el aumento real de la recaudación de los impuestos al valor agregado y sobre la renta, de 15.2 y 10.2 por ciento, respectivamente. Esta favorable evolución se explica tanto por la fortaleza de la actividad económica, como por el efecto de las adecuaciones introducidas a los gravámenes mencionados a lo largo de los últimos dos años.

Un supuesto que consideramos como válido para que los ciudadanos que nos ocupan en el presente inciso ingresen a la

base de contribuyentes, sería que se establecieran cuotas fijas para micro y pequeños comerciantes informales y esa sería una forma para que ellos pagaran el ISR, aunque paulatinamente se tendría que cambiar el sistema por medio de la estimación de sus ingresos. Otra manera de incorporar al comercio informal a la legalidad es gravando el consumo; con un impuesto único al consumo se podrían implementar programas de fomento a los pequeños empresarios para que generen empleos y de esta manera seguir participando en la generación de la riqueza.

Otra forma que proponemos para que el gobierno incremente su padrón de contribuyentes es que debe ofrecer incentivos a estas personas tales como su incorporación y la de sus familias a un sistema de seguridad social, como puede ser el IMSS o bien, alguno de los sistemas existentes en la entidades federativas. También puede agregarse, que estas personas sean sujetos de crédito -para vivienda por ejemplo- una vez que comprueben que cumplen con sus obligaciones fiscales.

3.2. HOMOLOGACIÓN EN EL PAGO DE TODOS LOS CONTRIBUYENTES

Debemos tomar en cuenta, que cuando las exenciones son muchas se complica y se hace ineficiente la administración del impuesto, por lo que se sugiere revisar el destino final de ese subsidio. Otra

propuesta en este sentido sería que se revisen las exenciones en el IVA y el ISR, para eliminar privilegios de islotes fiscales que hacen, por mencionar un ejemplo, que grandes empresas en el sector agropecuario prácticamente no paguen impuestos y reciban subsidios por otras vías, lo mismo sucede con el sector transporte.

Otro ejemplo claro es lo que sucede con los partidos políticos, quienes no pagan impuestos, a ellos se le asigna un presupuesto y además se sostienen de las aportaciones que hacen sus afiliados, pero estas figuras jurídicas están contempladas en el artículo 73 de la ley del Impuesto sobre la Renta, que dice: "Los partidos y asociaciones políticas legalmente reconocidos, sólo tendrán la obligación de retener y enterar el impuesto y exigir la documentación que reúna los requisitos fiscales, cuando hagan pagos a terceros y estén obligados a ellos en términos de ley". El citado artículo nos deja ver que la única obligación de estas asociaciones o partidos políticos es la de enterar y retener, pero ellos no deben cubrir ningún impuestos, sólo se encargan de auxiliar al Estado en su función recaudadora.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES.

PRIMERA. Desde épocas muy remotas es una obligación de los ciudadanos, el entregar cierta parte de su patrimonio para el desarrollo del país, de la misma forma dichas cantidades han sido objeto de regulación basándose en los derechos del hombre, debido a que en primera instancia se establecían dichas cantidades a capricho del gobernante.

SEGUNDA. Concordamos en que es una necesidad del Estado que el gobernado contribuya a su sostenimiento, ya que es la parte principal de sus ingresos y por medio de ellos él, se encontrará en posibilidades de brindar mejores servicios y prestaciones a los sujetos que están bajo su mando. Pero así como el Estado se encuentra en la necesidad de aportaciones de los ciudadanos éstos necesitan que aquél tome en consideración su capacidad económica, para que no vuelva a suceder lo que en épocas pasadas donde el sistema tributario era impuesto por el gobernante sin importarle la situación del gobernado; actualmente para un buen desarrollo del sistema fiscal se requiere que exista una buena relación entre gobernante y gobernado.

TERCERA. Existen problemas en el sistema tributario mexicano entre otros tenemos:

El primer problema del Estado es querer prestar servicios públicos a muchos con las contribuciones de pocos, los servicios públicos no deben prestarse sólo a los que cubren las contribuciones, sino también a la población fiscalmente improductiva, o bien los que no pagan contribuciones, como pueden ser los incapacitados para el trabajo, los empleados y trabajadores públicos y privados de bajos salarios, las personas que se dedican a las actividades de economía subterránea y las empresas y personas dedicadas a actividades independientes que no alcanzan los límites gravables.

CUARTA. ¿Cuales han sido las soluciones más recientes?, sólo por señalar algunas diremos:

- I. El aumento de las tasa y cuotas en los impuestos y derechos.
- II. Reducción o supresión de exenciones
- III. Creación de nuevos impuestos o derechos.
- IV. El aumento de contribuyentes mediante inspecciones en locales en donde aparezcan negocios establecidos, o exigiendo el numero de Registro Federal de Contribuyente y datos de identificación para la compra o venta de bienes.
- V. Aplicación de sanciones intimidatorias como son las multas excesivas o bien la privación de la libertad.

Pero los resultados no han sido muy satisfactorios, en razón de que han sido muy relativos y por otro lado han ocasionado efectos

negativos en el ciudadano, como puede ser desconfianza, inseguridad, animadversión en las clases sociales afectadas, características que se reflejan en la gran evasión, en la elusión, pero sobre todo en el cierre de pequeñas empresas que existe actualmente, todo lo anterior lo podemos resumir en que los ciudadanos, ya no confían en la justicia.

QUINTA. Consecuentemente de las altas tasas impositivas, los onerosos derechos, la actualización de créditos fiscales y multas, con las excesivas restricciones y la continua elevación de los precios, la clase media se ha ido empobreciendo y por lo tanto se está transformando en un núcleo de población fiscalmente improductiva y por consecuencia en una mayor carga para el erario y bien, una población en la miseria no puede hacer un erario rico. Razón suficiente para que surja la necesidad de llevar a cabo una Regulación Fiscal así como la instauración de una Política Fiscal nueva.

SEXTA. Según lo analizado, la represión no podrá impedir la existencia y subsistencia de la evasión y la elusión fiscal; éste no es el medio indicado, ya que cuanto más severa sea la acción fiscal, mayores los gravámenes y se exijan mayores requisitos, condiciones y obligaciones, más atractivas o necesarias serán estas figuras, en razón de que el grueso de la población tiene que subsistir, y si se le obstaculiza con medios legales, éste tendrá que hacerlo por medios

ilícitos como la evasión o por medios lícitos pero que afectan a la economía del país.

SÉPTIMA. El Estado invierte demasiado en la recaudación por lo que debe reducir ese gasto, que aunque es necesario, también es cierto que se requiere de una disminución en lo que invierte en recaudación, y así obtendrá un mayor número de ingresos.

OCTAVA. Un método para gastar menos es la reducción de burocracia, pero aquí cabe hacer notar que no nos referimos tanto a que se despida a grandes masas de este sector de la población, sino donde es importante atacar es en donde se encuentran los trabajadores fantasma o los llamados comúnmente aviadores, es decir, trabajadores que no laboran pero que si están cobrando un ingreso al Estado, o bien que cuentan con dos plazas dentro del gobierno, perciben una cantidad por concepto de sueldo en ambas plazas, pero en realidad sólo laboran en una de ellas.

NOVENA. Se cree que la economía del Estado mejoraría si se realizan grandes negocios, bien con inversión extranjera o nacional, pero aunque se creen grandes empresas y se realicen grandes negocios, éstas serán muy pocas, en comparación con las pequeñas y las medianas, y aun cuando aquéllas cubran grandes cantidades en concepto de contribuciones, éstas no alcanzarán a cubrir las necesidades del Estado para prestar servicios públicos de toda la población no productiva. Por lo tanto, el Estado debe cuidar el

desarrollo de las pequeñas y medianas empresas, ya que son fuentes de ingresos.

DECIMA. En necesaria una reforma fiscal integral, donde se incluyan medidas como la regularización fiscal y la educación fiscal. En dicha reforma se debe comprender a toda la población, como dice la Constitución todos los mexicanos estamos obligados a contribuir con el Estado, por lo tanto, es necesario se cumpla con este mandato y que todos aunque sea en una pequeña proporción realicemos pagos al gobierno por medio de contribuciones, es necesario que el número de contribuyentes aumente, que sea un gran número de la población la que contribuya y no sólo una parte de la población tenga que sostener las necesidades del resto de la población como está sucediendo actualmente. La regularización fiscal sería un riesgo, el incumplido libre se volvería un cumplido cautivo con un número, que será sujeto de múltiples obligaciones y si falta a cualquiera de ellas tendrá consecuencias o bien tendrá la incertidumbre de que si programa un negocio dentro del marco jurídico que existe y si este llega a cambiar, tal vez su negocio llegará a arruinarse, éstos serían parte de los riesgos que el Estado podría correr con la regularización, por ello se debe crear conciencia de la necesidad que tiene de allegarse de recursos.

DECIMA PRIMERA. Otra medida que debe ser considerada por el Estado es la Educación Fiscal, desde la niñez se debe comenzar a crear en el individuo una conciencia de pago, se debe hacer entender

al ciudadano que si contribuye al sostenimiento del Estado, éste tendrá mejores oportunidades de prestarle mejores servicios, y por lo tanto tendrá un mejor nivel de vida. Es así como el interés es un factor necesario para que exista un cambio en el sistema fiscal. Se puede crear el interés en los ciudadanos no productivos a través de ciertas medidas, tales como que si pagan impuestos se les integrará a un sistema de salud pública o bien, que una vez que hayan cubierto sus impuestos sea una medida para ser sujetos de crédito y así puedan obtener por ejemplo una vivienda. En el mismo orden y con los cambios que estamos viviendo políticamente en el país actualmente, se debe combatir la corrupción, ya que para el contribuyente y el no contribuyente es más sencillo entregarle cantidades al empleado hacendario para evitar el cobro de sus contribuciones que el realizar el pago de ellas, y en el pensamiento de la mayoría de los pobladores se tiene el concepto de que de todas formas ese dinero irá a parar al peculio del funcionario público.

DECIMA SEGUNDA. Lo que no debe realizar el Estado o creer es que aumentando las tasas de las contribuciones solucionara su problema. Un claro ejemplo es la homologación de la tasa 0% en medicinas y alimentos, algunos economistas dicen que se obtendrían mayores recursos y otros aluden que se afectaría a los más desprotegidos ya que sería un gasto más aunado a la larga lista de gastos que debe realizar para subsistir. La solución para la captación de mayores recursos tributarios no se encuentra en el aumento de las tasas de impuestos, sino en que sea un mayor número de personas las que

cubran el pago de esas tasas. Algunos otros consideran que si se aumenta el IVA en medicinas y alimentos se les debe otorgar bonos a las familias más necesitadas para que puedan tener estos productos a su alcance, bonos que por supuesto erogaría el Estado. Tal vez sea una medida que a largo plazo no tendría aplicación, ya que tal vez muchas de las personas que no los necesitan tendrían accesos a dichos bonos, bien porque las personas a las que se les entrega las vendan o bien, porque en los lugares destinados para la entrega, los encargados de hacerlo los vendan.

DECIMA TERCERA. Es así como el Estado en su carestía de recursos obliga a que sólo una parte de los pobladores del país cubran sus contribuciones, no importándole su capacidad de pago, mientras que la mayoría de la población sólo se dedica a solicitar que le satisfagan sus necesidades, por eso se dice que en el país se exigen servicios de primer mundo y pagamos contribuciones de quinto mundo.

BIBLIOGRAFÍA.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal. Ed. Themis. México 1997.

BERLIRI, Antonio. Principios de Derecho Tributario. Vol. II. Ed. Derecho financiero. Madrid, 1971.

CARRASCO IRIARTE, Hugo. Diccionario de Derecho Fiscal. Ed. Oxford. Mexico 1998.

CORTINA, Alfonso. Curso de Política de Finanzas Públicas de México. Ed. Porrúa México 1977.

DE JUANO, Manuel. Curso de Finanzas y Derecho Tributario. Ediciones Molachino. Argentina 1969

DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa México 1983.

DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Ed. Limusa. México 1996.

ESCOBAR RAMÍREZ, German. Principios de Derecho Fiscal. Editores mexicanos, México 1997.

FALCON Y TELLO, Ramón. El Régimen de Transparencia Fiscal. Instituto de estudios fiscales. Madrid, 1984.

FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Ed. Porrúa, México 1981.

GARCIA VIZCAÍNO, Catalina. Derecho Tributario. Ed. De Palma, Buenos Aires 1996.

GARZA, Servando J. Las Garantías Constitucionales del Derecho Tributario. Ed. Cultura, México 1949.

GOODE Richard. Impuesto sobre la renta. Impreso en la fabrica de moneda. Madrid, España 1973.

JARACH, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario. Ed. Liceo Profesional Cima, Argentina 1958.

-----, Clases de Derecho Tributario. Ed. Liceo Profesional Cima, Argentina 1960.

MARGADANT S. Guillermo F. Introducción a la Historia del Derecho Mexicano. Ed. Esfinge México 1988.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario. Ed. Porrúa, México 1976.

-----, La Constitución y algunos aspectos de Derecho Tributario Mexicano. Ed. Porrúa, México 1979.

-----, Nociones de Política Fiscal. Ed. Porrúa, México 1993.

MARTÍN, José María. Derecho Tributario General. Ed. De Palma, Argentina 1996.

MEHL, Lucien. Traducción de J. Ross y J. M. Bricall Elementos de Ciencia Fiscal. Bosch Casa Ed. Barcelona 1964.

PLUGIESE, Mario. Instituciones de Derecho Financiero. Ed. Porrúa, México 1976.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Lecciones de Derecho Financiero. Ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid 1963.

-----, Hacienda y Derecho. Vol. I y III. Ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid 1963.

SÁNCHEZ, Mayolo. Derecho Tributario. Cardenas Editores, México 1998.

SPISSO, Rodolfo R. Derecho Constitucional Tributario. Ed. De Palma, Buenos Aires 1993.

VILLEGAS, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Ed. De palma, Argentina 1993.

WHILHELM KRUSE, Heinrich. Derecho Tributario. Ed. Derecho Financiero.

LEGISLACION.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Ley de Ingresos de la Federación.

Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Presupuesto de Egresos de la Federación.

Ley de Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Ley General de Bienes Nacionales.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

ICONOGRAFIA.

<http://www.shcp.gob.mx>

<http://www.sat.gob.mx>

<http://www.impuestum.com.mx>

<http://www.yahoo.not.com.mx>

<http://www.elfinanciero.com.mx>

<http://www.eleconomista.com.mx>

<http://www.scjn.gob.mx>

ius 2000, Editado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

México, 2000.