

468

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

ANALISIS SOCIOLOGICO DE LA ASISTENCIA AL
CONTRIBUYENTE COMO UN DERECHO

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

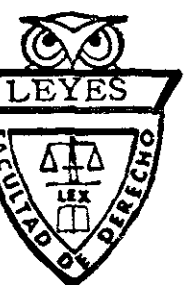
P R E S E N T A :

RAYMUNDO JUAREZ OLIVARES

290351

MEXICO, D. F.

NOVIEMBRE 2000





Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

**ANÁLISIS SOCIOLÓGICO DE LA ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE COMO UN
DERECHO**



ESTADOS UNIDOS MEXICANOS
 REPUBLICA NACIONAL
 ECONOMIA DE
 MEXICO

**FACULTAD DE DERECHO
 SEMINARIO DE SOCIOLOGIA
 GENERAL Y JURIDICA**

No. L/66/00

**ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
 DIRECTOR GENERAL DE ADMINISTRACION
 ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
 P R E S E N T E .**

El pasante de la licenciatura en Derecho **JUAREZ OLIVARES RAYMUNDO**, solicitó inscripción en este H. Seminario a mi cargo y registró el Tema intitulado.

"ANÁLISIS SOCIOLOGICO DE LA ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE COMO UN DERECHO", asignándose como asesor de la tesis a la LIC. LETICIA ROJAS CAMPOS.

Al haber llegado a su fin dicho trabajo, después, de revisarlo su asesor, lo envió con la respectiva carta de terminación considerando que reúne los requisitos que establece el Reglamento de Exámenes Profesionales.

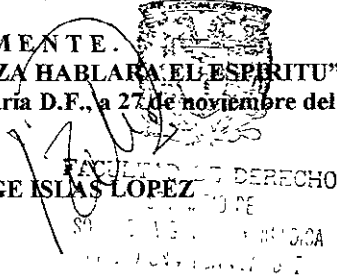
Apoiado en este y otro adicional dictamen, en mi carácter de Director del Seminario, tengo a bien autorizar su **IMPRESIÓN**, para ser presentado ante el Jurado que para efecto de Examen Profesional se designe por esta Facultad de Derecho.

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

Reciba usted un respetuoso saludo y las seguridades de mi más alta consideración.

A T E N T A M E N T E .
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"
 Cd. Universitaria D.F., a 27 de noviembre del 2000.

MTRO. JORGE ISLAS LOPEZ



Agradecimientos

A mis queridos padres Raymundo y Guadalupe

Con mi gratitud imperecedera por todo lo bueno que de ellos he recibido y por haberme inculcado con el ejemplo el valor del trabajo y del estudio como medio de superación.

Gracias por enseñarme que las cosas verdaderamente importantes no son concesión gratuita sino fruto del esfuerzo y de la exigencia

A mi esposa Estela

A mis hijos:

*Raymundo
Gustavo Enrique
Carolina
Alejandra
Fedenco Carlos*

Quienes han sido mi mejor motivación para ofrecerles este testimonio significativo de lo que todo hombre debe ostentar como su mayor timbre de orgullo, que es el imponerse a sí mismo y, sin claudicar, obligaciones al servicio de algo trascendente

A Fernando Gutiérrez

Amigo auténtico con quien he tenido la suerte de compartir proyectos esenciales y a profundizar en el amor por nuestro México, a través del servicio público

A Alma:

A quien la fortuna puso en mi camino por su aliento y apoyo solidario e incondicional, mi gratitud y afecto entrañable

A Fernando Halkin

Por haber impregnado esta obra con la fuerza e impulso del noble sentimiento de amistad

A la Universidad Nacional Autónoma de México

A mis respetados maestros

Por la formación académica recibida y sobre todo por haberme imbuido de un espíritu humanista sustentado en los más firmes ideales de cultura, ética y justicia en el ejercicio de la profesión de abogado a la que aspiro honrar.

“La vida es un caos, una selva salvaje, una confusión. El hombre se pierde en ella. Pero su mente reacciona ante esa sensación de naufragio y perdimiento: trabaja por encontrar en la selva <<vías>>, <<caminos>>; es decir: ideas claras y firmes sobre el universo, convicciones positivas sobre lo que son las cosas y el mundo. El conjunto, el sistema de ellas, es la cultura en el sentido verdadero de la palabra; todo lo contrario, pues, que ornamento. Cultura es lo que salva del naufragio vital, lo que permite al hombre vivir sin que su vida sea una tragedia sin sentido o radical envilecimiento...Por eso es ineludible crear de nuevo en la Universidad la enseñanza de la cultura o sistema de las ideas vivas que el tiempo posee”.

*Misión de la Universidad
José Ortega y Gasset*

ÍNDICE

	Pág.
Introducción	
CAPÍTULO I	
EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LAS CONTRIBUCIONES	
1 Epoca prehispánica	3
2 Epoca colonial	7
3 Epoca independiente	10
3.1 Constitución de Cádiz de 1812	10
3.2 Constitución de 1824	11
3.3 Siete Leyes	12
3.4 Bases de 1843	13
3.5 Bases de 1853	13
3.6 Constitución de 1857	15
4 Epoca de la Revolución del orden social	16
5 Epoca contemporánea	17
CAPÍTULO II	
LA SOCIEDAD ANTE EL PAGO DE LAS CONTRIBUCIONES	
1 El hombre y la sociedad	19
2 El Estado y sus fines	26
3. Origen de las contribuciones	30
4 Función de las contribuciones	32
CAPÍTULO III	
ESQUEMA DE SERVICIOS DE ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE EN MÉXICO	
1 Antecedentes históricos de la asistencia al contribuyente	38
2 Concepto	43
3 Objetivo	43
4 Justificación	44
5 Estructura orgánico administrativa	45
6 Atención personal	45
6.1 Módulos de atención integral	45
6.2 Centro Nacional de Consulta	46
6.3 Módulos en centros comerciales	46
6.4 Unidades móviles	47
7 Atención telefónica	47
8 Audio Respuesta	47
9 Internet	48
10. Sistema de Teleconsulta Fiscal (SITEFI)	48
11. Prevención y resolución de problemas del contribuyente	48

11.1.	Funciones	49
11.2.	Síndicos	50
12	Difusión	51
12.1.	Publicaciones	52
12.2.	Medios de comunicación de masas	53
13	Capacitación fiscal	55
14	Atributos de una Administración Tributaria	55
14.1	Garantizar la integridad e imparcialidad de la Administración Tributaria	56
14.2.	Garantizar la continuidad de una Administración Tributaria adecuada	56
14.3.	Garantizar la confianza de los contribuyentes	56
15.	Servicios de asistencia al contribuyente en otros países (algunos casos)	57
15.1	España	58
15.2.	Perú	58
15.3.	Chile	59
15.4	Análisis comparativo	60

CAPÍTULO IV

PROPUESTA DE ESTATUTO DE DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE

1.	Exposición de motivos	62
	CAPÍTULO I	
	PRINCIPIOS GENERALES Y DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES	62
	CAPÍTULO II	
	MODALIDADES DE LOS SERVICIOS DE INFORMACIÓN Y ASISTENCIA	63
	CAPÍTULO III	
	DIFUSIÓN DE CRITERIOS Y CAMBIOS A LAS DISPOSICIONES FISCALES	65
	CAPÍTULO IV	
	LLENADO Y PRESENTACIÓN DE AVISOS Y DECLARACIONES	65
	CAPÍTULO V	
	FORMALIDADES Y REQUISITOS DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	66
	CAPÍTULO VI	
	PREVENCIÓN Y RESOLUCIÓN DE PROBLEMAS	67
	CAPÍTULO VII	
	MEDIOS DE DEFENSA	68
	CAPÍTULO VIII	
	CULTURA FISCAL	68
2.	Consideraciones sobre el estatuto	69

CAPÍTULO V

LA CULTURA FISCAL

1. Contexto social de la realidad tributaria	75
2. Filosofía de la educación en México	76
2.1 Necesario fomentar la conciencia cívica	82
3. Importancia de crear una cultura fiscal	83
4. La cultura fiscal en la formación de la niñez	84
5. Metas	87
5.1. Conocimientos	87
5.2 Actitudes	87
5.3. Capacidades	88

CAPÍTULO VI

MARCO JURÍDICO DE LAS CONTRIBUCIONES Y DE LA ASISTENCIA FISCAL

1. Fundamentación legal del Ejecutivo Federal para promulgar leyes.	89
2. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	90
2.1 Naturaleza jurídica de los impuestos como una especie de contribución	90
2.2 Elementos del impuesto	94
a) Objeto	94
b) Materia imponible o hecho generador	94
c) Sujeto pasivo	94
d) Base gravable o imponible	95
2.3. Clasificaciones del impuesto	95
a) Competencia tributaria entre la Federación y las Entidades Federativas	96
3. Código Fiscal de la Federación	98
4. Fundamentación legal de la asistencia fiscal	98
4.1 Código Fiscal de la Federación	98
4.2. Ley del Servicio de Administración Tributaria	100
4.3 Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria	100

CAPÍTULO VII

IMPACTO SOCIAL DE LAS CONTRIBUCIONES

1. Incentivos para el desarrollo socioeconómico	105
2. Factores de equidad o desigualdad social	111
3. Infraestructura de servicios públicos	113
4. Satisfacción de necesidades comunes o del gobierno	115

Conclusiones

Bibliografía

INTRODUCCIÓN

Para poder crear las condiciones que posibiliten el desarrollo de las potencialidades físicas y espirituales de los individuos y de la sociedad de la que forman parte, el Estado como legítimo representante de los intereses colectivos tiene entre sus prioridades la captación de los recursos necesarios que requieren las finanzas públicas para satisfacer las demandas de la población en materia de educación, salud, seguridad, justicia, entre otros servicios públicos.

Para ese efecto se ha establecido como obligación de los mexicanos el contribuir para los gastos públicos de la Federación como del Estado o Municipio en que residen en la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

En el cargo de dicha función se encuentra la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que a través del Servicio de Administración Tributaria (SAT) cuenta con una infraestructura dedicada a la recaudación, fiscalización y a la administración de las contribuciones que integran el erario público.

En este sentido, la eficiencia del sistema tributario para captar, administrar y fiscalizar los impuestos es básica si consideramos que en tanto se disponga de un erario fuerte, será factible para el gobierno el desarrollo de sus programas, actividades y acciones encaminadas a cumplir con los objetivos de justicia social, previstos en el plan nacional de desarrollo.

No obstante que existe una obligación de carácter legal, es una realidad la resistencia de las personas obligadas al pago de impuestos a cumplir en forma adecuada con sus deberes fiscales.

Las causas de este hecho son muy complejas, con profundas raíces históricas, sociológicas, políticas, jurídicas, culturales y psicológicas.

Distintos autores se han abocado a la tarea de analizar los factores que inciden en el comportamiento del contribuyente para que cumpla efectivamente con el pago de impuestos. Al respecto, se habla de varias teorías que explican este comportamiento y que se ubican en elementos económicos, psicológicos, sociopolíticos, burocráticos y jurídicos.

En el aspecto económico se dice que el defraudador fiscal actúa muchas veces bajo la creencia que si no es descubierto en el manejo de artimañas, su situación económica reflejará un mejoramiento que si hubiese declarado correctamente.

En embargo, también es consciente que en caso de que sea descubierto sufrirá los efectos previstos en la norma jurídico tributaria para los diversos casos de incumplimiento, es decir, la aplicación de actualizaciones y recargos por mora en el

ntero de las contribuciones a partir de la fecha en que debió pagar el impuesto hasta el momento en que lo realice por requerimiento o mandato de la autoridad fiscal.

Además del pago de actualizaciones y recargos, el contribuyente omiso se hará acreedor a las sanciones aplicables ya sea de naturaleza económica como es el caso de las multas incrementadas por sus agravantes, o en su caso, las sanciones penales que se aplican a quienes incurren en fraude o cualquiera de las figuras delictivas que son perseguidas y sancionadas con la imposición de penas privativas de la libertad.

En estas condiciones existe un grado de incertidumbre cuyas consecuencias resultan imprevisibles tomando en cuenta que, en caso de no ser descubiertos, los riesgos de quien se coloca al margen de la ley permanecen latentes, aunque en ocasiones se desvanecen con el transcurso del tiempo hasta la total extinción o caducidad de las facultades de la autoridad para hacer exigible la responsabilidad a los infractores.

Ante el inconveniente para la autoridad de que la impunidad de quienes obtienen beneficios económicos a costa del erario público se generalice, se imponen los estrictos controles para vigilar o fiscalizar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales con la amenaza de severas sanciones para quienes incumplan, lo cual a la postre ejerce un efecto disuasivo para quienes se colocan al margen de la ley.

No obstante, se estima que este limitado enfoque económico del problema no es suficiente para explicar los altos niveles de evasión o defraudación fiscal. De ahí que algunos autores opinan que existe un aspecto psicológico que es necesario tomar en cuenta para atacar de raíz esta problemática. En el análisis de este factor es necesario ubicarnos en la actitud del ciudadano hacia la actuación del gobierno y concretamente de la autoridad fiscal.

Es de significativa importancia la manera cómo se conciben las cargas fiscales y, en este sentido, muchas veces se percibe un impuesto injusto por las elevadas tasas o por el hecho de que su aplicación no es generalizada sino en perjuicio de un determinado sector de la población. Esta situación anómala genera una opinión adversa de la gente hacia el sistema tributario lo que se traduce en una resistencia a la observancia de las disposiciones fiscales.

Cuando los ciudadanos perciben en el gobierno una actuación justa y firme que premia a los contribuyentes cumplidos y castiga a los incumplidos, se conforma un clima de respeto a la autoridad y a la ley que es fundamental en todo Estado de Derecho.

Otro factor de capital importancia en el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales y en la formación de una sólida conciencia fiscal es aquel de naturaleza

ciopolítica que se expresa en la calidad de los servicios y la manera que estos contribuyen a satisfacer las necesidades de la sociedad. Porque en la medida en que el ciudadano percibe que sus aportaciones o contribuciones son utilizadas en más y mejores servicios que tienen una repercusión real y directa en beneficio de su familia, de su comunidad y del país, fortalecerá su convicción de que pagar impuestos no únicamente es un deber cívico sino también una oportunidad de mejoramiento social.

Si no se da una relación transparente de contribución beneficio, la actitud de la ciudadanía es de rechazo generalizado del sistema fiscal si éste financia una política económica y social no compartida por los ciudadanos. En consecuencia la política del gasto público y la política fiscal deben ir necesariamente de la mano, siendo dos caras de la misma moneda.

Por otro lado, no se puede desconocer las repercusiones de la eficiencia e idoneidad del sistema tributario considerado en su totalidad como la organización, la estructura, los programas, las funciones, la normatividad y todo lo que en su conjunto tiene como finalidad la recaudación, la gestión, la administración, el control, la fiscalización de los recursos tributarios.

Si bien es cierto que toda organización incluyendo el gobierno tiene necesidad de sujetarse al cumplimiento de reglas en el desarrollo de sus funciones y en la atención de los asuntos de su competencia, esto no quiere decir que dichas disposiciones se apliquen de manera fría e insensible a sus destinatarios, sino que por el contrario, los sistemas tributarios modernos son aquellos que cuentan con la suficiente flexibilidad para adaptarse a la dinámica de los cambios económicos, políticos y sociales dentro de un esquema de seguridad jurídica que garantice los derechos de los contribuyentes.

En el caso nuestro, al parecer se están dando pasos importantes hacia la configuración de un sistema tributario que responda a nuestras peculiares características y necesidades, con una estructura organizativa y funcional adecuada, con un servicio fiscal de carrera basado en personal altamente calificado, con remuneraciones adecuadas y vocación de servicio, además de un sistema normativo que aun con sus imperfecciones pugna por una mayor simplificación administrativa y una mayor claridad y consistencia en la interpretación de las normas jurídicas aplicables. De esta forma se evita que la aplicación discrecional de la ley atropelle los derechos de los contribuyentes sobre todo en aquellos elementos que fijan cargas u otorgan excepciones, los cuales son de aplicación estricta.

Por lo tanto en la reflexión de la problemática relacionada con la aplicación de los impuestos es menester tomar en cuenta la transparencia de los impuestos, para lo cual es útil recordar la opinión de Adam Smith quien hace doscientos años sostenía que los impuestos deben ser ciertos, lo que significa que no debe quedar a la interpretación o discrecionalidad del gobierno el importe del crédito fiscal. No

que reconocer que los sistemas tributarios son cada vez más complejos y las normas fiscales, prácticamente son ininteligibles para el común de las personas, lo cual ha sido motivo de queja constante por parte de las cúpulas empresariales que en el caso de México exigen una mayor estabilidad fiscal que permite realizar una sana planeación financiera a mediano y largo plazos.

Las explicaciones de este fenómeno de reformas y cambios continuos a la legislación y disposiciones fiscales, son en el sentido del esfuerzo del legislador por evitar la elusión fiscal ante el vacío legal o la ambigüedad de la que se valen los defraudadores para evadir o eludir el pago de impuestos. Un ejemplo de ello son los preceptos que persiguen atajar las denominadas operaciones de ingeniería financiera, en las que se diseñan productos financieros cuya finalidad esencial es burlar la aplicación estricta de la norma.

En segundo término, al ser la política fiscal un instrumento de política económica del gobierno, las normas se convierten en prolijas descripciones de beneficios fiscales de fomento del empleo, de la inversión, de la exportación, etc., así como de los requisitos y procedimientos necesarios de su disfrute.

En tercer lugar el grado de complejidad de los sistemas tributarios, en gran medida se origina por la generalización de los impuestos directos y la extensión de la obligación de declarar a amplísimas capas de la población. Asimismo, hace inevitable cierto grado de complejidad la normatividad relacionada con el tratamiento de la situación personal y familiar de los contribuyentes gravados con los impuestos directos.

En cuarto lugar, la generalización de la obligación de declarar y las deficiencias estructurales de las administraciones tributarias han propiciado el traslado de numerosas obligaciones formales, como son la obligación de efectuar retenciones de impuestos, en particular cuando los contribuyentes desarrollan actividades profesionales y empresariales.

Por otra parte, la complejidad intrínseca de la tributación empresarial obliga a buscar fórmulas alternativas para las pequeñas y medianas empresas que no cuentan con la infraestructura necesaria para cumplir onerosas obligaciones formales, como sería el caso de las personas que realizan actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o de pesca que tributan en el llamado régimen simplificado o, a los pequeños contribuyentes que operan en puestos fijos y semifijos en la vía pública.

Por ello, en el presente trabajo se establecen los nexos directos que existen entre los servicios de asistencia al contribuyente como un derecho con la recaudación de impuestos. Tomando en cuenta la complejidad del fenómeno fiscal, a lo largo de este documento se pretende ofrecer una panorámica de los elementos más significativos que interactúan en la sociedad y que influyen en la captación de las aportaciones que la población entrega por concepto de impuestos, que incluye en el

ítulo I una breve reseña histórica de los aspectos más significativos que en materia fiscal se presentaron en las distintas épocas del acontecer nacional desde la época prehispánica, colonial, independiente y contemporánea.

En los referiremos en el capítulo II a las notas constitutivas de la sociedad y la relación existente entre los fenómenos sociales tomando en cuenta que el Derecho tributario sólo es un conjunto de significaciones normativas, sino desde otro punto de vista un conjunto de fenómenos que se dan en la vida social; es decir un conjunto de hechos sociales que influyen de manera determinante para poder crear las normas que conforman el sistema jurídico del que forma parte todo lo relativo a la materia tributaria y que establece una serie de deberes u obligaciones a cargo de los sujetos tributarios de la relación jurídico tributaria, pero también contiene un catálogo de beneficios a favor del contribuyente como es el de solicitar a la autoridad fiscal la orientación y en general la asistencia que requiere para poder cumplir de manera correcta y oportuna con sus obligaciones fiscales.

Además, se incluye como elemento de significativa importancia para un adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales, el hecho de que los contribuyentes cuenten con una orientación e información correcta y oportuna respecto de los procedimientos, trámites y todo aquello relacionado con el pago de sus impuestos.

La razón de lo anterior tiene su explicación en una normatividad que generalmente es muy difícil de entender, por el manejo de términos técnicos, cálculos difíciles de realizar debido a una mecánica muy complicada, la aplicación de una serie de excepciones que inducen fácilmente a cometer errores y sobre todo por la gran cantidad de cambios en las disposiciones legales y administrativas que obligan al contribuyente a emplear los servicios de contadores especialistas en esta materia, por todos los inconvenientes que esto representa para la economía de los contribuyentes de menores recursos.

En ese sentido, la autoridad ha instaurado una serie de servicios para apoyar el cumplimiento voluntario de los deberes previstos en la legislación sustantiva fiscal. En el Capítulo III de este trabajo se describe la gama de opciones que se ofrece tanto a la población en general y en específico a los contribuyentes. Destaca la modernización que se ha dado a las modernas tecnologías informáticas que con aplicaciones cada vez más avanzadas permiten eficientar los servicios de orientación e información a los que acceden un amplio sector de usuarios.

La obscuridad que muchas veces tiene la interpretación de la ley obliga a los contribuyentes a tener que contratar los servicios profesionales de contadores, abogados, o despachos especializados, lo que representa gastos adicionales que redundan en el encarecimiento de los precios de las mercancías o la prestación de servicios.

Cuando esto sucede, el contribuyente se ve ante la disyuntiva de absorber esos gastos o buscar la manera de pagar menos impuestos, aprovechando las lagunas de la ley o mediante artimañas en ocasiones ilícitas que afectan al erario.

Es ahí el propósito del presente trabajo, que en el capítulo IV en el que se presenta una propuesta de estatuto de derechos y garantías del contribuyente, para elevar a rango de derecho, la asistencia que debe otorgar la autoridad dentro de un marco de contribuciones expresamente previsto en un capítulo específico del Código Fiscal de la Federación que constituye el ordenamiento fiscal aplicable.

Por su importancia innegable en el comportamiento de la población que conforma el universo de contribuyentes, es indispensable la creación de una cultura fiscal que propicie tanto en el contribuyente como en la autoridad una responsabilidad compartida que redunde en beneficio del individuo y de la sociedad en su conjunto.

Es precisamente este propósito el principal reto de los actuales y futuros gobiernos, consideramos que nuestro país registra uno de los niveles más bajos de recaudación impositiva.

Ya es tiempo de dejar de ver en el pago de impuestos no un mal necesario o un hecho que fatalmente habrá de realizarse sin que haya escapatoria alguna.

Como se explica en el capítulo V de este documento, la cultura fiscal debe formar parte de un proceso permanente al que se ve sometido la persona como miembro de una sociedad que es la que en última instancia hace posible su desarrollo armonioso de acuerdo con la filosofía educativa mexicana, consagrada en el artículo tercero constitucional.

Este nuevo perfil del mexicano está configurado por una toma de conciencia cívica que se caracteriza por una firme convicción de asumir las responsabilidades que corresponden como integrante de una colectividad, ya sea en su carácter de titular de derechos o sujeto pasivo en el cumplimiento de las obligaciones que imponen las leyes.

Por ello se considera entre los factores que específicamente influyen en la recaudación la carencia de una cultura fiscal entre la población que forme parte de sus conocimientos y actitudes que constituyan la base de nuestra conducta como miembros de una sociedad.

Es decir, que mientras las obligaciones fiscales no formen parte de nuestra conciencia cívica, es imposible que las personas asuman una actitud responsable y solidaria en este aspecto que debe inculcarse desde la niñez dentro del seno familiar.

En base en el principio de legalidad que establece que toda actividad del estado debe ajustarse a la ley y, por ende, los actos de los órganos del poder ejecutivo no es el SAT en su carácter de órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda, deberán sujetarse estrictamente a las disposiciones previamente emitidas por el legislador, en el capítulo VI se aborda el marco jurídico aplicable a los impuestos y a las acciones de asistencia fiscal.

Por razón de lo anterior es de capital importancia la necesidad de que los impuestos cumplan estrictamente con los requisitos de equidad y proporcionalidad. Cuando hablamos de equidad nos referimos a la moderación, la buena fe y la benevolencia que se debe dar a la aplicación de la norma tributaria de manera que el impacto de los impuestos sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.

La proporcional se entiende que la norma fiscal se aplique de manera general sin excepciones y atendiendo a la capacidad económica de los contribuyentes, es decir, debe pagar más quien tenga mayores ingresos.

Además como elemento importante figura la formación de un criterio que permita a la persona juzgar la conveniencia y necesidad de replantear el papel del Estado cuando no es satisfactor de las necesidades de los individuos y de la sociedad, lo que puede llevar a cuestionar la validez del sacrificio que representa la obligación tributaria, en perspectiva del costo de los beneficios realmente obtenidos.

Esta dirección apunta el sentido de equidad que debe guiar a la autoridad al establecer el monto de los impuestos y las personas obligadas a cubrirlos. Y la pregunta surge inevitable al referirnos a cual es la tendencia que debe seguir el Estado moderno ante las nuevas necesidades de la sociedad del futuro y frente al enorme rezago que han acumulado a lo largo de varios siglos de pobreza en que se encuentran sumidos los países subdesarrollados como el nuestro.

Finalmente, en el capítulo VII se presenta una reflexión sobre el impacto social del pago de impuestos a partir de considerar que la política del gasto público es una herramienta de promoción y cambio, así como elemento de orientación de la economía para la consecución de los objetivos económicos y sociales propuestos.

Debemos perder de vista que el derecho como un hecho social que interactúa con otras formas colectivas, se constituye a su vez en una fuerza social que es configurante de otras manifestaciones de la vida social; es decir, el derecho no surge, se desarrolla y se aplica en el vacío, sino que es producto de los distintos factores que tienen lugar en la realidad social y es la necesidad de garantizar una convivencia ordenada que propicie a sus integrantes la realización plena de sus capacidades físicas y espirituales como individuos y de la sociedad en general.

CAPÍTULO I

EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LAS CONTRIBUCIONES

A partir de las primeras formas de organización social: la familia con la cual se identifica la horda, los clanes, la gens o fratría, las tribus, etc. ya se percibe la necesidad de contar con los recursos necesarios para llevar a cabo la vida comunitaria, debido a que en estas etapas incipientes del orden social se requería de los medios indispensables para satisfacer las necesidades de subsistencia, seguridad y el gobierno.

Con la aparición de la vida organizada, surgen los primeros medios de control económico como son los tributos siendo estos una de las formas de obtener recursos para satisfacer las necesidades de la comunidad. De ahí resulta la organización familiar colectiva, puesto que se genera la producción y el reparto de los bienes.

Como antecedentes históricos, podemos argumentar que la materia tributaria ya se contemplaba en civilizaciones antiguas como eran Babilonia, Egipto, Grecia y Roma, y se difunde esta figura como parte importante de un Estado moderno en el mundo europeo, incluyendo España que había sido sometida durante cuatro siglos al dominio romano y por fuerza adoptó el sistema económico, político, social y cultural de ese Estado antiguo.

Así tenemos que el sistema tributario español se ubica durante los años 476 y 622 D. de C. cuando el emperador bizantino Justiniano dio vigencia a la gran compilación justiniana, llamada posteriormente el *Corpus Iuris Civilis*. Desde esa época se empezaron a formar los elementos germánicos y romanizados que tuvieron importancia en la incipiente nación hispánica. Fue en Toledo donde se elaboró un derecho territorial en substitución del *Breviario* y del *Codex*, teniendo como resultado el llamado Fuero Juzgo.

Siendo la cultura islámica superior a la cristiana nos encontramos con la infiltración de términos en materia agraria, mercantil, política y en otros casos de contenido fiscal nos refiere José Antonio Cuairán Ruizdiaz; se constituyeron tributos, duanas, tarifa, alcabala y almojarifazgo que se definía este último como los derechos que se pagan por las mercancías que entran y salen de todos los puertos a las respectivas monarquías¹, lo cual se consideró un típico impuesto a la importación y exportación de mercancías.

Cuairán Ruidiaz Jose Antonio, Memoria del II Congreso del Derecho Mexicano, El Almojarifazgo en la Nueva España, UNAM, México 1981, pág 90

A la salida de los musulmanes de España se estableció el Fuero Viejo de Castilla en 1050, en el que se especifica con detalle la cantidad y la calidad de los víveres, ropa, forrajes, etc., que podían tomar los señores de los bienes de sus vasallos, ordenando, además que todas estas cosas se tomarán en presencia de los **mejores hombres de la villa**, quienes deberían tasar el valor de lo tomado por el señor, salvo que hubiere alcalde o jurados en la villa, pues en tal caso, correspondería a ellos hacer la tasación.

Ahora bien, como lo menciona en su obra Derecho y Finanzas, el Dr. Guillermo Arroyo Beltrán "España se encontraba dividida en numerosos y pequeños reinos, razón por la cual la administración incurrió en la desorganización debido a las grandes variantes que existían en la imposición de los tributos, además que fueron cobrados en forma arbitraria y sin ninguna coordinación entre los entes que participaban como eran el rey, la iglesia y la *mesta* que era una organización que se creó para gravar la ganadería."²

En la edad media la carga tributaria descansaba en la clase productora, sea el campesino o villano, considerando que los gastos o erogaciones del gobierno más que un beneficio común eran para provecho de determinado sector, al grado de que en muchos casos se decretaba que fuera directamente al interesado al que se entregara la recaudación, prueba de ello fue la pensión concedida a un hijo del rey o la pensión otorgada a la reina. Cuando surgían las guerras el Estado recurría a los préstamos de los particulares a quienes en ocasiones les arrendaba algún tributo para satisfacer algún gasto, estos préstamos recibían el nombre de *uro* y eran documentos que entregaban a los prestamistas, quienes cobraban el importe de los préstamos con el producto que obtenían de la renta del Estado al cual estaban afectos.

Alfonso el Sabio fue el rey que durante los años de 1256 a 1265 contribuyó a la unificación jurídica en la edad media mediante el Fuero Real y las Siete Partidas, en las cuales se encuentran numerosas disposiciones en materia fiscal y en las cuales predomina el derecho romano mismo que continuó siendo utilizado aún en el siglo XVIII a pesar de la prohibición de 1505 cuando la corona trató de limitar su influencia.

En la Quinta Partida, Título VII, Ley V, se establece el *portazgo*, impuesto fijado a todas las mercancías que entraran o salieran del reino, ordenando que si los mercaderes encubrieren algunas cosas de cuantas trajeren o llevaren, las perderían, serían confiscadas a favor del Fisco Real. Lo mismo sucedía para quienes con objeto de evadir este impuesto, transitaran fuera de los caminos donde se cobraba el gravamen.

Cfr. Arroyo Beltrán Guillermo, Derecho y Finanzas, 1a. Edición, Edit. JUS, Mexico, 1959, pág. 29

En dicho precepto se establecía ya la prescripción del impuesto y de la lucidad en la aplicación de las sanciones en el caso en que los *portazgueros*, es decir los agentes recaudadores, fueren negligentes en no demandar por cinco años penas y los derechos a quienes correspondiere.

Por otra parte, nos dice la tratadista Margarita Lomelí Cerezo, que en 1488 fue publicado el Ordenamiento de Alcalá que “prohibía los *portazgos* o *peajes*, no se tenían cartas o privilegios reales o estaban establecidos por el uso de tanto tiempo como fuera necesario en derecho; y dispuso que si alguien los cobrara eventualmente perdería a favor del rey el lugar en que los tomare o pusiere, si fuere suyo, y si los tomare en lugar ajeno, debería devolver todo lo tomado con *siete al tanto*, más una multa de seis mil maravedís; y si no tuviere esa cantidad, debería ser desterrado del reino por dos años, pagando lo que tomó más *siete al tanto*.”³

En 1491 un año antes del descubrimiento de América, los Reyes Católicos expidieron el Cuaderno de Alcabalas, y en él se mandaba que “cuando el recaudador de las *alcabalas* pidiere a las Justicias que hicieran pesquisa sobre los fraudes, estarían obligadas a ello y si hallasen tales fraudes, deberían deshacerlos y hacer pagar a los defraudadores al monto de la *alcabala* y cuatro tantos de la suma”.

Época Prehispánica

Mientras en 1300 A. de C. llegaba a las tierras de Anáhuac una civilización conocida como los Aztecas cuyos orígenes proceden de Aztlán, tierra de siete cuevas. Como antecedente del imperio azteca, encontramos a Teotihuacán que es la ciudad por antonomasia del mundo mesoamericano, ya que manifestaban una verdadera cultura urbana, que es la marca más evidente de una civilización. No solamente por su tamaño, sino su distribución interna, señalaban la existencia de estratos sociales bien definidos, todo sugiere la presencia de un Estado que se sirve de un ejército y de un comercio extendido a grandes distancias geográficas. Tendrían que pasar mil años para que Tenochtitlán recreara una civilización urbana similar.

Tras muchos sucesos que llevan en lo político a la creación de los imperios chichimeca y tepaneca, Texcoco y Tenochtitlán logran la victoria en la guerra tepaneca; obtienen la hegemonía sobre los valles centrales y un año después forman la Triple Alianza, asociando a Tacuba, representante de los aztecos. El imperio mexica, que toma forma con Moctezuma I y dura hasta la conquista española, es en cierto modo la síntesis de Mesoamérica. Incluye elementos muy diversos heredados de sus lejanos y varios antepasados, y como todo organismo vivo, los combinaban con otros rasgos provenientes de los pueblos

Lomelí Cerezo Margarita, Derecho Fiscal Represivo, Edit. Porrúa, México 1989, pág. 30

contemporáneos que tenían subyugados. Así vemos cómo Tenochtitlán conserva estos rasgos de sociedad tribal (*el calpulli*), que es más bien rural, y la única que sobrevivirá al impacto de la conquista, superpuestos a la sociedad imperial verdaderamente urbana. Toda ciudad presupone una **tierra adentro** más o menos rural. Tenochtitlán continuaba el mundo ceremonial y aristocrático uniendo la teocracia al militarismo por necesidades económicas. El temperamento mexicano combinaba un gran refinamiento con una brutalidad extrema cuando se trata de conquistar pueblos o de apaciguar a sus dioses.

La organización social del México antiguo se caracteriza por varios rasgos fundamentales que atañen simultáneamente a diferentes aspectos de la sociedad, la base material es suficiente para sostener una sociedad populosa y compleja, con una división social del trabajo que incluía tanto especialización en distintas actividades productivas como estratificación social; es decir, una distribución desigual del poder económico y político entre los distintos sectores sociales que establecía una diferenciación en cuanto a los derechos a los medios de producción y al control de los órganos de gobierno. Sin embargo, la división social del trabajo presenta varios rasgos de tipo relativamente primitivo y característico de las altas culturas arcaicas en las primeras etapas del desarrollo de la civilización.

A pesar de la existencia de mercados y de bienes, como cacao y mantas, que usaban como medios generalizados de pago, la economía del México antiguo era básicamente una economía natural, es decir, se fundaba en el sistema de dar pagos en especie o en trabajo. Se encuentra este procedimiento en el trueque que se practicaba. El productor plebeyo contribuía con sus excedentes en forma de productos y de servicios personales. Los señores del estamento dominante cumplían con sus responsabilidades de pago con tierra y trabajadores.

Las actividades económicas, políticas, militares y ceremoniales estaban íntimamente conectadas en cuanto a las instituciones y el personal que las comprendía. La economía estaba dirigida por el estado, las relaciones económicas en la producción y distribución de bienes se basaban en las relaciones políticas de sujeción y dominio. Parte fundamental del excedente económico se destinaba a obras públicas y a los gastos ceremoniales de las instituciones políticas y religiosas. El militarismo y el ceremonial religioso estaban íntimamente relacionados con el culto guerrero. Los altos personajes del gobierno se dedicaban a actividades tanto civiles como militares y religiosas y dentro de cada uno de estos campos se combinaban los aspectos legislativos y judiciales. El soberano sólo en parte hacía sus pagos en especie con los bienes que obtenía como tributo, o de sus tierras y artesanos.

El estamento dominante en Tenochtitlán incluía tres rangos fundamentales designados cada uno mediante una palabra náhuatl de uso general. El rango más elevado era el del rey o *Tlatoani* que literalmente significaba gobernante, era el soberano de una ciudad o señorío. Casi todas las unidades

olíticas estaban subdivididas en parcialidades político-territoriales. El tlatoani era la autoridad suprema de su señorío y combinaba funciones civiles, militares, religiosas, judiciales y legislativas, era también el centro rector de la organización económica recibía tributos y servicios de la gente común, así como los productos de ciertas tierras, especialmente asignadas a su sustento, que se rentaban o se cultivaban con los servicios del común. Podía, además, asignar recursos de tierras o tributos de otros señores, a guerreros distinguidos, a los templos o a los barrios de la gente común.

El segundo rango era el señor, Teuctli, este era jefe de una casa señorial Teccalli, dotada con tierras y gentes del común llamadas Teccalleque (gente de la casa señorial), que rendían sus tributos y servicios al Teuctli en vez de darlos directamente al Tlatoani. Un Teuctli estaba a cargo de la administración de esa tierra además ocupaba puestos de la organización política bajo el poder supremo del rey.

El tercer grado en el estrato superior es el de noble o Pilli, literalmente quiere decir hijo, y se entiende este uso como el de infante o hijodalgo en castellano, como parientes de un señor, estaban relacionados con la casa señorial de uno de cuyos señores descendían, y tenían derecho a recibir sustento de los bienes de esa casa, bien fuera en especie o en forma de tierra.

Por último "el común del pueblo recibía el nombre de Maceháltin del que proviene en la época colonial el término Macegual. Los gobernados tenían la obligación de pagar tributos y servicios personales. Estaban organizados en las unidades territoriales llamadas Calpules, barrios que poseían la tierra en común y que eran también unidades para la recolección de tributos y servicios. Los Maceguales estaban organizados en cuadrillas de veinte hombres para la recolección de tributos y servicios, estos estaban al mando de otro mandón de mayor importancia."⁴

Con la llegada de la civilización Azteca a la gran Tenochtitlán, se origina el trabajo en conjunto para beneficio de toda la población, esta forma de contribución en la que todos trabajaban para todos, es el antecedente del impuesto de prestación de servicios.

Por tratarse de una civilización netamente agrícola, y la división estaba distribuida de acuerdo a la jerarquía existente, como lo menciona el historiador Pedro Carrasco:

"El Rey tenía las tierras reales Tlatocamilli;
Los señores, de las casas señoriales Teccalli o tierras de palacio Tecpantlalli;

- Los nobles, las tierras de los nobles Pillalli deben de prestar servicios a su señor o al rey en la guerra y en la administración porque para eso se les da las tierras,
- Los maceguales de los pueblos, son las tierras del pueblo Altepetfalli, deben dar tributos y,
- Cada barrio en particular las Tierras del Barrio Calpullalli.
- Otras tierras productoras de tributos se conocían según el uso a que se destinaban esos tributos.”⁵

Por lo que se refiere a los maceguales tenían que pagar tributos y prestar servicios personales, acto que en náhuatl es llamado *tequitl* que en español significa trabajo, empleo u oficio. Por medio de este tributo, los maceguales se convirtieron en la base obrera cuya actividad servía para la construcción de obras públicas, palacios, templos en los centros urbanos, calzadas, albarradones, canales, acueductos, etc. La función específica de estos fue la de sostener el aparato estatal y ceremonial.

Una parte muy importante del palacio de Moctezuma eran los almacenes de todos los tributos que llegaban a la ciudad, se llamaba Petlascalco, *casa de los cofres*, y el encargado de ella era el Petlascalcatl. Los mayordomos o recolectores de tributos (Calpixque, *guardacasas*) se reunían en la Calpixcalli, *casa de mayordomos*, también llamada Texancalli, allí recibían del rey las órdenes acerca de los tributos que se debían de traer para atender las necesidades del palacio, también allí se organizaban las obras públicas.

Por otra parte, en los almacenes reales se acumulaban los tributos de todas las provincias, y con ellos se atendía las necesidades de todos los funcionarios y trabajadores de palacio. La economía doméstica de éste abarcaba en cierta medida la economía del reino entero. El organizar la hacienda pública a base de la economía doméstica del soberano es un rasgo de las sociedades estratificadas arcaicas, como lo es también el predominio de las transacciones económicas en trabajo y especie, dada la falta de uso general del dinero.

En términos generales se puede decir que la economía de Tenochtitlán era una economía política, es decir, el cuerpo político organizaba directamente los elementos fundamentales de la economía. El gobierno controlaba la tierra y el trabajo; reglamentaba, e incluso participaba de modo inmediato en el proceso de producción, y decidía las líneas generales de la distribución de la riqueza. Usando la terminología moderna puede decirse que el sector público predominaba con mucho sobre el sector privado.

Por medio de la conquista algunos pueblos sometieron a otros de manera sumamente violenta con el único objetivo de recaudar tributos y por medio de ese sometimiento les imponían gravámenes en forma arbitraria a través de

⁵ Cfr El Colegio de México, pág 223

amenazas y represalias. Tales gravámenes no correspondían a cargo de algunos individuos en específico, sino a cargo de todo el pueblo vencido, y las recaudaciones de los sometidos no se empleaban en beneficio de la sociedad azteca, sino del soberano vencedor.

Así tenemos, que al concluir la época prehispánica el sistema tributario comprendía tres fuentes de ingresos:

a).- La primera fuente, era usada para someter a los pueblos conquistados.

En algunos códices aparece una enorme variedad de productos que tributaban los antiguos mexicanos: hermosos tocados y plumas multicolores, piezas de orfebrería en oro, mantas, animales silvestres y domésticos.

b).- La segunda fuente, consistía en la entrega de cosechas y la portación de trabajo personal en las obras de carácter público.

c).- La tercera fuente, la representaban los ingresos derivados de las tierras propiedad del Estado.

2. Época Colonial

Con la destrucción de Tenochtitlán en 1521 por Hernán Cortés y de la estructura del poder político de los tenochcas, se inicia un largo periodo de dominación colonial definido a partir de la acción concreta de un pequeño grupo de aventureros que fueron, a la vez, los conquistadores y los primeros pobladores. Quedando Hernán Cortés como autoridad máxima durante los primeros años de conquista (ejerció como gobernador general de 1521 a 1524), y en su calidad de justicia mayor, tenía facultades para impartir justicia en los ramos criminal y civil, incluyendo la materia tributaria, para lo cual no existía una instancia específica y separada.

Ahora bien, el tema que nos ocupa fue consolidando nuevas figuras fiscales hasta llegar a la etapa colonial que inicia en el año de 1521, es decir, en el siglo XVI surgiendo el sistema de encomiendas, mediante el cual los conquistadores peninsulares gozaban del servicio laboral de los indios. Por disposición de los señores encomenderos, cuya actividad generaba obligaciones preponderantemente fiscales.

Durante los primeros años de la conquista y colonización Hernán Cortés tenía facultades en materia tributaria sin que existiera una instancia específica en este ramo. Antes de recibir instrucciones del rey, Hernán Cortés repartió tierras y grupos de indígenas a sus oficiales y soldados, como recompensa a su participación

en la conquista. Este hecho, hace que surjan los encomenderos cuyas facultades eran las de cobrar los tributos a los nativos en su calidad de nuevos vasallos del monarca español, pero como no se encontraba regulada la cantidad ni la forma de éstos pagar tributos, los exigían a su libre arbitrio y provecho personal.

Entre 1549 y 1550 se prohíbe el servicio personal por vía de tributo. Los tributos se redujeron entonces a una sola tasación, acumulando las cargas antes percibidas por el encomendero, el cacique indio, los gobernadores, alcaldes, justicias, clérigos, religiosos, monasterios e iglesias. Además, esa nueva tasación tomó como base la población existente en los pueblos indios borrándose el peso de todas aquellas *almas muertas* que los agobiaban. Surgió en la legislación un sentido de protección al indio antes imperceptible: el tributo ya no se *cobraba*, simplemente se *solicitaba su pago*; los tributos debían pagarse en el pueblo mismo y correr por cuenta del encomendero cualquier transporte; se prohibió la tributación de *menudencias* (leña, carbón, yerba) vitales para la casa del encomendero.

Posteriormente, en el siglo XVIII los indígenas pagaban tributos en dinero, productos de la tierra, maíz o mantas, cuyo valor variaba según la región o la voluntad del recaudador. Los alcaldes mayores fueron los encargados de cobrar el tributo en forma trimestral, semestral y anual. Los virreyes tuvieron la facultad de eximir a los indios del tributo por razones justificadas, por ejemplo hambre o epidemias.

Las Secretarías de Despacho entre las que se encontraba la de Hacienda se introdujeron en la Nueva España desde 1705.

Entre los impuestos aplicados en la Nueva España encontramos:

- El de *avería* que consistía en el pago que hacían a prorrata los dueños de las mercaderías y que se pagaba para los gastos de los barcos reales.
- El de *alcabalas* por la contratación de ventas y permutas.
- El de *almirantazgo*, era el pago que hacían los dueños de las mercaderías por la carga y descarga de éstas en puertos; dicho impuesto era en favor del almirante de Castilla.
- El de pesca y buceo, por concepto de la extracción de perlas.

Uno de los nuevos sistemas para recaudar impuestos fue el Régimen de Intendencias establecido en la Nueva España en 1786, creándose con ello la Junta Superior de Real Hacienda de Indias, cuyo objeto fue la unificación de criterios en el orden fiscal.

Cabe indicar, que para un mejor desarrollo y funcionamiento de la hacienda esta se dividía en sectores o secciones hacendarios en *masa común* (diversas actividades fiscales), *particulares* y *ajenos*.

"La masa común era la más importante y comprendía los impuestos personales e impuestos reales que efectuaba la minería, el comercio, la navegación, industria y la agricultura.

Los *particulares* se constituían por los diezmos eclesiásticos, los bienes y recursos de la iglesia.

Por su parte, el sector de *ajenos* servía para garantizar a los empleados del Estado español las pensiones por jubilación, gastos médicos, seguridad para sus hijos, etc., a través de montepíos que eran costeados por las aportaciones de los empleados de manera proporcional a su ingreso. También incluían otros impuestos para mantener ciertas obras o gastos, como el desagüe de la ciudad, la conservación de la catedral y hospitales, entre otros."⁶

También se restablecieron los impuestos a la minería y al petróleo.

Durante la época colonial, conforme a la Novísima Recopilación de 1763, señalaba que los que no trabajaban deberían de ser obligados a hacerlo, para pagar impuestos sobre el producto de su trabajo.

Ahora bien, a través del comentario que nos hace el tratadista Alfonso Rodríguez González en la legislación colonial se establecen principios fundamentales de la justicia tributaria como son:

- 1). Las leyes no deben cambiarse ni revocarse sin necesidad.
- 2). Para emitir nuevas leyes los legisladores deben conocer y estar bien informados de la materia sobre la que deben legislar; informarse previamente las cosas y negocios y consultar a las personas a quienes tocará la obligación de cumplirlas.
- 3). En los debates los opositores deberán expresar libremente su opinión y esta debe considerarse aún cuando no se apruebe.
- 4). Las tasas deben ser claras para los contribuyentes evitándose ambigüedades.
- 5). Las leyes deben precisar lo que los contribuyentes deben pagar pero dejando lo suficiente para satisfacer sus necesidades y las de su familia.

Historia de México, Coordinador Miguel León Portilla, Tomo 6, Salvat, México, 1980, pag 128

- 3) Debe procurarse el incremento del patrimonio del erario, pero sólo en lo que sea justo y lícito.
- 7) El período de recaudación debe acortarse lo más posible: las contiendas deben resolverse en breve plazo.
- 3) Debe concederse a los agraviados la libertad de la queja, sin requisitos ni condiciones que la hagan nugatoria.
- 3) El mal en la administración de justicia no depende tanto de las leyes sino que es un asunto de las personas encargadas de impartirlas.
- 10) La inobservancia de las leyes ocurre en gran parte, por la imposibilidad de cumplir lo que se manda."⁷

3. Época Independiente

A partir de la independencia de 1821 hasta la promulgación de la Constitución vigente de 1917, se reunieron ocho Congresos Constituyentes: el de 1824, convocado dos veces; el ordinario de 1835, transformado en Constituyente; el ordinario de 1839, también revestido de ese carácter; el de 1842; la Junta Nacional Legislativa de 1843; el extraordinario de 1846; y los de 1856 y 1916.

En la historia del derecho público mexicano se registran dos fechas que marcan un parteaguas: la Constitución Política de la Monarquía Española expedida por las Cortes de Cádiz de 1812 y el Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana sancionada en Apatzingán el 22 de octubre de 1814.

3.1 Constitución de Cádiz de 1812

Por otra parte, recurriendo al contenido de la Constitución de Cádiz, esta nos señala que se compone de diez títulos, subdivididos en capítulos, y de 284 preceptos. Afirma que la nación española es libre e independiente y no puede ser patrimonio de ninguna familia o persona; que la soberanía reside esencialmente en la nación y que a ella pertenece el derecho de establecer sus leyes.⁸

Corresponde a las Cortes proponer, decretar, interpretar y derogar las leyes; fijar los gastos de la administración pública; establecer las contribuciones y los impuestos; examinar y aprobar las cuentas de la inversión; dictar medidas para administrar, conservar y enajenar bienes nacionales; y hacer efectiva la responsabilidad en que incurran los empleados públicos, entre otros asuntos.

⁷ Cfr. González Rodríguez Alfonso, La Justicia Tributaria en México, 1a Edición, Edit. Jus, México 1992, págs. 55-56

⁸ Enciclopedia de México, Tomo III, 3a Edición, México 1977, pág. 71

El Decreto de Apatzingán fue redactado por Andrés Quintana Roo, Carlos María Bustamante y José Manuel Herrera. Las fuentes que les sirvieron de inspiración fueron Rousseau, Grocio y Montesquieu. El decreto se divide en dos partes: Elementos Constitucionales y Forma de Gobierno.

La primera contiene 6 capítulos y legisla sobre religión, ciudadanía, definición y características de la Ley, derechos del hombre y obligaciones de los ciudadanos; y la segunda se compone de 20 capítulos y reglamenta la organización, funcionamiento y relación de los poderes públicos entre sí.

Con el devenir del tiempo la actividad fiscal se fue incrementando hasta alcanzar gran notoriedad en la época independiente y así tenemos que desde el movimiento de independencia en el año de 1810 a 1824, se establecen diversas disposiciones en materia fiscal. En el documento conocido como **Sentimientos de la Nación** José María Morelos y Pavón fijó su programa en 23 puntos declarativos, redactados esquemáticamente. Insiste en los principales aspectos de los Elementos Constitucionales de López Rayón y se trata de “una proclama de emociones patrióticas, bien intencionadas.”⁹

Morelos señalaba en dicho documento que las leyes debían moderar la opulencia, la indigencia y que las leyes generales comprendieran a todos sin excepción de cuerpos privilegiados; que se suprimiera la infinidad de tributos e imposiciones agobiantes, como eran el *estanco* y la *alcabala*, estos debían substituirse por gravámenes más ligeros, también menciona que las contribuciones no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa, por lo que en su artículo 41 establece como obligaciones de los ciudadanos para con la patria: **“una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos, un sacrificio voluntario de los bienes y de la vida cuando sus necesidades lo exijan, el ejercicio de estas virtudes forma el verdadero patriotismo.”**¹⁰

3.2 Constitución de 1824

Por su parte, la Constitución de 1824 considerada como la primera Ley Suprema que tuvo vigencia en la vida nacional independiente, no establece los derechos y obligaciones de los ciudadanos ni la obligación de contribuir a los gastos públicos. Sólo previene la facultad del Congreso, para que este sea quien fije los gastos generales, así como establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, asimismo arreglar su recaudación, como también determinar su inversión, y por último pedir anualmente cuentas al gobierno.

El Congreso Constituyente estaba influido por dos corrientes políticas: la federalista encabezada por Ramos Arízpe y la centralista por Fray Servando

⁹ Amaiz Amigo Aurora. Instituciones Constitucionales Mexicanas, UNAM, 1ª Ed México, 1975, pag 17
¹⁰ Op cit Rodríguez, pág 99

Presidencia de Mier. El proyecto de Constitución fue aprobado el 3 de octubre de 1824, publicó el 5 y se mantuvo vigente hasta 1835 sin registrar enmiendas.

Consta de siete títulos, subdivididos en secciones, y de 171 preceptos. Desarrolla los principios republicanos y federalistas ya expuestos en el Acta Constitutiva. Divide el supremo poder de la Federación en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

En la Constitución de 1824 destaca el apego dogmático a la igualdad. Para ejercer el derecho de voto no exigía un mínimo de propiedad o una cantidad ínfima de contribuciones al erario.

Denotando un desconocimiento de los principales problemas económicos, políticos y sociales la Constitución de 1824 se inspiró en modelos extranjeros y no en nuestra propia realidad.

Fue con Lucas Alamán cuando gracias a sus iniciativas se introdujeron algunas reformas relacionadas con la industrialización del país y la creación de una Junta de Fomento de la Industria (1840) que fungía como órgano coordinador para el desarrollo económico.

Durante la primera fase del santanismo, desde la caída de Agustín de Iturbide hasta la caída de Valentín Gómez Farías se pusieron en el tapete de la discusión 5 aspectos jurídicos: a) la discusión sobre el tratamiento que convendría dar a la *mano muerta*; b) el comienzo de la formación de la deuda extranjera en México, c) los intentos de fomentar la inversión extranjera en el país; d) el Tratado de Panamá, y e) los vaivenes de la Universidad.

3.3 Siete Leyes

El 23 de octubre de 1835 el Tercer Congreso Constituyente produjo las bases para la nueva Constitución y luego de diciembre de 1835 a diciembre de 1836 se establecieron las Siete Leyes Constitucionales, que además de contener los **derechos del hombre** establecen los principios centralista, plutocrático (ingresos mínimos para poder fungir como ciudadano) y de intolerancia religiosa.

Con base en la nueva Constitución los Estados fueron substituidos por departamentos en los cuales funcionaban Juntas Departamentales en lugar de las constituciones locales.

En relación con la Ley Suprema del 23 de octubre de 1835 alude al establecimiento de una Ley que sistematizara la Hacienda Pública en todos sus ramos y en las llamadas **Siete Leyes**, que ordenan en forma separada las obligaciones y derechos de los mexicanos y los derechos y obligaciones de los ciudadanos mexicanos.

4 Bases de 1843

Posteriormente en 1841 las Bases de Tacubaya, que substituyeron las siete Leyes de 1836, previeron el Cuarto Congreso Constituyente mexicano celebrado en 1842. El Quinto Congreso Constitucional Mexicano generó las Bases Orgánicas de 1843, centralistas. En estos años de inestabilidad surgió un mecanismo jurídico para dar eficacia a la Constitución en caso de violación por actos legislativos o administrativos. Así fue como en 1840 se dio a la Suprema Corte la facultad de dictaminar sobre la constitucionalidad de ciertas leyes o actos de autoridades. Esta iniciativa “no prosperó en el ámbito federal y sólo se aplicó en Tucatán en la Constitución que fue obra de Manuel Crescencio Rejón”.¹¹

Bajo la presidencia de Valentín Gómez Farías se devolvió al país la Constitución de 1824 con algunas modificaciones como es la que sería la Ley de Amparo lo que fue un acierto de Mariano Otero y que otorga a los tribunales federales facultades para proteger a los habitantes de la república en el ejercicio de conservación de los derechos que le conceda la Constitución contra todo ataque proveniente de los poderes legislativo y ejecutivo de la Federación y de los Estado

Como consecuencia de la derrota de México ante las fuerzas norteamericanas la desorganización y la dispersión del poder eran extremos.

4.5 Bases de 1853

Calificada como una especie de preconstitución, Santa Ana publicó en abril de 1853 sus Bases para la Administración de la República, que debían regir hasta la promulgación de la nueva Constitución.

No obstante la serie de reveses en lo político y en lo económico, se publicaron leyes loables como las de Basilio José Arrillaga Galván, El Constitucional, Juan Navarro, Vicente García Torres, y otros.

El 20 de septiembre de 1853 se expidieron las normas de la ley que reglamenta los juzgados especiales de Hacienda y la Justicia Minera. Sin embargo, la justicia administrativa quedó trunca a causa de la Constitución de Ayutla.

Para entender la obra jurídica de mediados de siglo pasado, en que se iniciaba la formación de un sentido nacional, la liberación de opresivas tradiciones y la penetración de una moderna administración es necesario tener una panorámica de los datos más significativos de la situación económica y social del México de aquellos años.

Op cit. Enciclopedia de México pag 71

"En 1793 la población alcanza casi los 4.5 millones de habitantes, registrándose un lento crecimiento hasta alcanzar en 1840 alrededor de 7.5 millones de habitantes y para 1880 en 8 5 millones de habitantes."¹²

Los grupos importantes de presión eran el clero, dividido entre el alto clero, conservador, privilegiado, y el bajo clero. El alto clero vivía sobre todo de los diezmos a los que consideraban como un impuesto tan impopular y antieconómico por tener como base el ingreso bruto y no el neto.

El gran comercio, en manos extranjeras estaba a favor de tarifas aduanales bajas, y exigiendo a menudo orden en materia administrativa. Esta rama era una fuente de riqueza más segura que la agricultura, la minería o la industria, a pesar de los problemas de inestabilidad política y la carencia de vías de comunicación y de créditos. Dentro de estos inconvenientes se mencionan las fuertes tarifas de importación y la defectuosa administración fiscal.

La industria estaba conformada de fábricas de hilados y tejidos operada de manera rudimentaria. Había además fábricas de licores, jabón, aceites, cerámica, vidrio, etc.

Los grandes terratenientes favorecían la confiscación de los bienes del clero y la imposición de un impuesto predial como una solución al problema creado por la enorme deuda interior y exterior.

Otro importante grupo de presión estaba constituido por la clase militar que defendía su fuero y que resultaba costoso, inútil y perjudicial como señalaba José María Luis Mora.

La industria minera integrada principalmente por ingleses, no logró alcanzar los niveles del siglo de los Borbones y por ende, su influencia era nula en los aspectos financiero y político. Por último, los burócratas constituían el último grupo de presión por su número excesivo, producto del afán del nuevo gobierno de dar empleo a sus adictos.

El aspecto fiscal del incipiente México independiente es deprimente debido al derrumbe de la minería, la entrega de estancos lucrativos a la industria privada, viéndose obligado el Estado a recurrir a préstamos forzosos y a la venta de inmuebles. El impuesto más importante fue el de comercio exterior y estaba destinado al pago de ciertas deudas públicas.

En 1862, se calcula que sólo el 8 por ciento del ingreso quedaba para el gobierno. El contrabando era considerable.

¹² Coatsworth John H. Los Orígenes del Atraso 1ª Ed México, 1990, pag 110

Por su parte, el impuesto sobre la propiedad raíz era muy improductivo: cuatro quintas partes de las propiedades estaban exentas, mientras que el resto o se tomaba a una quinta parte de su valor real, como resultado del defectuoso tema de evaluación a cargo de juntas de ciudadanos.

Mientras las nefastas *alcabalas* sobrevivieron tenazmente el impuesto sobre utilidades y el impuesto sobre renta no prosperaron en la década de los sesenta. Debido al raquítico producto de estos impuestos, la deuda extranjera (debida por los altos intereses y comisiones de los intermediarios) o la deuda interna (agravada por la presencia de voraces agiotistas), y el préstamo obligatorio eran las únicas vías disponibles para el gobierno para obtener ingresos.

“Así, de 1840 a 1867 la deuda interna creció de 18.5 millones a 80 millones, mientras que la exterior creció de 32 millones en 1826 a casi 85 millones en 1876 y a cerca de 100 millones en 1880.”¹³

6 Constitución de 1857

Los nuevos gobernantes querían reformar al país para apoyar su ideología liberal, por lo que se convocó a un Séptimo Congreso Constitucional Mexicano, presidido por Ponciano Arriaga. Este congreso deliberó a partir del 18 de febrero de 1856 a comienzos de 1857.

Para este último año la nueva Constitución se encontraba concluida y se caracterizaba por su tono anticlerical. No obstante, el 12 de febrero los miembros del Congreso la firmaron. El aspecto criticable de esta Constitución fue que puso al ejecutivo bajo control del Congreso, que no se pudo acatar plenamente.

Durante su existencia de 60 años, la Constitución de 1857, nunca tuvo plena eficacia; la élite en el poder consideraba generalmente que era un documento demasiado noble, como para mezclarlo con la vil política cotidiana, y decidió no aplicarla.

Daniel Cosío Villegas comenta que la Constitución de 1857 marca un punto culminante, “porque representa el edificio constitucional más elaborado y ambicioso que hasta entonces había intentado levantar México. Sin embargo, la obra de ese Congreso, la Constitución de 1857, fracasó, ya que la forma democrática, popular y representativa que imaginó como adecuada para el país, naufragó en el régimen personal y autoritario de Porfirio Díaz”.¹⁴

El primer presidente bajo la nueva Constitución fue Comonfort y como vicepresidente figuró Benito Juárez. Como parte de sus acciones tendientes a

Floris Margadant, Guillermo, Introducción a la Historia del Derecho Mexicano, UNAM, 1ª Ed México 1971, pag 167

Cosío Villegas, Daniel, La Constitución de 1857 y sus críticos, SEP Diana, 1ª Ed Mexico, 1990, pag 9

modernizar al país, el nuevo gobierno realizó una serie de medidas como el deslindamiento de terrenos baldíos como punto de partida para la colonización; la adopción del sistema métrico decimal; legislación en materia de vías generales de comunicación, se reorganizó al ejército y la marina; se intentó mejorar el sistema fiscal mediante la contribución sobre propiedades y rendimientos; y la nueva distribución de fuentes impositivas entre la Federación y los Estados.

Por lo que, en su obra *Derecho Fiscal Constitucional* el profesor Hugo Carrasco Iriarte menciona, "la Constitución de 1857 establece en su artículo 31, fracción II, que es obligación de todo mexicano contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."¹⁵

4. Época de la Revolución del Orden Social

En el siglo XX cuando se busca encauzar a las finanzas hacia un objetivo, el cual consiste en utilizarlas como un medio para la realización de la función social que las mismas desempeñan y que consiste en conseguir la elevación integral del nivel medio de vida de los habitantes de cada nación.

La situación social, económica y política de fines del siglo XIX y la primera década del XX originó la Revolución Mexicana. Las desigualdades entre las clases sociales eran cada vez más profundas. La Constitución de 1857 había cedido su vigencia a la dictadura que un hombre, Porfirio Díaz, y el pueblo de México, por alcanzar la democracia y la justicia, empuñó las armas en lo que puede llamarse la primera Revolución Social del siglo XX.

Resultado de esa lucha fue la Constitución promulgada el 5 de febrero de 1917, que recogió lo mejor de la tradición nacional combinó el individualismo con nuevas ideas sociales, consignando en su texto la primera declaración de derechos sociales de la historia. Venustiano Carranza expidió un decreto con fecha 14 de septiembre de 1916, "mediante el cual convocaba a elecciones para un Congreso Constituyente; las tareas del mismo se llevaron a cabo durante dos meses en los que se celebraron 67 sesiones estando representadas las tendencias políticas de la nación."¹⁶

La Constitución promulgada el 5 de febrero de 1917, no es una reforma a la de 1857 aunque de ella herede principios básicos como son: la forma de gobierno, soberanía popular, división de poderes y derechos individuales. Esta es la primera Constitución en el mundo en declarar y proteger lo que después se han llamado garantías sociales, o sea, el derecho que tienen todos los hombres y

¹⁵ Carrasco Iriarte Hugo, *Derecho Fiscal Constitucional*, 2a Edición, Edit. Harla, México 1993, pag 145

¹⁶ Rabasa O Emilio, *Mexicano Esta es tu Constitución*, Cámara de Diputados, 4a Edición, México 1982, pag 13

mujeres para llevar una existencia digna y el deber del Estado de asegurar el bienestar de todas las clases integrantes de la comunidad.

Al término de la lucha revolucionaria de 1910 durante la época del gobierno del General Don Venustiano Carranza, se transformó el antiguo sistema tributario, que se basaba en impuestos al consumo, y se creó uno nuevo de carga directa sobre los rendimientos. En 1921, se generó un nuevo tributo sobre las utilidades denominado **Impuesto al Centenario** que fue un antecedente del impuesto sobre la renta.

El establecimiento de la Ley del Impuesto sobre la Renta data del 18 de marzo de 1925 y pretendía que las personas con mayor poder económico contribuyeran con mayor proporción.

Posteriormente se celebraron convenciones fiscales en 1925, 1933 y 1947, para estudiar la forma de terminar con la anarquía fiscal y los impuestos ilicabafatorios.

Sin embargo, los gravámenes más productivos continuaban siendo los del timbre y el comercio exterior.

En 1933 los recursos fiscales se destinaron a la promoción del desarrollo a la educación y a infraestructura económica.

Con la creación del Tribunal Fiscal de la Federación en 1936, se integra a la justicia administrativa y las funciones de dicho Tribunal eran proteger los derechos de las personas que eran víctimas de una facultad económico-coactiva de la autoridad.

Para 1938 se promulga el Código Fiscal de la Federación, que recopila los conceptos legales en la materia.

5. Época Contemporánea

En la década de los 40 siendo presidente el General Manuel Ávila Camacho, se empieza a dar participación de algunos impuestos a los estados y municipios.

Es en esta época, que los que no trabajan ni producen no pagan impuestos y no son molestados.

En ese mismo período en que se inició el desarrollo industrial de México, aumentan los impuestos.

Se sustituyó a partir del año de 1948 el complicado impuesto del libre por el impuesto sobre ingresos mercantiles, y este grava el ingreso total de operaciones mercantiles, en vez de aplicar el gravamen sobre cada una de las operaciones mediante estampillas adheridas a los documentos de venta.

En la década de los sesenta se reformó la Ley del impuesto sobre la renta, y se creó el Registro Federal de Contribuyentes.

En los últimos años la normatividad fiscal se ha simplificado. Así, al finalizar la década de los ochenta, de 52 impuestos federales establecidos en 43 distintos ordenamientos, se redujeron a tan sólo 8 contribuciones federales, las cuales son:

- Impuesto sobre la Renta.
- Impuesto al Valor Agregado.
- Impuesto al Activo.
- Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.
- Impuesto sobre Automóviles Nuevos.
- Impuesto sobre Tenencia y Uso de Vehículos.
- Impuesto sobre Contribución de Mejoras.
- Impuesto al Comercio Exterior.

La coordinación fiscal con las autoridades federativas, ha permitido a las autoridades locales tener una participación directa en la recaudación, canalización y en servicios al contribuyente.

En conclusión el proceso evolutivo que ha tenido la legislación tributaria en nuestro país con sus altibajos, avances y en algunos casos retrocesos, nos obligan a recordar el pensamiento del ilustre fiscalista Giuliani Fonrouge citado por el profesor Sergio Francisco de la Garza, quien afirma que "codificar las normas tributarias no significa únicamente depurar y aglutinar textos dispersos, pues esto, por ser conveniente no satisface exigencias racionales. Codificar importa, en esencia, crear un cuerpo orgánico y homogéneo de principios generales regulatorios de la materia tributaria en el aspecto sustancial, en lo ordinario y en lo excepcional, inspirado en la especificidad de los conceptos y que debe servir de base para la aplicación e interpretación de las normas."¹⁷

Francisco de la Garza Sergio, Derecho Financiero Mexicano, 13a Edición, Edit Porrúa, Mexico 1985 pag 63

CAPÍTULO II

LA SOCIEDAD ANTE EL PAGO DE LAS CONTRIBUCIONES

1 El hombre y la sociedad

Con el objeto de comprender la relación entre el hombre y la sociedad es necesario entender el significado de la palabra sociedad cuya definición ha sido objeto del análisis de los estudiosos, que han destacado entre sus notas distintivas, que se trata de una reunión pasajera de varias personas para un fin determinado; otros más hablan de una reunión permanente, orgánica, total, establecida en un territorio determinado y sometida a un gobierno soberano; lo cual identifica a la sociedad con el Estado y una más se refiere a la sociedad como la comunidad total de hombres o complejo de relaciones humanas.

“En los tres casos existe coincidencia al evocar un agrupamiento, enlazamiento; es decir: unión conforme a su significado etimológico”.¹⁸ Analizando el término sociedad que se define como la coexistencia humana organizada, sugiere la idea de una unidad compleja conformada por varios elementos: un conjunto de individuos integrados por un lazo común del cual tienen conciencia y una convivencia en grupo. Aunque como señala Emilio Durkheim “la imposición –la posibilidad de emplear la fuerza para obligar al individuo en caso necesario- es la característica de todo hecho social y surge de las entrañas mismas de la realidad.”¹⁹

Se dice que en el mundo hay tantas sociedades cuantas naciones hay y cuya existencia requiere de una similitud de vínculos que la mantienen unida por su habitat, raza, educación, lengua, ocupaciones, clases sociales, vida doméstica y hábitos familiares, prácticas morales, religiosas, estéticas, técnicas y régimen jurídico y político.

No obstante, no es necesario que se presenten todos los aspectos anteriores pues hay sociedades en las que conviven una variedad de razas, religiones, educación e incluso idiomas.

La verdadera unión social consiste en la familia en opinión de Augusto Comte, lo cual confirma que para llegar al conocimiento de lo que es la sociología, se debe partir del elemento de una sociedad, el cual tiene que ser homogéneo y no lo es el individuo, porque todos los componentes de la organización social, son también las sociedades.

¹⁸ Lopez Rósado Felipe. Introducción a la Sociología, Porrúa, México, 10ª Ed 1960, pag 45

¹⁹ Durkheim Emile Las Reglas del Método Sociológico Edit La Pléyade, Buenos Aires, 1979, pag 134

Para el sociólogo peruano Cornejo: "tres grandes necesidades dominan el grupo primitivo: alimentarse, reproducirse y defenderse. Estas necesidades son fuerzas cuya organización constituye el proceso social. Comienza a organizarse cuando su acción tropieza con las resistencias del medio, porque la organización de la fuerza depende de la resistencia que le impide actuar libremente. A la resistencia que hallan las necesidades nutritivas corresponde la organización económica; a la resistencia que encuentra la seguridad corresponde la organización política; y a la resistencia que se opone o dificulta la satisfacción del instinto ginecésico, corresponde la organización de las relaciones de los sexos en el matrimonio."²⁰

Aunque designan una misma realidad los conceptos de sociedad, Estado, pueblo y nación abordan un punto de vista diferente puesto que los dos últimos vocablos designan al conglomerado desde su estructura, las palabras sociedad y Estado lo hacen sobre su funcionamiento.

Cuando se atiende a la multiplicidad de elementos que integran el grupo, o de fenómenos que presenta su vida, cuando se quiere designar la unidad que hay en esos elementos se habla de nación y Estado.

Una nación es un pueblo ordenado o unificado. Un Estado es una sociedad disciplinada o unificada por un gobierno y por sus leyes. Mientras el pueblo puede ser una multitud dispersa, la nación es una masa coherente. En los estadios o etapas inferiores de la historia hubo pueblos y sociedades, pero aún no parecían ni naciones ni estados.

Existen cuatro soluciones que tratan de explicar cual es el vínculo que une a las personas de un conglomerado; es decir, que tratan de explicar por qué existe la sociedad. En el mundo occidental el concepto de sociedad como entidad diferente al Estado nació tardíamente. "La edad de la razón fue uno de los primeros períodos en que los pensadores llegan a concebir a la sociedad como algo anterior y externo al Estado. El vehículo utilizado para establecer esa distinción fue la doctrina del Contrato Social. Juan Jacobo Rousseau afirma que las sociedades se forman debido a un contrato celebrado por todos miembros que la integran."²¹ Antes de la celebración del contrato de sociedad cada hombre vivía en estado de naturaleza, que consistía en que cada quien era libre de hacer lo que quisiera.

Esta doctrina establece que la vida social es la manifestación de una voluntad de los individuos, el resultado de un pacto que se ha producido entre ellos. En su origen los hombres estuvieron aislados, pero al reconocer los inconvenientes de ese régimen que oponía a los unos con los otros y que les dejaba sin defensa contra las fuerzas físicas y las otras especies de animales, convinieron en asociarse.

Cornejo Mariano, Sociología General, Tomo I
Enciclopedia Internacional de Ciencias Sociales Director D S Siles, Tomo X Edit. Aguilar, 1977, Barcelona

Por su parte, la tesis organicista de Spencer indica que el hombre es un organismo; es un ser sometido a leyes biológicas, la sociedad integrada por organismos humanos, es igualmente un organismo. Ambos organismos tienen una diferenciación de estructuras y funciones; cuentan con un sistema circulatorio, un sistema de nutrición, un sistema óseo.

Los contractualistas creen que el hombre creó la sociedad; son partidarios de una tesis en que predomina la espontaneidad. Los organicistas que creen que la sociedad ya estaba hecha, son partidarios de una tesis en que predomina la coacción.

Para Aristóteles el hombre es un animal político, no es naturalmente social, sino que también es esencialmente social. Lo humano sólo se da en sociedad.

A lo largo del tiempo, la sociedad ha sufrido sucesivas transformaciones tanto en su composición como las formas de relacionarse entre sí. En el estudio de la familia antigua se reconocen tres etapas: la prehistórica, la antigua y la actual. En la primera se carece de datos precisos y tan sólo se conocen la hipótesis y teorías.

Por familia pre o protohistórica, se entiende toda agrupación simple, creada por la generación. Dentro de este concepto genérico entre la horda primitiva, o sea la agrupación de parientes consanguíneos. Felipe López Rosado apunta que "entre las principales teorías relativas a esta forma social se encuentran la del suizo Bachofen, el escocés Mac Lenna y la del norteamericano Lewis H. Morgan."

"Bachofen concluye que las sociedades primitivas vivieron en la promiscuidad sexual; que el parentesco se determinaba por la línea materna por la imposibilidad de hacerlo por la vía paterna, que esto produjo la ginecocracia, por el dominio de la mujer sobre las nuevas generaciones. Por su parte Mac Lenna establece como principales conclusiones el beneplácito por el nacimiento de un varón y repugnancia el de la mujer; la práctica de la exogamia por la carencia de mujeres; se reconoce la poliandria."

"Finalmente L.H. Morgan publica en 1871 una obra llamada Sistemas de Consanguinidad y Afinidad, en la que presentaba gran cantidad de datos respecto a los sistemas de parentesco que sólo pueden tener explicación en un tipo de familia por grupos."²²

La familia antigua es la que existía en los pueblos que vivieron en la cuenca del Mediterráneo. Se trata de una familia con ramificaciones numerosas, en

²² Op Cit , Lopez Rosado, pag 49

que se mantenía la idea de que eran descendientes de antepasados comunes a quienes se les rendía culto.

El principio de unidad en opinión de Fustel de Coulanges, "no radicaba la generación exclusivamente ni tampoco en el afecto natural. Fue la religión del hogar y la de los ascendientes lo que unió a los miembros de la familia antigua, estaba integrada por un número de miembros de los que actualmente tiene una familia actual en sentido amplio, porque incluía también a clientes y a los esclavos. En extensa era que formaba una unidad económica. Existía una economía familiar, economía cerrada o de autoproducción."²³

Con el paso del tiempo, la organización interna de las familias se transformó, se aglutinó o aglomeró en un conjunto más vasto, que tenía sus jefes y sus dioses en común. Dicha agrupación se llamaba tribu, siendo la autoridad máxima, no el *pater familias*, sino el caudillo; así la tribu se define como el conjunto de familias seminómadas, por lo común del mismo origen que obedecen a un jefe.

La ciudad, es el punto de concentración máxima de poderío y de cultura de una comunidad. Es el sitio donde adquieren todo su valor y toda su significación social las diversas tendencias de la vida. Es el asiento del templo, del mercado, del lugar en que se imparte justicia. Es en la ciudad donde se multiplican los procesos sociales; nace de la asociación de varias tribus.

Aristóteles la concibe en esencia como el lugar que, por sus condiciones geográficas y su ubicación, debe proporcionar a la ciudad la mayor dependencia con los mayores recursos. En la actualidad, la ciudad tiene como principales exigencias el no depender del paisaje geográfico, sino de un mecanismo complejo que se extiende fuera de su propia área y tiene una proyección de vida más amplia que es el mundo.

Es así como llegamos al imperio cuando Roma llegó a ejercer la dominación en todo el mundo antiguo, constituyendo subdivisiones llamadas prefecturas, diócesis, provincias. El imperio es un tipo de organización política que comprende un Estado central poderoso. Posee un nivel más elevado de cultura que las provincias y sus sistemas económicos se consideran como tributarios con respecto al de la potencia central.

Al desmembrarse el imperio romano por varias causas, comienza la Edad Media, la cual se prolonga por mil años, al cabo de la misma surgen las naciones consideradas como el grupo humano de gran tamaño más estable y coherente que ha producido hasta ahora la evolución social. Este grupo está unido por vínculos especiales de homogeneidad cultural y tiene una similitud en sus costumbres.

Fustel de Coulanges La Ciudad Antigua, Edt iberia, Madrid, 1961, pag 163

Los pensadores liberales de la ilustración quisieron justificar la crítica racional y secular del Estado. Al desarrollar una doctrina crítica, pensadores como Locke distinguieron la ley natural del contrato social que había dado origen al Estado. Para Locke existe un nivel de orden natural garantizado por la interdependencia de los hombres y por el sentido que estos tienen de los derechos naturales de todos.

Este orden existe anterior y externamente a las instituciones políticas positivas; el Estado es un instrumento útil para asegurar un orden social más eficaz y menos incómodo mediante el desarrollo de una maquinaria especializada que asegure el cumplimiento del derecho natural.

Durante la Ilustración el pensamiento se basaba en el concepto de razón. En la sociedad, la parte es el individuo, y la ley que gobierna las partes proviene de la cualidad más esencial de los individuos, su razón natural. Cada hombre utiliza su razón para perseguir racionalmente sus fines por él elegidos.

"Entre los factores de lo social hay externos, internos y colectivos. Los primeros derivan del medio físico, como el ambiente geográfico; los factores internos se subdividen en herencia, raza y población, y son predominantemente biológicos. Los colectivos provienen directamente de la acción del grupo, son de carácter esencialmente social. Estos a su vez se dividen en espontáneos y voluntarios. Son espontáneos el lenguaje, la moral y la religión. Son voluntarios la imitación y la educación, la guerra y la división del trabajo."²⁴

En opinión de Lester Ward el apetito es la causa no sólo del hecho primario de la asociación misma, sino de todas las demás actividades humanas. Todo procede de un motivo que es la satisfacción de alguna necesidad, por lo que el deseo tanto positivo como negativo, es la fuerza real en el mundo del sentimiento. Constituye la fuerza social.

Energía significa una fuerza actuando hacia un sentido, toda energía es un diálogo de dos fuerzas: una que actúa y otra que resiste. Toda energía es una sinergia, que consiste en la acción mutua y recíproca de energías. En el fondo la vida social es una vasta y complicada acción de fuerzas y resistencias, de fenómenos que influyen unos en otros.

El concepto de sociedad ha sido formulado de muy diversas maneras dentro del pensamiento sociológico. Las definiciones analíticas consideran normalmente que una sociedad consiste en una población relativamente independiente o autosuficiente, que se caracteriza por tener organización interna, territorialidad y cultura distintiva, y por el reclutamiento de sus miembros mediante reproducción sexual.

²⁴ Johnson H. M. y otros El Cambio Social Paidós, Buenos Aires, 1967, pag. 58

Según la visión funcional de la sociedad presentada por Aberle, una sociedad es un grupo de seres humanos que comparte un sistema autosuficiente de vida capaz de existir durante un periodo superior a la vida de un individuo; el tipo se perpetúa al menos parcialmente, a través de la reproducción sexual de sus miembros.

Cuatro condiciones que acabarían con la existencia de una sociedad son: la extinción biológica o dispersión de sus miembros, apatía de estos, la guerra de todos contra todos y la absorción de la sociedad por otra sociedad.

Para evitar las referidas condiciones que acaban con la sociedad "se han de crear mecanismos a fin de:

- Asegurar la reproducción sexual de los miembros.
- Mantener una relación adecuada con el medio ambiente.
- Establecer una diferenciación de papeles sociales y su asignación a los miembros.
- Fomentar la comunicación.
- Promover la concepción común del mundo y de los fines de la sociedad.
- Regular normativamente los medios y la expresión emocional.
- Promover la socialización y control del comportamiento perturbador." ²⁵

El ser humano adquiere una personalidad social según aprende a comunicarse de manera simbólica, según aprende a adoptar las perspectivas de los demás respecto a él mismo, aprende también a regular simbólicamente su propia actividad mediante la adecuada definición de sí mismo y de sus actos. Es a través de la participación en ese complejo de papeles diferenciados e interrelacionados que se llama sociedad como desarrollamos nuestra capacidad e identidad específicamente humanas. Es adoptando papeles sociales, representándolos e incluso imaginándolos, como desarrollamos nuestra personalidad social. Así, pues, persona y sociedad están íntimamente conectados a través del concepto de papel.

La sociedad como proceso. La sociedad es un proceso organizado. Si la sociedad es algo más que la suma de individuos que la componen, su realidad debe consistir en las relaciones organizadas que surgen con la interacción de los miembros. Durkheim "reconocía que la coherencia de la sociedad se basa en la interdependencia de las actividades y en la regulación moral creada por la interacción."²⁶

La sociedad como sistema social. El principal recurso técnico utilizado en los últimos años para enfrentarse con el problema de definir una sociedad ha sido

Op Cit, Enciclopedia Internacional de Ciencias Sociales, pág 32

Op Cit, Durkheim, Pág. 125

el concepto de sistema social. Un sistema social consiste en un conjunto organizado de individuos, actividades o fuerzas sociales interdependientes.

Las comunidades locales, las unidades administrativas, las esferas institucionales y las organizaciones burocráticas constituyen todas ellas fragmentos más o menos dependientes de un todo más amplio.

Sistemas de procesos que se solapan. Muchos de los problemas históricos actuales del análisis conceptual de la sociedad pueden quedar aclarados si vemos la sociedad como un complejo de sistemas de procesos que se solapan o superponen. Las actividades económicas, religiosas, políticas, educativa y otras se integran en sistemas parcialmente independientes que poseen unidades, límites y mecanismos propios. Estos sistemas se superponen y cuando una gama relativamente amplia de tales sistemas adquiere coherencia en torno de un población común, podemos hablar de una sociedad. No existen razones para suponer, sin embargo, que esta sociedad será autosuficiente, que no se solapará con otras sociedades, o que sus límites serán uniformes a través de todos sus sistemas constitutivos.

La vida de la sociedad que resulta del hecho de la coexistencia de personas y familias en un mismo territorio, no es una coexistencia pasiva, como la que podría darse entre seres inanimados. Es vida de relación entre personas, y por eso, es vida en libertad, de naturaleza esencialmente diferente a la convivencia de los animales.

Consiste básicamente en las conductas que tienen las personas entre sí, unas respecto de otras, conductas que por estar referidas a otras personas se denominan relaciones. Por esto, "la vida social no se agota en el mero coexistir o convivir, sino que es primordialmente un actuar estando juntos. La vida social es acción de personas, con otras y para otras. La acción social está siempre encaminada a la libre consecución de un bien, pero de un bien que es común a todas las personas de una comunidad."²⁷

Al igual que la familia, el pueblo o conjunto de familias requiere de una multitud de bienes externos para subsistir: bienes económicos, empezando por su territorio, sus recursos naturales, sus instrumentos de trabajo, vías de comunicación, etc. requiere igualmente de bienes culturales como el idioma, las costumbres, la ciencia o la religión, y de bienes sociales como sus relaciones con otros pueblos, sus formas de organización, de administración, etc. El bien común de la sociedad comprende todo este conjunto de bienes comunitarios.

El bien común de la sociedad se compone de los bienes comunitarios, de las familias y demás grupos, es decir, del pueblo y de las acciones o actividades

²⁷ Jorge Adame Goddard, *Filosofía Social para Juristas*, Edit Harla, México, pág 161 y s s

de las familias y grupos. Radica principalmente en la conducta de las personas que se traduce en actividad de los grupos y familias.

Dicho bien consiste principalmente en el orden de las actividades de las familias y los grupos sociales. Este orden tiene como fin el bien de los miembros de la sociedad; tiende finalmente al perfeccionamiento integral o bien de la persona humana, por lo que no hay nada que pueda perfeccionarla que sea ajeno al bien común de la sociedad.

Desde el punto de vista particular de los miembros de la sociedad, el bien común se presenta como el auxilio o subsidio que la sociedad presta a las familias y grupos y a las personas como consecuencia de su cooperación en la vida social.

Este aspecto del bien común se puede ilustrar tomando como ejemplo ciertos bienes, que son resultado de la cooperación de todos y a la vez necesario para el desarrollo de todos como por ejemplo, la moneda, que no se da si no hay una producción y comercio de bienes, es decir, si no se da la cooperación social requerida, y que una vez que existe facilita el mismo comercio y producción de bienes.

El auxilio que reciben los miembros de la sociedad no es la mera suma de sus aportaciones, sino que reciben más de lo que dan. Esto es porque la organización y coordinación (el orden) de las aportaciones de cada miembro hace que todos constituyan una unidad de valor superior a la suma de estos.

Desde el punto de vista de su realización, aparece como la participación ordenada de todos los miembros de la sociedad en la construcción y en el aprovechamiento del bien común, es decir, como un orden que coordina las aportaciones de todos y redistribuye el producto de la organización de esas aportaciones entre todos.

2. El Estado y sus fines

En su concepción moderna el término Estado fue utilizado inicialmente por Maquiavelo y representa el resultado de la lucha política entre los poderes medievales y la formación en Europa de algunas comunidades nacionales.

Existen diversas tesis sobre la naturaleza del Estado, desde la concepción natural hasta su identificación con el derecho. Otros autores estiman que el Estado tiene una manifestación jurídica y sociológica e inclusive espiritual y anímico.

No puede hacerse referencia al Estado sin referirnos al contorno social en que se sustenta. Hermann Heller sostiene que el Estado actúa en una realidad histórico-social concreta; pero implica al derecho en el entorno estatal subrayando que tiene que ser necesariamente incluido en la regulación social, de la cual la normatividad es una verdadera exigencia.

Arturo de la Cueva considera que "es preciso hacer referencia al sustento sociológico del Estado, por otra parte, encontramos de manera manifiesta la vinculación jurídica del mismo. No es posible hablar del Estado sin hacer referencia, implícita o explícita, al derecho y viceversa; podríamos señalar, inclusive, que no tiene sentido el referirse al derecho o al Estado sin involucrarlos o tener presente la existencia de ambos."²⁸

Ha sido tan estrecha la vinculación entre ambos que resulta imposible su distinción como lo afirma la teoría kelseniana que identifica los dos conceptos. Kelsen considera que "el Estado es un orden jurídico relativamente centralizado, limitado en su dominio de validez territorial y temporal, soberano o inmediatamente determinado por el derecho internacional, eficaz en términos generales, de esta forma rechaza la concepción política del estado."²⁹

La búsqueda de los fines del Estado implica la justificación y valoración del mismo, dando respuesta a las preguntas acerca del por qué y el para qué del Estado, al mismo tiempo nos remite al planteamiento de las principales corrientes de pensamiento que afirman que el Estado no realiza fines y aquéllas que afirman lo contrario.

Entre quienes rechazan todo estudio teleológico del Estado, Jellinek cita a Preuss, Schelling, Muller, quienes señalan que el Estado es un reducto natural, como cualquier organismo regido por leyes naturales invariables y necesarias, sustentadas en la causalidad. De aquí que, para estas corrientes, no se pueda plantear la realización de un fin por parte de un organismo, fuera de su propio ser. El Estado es un fin en sí mismo, el fin de un proceso natural que tiene en sí su inexcusable necesidad.

Para el formalismo kelseniano, el Estado no puede realizar fines. Toda consideración teleológica es completamente ajena al proceso imputativo que genera el Estado. Este no realiza fines, lo hacen los hombres, las sociedades. El Estado y el Derecho son simplemente el cómo realizan los hombres y las sociedades sus fines.

En otro grupo están las que admiten la realización de fines por parte del Estado. La corriente individualista liberal típica, sostiene que el individuo es un fin

²⁸ De la Cueva Arturo, Justicia, Derecho y Imputación, Porrúa, 1ª Ed México, 1989, pag. 85
²⁹ Kelsen Hans Teoría Pura del Derecho, EUDEBA, 4ª Ed Buenos Aires, 1965, pag 189

en sí mismo, entendiéndolo que el Estado es, simplemente, un medio para que el individuo realice sus propios fines. Así lo entendieron los teóricos de las revoluciones inglesas, norteamericana y francesa. Locke decía en su teoría que el Estado es un medio para garantizar la efectividad de los derechos naturales del hombre, vida propiedad y libertad, anteriores a la organización política.

Existen doctrinas para las cuales el Estado es un fin en sí mismo, muchas de las cuales parten de una interpretación de la doctrina de Hegel sobre la realidad del Estado como integración dialéctica de familias y sociedad, fin supremo del hombre cuando afirma: "el individuo no tiene objetividad, ni verdad, ni moral, sino como miembro del Estado. Esta unidad sustancial es el fin último, absoluto e inmovible en que la libertad se hace valer en forma máxima, del mismo modo que este fin último implica el supremo derecho con respecto a los individuos, cuyo supremo deber consiste en ser miembros del Estado.

"Toda la corriente del totalitarismo político, de lo que pudiéramos llamar concepción neopagana del Estado, sustenta la tesis fundamental de que el Estado es un fin en sí mismo, al que el individuo debe, íntegra, su lealtad, porque el individuo es medio para el Estado, y en éste encuentra aquél su auténtica realidad y su única libertad posible."³⁰

En una posición intermedia entre estas dos corrientes existe la que procura una visión más integral del Estado y de la vida humana, y encuentra que el Estado es, desde cierto punto de vista, un medio; pero desde otro, también un fin. Para ilustrar esta postura citamos a Bluntiscli: "El Estado, según el punto de vista desde el cual se le considere es, o medio al servicio de los individuos, o fin servido y obedecido por ellos".

José López Portillo cita a Willoughby: "Considerando el Estado desde el punto de vista puramente individualista, no es más que un medio para un fin, pero considerado con existencia aparte del individuo, y relacionado con sus ciudadanos, que no lo son sino como miembros del cuerpo político, el Estado, es naturalmente, un fin en sí mismo."³¹

En torno a la expresión fin del Estado, Jellinek dice que hay tres problemas diferentes:

1. ¿Qué fin es el que cumple la institución del Estado, en la economía de la historia con relación a las últimas determinaciones del hombre?
2. ¿Qué fin ha tenido, o tiene, un Estado individual determinado en la historia?
3. ¿Qué fin tiene la institución del Estado en un momento determinado para los que forman parte de él, y, por tanto, para la comunidad?

³⁰ Crossman R H S Biografía del Estado Moderno, Ed FCE, 2ª Ed México, 1970, pag 249

³¹ Lopez Portillo y Pacheco, José Génesis y Teoría General del Estado Moderno, 1a Edición, Ed Joaquín Porrúa, México, pág 681

En este contexto el problema de los fines del Estado se plantea primero como problema de fines universales, objetivos de la institución concebida en forma general, y segundo, como problema de fines subjetivos de los súbditos del Estado, en cuanto son miembros de éste.

El Estado moderno es la modalidad histórica que trata de realizar los fines genéricos de toda organización política, mediante el Derecho y sus supuestos.

La precisión, la separación y la fijación del Derecho como orden normativo de conducta humana contingente, requirió de un proceso muy complejo en virtud del cual se llegó a los siguientes supuestos.

“Todos los hombres son iguales. En consecuencia, la posibilidad de evitar sus particularidades iguales, a normas generales de conducta. Fijada la norma general, la necesidad de individualizarla en forma justa. Admitida la justicia, asegurar el orden general que la supone, aun por la coacción. Esos supuestos determinaron el advenimiento del Estado de Derecho.”³²

Podemos reducir lo anterior a los siguientes principios que orientan hacia los fines genéricos del Estado:

- Igualdad de todos los hombres
- Generalidad de la norma
- Justicia
- Seguridad

Toda concepción política se finca, en una peculiar concepción del hombre. La cultura occidental concibe al hombre como persona digna. El concepto de dignidad se basa en tres ideas fundamentales que funcionan recíprocamente. Libertad, responsabilidad y excelencia.

La idea del Estado de Derecho se finca a su vez en dos ideas, una formal y otra material que son forzosas consecuencias: La generalidad de la norma, resulta de la elevación de lo particular a lo equivalente, a generalidad típica, y como procedimiento para investigar formalmente lo que sea la justicia. La justicia que significa el proceso inverso: descenso de la generalidad típica a particularidad guiada.

Así tenemos que los fines de toda organización política son la convivencia, conservación, perpetuación, perfeccionamiento, son fines valiosos. Los principios del Estado moderno, como forma histórica de organización política, para realizar los fines, son igualdad, generalidad de la norma, justicia, seguridad, medios que se reducen a la fórmula Estado de Derecho, experiencia occidental para resolver

Op Cit , Génesis y Teoría del Estado, pág 692

os problemas políticos. Son también medios valiosos en la medida que contribuyen a liberar al hombre de las necesidades materiales hacia cuya satisfacción tiende y cuyo cultivo realiza en su vida política.

Por eso y mientras el gobierno conciba a los hombres como personas dignas, la organización política, se justifica como realidad y tendencia, como esfuerzo y sacrificio, porque mediante ella y en ella, el hombre tiene la posibilidad de libertarse de sus imperfecciones y alcanzar su pleno desarrollo en lo individual y en lo colectivo.

3. Origen de las contribuciones

Consustancial al nacimiento de las distintas formas sociales el surgimiento de las contribuciones obedece a la conveniencia de sumar esfuerzos para la manutención y defensa de los miembros ante los embates de las fuerzas naturales o de otros grupos hostiles.

En las etapas iniciales de la sociedad, debido a la falta de división del trabajo y a la composición simple de la estructura social, las contribuciones no aparecen como una institución claramente delineada. Posteriormente, al evolucionar y emerger el aparato estatal denominado gobierno el fenómeno impositivo está ligado al fenómeno estatal.

Se dice que la historia de las contribuciones es la historia de los gobiernos, siendo aquéllas un reflejo o consecuencia de las formas políticas que adopta, ya que son los gobiernos los que establecen las modalidades del pago de las contribuciones. Los pueblos antiguos, consideraron a los impuestos como signos de sujeción y de dominio de los pueblos vencedores sobre los vencidos. En las colonias del imperio romano se dejaba sentir el poder de Roma mediante pesados tributos.

Con el transcurso del tiempo y al estructurarse la sociedad en diversos estratos funcionales, ciertos grupos de personas se convirtieron en depositarios de la justicia, el poder y en custodios del orden, lo cual implica el establecimiento de los impuestos como un medio para satisfacer sus necesidades.

Al asumir su función de impartir justicia, mantener el orden y dar protección a demás miembros de la sociedad este grupo de personas que fueron designadas por la mayoría o por la fuerza desempeñan el gobierno de la sociedad a través de la fuerza o de la cooperación voluntaria.

En algunos casos se han utilizado como sinónimos los conceptos de impuestos y contribuciones, aunque en el primer caso se le da la connotación de la extracción de riqueza de un grupo de individuos haciendo uso de la fuerza o la

intimidación. "El uso de este término a partir de la Revolución Francesa, cambió por el de contribución con el propósito de dar la idea de una aportación voluntaria al gobierno."³³

Conforme fueron aumentando los impuestos se empezaron a esbozar diferentes teorías que tratan de explicar su naturaleza y función en sociedad, y así se habla de tres corrientes: las económicas, las sociológicas y las políticas:

Las teorías económicas tratan de identificar la contribución con un fenómeno económico que se manifiesta mediante el pago de un precio que realizan los particulares por una prestación por parte del Estado. Se dice que la contribución es el precio que todo ciudadano paga al Estado para cubrir toda aquella parte del costo de los servicios públicos generales que él se beneficia.

No obstante, los impuestos constituyen un fenómeno no únicamente económico, sino también social y político.

Algunos autores señalan que las contribuciones son el resultado de un acto de soberanía por parte del Estado, es decir el sustento de esta teoría es el poder soberano o la fuerza que ejerce el Estado.

Para otros autores el fundamento del tributo es la ley de la cual emana y, en tanto tiene ese carácter, se tiene que pagar independientemente de que si es justa o no.

En otro sentido la naturaleza de los impuestos está relacionada con la naturaleza y justificación del Estado, lo que significa que está condicionada y conectada a sus fines. Cuando el Estado no cumpla con el bien común, la seguridad y la justicia que son los fines asignados al derecho y correlativamente al Estado, también tenemos que concluir que las contribuciones no estarán cumpliendo con la finalidad para la cual son establecidos.

Por ello, se considera importante definir las funciones del Estado para cumplir con los fines que le son inherentes. Asimismo, se debe considerar el impacto que tiene en la sociedad un sistema político y económico que va a regir en un lugar y en un momento dado, aunque se establece que los fines del Estado son esencialmente los mismos en todo tiempo y lugar, ya que la naturaleza individual, racional, libre y social del hombre no varía con el tiempo ni con las circunstancias prevalecientes.

Considerando lo anterior se concluye que la función de un gobierno es crear las condiciones adecuadas para que el hombre desarrolle tanto sus potencialidades materiales como espirituales y para hacerlo requiere de las

³³ Pazos Luis, Los Límites de los impuestos, Edit Diana, 3ª Reimp. México, 1983, pag 45

contribuciones como aportación de todos los integrantes de la sociedad a la que pertenecen.

Función de las contribuciones

Intimamente vinculado con el origen de los impuestos, el fenómeno financiero en el Estado surge también con el nacimiento de la colectividad y el operativo de atender las necesidades de la misma, lo cual implica efectuar gastos que deben ser cubiertos por la colaboración de todos sus integrantes y no de uno de sus miembros. A mayor desarrollo se da un aumento en la solidaridad social y un crecimiento del fenómeno financiero público a grado tal que el desequilibrio financiero provoca grandes crisis sociales con efectos directos en la economía social.

Desde la antigüedad griega Jenofonte y Aristóteles en algunos pasajes de sus obras hacen referencia a este tipo de fenómenos que en la edad media se expresan en algunas máximas morales inspiradas por los Escolásticos. Posteriormente en el siglo XV se presentan algunos estudios del italiano Carafa, y de Palmieri, Guicciardini, Gorzolini y otros escritores en el siglo XVI, en Italia, así como en Francia a través de Juan Bodino y de Obrecht en Alemania.

Por su parte, los alemanes Bornitz, Besold y Klock realizan estudios sobre tributación a principios del siglo XVII; a fines del mismo siglo, los ingleses Hobbes y Petty son partidarios de los impuestos indirectos; Por aquella época Boisguillebert presenta un plan para la consolidación y reducción de impuestos. El interés de estudiosos sobre el tema continúa en distintos países y épocas, proponiendo el establecimiento de alguna modalidad o tipo de impuesto, su relación con los derechos de libertad o ideologías imperantes, sus efectos en la desigualdad e injusticia, hasta desembocar en los modernos tratadistas que han dado importantes luces sobre el tema con sus importantes trabajos.

Desde entonces, la institución de las contribuciones han estado estrechamente ligada a los fines del estado, exponiendo, por un lado, que el Estado debía limitarse a lo más imprescindible, y por otro lado, quienes comenzaron a considerar al Estado como "la forma de cooperación social más elevada destinada a realizar algo más completo que la protección de los derechos privados: la garantía de la paz interior y la defensa contra los ataques exteriores y esa restringida función de custodia que dio margen a que se atribuyera al liberalismo la concepción del estado gendarme", como señalaba el profesor Salvador Oria, de la Universidad de Buenos Aires.

La creciente influencia de la ciencia de las finanzas públicas y por ende de las contribuciones se han visto estimulada por varios factores entre los que se mencionan el enorme aumento de las necesidades financieras del Estado derivadas

del incremento en sus gastos, motivado por su organización cada vez más amplia como consecuencia de las nuevas atribuciones que se le han asignado.

Indudablemente que este tipo de presiones económicas se ha reflejado en una acción del Estado cada vez más enérgica y pesada para obtener de los particulares recursos a través de las contribuciones. Esta situación a su vez, ha generado fenómenos de carácter económico con repercusión en la sociedad. Esto resulta comprensible si se analiza por ejemplo que un aumento en la cuota de la contribución ya establecido o la creación de uno nuevo tendrá necesariamente un efecto, difícilmente predecible de mayores ingresos para el erario o su incidencia en las inversiones, consumo u otros factores a quienes resultan afectados.

Los antecedentes más remotos de las contribuciones las encontramos en la edad media, en los censos, derechos y servidumbres. Estos como numerosos gravámenes actualmente existentes, se encontraban en germen en las prestaciones que exigían los señores feudales. Encontramos reminiscencias de aquella época de ciertos gravámenes como los impuestos aduanales, los que gravan el consumo, el impuesto sobre la propiedad territorial y el que se originaba de los productos de la tierra o la renta de los capitales o de los productos de las industrias.

La idea de que la contribución es en esencia una aportación que deben dar los miembros del Estado por un imperativo derivado de la convivencia en una sociedad políticamente organizada, para que el Estado se encuentre en la posibilidad de realizar las atribuciones que se le han señalado, como lo define Ernesto Flores Zavala, ha variado a lo largo del tiempo, por lo que a continuación se hace una revisión de los conceptos más importantes vertidos sobre la naturaleza del impuesto.

La teoría de la equivalencia señala que el impuesto es el precio de los servicios prestados por el Estado a los particulares. Esta tesis fue sostenida inicialmente por Puffendorf a mediados del siglo XVII. Decía este autor que el impuesto es el precio de la protección de vidas y haciendas. Por lo visto, esta tesis tiene algo de verdad pues las contribuciones a cargo de un conglomerado social sirven para pagar los servicios prestados por el Estado como son la construcción de puentes, puertos, carreteras y otras, aunque en opinión de Flores Zavala, se debe tomar en cuenta lo siguiente:

No toda la actividad del Estado es concretamente un servicio público, pues hay una serie de actividades del Estado que este debe hacer y que no son de servicio público, y en este caso, ya no hay la relación de contraprestación. Hay también una serie de gastos por los que el Estado se excede de sus atribuciones y que son dañosas para los individuos como las guerras, que constituyen una de las causas más grandes de egresos, que deben ser cubiertas con el rendimiento de los impuestos.

Por otro lado, con referencia a los particulares que están sujetos a los impuestos, ordinariamente quien lo pago no percibe, en cambio un servicio concreto; hay servicios que se prestan a los que no pagan impuestos como son las obras de asistencia pública que beneficia a las personas que por su situación personal no están en condiciones de pagar impuestos como los ancianos, los enfermos, los niños entre otros.

La segunda teoría que considera los impuestos son una prima de seguro por la protección de la vida y hacienda de los individuos por parte de la comunidad pública como señala en esencia E. De Giardini. También se considera válida esta teoría por las siguientes razones:

La función del Estado no se ha reducido únicamente a la protección de la hacienda de sus súbditos y en diferentes épocas se ha observado una mayor intervención estatal en actividades que estaban reservadas en forma exclusiva a la iniciativa privada. En los presupuestos de los estados modernos se destina una pequeña parte a los servicios de seguridad y en cambio, son destinadas grandes cantidades a fines diversos como obras públicas, salud, educación, etc.

De realizar una función de seguros, el Estado tendría la obligación de indemnizar al realizarse el riesgo; de ser así el Estado debería hacerlo en caso de ataque al patrimonio o a la vida de la víctima, lo cual no sucede en esta forma.

La tercera definición es la que considera el impuesto como la forma de obtener la cantidad necesaria, para poner en obra y cubrir los costos generales de la explotación del capital nacional, lo cual es inexacto, debido a que la actividad del Estado no puede circunscribirse dentro de formas únicas determinadas.

John Stuart Mill "consideraba al impuesto como un sacrificio por lo que este debe ser el menor posible. El sacrificio está en función de dos variables: la mayor igualdad de repartición del impuesto entre los ciudadanos y el mínimo obstáculo puesto al aumento de la producción. Dice Eberberg que "debe rechazarse la idea del sacrificio y considerar el deber tributario como una axioma que en sí mismo no reconoce límites, pero que los tiene en cada caso particular en las razones de oportunidad que aconseja la tendencia a servir el interés general."³⁴

Sin embargo, aceptamos que el pago de impuestos es un sacrificio en la medida en que significa una disminución al patrimonio sin percibir muchas veces un beneficio directo a cambio del pago del gravamen, sin desconocer por una parte, la obligación de contribuir al sostenimiento del gasto público y por otro, la potestad del Estado de imponer y exigir a sus súbditos dichas aportaciones.

³⁴ Flores Zavala Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Tomo I, Los Impuestos, 1a Ed México 1946, pág 48

Genéricamente las contribuciones tienen la finalidad de proporcionar al Estado los recursos necesarios para ejercer sus atribuciones con base en lo dispuesto en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, que establece como función de las contribuciones cubrir los gastos públicos, aunque éste no es el único, que puede ser utilizado para las más diversas funciones estatales.

Así vemos que las contribuciones en su calidad de recursos obtenidos por el Estado para cubrir sus necesidades financieras, se dice que tiene una función fiscal. Cuando el impuesto se propone ciertos efectos distintos a la obtención de los recursos, se dice que tiene una función extrafiscal como puede ser alguna función de carácter cultural, económica, política y social o de otra índole.

Pueden distinguirse con referencia a sus funciones los siguientes tipos:

- 1. Impuestos con fines exclusivamente fiscales. Son los que no tienen otra misión que la obtención de los recursos necesarios para cubrir los gastos generales del Estado.
- 2. Impuestos con fines fiscales pero con aplicación especial. No es el tributo en sí el que persigue un fin extrafiscal, sino que el fin se va a realizar con el rendimiento del tributo.
- 3. Impuestos que persiguen fines fiscales y extrafiscales al mismo tiempo.
- 4. Impuestos que sólo persiguen fines extrafiscales.

El primer caso es la regla general, la mayor parte de los impuestos sólo tienen fines fiscales y se destinan a cubrir los gastos generales del Estado.

El segundo caso se presenta cuando el impuesto en sí tiene un fin fiscal, persigue la obtención de recursos, pero en vez de que esos recursos se destinen a los gastos generales del Estado, se aplican a ciertos gastos especiales.

El tercer caso se presenta cuando los impuestos persiguen fines fiscales y extrafiscales al mismo tiempo, p. ej., el impuesto sobre alcoholes, guarderías, que no sólo trata de proveer al sostenimiento del Estado sino directamente, se trata de combatir el alcoholismo a través de un impuesto alto.

El cuarto caso se presenta cuando los impuestos se establecen buscando fines exclusivamente extrafiscales. El legislador sabe que al establecer el impuesto se obligará a los afectados a desarrollar determinada actividad, o dejar de desarrollarla, con tal de no pagar el impuesto, de manera que con estos impuestos no se busca obtener recursos, sino impulsar o restringir ciertas actividades, por ejemplo, barreras aduanales.

El fiscalista mexicano Enrique M. Sobral dice "que el calificativo de bueno o malo de un impuesto dependerá de las circunstancias; y aun los impuestos

que no se instituyen con el propósito, precisamente, de allegar fondos sino de orientar la vida económica, serán buenos o malos, según sean las orientaciones a que se les destine. El criterio para juzgar el impuesto, resulta, por lo tanto, estrictamente utilitarista."³⁵

Desde el punto de vista económico, el problema esencial de la contribución consiste en no perjudicar las actividades de los contribuyentes, imponiéndolos por medio de exigencias que exceden a sus facultades o que les privan de la mayor parte de ellas.

Las contribuciones muy elevadas, en relación con tales facultades producen serios inconvenientes, de los cuales, son los principales:

- . Es muy difícil que sean justos, en lo que a su colocación se refiere.
- . Son de costosa percepción.
- . Fomentan la inmoralidad y la ilegalidad, por cuanto casi siempre, impulsan a los contribuyentes a la comisión de fraudes, disminuciones y ocultaciones.
- . Colocan al país que comete esas exageraciones tributarias, en condiciones de desventaja respecto de otros países cuyas industrias estén menos gravadas.
- . Provocan la emigración de individuos y de capitales; hacen disminuir y liquidar la industria.

Las contribuciones que se decretan por un legislador que no observa con extremo cuidado las condiciones económicas y sociales y sus variaciones, producen funestas consecuencias.

Todo impuesto significa una extracción de dinero de los individuos o de las empresas, que pasa a manos del gobierno. Esta transferencia de dinero del público al gobierno da lugar a dos funciones de la tributación: reducción del potencial de gasto del sector privado y aumento del potencial de gasto del sector público.

Hace algunos años se suponía correcto para todos los niveles de gobierno que la única causa de las contribuciones eran las necesidades financieras de los gobiernos y no el objetivo público de reducir el poder de compra de los ciudadanos.

El monto de los ingresos públicos derivados de la tributación depende de los objetivos de la política económica más que de las necesidades financieras del gobierno. En algunos casos la función de las contribuciones pueden ser la de regular el gasto privado de modo que se establezcan los niveles de empleo y precios. Durante periodos de gasto privado insuficiente -recesiones-, el gobierno puede dejar que sus ingresos bajen automáticamente y, además, reducir por propia iniciativa las

Martínez Sobral Enrique, Elementos de Hacienda Pública, Ed. Botas, 1939, México

tribuciones con el fin de incrementar el gasto privado. Análogamente durante periodos de excesivo gasto puede recurrir al aumento de contribuciones como medida contraria.

Además de la función de ingresos, las contribuciones pueden alterar la combinación de producto generada por el sector privado. En Gran Bretaña, por ejemplo, bienes como los automóviles, los electrodomésticos, las bebidas alcohólicas, el tabaco resultan más caros a consecuencia de los impuestos, mientras otros como la leche, las verduras, la carne, resultan menos caros, en parte por exención de impuestos. En consecuencia, el público inglés utiliza más éstos y menos los primeros. La variación causada por los impuestos, de la combinación de producto se logra a través de la imposición sobre precios y cantidades producidas. Casi todas las contribuciones presentan algún aspecto que puede modificar las actividades productivas de la sociedad.

La multiplicación de las necesidades de la sociedad contemporánea ha incidido en las finanzas públicas y de modo particular en la política tributaria, por sus implicaciones políticas, económicas y jurídicas. No se puede desatender el problema social; la paz es la base del progreso general. Ya no se trata de garantizar la estabilidad en el empleo, es indispensable suministrar un salario y una habitación para todos.

Pero no se detiene ahí el objetivo en torno al hombre, esencia de lo social, sino que se debe dar un giro cualitativo a las obligaciones de interés público para procurar mayor educación, salud y bienestar. El Estado moderno se transforma a la par de la complejidad de los problemas que enfrenta. El desempeño de sus funciones ya no puede cumplirse sin la cooperación de los sectores sociales. Los roles que fueron resoluciones unilaterales de la autoridad se configuran ahora con la participación de los sectores sociales. Para cumplir con sus nuevas funciones, le es necesario allegarse recursos, mediante la imposición fiscal, para subvenir a las demandas y nuevas necesidades de la comunidad.

CAPÍTULO III

ESQUEMA DE SERVICIOS DE ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE EN MÉXICO

1. Antecedentes históricos de la asistencia al contribuyente.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para el mejor desempeño de sus funciones de captación de los ingresos tributarios ha realizado una importante labor de asistencia al contribuyente la cual se remonta al año de 1966, 'en Palacio Nacional se encontraba el Departamento de Relaciones Públicas, atendido por abogados que proporcionaban a los contribuyentes asesoría personal y, esporádicamente, vía telefónica y complementariamente, por su conducto se difundía información relativa al Código Fiscal y al Impuesto sobre la Renta a través de periódicos y de la televisión. "³⁶

En la misma época, y en apoyo a los contribuyentes, se inicia la publicación de la revista de Investigación Fiscal, así como la edición de folletos e instructivos que eran solicitados por contadores y abogados tanto de la Ciudad de México como del interior de la República. Asimismo, se dieron los primeros cursos para el llenado de declaraciones y se impartieron talleres a funcionarios dentro del ciclo de conferencias para abogados del fisco y en el que se abordaron temas no sólo sobre legislación sino también de contabilidad, economía y finanzas.

"Ahora bien, para 1970 las oficinas fiscales que estaban ubicadas en Palacio Nacional fueron trasladadas a la calle de Lafragua donde se contaba con una plantilla de diez orientadores y dos edecanes capacitados en conocimientos básicos de impuestos."³⁷

En 1973 se creó el área de Difusión Fiscal, cuya principal función era la de impartir conferencias en toda la República, contando con el apoyo del Departamento de Relaciones Públicas.

En la etapa de descentralización y desconcentración geográfica y funcional correspondiente al Programa de Reforma Administrativa del Gobierno Federal, se llevó a cabo un proceso de revisión y ordenamiento de las estructuras, sistemas y procedimientos de la Administración Pública a fin de que, a través de dependencias regionales, se pudieran prestar mejores servicios y se resolvieran los problemas de los contribuyentes en su lugar de origen, lo que derivó en el establecimiento de ocho Administraciones Fiscales Regionales en las que se instaló un área de orientación.

³⁶ Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Antecedentes del Área de Asistencia al Contribuyente, Folleto, México 1995, págs 1-3

³⁷ Op Cit , Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pag 5

Con esta medida se pretendió elevar la recaudación y disminuir la evasión fiscal y fue necesario establecer fuentes y canales de información para una mejor y más oportuna toma de decisiones, y facilitar la coordinación con las administraciones tributarias estatales y municipales, entre otros puntos. Posteriormente, se crea a nivel central la Subdirección de Orientación Técnica, que con el apoyo de 14 terminales de computadora, técnicos especializados que daban respuesta a toda clase de preguntas formuladas por los contribuyentes. Esta área se convirtió en lo que actualmente es el Centro Nacional de Consulta y paralelamente a las Administraciones Fiscales Regionales y los servicios en el área central, existía la red de Oficinas Federales de Hacienda en donde también se ofreció apoyo a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Es de señalarse que en 1980, "la Subsecretaría de Ingresos cambia el sistema de administración por impuestos para adoptar una de tipo funcional, a fin de estar acorde con la imagen de una administración coherente y con una filosofía de servicio y equidad en beneficio del contribuyente. Es decir, la función que anteriormente se enfocaba a la administración de cada impuesto como eran el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre ingresos mercantiles, que posteriormente se orientan a funciones relacionadas con la recaudación, la jurídica, la fiscalización, etc."³⁸

Con este nuevo esquema se amplían los servicios de orientación y asistencia gratuita en forma individual y colectiva, incluyendo la elaboración y distribución de material editorial de apoyo para los contribuyentes, así como la difusión de los temas más relevantes de interés fiscal en los principales medios de comunicación.

Por otra parte, fue en 1982 que se constituyó una nueva área encargada de realizar los estudios y proyectos necesarios para medir la calidad de los servicios de orientación e investigar nuevas técnicas para mejorar la asistencia al contribuyente.

Creación del Centro Nacional de Consulta

En 1983 se destaca la creación del Centro Nacional de Consulta, cuyas funciones de orientación individual se dividen en orientación personal y telefónica, y se empiezan a producir audiovisuales para apoyar los eventos de orientación colectiva (conferencias de orientación) que se llevan a cabo en las Administraciones Fiscales Regionales.

Es en 1984 que se crea un área encargada de recopilar los principales temas de interés fiscal publicados en el Diario Oficial de la Federación y en revistas especializadas sobre temas fiscales, con el objeto de tener presencia fiscal en la

³⁸ Op. Cit., Secretaría de Hacienda y Crédito Público pág 20

mayor parte del país, además se instalan módulos de orientación permanentes en las extintas Oficinas Federales de Hacienda, así como módulos temporales durante el período de llenado de declaraciones anuales de las personas físicas y morales.

Este año 1985, estuvo acorde con el Plan Global de Desarrollo porque predominó la idea de que el ciudadano en general y el contribuyente en particular, ganaran confianza en los actos que realizaban ante las autoridades de la Administración Tributaria, asegurándoles el ejercicio cabal de sus derechos, e induciéndoles al cumplimiento voluntario de sus obligaciones por lo que se les ofreció la resolución oportuna de sus gestiones. En consecuencia, se trabajó en el forzamiento de los servicios de asistencia.

Continuidad del proceso de desconcentración

Debemos señalar que en 1988, el proceso de desconcentración y descentralización fue de forma continua, y se crean en todo el país 45 Administraciones Fiscales Federales, en materia de servicios de atención a contribuyentes y además se establece a nivel regional un área que tenía como función dirigir, supervisar y coordinar la operación y ejecución de los programas de las Administraciones Fiscales Federales.

Durante 1989 se adopta una estructura por funciones y se conforma a nivel central el área normativa para la orientación y resolución de problemas de los contribuyentes, con el propósito de facilitar la relación del contribuyente con la Administración tributaria mediante la simplificación de trámites y procedimientos, asimismo se crean canales de comunicación para la consulta entre el fisco y los contribuyentes, así como la prestación de servicios de apoyo de gestión en la solución de sus problemas ante la autoridad tributaria.

Dentro de las nuevas funciones que se realizan en la Administración de Asistencia al Contribuyente, es la de estudiar las propuestas presentadas por organismos y asociaciones de contribuyentes, y se proponen medidas con objeto de dar claridad y sencillez a los procedimientos administrativos.

Es a partir de 1990, que entra en vigor la reforma fiscal que deroga el régimen de Cuota Fija y de Bases Especiales en que tributaban los contribuyentes menores y algunos sectores como el de transportistas y el agropecuario; se establece también un esquema de atención, por separado, para este tipo de contribuyentes considerados de baja capacidad administrativa (Régimen simplificado). De esta forma las acciones de difusión y de consulta en apoyo a estos sectores cobran especial importancia en la transición al nuevo régimen en que tributarían a partir de dicho año.

Para cumplir con estos propósitos se creó a nivel regional la figura de Síndico Regional, quien a nivel local contaría con el apoyo de un Agente de Resolución de Problemas.

Destaca en 1990 la creación del servicio de orientación telefónica a través de Lada 800, cuyo propósito ha sido proporcionar a los contribuyentes del interior de la República, sin costo alguno, orientación fiscal vía telefónica. Este servicio empezó a funcionar con 10 líneas telefónicas.

Designación de Síndicos del Contribuyente

A partir de 1991, se designó como Síndicos a los particulares con solvencia moral, a quienes pueden acudir los contribuyentes afiliados a alguna cámara o agrupación gremial para que funjan como sus representantes ante las autoridades fiscales para la resolución de problemas específicos. Tratándose de los contribuyentes que no pertenecen a ninguna cámara o asociación, se crea la figura de los Síndicos de Oficio, que son nombrados por las universidades.

Es para 1992 que se siguen realizando esfuerzos por ampliar y mejorar los servicios de orientación y asistencia, y se instrumenta el servicio de orientación técnica en centros comerciales. Con ello se responde a un nuevo concepto de atención a los contribuyentes en lugares confortables, sin restricciones de horario tanto en días hábiles como inhábiles. Este servicio se complementó con cinco unidades móviles que operaron con rutas predeterminadas en zonas urbanas y en poblaciones alejadas. Además, el servicio de Lada 800 se multiplicó al pasar de 10 a 60 el número de líneas en servicio.

En ese año se consolida la figura de los Síndicos de Oficio, para lo cual se convocó a universidades y otras instituciones de educación superior del país, para que propusieran personas idóneas que pudieran ocupar dicha representación.

Al crearse la Administración General Jurídica de Ingresos en el año de 1993 se da paso a un nuevo esquema de Administración Tributaria, en el que desaparecen las Oficinas Federales de Hacienda y se cuenta a nivel nacional con un área específica para dar el servicio de asistencia al contribuyente.

Con este cambio, la Dirección de Orientación y Resolución de Problemas se convierte en la actual Administración Central de Asistencia al Contribuyente y a nivel regional hay ocho Administraciones Regionales Jurídicas de Ingresos, a las que se encuentran adscritas las 65 Administraciones Locales donde se realiza la función de asistencia al contribuyente.

Más adelante, el 3 de diciembre de 1999, se modifica la estructura orgánica del SAT, esta se encuentra en proceso de ajuste que se refleja en dos puntos esenciales como es lo relativo a una mejor segmentación y sectorización de

contribuyentes que se concreta en la creación de la Administración General de Grandes Contribuyentes, que surge como una respuesta a la necesidad de proporcionar una mejor atención a este sector de contribuyentes que agrupa alrededor de diez a doce mil de las principales empresas de todo el país que, en su conjunto, aportan aproximadamente el 70 % de la recaudación nacional.

A este primer avance ha seguido la creación de las Administraciones Locales y Metropolitanas que substituyen la anterior estructura configurada con Administraciones Regionales. Este mecanismo tiende a mejorar la vinculación y coordinación operativa entre las diferentes áreas en el ámbito local.

Instrumentación de nuevas modalidades de servicio

Cabe indicar que en 1994, los esfuerzos se enfocan a ampliar los servicios de asistencia y puntos de contacto con los contribuyentes mediante nuevas modalidades, así como a evaluar la calidad de los servicios y es de mencionar que la orientación individual, logra su consolidación al proporcionarse en distintas modalidades en las 65 áreas de asistencia de las Administraciones Locales: Oficinas de Ingresos, centros comerciales, unidades móviles, apartado fiscal y sombrilla fiscal. Esta última consiste en la instalación de mesas en lugares públicos, donde se proporcionan servicios de orientación.

Para 1995, se inicia como prueba piloto la operación de módulos de Orientación y Trámites Fiscales, en los que se prestan los servicios integrados de asistencia al contribuyente tradicionales y se reciben algunos trámites fiscales como los relativos al Registro Federal de Contribuyentes que se efectuaban en las áreas de recaudación.

Destacan también acciones tendientes a ofrecer servicios de excelencia en materia de orientación y de resolución de problemas al contribuyente, así como difundir con oportunidad y amplitud las disposiciones fiscales a nivel nacional, y se incluyen acciones distintas de las actividades tradicionales implementadas por las Administraciones Locales, con lo que se pretendió a partir de este año, dar un importante impulso a las funciones de atención a los contribuyentes en el marco de la nueva filosofía de servicio.

Como parte de la estrategia de asistencia propuesta, se determinó la conveniencia de atender la orientación directa (servicios de orientación y asistencia) a los contribuyentes de menor capacidad administrativa, y mantener una presencia a través de la asistencia indirecta (difusión en medios masivos) respecto de los grandes contribuyentes que por su capacidad administrativa no acuden a las áreas de orientación a solicitar los servicios de asistencia al contribuyente.

Entre los objetivos del programa de asistencia previsto para 1995, se contempló satisfacer las necesidades reales de los contribuyentes, mejorar la

imagen institucional, proporcionar seguridad jurídica a los contribuyentes, así como elevar el nivel técnico y de servicio de los orientadores, por medio de distintas acciones y programas.

Consolidación de programas

Se continúa en 1996 con la modernización del servicio y se pone a disposición de los contribuyentes un innovador sistema computarizado, vía telefónica, de asistencia para el Distrito Federal y su zona metropolitana denominado "Audio Respuesta", el cual permite al usuario recibir información fiscal básica por teléfono las 24 horas del día de los 365 días del año, ofreciendo también el servicio por fax.

En este año se continúa con la integración y operación de los módulos de orientación y trámites fiscales, y se pretende consolidar los programas que se previeron a partir de 1995.

2. Concepto

Los servicios de asistencia al contribuyente consisten en el desarrollo de las funciones y actividades que se llevan a cabo en el SAT por un órgano especializado con el objetivo de facilitar y promover el cumplimiento espontáneo y voluntario de las obligaciones fiscales, mediante servicios de calidad y excelencia que propicien el conocimiento de los deberes como el ejercicio de los derechos consagrados en la ley a favor de los contribuyentes.

3. Objetivo

Las acciones en materia de atención y asistencia a los contribuyentes se han establecido de acuerdo a un programa que comprende las modalidades que más adelante se señalan; dichas acciones se integran en los programas anuales que son ejecutados por las administraciones locales jurídicas de todo el país, así como por la Administración General Jurídica de Ingresos a nivel central, a través de sus respectivas áreas de Asistencia al Contribuyente.

Las acciones que comprenden dicho programa de asistencia al contribuyente deben contemplar dos consideraciones importantes: la primera de ellas es determinar que sectores de contribuyentes se pretende abarcar a través de la orientación directa, para dar una prioridad en este sentido, y por otra parte mantener una presencia a través de la asistencia indirecta, respecto de los demás contribuyentes que por su mayor capacidad administrativa no acuden a solicitar estos servicios.

De esta manera se busca satisfacer las necesidades reales de los contribuyentes, mejorar la imagen institucional con una filosofía de servicio y promover el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales, así como elevar el nivel técnico y de servicio de los orientadores. Estas acciones buscan apoyar las diferentes funciones de la Administración Tributaria, particularmente las de recaudación y Fiscalización, con la finalidad de contribuir con estas en la inducción del cumplimiento voluntario de los contribuyentes. Lo anterior, redundará en una mayor recaudación y, como consecuencia, en el fortalecimiento de las finanzas públicas.

En resumen, el objetivo del programa es que todas las unidades de asistencia al contribuyente, en forma coordinada, proporcionen un servicio de calidad total, para que un mayor número de contribuyentes, en forma correcta y oportuna, cumplan con sus obligaciones fiscales voluntariamente y conozcan sus derechos para que los hagan valer ante la autoridad fiscal en un marco de seguridad jurídica.

2. Justificación

Ante el objetivo referido en el apartado anterior y considerando las funciones esenciales que se deben llevar a cabo en las áreas de asistencia se deben considerar, las características propias del medio en que se debe actuar, y las causas principales que determinan el incumplimiento tributario; asimismo, se define tanto la forma de actuar en tales condiciones como el ordenamiento de una serie de acciones.

El objetivo que se ha trazado para las áreas de asistencia al contribuyente, se enlaza con la misión establecida para el Servicio de Administración Tributaria y se refuerza con el que está previsto en el programa de modernización de la Administración Pública 1995-2000, donde se plantea la siguiente meta:

Transformar la Administración Pública Federal en una organización eficaz, eficiente y con una arraigada cultura de servicio, con el propósito de contribuir a satisfacer cabalmente las legítimas necesidades de la sociedad.

Para 1999, se fijó como meta cubrir con los servicios de asistencia el 30% de los contribuyentes registrados en la cuenta única nacional. Este criterio se pretendía lograr llevando la atención al contribuyente a través de dos vertientes:

- a). Presencia Directa a través de la orientación personal, telefónica, etc.
- b). Presencia Indirecta a través de los medios de difusión masivos.

La cuantificación de la presencia directa, esta enfocada a medir la atención brindada al contribuyente a través de la asistencia personal, telefónica, talleres fiscales, conferencias, reuniones de orientación activa, etc., que es la que se proporciona a los contribuyentes que por su capacidad administrativa no pueden acudir a especialistas dedicados a la materia fiscal. Entre estos contribuyentes se encuentran los del régimen simplificado, menores, honorarios, arrendadores, comisionistas y, en general, todos aquéllos que tienen alguna actividad económica en menor escala. En este orden de ideas, la meta al concluir 1999 fue cubrir vía presencia directa el 55% del padrón de contribuyentes, que es el porcentaje que se estima representan estos sectores dentro del total de contribuyentes registrados.

El 25% restante se cubriría mediante la presencia indirecta, es decir, a través de acciones de difusión masiva, dirigida a los sectores de contribuyentes que cuentan con mayor capacidad administrativa o bien, que pueden ser asesorados por despachos de especialistas. Esta difusión consistió básicamente en recordarles sus principales obligaciones fiscales, así como las fechas para su cumplimiento.

5. Estructura orgánica

La Administración Central de Asistencia al Contribuyente que depende de la Administración General Jurídica de Ingresos se encuentra conformada por cuatro administraciones de área:

- Administración de Asistencia.
- Administración de Difusión Fiscal.
- Administración de Estudios e Investigación.
- Administración de Prevención y Resolución de Problemas del Contribuyente

De dichas unidades administrativas depende a su vez las subadministraciones, jefaturas de departamento y personal técnico y orientadores, adscritos a la citada Administración Central.

En el ámbito local cada una de las 66 Administraciones ubicadas en toda la República cuenta con una subadministración de asistencia al contribuyente con orientadores asignados a esta función.

6. Atención personal

6.1. Módulos de Atención Integral

Con el funcionamiento de los Módulos de Atención Integral al Contribuyente (MAICs), el SAT (Servicio de Administración Tributaria) establece un

nuevo modelo de atención, que consiste en ofrecer un frente único de servicios y contacto inicial, en cualquier gestión que el contribuyente deba hacer ante la autoridad tributaria reflejando una imagen institucional homogénea.

Estos servicios que proporcionan los MAICs son los de recepción de trámites, asesoría fiscal integral, gestión y enlace, atención a contribuyentes con auditorías, información en materia aduanera y de comercio exterior, además de servicios complementarios como fotocopiado, teléfonos públicos, sanitarios, y venta de formas fiscales por mencionar algunos, mismos que contribuyen a facilitar el cumplimiento a los contribuyentes.

5.2. Centro Nacional de Consulta

Tomando como referencia el objetivo y actividades que se reseñan en la parte de antecedentes, el Centro Nacional de Consulta que funciona en un local ubicado en Av. Hidalgo No. 77 el SAT proporciona orientación fiscal mediante atención personalizada que ofrece un grupo de asesores –contadores y abogados– quienes han sido previamente capacitados para aclarar las dudas de los contribuyentes en diversos aspectos relacionados con sus deberes fiscales.

Asimismo, este grupo de especialistas se encargan de orientar a los interesados en la determinación y cálculo de sus impuestos, así como para el llenado de la declaración anual, durante el periodo de marzo y abril, cuando se registra la mayor afluencia de usuarios que acuden a dicho centro con el objeto de cumplir adecuadamente con la referida obligación.

5.3. Módulos en centros comerciales

El 16 de febrero de 1991 cuando se marcó el inicio de un nuevo concepto de servicio de la Administración Tributaria basado en el reforzamiento de la relación fisco-contribuyente, al cambiar la imagen deteriorada y burocratizada que se tenía de la SHCP, implementando el programa de oficinas de orientación fiscal en centros comerciales.

Este programa dio inicio con cuatro módulos dependientes del área central, y que a la fecha se cuenta con setenta y un módulos en centros comerciales diseminados a lo largo del territorio nacional.

Este programa responde a una demanda real de facilitar el acceso a la información fiscal en lugares ubicados estratégicamente, lo que permite a los contribuyentes contar con una orientación oportuna.

En este sentido, dichos módulos constituyen instrumentos idóneos para dar mayor capacidad de respuesta a las necesidades de los contribuyentes, lo que

Finalmente se centra en lograr altos niveles de recaudación, induciendo al cumplimiento voluntario a todo tipo de contribuyente.

3.4 Unidades móviles

A partir de 1991, se puso en marcha en algunas Administraciones y en diferentes poblaciones del país, un programa de auto-módulos para llevar la orientación a un mayor número de contribuyentes, con base en los resultados obtenidos con esta acción a partir de septiembre de 1993, y con objeto de brindar orientación a un mayor número de contribuyentes que se encuentran alejados de las zonas metropolitanas, se inició el funcionamiento de 7 unidades móviles, asignando un trailer a cada una de las Administraciones Regionales, que iniciaron recorridos por todo el país, atendiendo a sus jurisdicciones y actualmente son un total de 8 trailers que están en funcionamiento.

Para cumplir con el propósito de este programa, se trazan rutas de los lugares donde se garantice la afluencia de contribuyentes, como son los centros comerciales en los que no haya sido posible instalar una oficina, ferias locales, presidencias municipales, etc.

7. Atención telefónica

Como ha sido descrita con anterioridad, esta figura tiene la finalidad de facilitar el servicio de orientación fiscal vía telefónica a los contribuyentes de todo el país, misma que se creó a partir de 1990 denominándose departamento de Lada 800, contando en principio con 20 líneas e incrementándose éstas a 30 en 1992, sin embargo, dichas líneas fueron insuficientes, por lo que ante la gran demanda del servicio se adquirió un conmutador para el manejo de líneas telefónicas digitales con características apropiadas para satisfacer los requerimientos de los contribuyentes, lo que permitió ampliar la red a 60 líneas y lograr una mayor cobertura en el territorio nacional.

Por otra parte, considerando que actualmente se ha llegado al 100% de capacidad en cuanto a la atención de requerimientos de orientación telefónica, se ha previsto instalar un sistema adicional al actual Lada 800, a fin de contar con una mayor cobertura a través de este servicio.

8. Audio-respuesta

Este sistema novedoso de audio-respuesta automatizada el cual brinda atención a los contribuyentes en forma automática en un horario ininterrumpido los 365 días del año, orienta a los usuarios sobre los temas más frecuentes como son los indicadores, formatos, fechas para presentar la declaración de pagos

provisionales, entre otros, logrando con esto la uniformidad en los criterios de orientación a nivel nacional.

No menos importante resulta la aportación de este sistema en materia de orientación, al proporcionar la posibilidad de un servicio de consulta en base de datos.

Actualmente ya existe este servicio para los trabajadores que deseen conocer el monto de su bonificación fiscal, y se está aplicando en la consulta del límite de inscripción al Padrón de Importadores.

Internet

Para fortalecer las acciones anteriores y al mismo tiempo contar, con tecnología de punta en materia de sistemas computarizados se empleó como medio interno de comunicación el Internet, ya que de esa forma se logra tener acceso a través de la red mundial a una amplia gama de información fiscal por lo cual se creó una página de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con la siguiente dirección <http://www.schp.gob.mx>

Por su parte, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) también se encuentra en Internet con una página, cuya dirección es <http://www.sat.gob.mx>, mediante la cual informa y orienta a los interesados en diversos aspectos fiscales, independientemente del servicio que ofrece a los contribuyentes obligados a presentar declaraciones del ejercicio y de pagos provisionales vía electrónica.

10. Sistema de Teleconsulta fiscal (SITEFI)

El SITEFI es un banco de información que emplea tecnología informática, que permite a los usuarios que cuentan con el equipo y la autorización necesarios, tener acceso a una base de datos que contiene leyes comentadas y correlacionadas, resoluciones misceláneas e indicadores fiscales, criterios normativos y folletería.

11. Prevención y resolución de problemas del contribuyente

Una de las recientes acciones emprendidas por la reforma tributaria, es la apertura definitiva de las autoridades hacendarías al diálogo directo con el contribuyente; mediante el apoyo de una instancia que se encargue de ejercer un programa de prevención y resolución de problemas del contribuyente.

Con esta medida se vuelve desarrolla una estructura que le permita al contribuyente estar representado ante las autoridades en la defensa de sus derechos, ser asesorado y auxiliado en el trámite y, de ser posible, tener apoyo de gestión a fin de ofrecer a los particulares un servicio cada vez más integral dentro de un área moderna de asistencia al contribuyente.

En orden a lo anterior, este programa responde a los siguientes aspectos fundamentales:

- La representación de los intereses de los contribuyentes.
- La asesoría y el apoyo de gestión en los trámites que deba realizar un contribuyente como consecuencia de un acto de autoridad.
- La resolución de los problemas y la atención de quejas y denuncias derivadas de actos improcedentes o irregulares de la autoridad.
- La prevención de problemas y simplificación de trámites administrativos a través de un proceso de consulta permanente con agrupaciones y sectores de contribuyentes.

11.1. Funciones

El manual de organización específico de la Administración General Jurídica de Ingresos describe de manera detallada las funciones de las áreas de Prevención y Resolución de Problemas que estarán orientadas hacia lo siguiente:

- “Asesorar y apoyar al contribuyente, en la presentación de sus inconformidades, en los actos impugnados mediante recursos, juicios de amparo o justicia de ventanilla en ambos casos se hará cuando las autoridades fiscales no se apeguen a derecho.
- Investigar la operación de los procedimientos administrativos que originen problemas recurrentes, para sugerir las recomendaciones correctivas que correspondan.
- Proporcionar a los contribuyentes apoyo directo en la resolución de los asuntos individuales y específicos que enfrenten al realizar trámites ante las autoridades fiscales.
- Mantener en forma permanente canales de comunicación con los contribuyentes o con organismos que los agrupan y las diferentes autoridades fiscales, debiendo dar respuesta a cada gestión planteada e informarle de sus resultados.
- Con el objeto de prever la solución de los problemas, habrá de conocer todos los planteamientos, sugerencias y recomendaciones que se reciban en forma directa

o a través de los buzones de quejas y sugerencias de la Administración Local Jurídica de Ingresos, debiendo informar permanentemente a la Administración de Prevención y Resolución de Problemas.

Intervenir en las gestiones que se realizan a petición de los contribuyentes y de los Síndicos del Contribuyente ante las autoridades tributarias de su jurisdicción, procurando que el trámite se resuelva en los términos de las disposiciones normativas, sin interferir en las funciones de autoridad que a ellas corresponde.

Atender al contribuyente de manera ágil y expedita, evitando complejidades de tipo administrativo en sus gestiones ante las autoridades fiscales y aduanas del país.

Atender y solucionar las quejas que se refieren a la inobservancia de la normatividad vigente, por parte de las autoridades locales.

Participar en la coordinación del Programa Síndicos de los Contribuyentes.

Promover la consulta a través de reuniones periódicas con contribuyentes y organismos que los agrupen, para conocer sus opiniones, sugerencias y quejas sobre las normas técnicas y administrativas derivadas de sus relaciones con el fisco.

Intervenir en actividades de apoyo de gestión ante las autoridades fiscales de su jurisdicción cuando medie solicitud de un contribuyente y el caso planteado se identifique como problema.

Proporcionar orientación al contribuyente respecto de los requisitos que deberán cumplir las promociones que presenten ante las autoridades fiscales, así como informar al contribuyente del estado de avance en el que se encuentran sus promociones.”³⁹

1.2. Síndicos

El programa de síndicos, desde su creación en 1991, ha venido evolucionando como un canal de comunicación entre las autoridades fiscales y los contribuyentes. Al respecto es de señalarse que la participación de instituciones y organismos también se ha incrementado; sin embargo, pese al interés creciente por el programa, la figura del síndico no ha logrado consolidarse entre los contribuyentes, no obstante que los resultados obtenidos han sido aceptables en la solución de problemas de los contribuyentes.

Cfr. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Manual de Organización Específico de la Administración General Jurídica de Ingresos, México 1998, pág. 110

En este sentido, las áreas de prevención y resolución de problemas son un campo propicio para primeramente, consolidar la figura del síndico en una instancia que le brinde al contribuyente el acercamiento con la autoridad fiscal para la defensa legítima de sus derechos ante actos que considere que lesionan sus derechos.

Es por ello que la figura del síndico debe evolucionar para constituirse en una verdadera instancia para el contribuyente en su acercamiento con la autoridad fiscal, que le ofrezca confiabilidad, servicio gratuito y certidumbre, para que sus problemas sean escuchados y obtengan una solución dentro de un ámbito de legalidad.

12. Difusión

La característica fundamental del Programa de Difusión, es que se realiza en forma permanente, sistemática y coordinada sobre el contenido y alcance de las disposiciones fiscales, así como sobre la forma en que deben cumplir sus obligaciones fiscales los contribuyentes, fomentando el cumplimiento voluntario.

El hecho de que el cumplimiento dependa en un grado muy importante de la iniciativa del contribuyente, hace prácticamente imprescindible que éste cuente con la adecuada información que le permita conocer sus obligaciones fiscales. En nuestro esquema tributario, al ser complejas las disposiciones, es mayor la necesidad de contar con una campaña de difusión clara y dirigida a un sector específico de contribuyentes.

La difusión por sí sola no logrará el cumplimiento voluntario del contribuyente; éste dependerá de la concurrencia armónica de tres factores: la capacidad de la Administración para conocer y determinar el incumplimiento, la forma de sancionarlo y la posibilidad de forzar el cumplimiento, lo que significa crear un riesgo para el contribuyente.

Asimismo, por comentarios obtenidos de representantes de contribuyentes, en los materiales informativos no ha tenido el impacto deseado en razón de que el lenguaje que se utiliza no es acorde con la cultura de nuestro país, y la distribución que a la fecha se venía realizando no era la apropiada.

De lo anterior, se concluye que la primera tarea que debe afrontar el programa de difusión es la de informar oportunamente a los contribuyentes, en forma simple, concisa y precisa de las obligaciones que debe cumplir tanto en su contenido sustancial como en los aspectos formales de cuándo, dónde y cómo cumplir. Lo anterior quiere decir que no se debe dejar lugar a dudas.

Para llegar al contribuyente, la Administración debe usar todos los canales de comunicación y propaganda, escrita y visual.

El Programa de Trabajo para las áreas de asistencia, en materia de difusión deberán dirigir todas sus actividades y acciones a promover y facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, así como inducirlo en apoyo de las funciones de Recaudación y Fiscalización.

Con ese propósito se ha previsto la realización de actividades a través de dos vertientes:

- Edición de publicaciones y
- Difusión en los medios de comunicación masiva.

1.1. Publicaciones

Con el fin de atender las necesidades de información específicas de cada región se ha tomado en cuenta la importante labor editorial que han venido desarrollando las distintas Administraciones, para cubrir temas específicos de su región, en tanto el área central se abocará a cubrir temas generales a fin de sumar y no duplicar esfuerzos. Una respuesta adecuada a dichos puntos permitirá precisar los elementos que deben considerarse en el diseño y producción de los diversos materiales informativos con el objeto de establecer lo siguiente:

El documento sólo da una visión general de la actividad, señalando información sobre los impuestos y las obligaciones formales que el contribuyente debe cumplir, los plazos de pago, la elaboración de declaraciones, pago y recepción de las mismas, y en general toda acción que sea necesaria para que el contribuyente pueda cumplir espontáneamente en tiempo y forma.

El documento sólo busca servir de guía al contribuyente mediante aquella información básica que le permita entender mejor la orientación y asistencia que le proporcione el asesor fiscal en los módulos de asistencia.

El documento pretende que el contribuyente cuente con toda la información fiscal que requiere, de manera que encuentre respuesta a todas sus dudas para el adecuado cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Considerando lo anterior se estima conveniente editar tres tipos de documentos:

Trípticos, u otros con formato no mayor de una hoja tamaño carta u oficio, que contengan información elemental con un tratamiento sencillo y directo de cada tema a tratar.

Cabe señalar que con este enfoque los temas tienen que ser concretos. V.g., en el caso de arrendamiento de inmuebles se elaborarían dos trípticos: uno de ellos referido al arrendamiento de inmuebles destinados a casa habitación, y el otro dedicado al arrendamiento de locales comerciales, ambos generales; asimismo, se editarían otros dos documentos que contengan las obligaciones respectivas.

De esta forma en cada uno de los temas de más demanda los documentos llenarán el requisito de sencillez, ya que en un texto reducido se ofrecerá orientación que estará al alcance de aquellos contribuyentes con niveles elementales de instrucción.

- b) Para los contribuyentes que sin pertenecer a los sectores considerados mayores por su volumen de ingresos, no requieren de materiales informativos muy elaborados o especializados, pero sí de información básica.
- c) Por lo que respecta a contribuyentes pertenecientes a sectores con tratamientos más complejos, se elaboran folletos con información más amplia, considerando que este tipo de usuarios, por lo general, no requiere de los servicios que se ofrecen en los módulos de asistencia. Dentro de los temas a tratar se considerarán los siguientes: arrendamiento financiero, componente inflacionario, pérdidas fiscales, operaciones financieras derivadas, etc.

Instructivos para el llenado de formularios de la declaración anual

Finalmente y por su importancia dentro de este apartado queremos destacar el punto relativo a los instructivos para el llenado de formularios de las declaraciones anuales; este tema reviste especial interés considerando que dichos formularios están siendo modificados en la actualidad y que se requiere contar de manera eficaz y oportuna con guías claras y sencillas que permitan a los contribuyentes cumplir sin obstáculos con esta importante obligación.

12.2. Medios de comunicación de masas

Como apoyo directo se ha propuesto ofrecer a los sectores de contribuyentes que más requieren de orientación por su baja capacidad administrativa, la difusión de orientación que proponen los medios y que estará encaminada principalmente a que acudan a las áreas de asistencia. Es indispensable dar prioridad a la radio, ya que es un vehículo accesible para los contribuyentes señalados.

Por lo que se refiere a los sectores de contribuyentes de mayor capacidad administrativa, la orientación en medios masivos, será con el afán de mantener la presencia fiscal, recordando así el cumplimiento de las principales obligaciones como las fechas para su cumplimiento. En este sentido la experiencia

os indica que podemos seguir utilizando los medios de prensa como medio óptimo para lograr este objetivo.

Como estrategia de difusión fiscal, se reconoce la necesidad de conjugar todos los recursos tanto de material impreso como de los medios de comunicación masiva, a efecto de lograr un mayor impacto con el propósito de inducir al contribuyente a cumplir espontáneamente con sus obligaciones fiscales; esto implica que áquel, al cumplir cabalmente, lo hace en forma verdadera, íntegra y oportuna.

La periodista Fátima Fernández explica que "en el manejo de los medios de comunicación, para poder cubrir adecuadamente las etapas de concientización, promoción y reforzamiento, se requiere fijar el mensaje emitido en la memoria del receptor para el uso alternativo y complementario de los medios electrónicos así como los impresos."⁴⁰ También se llevan a cabo acciones de difusión para apoyar el servicio de orientación fiscal, mediante avisos publicados en periódicos y mensajes difundidos a través de estaciones de radio, en los que se den a conocer las publicaciones que se ponen a disposición del público con objeto de complementar la información que se proporciona.

Además de las tradicionales campañas de reformas fiscales y de presentación de declaraciones anuales, se llevarán a cabo otras campañas tendientes a promover el cumplimiento voluntario de manera más integral y sistemática, entre otros temas se han considerado elementales las de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, otras sobre las fechas de vencimiento de obligaciones fiscales, así como la expedición de comprobantes fiscales, retenedores (patrones obligados a retener el impuesto a sus trabajadores), Facilidades a diversos sectores (pesca, agricultura, ganadería, etc.), programa de Síndicos del Contribuyente, Carta de los Derechos del Contribuyente Auditado, Cédula Única de Registro de Población (CURP) misma que sustituirá al Registro Federal de Contribuyentes (RFC) y cultura fiscal, entre otros, que se pudieran presentar a lo largo del año.

Estas campañas deberán enfocarse no sólo a proporcionar la información medular, como ya se mencionó, sino, además, a inducir al contribuyente a que asista a los módulos y áreas de asistencia al contribuyente.

Programas de radio

Como ya se ha señalado, la radio constituye uno de los medios de comunicación más importantes en México, por su cobertura que comprende casi el 100% del territorio nacional, y que por su instantaneidad y bajo costo permite al

Cfr. Fernández Christlieb Fátima, Comunicación y Teoría Social, 1a Edición, Edit. Dirección General de Publicaciones de la UNAM, México 1984, pág.153

auditorio mantenerse informado en el momento mismo en que suceden los acontecimientos. Sin embargo, para los fines de difusión fiscal este medio no ha sido aprovechado adecuadamente, haciendo hincapié que los programas de radio deberán manejarse bajo la misma denominación en cada región.

13. Capacitación fiscal

Especial atención reviste la capacitación al personal que realiza la función de orientación, como un elemento esencial que permita elevar la calidad en el servicio de asistencia proporcionado al contribuyente.

En este sentido, la Administración Regional Golfo-Pacífico ha elaborado un diagnóstico que le ha permitido determinar el nivel de calidad en el servicio que se presta en las áreas de orientación, así como el nivel técnico en el que se encuentran los orientadores.

Gracias a este diagnóstico se pudo detectar que muchos de los orientadores desconocían su tarea, y que no tenían la habilidad para asimilar la problemática del contribuyente ni para transmitir una adecuada orientación, a fin de que el contribuyente pudiera comprender lo que se le explicó una vez concluida la asesoría.

Por lo anterior, se llegó a la conclusión de que no sólo eran necesarios los conocimientos técnicos, sino una comunicación directa y efectiva con el contribuyente.

14. Atributos de una Administración Tributaria

No obstante los avances alcanzados por el SAT en materia de asistencia al contribuyentes se hace necesario reforzar las acciones en esta materia, considerando la opinión del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias que en reunión celebrada el pasado 5 de noviembre de 1995, en París, Francia define los atributos considerados deseables y necesarios para que una Administración tributaria puede considerarse eficiente, eficaz, moderna y profesional.

Dentro de dichos principios orientados al garantizar la integridad, imparcialidad y la continuidad de sus acciones se mencionan, entre otros puntos los siguientes:

4.1 Garantizar la Integridad e Imparcialidad de la Administración Tributaria:

- A través de normas éticas y profesionales de rendimiento y conducta de todos los funcionarios para detectar y sancionar a los infractores.
- Incompatibilidad absoluta del personal para realizar actividades de asesoramiento a contribuyentes.
- Establecimiento de un servicio fiscal de carrera, basado en el mérito y por medio de concursos.
- Remuneración adecuada proporcional a la calificación técnica, deberes y responsabilidades de los funcionarios.
- Políticas y estrategias de control de las obligaciones tributarias, sin concesiones o favoritismos.
- Confidencialidad de la información brindada por los contribuyentes.

4.2 Garantizar la Continuidad de una Administración Tributaria Adecuada

- Designación de puestos gerenciales y ejecutivos con base en la experiencia y mérito profesional.
- Establecimiento de planes a corto y largo plazos para elevar el cumplimiento voluntario y reducir la evasión fiscal, así como mejorar la productividad orientada, ofrecer calidad en el servicio y satisfacción de las necesidades del contribuyente reduciendo costos.
- Simplificación de procedimientos.
- Desarrollo de procesos de control interno para garantizar los procedimientos establecidos.
- Disponibilidad de recursos humanos, financieros y tecnológicos.
- Adecuación de programas, servicios y estructuras organizacionales para responder a los cambios legislativos, tecnológicos y de política administrativa.
- Desarrollo de planes de capacitación.

4.3 Garantizar la Confianza de los Contribuyentes

- Aplicación justa, confiable y transparente de las políticas y leyes fiscales; servicio confiable en la consulta de los contribuyentes.
- Procesamiento rápido de solicitudes, resolución de apelación y respuesta oportuna y precisa a sus consultas.
- Creación de una conciencia tributaria sobre las obligaciones de los contribuyentes mediante una estrategia de comunicaciones que incluya información, educación y asistencia en los que se utiliza un lenguaje sencillo.
- Respeto y difusión a los derechos de los contribuyentes.

Tomando en cuenta la caída de los ingresos tributarios de nuestro país, que en 1995 representaron el 16.6%, y para 1996 el 16.8% para llegar en 1997 a 16.9% del Producto Interno Bruto Nacional, bajando un año después 15.5%, algunas voces se han pronunciado por ampliar el padrón fiscal como un medio para hacer más justa la distribución de la carga fiscal.

En tal sentido, Flip Dekamp, Jefe de Análisis Tributario de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), "expuso, a finales de 1999, que la prioridad del Gobierno de México debería ser ampliar su base de contribuyentes más que incrementar los impuestos, ya que esto afectaría a quienes sí cumplen con el fisco."⁴¹

Asimismo mencionó que el gobierno debería empezar a lograr que todo mundo pague impuestos porque de otra manera, la gente honesta, paga por aquellos que no lo hacen, por lo que la prioridad es atacar el fraude fiscal.

En opinión del funcionario de la OCDE la prioridad es reestructurar la administración tributaria de la siguiente manera:

- Los bienes con tasa cero deberían ser limitados a unos cuantos productos de primera necesidad.
- En cuanto al sistema de imposición a las empresas, la OCDE establece que los regímenes especiales para ciertos sectores, sobre todo la agricultura, la pesca, el transporte terrestre y la edición, deberían de ser abolidos.
- Se deben incrementar los impuestos inmobiliarios, fomentando a los gobiernos locales a realizar evaluaciones adecuadas y mejorar la recaudación. Podría fortalecer la base global de ingresos sobre la que descansan las finanzas de los gobiernos locales.
- La administración podría mejorarse mediante diferentes medidas como la capacitación del personal, el registro, las auditorías y el fortalecimiento de la vigilancia, además de la certidumbre jurídica.

Lo que se requiere en nuestro país es una administración fiscal más eficiente y efectiva.

15. Servicios de Asistencia al Contribuyente en otros países

Para tener una idea más clara del papel de los servicios de asistencia al contribuyente como factor determinante para la recaudación fiscal, a continuación presentamos una síntesis de las actividades que en este rubro realizan diversos países similares al nuestro como es el caso de España, Chile, Perú.

⁴¹ Periódico Reforma, Sección Negocios, Mexico 1999, pág 1

5.1. España

En el capítulo II en los artículos 8 y 9, correspondiente a la “**Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente**” se establece la obligación de la autoridad tributaria de proporcionar a los contribuyentes asistencia e información acerca de sus derechos. Esto se realiza mediante la publicación de las normas tributarias actualizadas, remisión de comunicaciones, contestación a consultas de los contribuyentes y adopción de acuerdos previos de valoración.

El Ministerio de Economía y Hacienda publica en el primer trimestre de cada ejercicio los textos actualizados de las leyes y decretos en materia tributaria, así como una relación de las disposiciones tributarias que se hayan aprobado en dicho ejercicio.”⁴²

También publica periódicamente las contestaciones a las consultas de los contribuyentes y las resoluciones económico administrativas de mayor trascendencia y repercusión.

A través de los servicios de información que se ofrecen en las oficinas abiertas al público se informa a los contribuyentes de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normatividad tributaria. Igualmente facilita la consulta a las bases informatizadas donde se contienen dichos criterios y remite comunicados destinados a informar sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes.

Las contribuyentes formulan consultas tributarias ante la Administración Tributaria debidamente documentadas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda. Dichas consultas deberán realizarlas por escrito y la Administración Tributaria tiene la obligación de contestarlas por escrito en un término máximo de seis meses.

5.2. Perú

En Perú la SUNAT Superintendencia Nacional de Administración Tributaria es una institución pública descentralizada del sector Economía y Finanzas, cuya finalidad es administrar y aplicar los procesos de recaudación y fiscalización de los tributos internos, así como proponer y participar en la reglamentación de las normas tributarias.

La **Ley Marco del Sistema Tributario Nacional**, vigente a partir de 1994 tiene los siguientes objetivos:

Internet, <http://www.ciat.org/> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, España

“Incrementar la recaudación.

Brindar al sistema tributario una mayor eficiencia, permanencia y simplicidad.

Distribución equitativa de los ingresos que corresponden a las municipalidades.”⁴³

Dentro de su estructura orgánica el SUNAT cuenta con una Secretaría General de la cual depende una Gerencia de Comunicaciones y Relaciones Públicas cuenta con un Centro de Orientación al Contribuyente, el cual inició sus servicios en 1980 en las instalaciones del Colegio de Contadores Públicos de Lima.

En el COC se proporciona un servicio permanente de consultoría en todas las especialidades profesionales, incluyendo la asesoría tributaria. Durante los meses de febrero y marzo brinda información gratuita a la comunidad para el cumplimiento correcto y oportuno de sus obligaciones tributarias y coadyuvar además a la creación de conciencia tributaria.

Para iniciar el funcionamiento del COC la SUNAT brindó capacitación especializada en temas tributarios específicos a 29 contadores públicos, previamente valuados y seleccionados por el Comité de Normas Legales y Tributarias del Colegio y a cinco miembros del grupo del Departamento de Consultoría Profesional. De esta manera, los profesionales encargados de brindar el servicio de orientación tuvieron información actualizada de fuente directa y confiable sobre los temas tributarios vigentes y recibieron material técnico y legal adecuado.

En cuanto a la infraestructura montó modernas instalaciones con salas de espera y ocho módulos individuales equipados apropiadamente para la atención de los usuarios en su sede principal.

15.3. Chile

“El Servicio de Impuestos Internos es una de las instituciones fiscalizadoras del Estado. De acuerdo a la Ley sus funciones son la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieren, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la Ley a una autoridad diferente. El Código Tributario y la Ley Orgánica del Servicio determinan cómo deben desarrollarlas.

Al Servicio de Impuestos Internos le corresponde:

- Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes a fin de asegurar su aplicación y fiscalización.

⁴³ Internet, <http://www.ciat.org/> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Perú

Tiene que supervisar el cumplimiento de las leyes tributarias que le han sido encomendadas; conocer y fallar como tribunal de primera instancia los reclamos que presenten los contribuyentes y asumir la defensa del fisco ante los tribunales de justicia en los juicios de aplicación e interpretación de leyes tributarias.”⁴⁴

En lo que se refiere a los contribuyentes realiza actividades para crear conciencia tributaria e informarles sobre el destino de los impuestos y las sanciones que se exponen por el no cumplimiento de sus deberes.

Asimismo el Servicio de Impuestos Internos tiene como objetivos los siguientes:

- Mejorar la eficiencia y productividad en el quehacer permanente del Servicio.
- Promover el desarrollo profesional y personal de los funcionarios, su motivación y adhesión hacia el Servicio.
- Reducir los niveles de evasión y elusión tributaria.
- Facilitar el cumplimiento tributario y mejorar los servicios al contribuyente.
- Procurar la equidad y exactitud jurídica en la aplicación de las leyes tributarias.
- Fortalecer y desarrollar una mayor capacidad para cumplir la misión del Servicio, especialmente frente al cambio económico y tecnológico.

Para cumplir con sus objetivos, el Servicio orienta sus acciones para educar y facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, agilizando la atención para que puedan efectuar todos los trámites de forma simple, expedita y eficiente.

Corresponde a la Subdirección Normativa estudiar y proponer las normas e instrucciones necesarias para la correcta y eficiente aplicación de los impuestos controlados por el Servicio y recomienda la interpretación administrativa de las Leyes y disposiciones que son de su competencia. Desarrolla estudios técnicos a la gestación y modificación de las leyes tributarias y reglamentos, y pone respuestas a diversas consultas.

4. Análisis comparativo

Del contenido correspondiente a este apartado, podemos concluir en la importancia de los servicios de asistencia al contribuyente como requisito indispensable para facilitar la recaudación de impuestos.

Se distingue también, al igual que en nuestro país, que existe un gran dinamismo en la normatividad fiscal debido a los cambios que con relativa frecuencia se tiene que hacer a las disposiciones legales y aquellas de carácter

Internet, <http://www.ciat.org/> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Chile

administrativo en materia fiscal a efecto, de adaptarlas a la transformación de su respectivo entorno económico y social.

La tarea de interpretación correcta de la ley fiscal es un aspecto que por lo general corresponde a las áreas normativas y en estrecha relación con las que proporcionan los servicios de asistencia al contribuyente, que de manera permanente plantea preguntas sobre los criterios de aplicación en los casos concretos.

También es coincidente el interés de las Administraciones Tributarias de elevar el nivel profesional y la calidad de los servicios de orientación e información fiscal, toda vez que en la medida en que se facilite a los contribuyentes los procedimientos y el trámite relacionado con el cumplimiento de sus obligaciones se podrá conseguir una respuesta favorable de la población contribuyente.

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), es un organismo internacional público, el cual tiene como misión propiciar un ambiente y proveer un foro para asistir a sus miembros, entre los que figura México y los países del continente, en el mejoramiento de las Administraciones Tributarias, para ello el CIAT procura:

- Promover la asistencia y estimular la cooperación bilateral entre sus miembros para combatir la evasión tributaria y eliminar la doble tributación internacional.
- Impulsar y conducir investigaciones sobre los sistemas tributarios y administraciones tributarias.
- Divulgar oportunamente la información pertinente a través de Asambleas, Conferencias Técnicas, Seminarios, Publicaciones y otros medios apropiados.
- Desarrollar programas especializados de asistencia técnica conforme a las necesidades e intereses particulares de sus miembros, a través de pasantes, coordinación de solicitudes de técnicos expertos y de otros medios apropiados.
- Colaborar con otras organizaciones cuando sea en interés del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

CAPÍTULO IV

PROPOSTA DE ESTATUTO DE DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE

Exposición de motivos

De acuerdo con la tendencia internacional, las acciones de asistencia al contribuyente juegan un papel de primordial importancia en la estrategia de las administraciones tributarias para mejorar y fortalecer su capacidad recaudatoria, mediante la oferta de servicios de calidad y alto nivel profesional que faciliten efectivamente a los interesados cumplir en forma correcta y oportuna con el pago de impuestos.

Frente a los diversos factores a los que se atribuye la causa del incumplimiento como son la complejidad del sistema tributario, el dinamismo de la normatividad fiscal, entre otros, es incuestionable que en la medida en que el contribuyente cuente oportunamente con los elementos de información y la orientación necesaria estará en posibilidades de cumplir con sus obligaciones y ejercer sus derechos de manera puntual.

Por tales razones, en un régimen de Derecho como en el que actualmente nos encontramos inmersos constituye una prioridad establecer las medidas necesarias que garanticen el respeto irrestricto a los derechos y garantías que consagra la Ley a los contribuyentes en su relación con el Fisco, y precisar el sentido y alcance de las facultades de la autoridad fiscal frente a dichas prerrogativas.

Esto es así no únicamente por mandato Constitucional sino también por razones de conveniencia práctica debido a que, en la medida en que se dé certeza jurídica a los derechos elementales que le asisten a las personas que contribuyen al gasto público a través del pago de sus contribuciones y específicamente de sus impuestos, se coadyuvará al cumplimiento de los objetivos de la actividad recaudatoria del sistema tributario que es captar con eficiencia los recursos que requiere el gobierno para el cumplimiento de sus fines en beneficio de la sociedad.

Correlativamente con el deber de tributar consignado en el Artículo 31 fracción IV de la Constitución, se estima indispensable reformar el actual artículo 33 del Código Fiscal de la Federación a fin de convertir en derechos y garantías para el contribuyente lo que actualmente se consigna como facultades de la autoridad fiscal, y en segundo paso promover las reformas conducentes en el apartado correspondiente del reglamento del Código Fiscal de la Federación para incluir el estatuto de Derechos y Garantías de los Contribuyentes que reproducimos a continuación, como una aportación personal.

CAPÍTULO I

PRINCIPIOS GENERALES Y DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

Artículo 1. El presente estatuto regula los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con la Administración Tributaria.

Artículo 2. Los derechos contenidos en este estatuto se entienden sin perjuicio de los derechos reconocidos en el Código Fiscal de la Federación, su reglamento y demás disposiciones fiscales aplicables.

Artículo 3. Las referencias que en este estatuto se hacen a los contribuyentes, se entenderán, asimismo, aplicables a los responsables solidarios.

Artículo 4. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad y eficacia. Asimismo, asegurará el respeto de los derechos y garantías del contribuyente establecidos en la Ley.

Artículo 5. Constituyen derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

- a) Derecho a ser informado y asistido por la administración tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y en el sentido y alcance de las disposiciones fiscales, utilizando en la medida de lo posible un lenguaje claro y sencillo alejado de tecnicismos.
- b) Derecho a recibir orientación y asistencia a través de medios impresos y electrónicos respecto de los diversos tipos de obligación.
- c) Derecho de disponer de manera accesible de las formas fiscales requeridas para presentar oportunamente los avisos y declaraciones correspondientes. Para ello, establecerá las medidas necesarias para contar con las formas fiscales que se requieran, proporcionando la información y orientación necesaria para el llenado de las mismas, así como las fechas y lugares de presentación.
- d) Derecho a que se le informe con precisión el tipo de documento que debe presentar y el trámite a seguir cuando se le requiera la presentación de alguna declaración o aviso a que esté obligado.
- e) Derecho a ser informado de los medios de defensa que puede hacer valer frente a las resoluciones de las autoridades fiscales que afecten sus derechos, incluyendo los plazos de presentación y procedimientos para hacerlo.
- f) Derecho a participar en reuniones informativas sobre temas fiscales, especialmente cuando se trate de modificaciones a las disposiciones fiscales.
- g) Derecho a conocer oportunamente las resoluciones que se publican anualmente y que contienen disposiciones de carácter general, así como de aquellas cuyos efectos se limitan a periodos menores a un año.
- h) Derecho a ser representado ante las autoridades fiscales por un Síndico dentro de los programas de prevención y resolución de problemas del contribuyente.
- i) Derecho de disponer oportunamente a través de los medios de difusión más idóneos, los criterios de carácter interno que emitan las autoridades fiscales para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Artículo 7. La orientación que emite la Administración Tributaria respecto de las consultas que le son planteadas, tienen el carácter de informativas y no generará derechos individuales a favor de persona alguna y no constituye instancia.

CAPÍTULO II MODALIDADES DE LOS SERVICIOS DE INFORMACIÓN Y ASISTENCIA

Artículo 8. La Administración Tributaria deberá prestar a los contribuyentes la necesaria información y asistencia a través de las siguientes modalidades de servicio: atención personal, atención telefónica, teleconsulta, videos, disquetes, impresos, publicaciones, revistas, gacetas, boletines, internet, correo directo, correo electrónico, mensajes a través de los medios de comunicación masiva y los demás medios que se consideren idóneos.

- a) Para una mayor eficacia en la prestación de los servicios de asistencia al contribuyente se establecerán las medidas pertinentes para la descentralización de los mismos a fin de acercar en mayor medida los

servicios al sitio mismo donde se generan las demandas y necesidades de los contribuyentes.

- b) Asimismo, se organizarán los programas continuos de capacitación y actualización en las distintas materias fiscales y otras que permitan elevar el nivel técnico y profesional del personal encargado de la función de asistencia al contribuyente en sus diversas modalidades tanto de información, asesoría, como de recepción.
- c) Se creará y se mantendrá actualizada una base de datos de información sobre normatividad fiscal, criterios emitidos por la autoridad, respuestas a preguntas sobre temas que con mayor frecuencia plantean los contribuyentes, y en general de todos aquellos datos que resulten de utilidad para la prestación de los servicios de asistencia como para el público usuario.
- d) El servicio que se preste a los usuarios deberá reunir las condiciones de comodidad, agilidad y certidumbre, indispensables para ofrecer un trato digno y respetuoso a las personas que lo soliciten por cualquier medio. Asimismo, se deberán tomar en cuenta las necesidades de las personas minusválidas y de la tercera edad para acondicionar adecuadamente las instalaciones.

Artículo 9. La Administración tributaria proporcionará servicios de orientación e información vía telefónica mediante el sistema de llamada de larga distancia sin costo, contando con el equipo necesario para prestar a los contribuyentes atención eficiente y expedita a cargo de personal altamente capacitado dentro de un horario matutino y vespertino.

Artículo 10. Para los contribuyentes que requieran atención personal, la administración tributaria deberá instalar, en puntos estratégicos, los módulos fijos o móviles que se requieran a cargo de orientadores debidamente capacitados y con el apoyo documental necesario para ofrecer eficaz respuesta a las preguntas de los usuarios.

Artículo 11. Anualmente la Administración tributaria deberá desarrollar un programa editorial que comprenda la elaboración de material informativo con una redacción sencilla y accesible a todo tipo de personas. Los temas de cada tipo de material informativo se referirán a aquéllos de mayor demanda por parte de los contribuyentes y se distribuirán en donde se requiera.

Artículo 12. Respecto de las obligaciones de carácter general y masivo se deberán efectuar campañas promocionales e informativas de alcance regional o nacional, utilizando para ello los medios más apropiados, especialmente los medios de comunicación masiva, para su mayor cobertura e impacto.

Artículo 13. Periódicamente se deberá editar y distribuir a los contribuyentes una Gaceta o Revista con los temas de mayor interés para los contribuyentes, relacionados con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, así como la modificación de las diversas disposiciones tributarias.

Artículo 14. Mediante el aprovechamiento de las modernas tecnologías de informática y telecomunicaciones se instrumentarán servicios de información y orientación permanentemente actualizados, de atención a distancia que permitan una atención más eficiente en horarios continuos, como es Internet, Correo Electrónico y Audio Respuesta.

CAPÍTULO III

DIFUSIÓN DE CRITERIOS Y CAMBIOS A LAS DISPOSICIONES FISCALES

Artículo 15. Las autoridades fiscales publicarán las resoluciones denominadas misceláneas de carácter general de vigencia anual como aquéllas cuyos efectos se limitan a periodos menores a un año, las cuales se darán a conocer a través del Diario Oficial de la Federación, así como en los distintos medios de comunicación.

Artículo 16. Mediante folletos y otros medios se darán a conocer a los contribuyentes los criterios de carácter interno que emitan para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales. Periódicamente se actualizará la compilación respectiva para su distribución a los contribuyentes.

Artículo 17. Con motivo de las reformas y adiciones que anualmente realiza el H. Congreso de la Unión a los diversos ordenamientos fiscales, se deberán realizar acciones de difusión para explicar a los contribuyentes el sentido y alcance de dichas modificaciones.

Artículo 18. Cada una de las Administraciones Locales deberá organizar reuniones informativas dirigidas a los contribuyentes, en las que se darán a conocer los cambios respectivos a las disposiciones y se resolverán los planteamientos que realicen los contribuyentes respecto de las dudas que susciten dichas reformas.

Artículo 19. Para un mejor conocimiento de las modificaciones a los ordenamientos fiscales, se deberán editar folletos, trípticos, carteles o las publicaciones que informen sobre el motivo de dichos cambios y las disposiciones y los ordenamientos específicos que sufrieron alguna modificación.

Artículo 20. La instrumentación de las estrategias de difusión sobre reformas fiscales deberán considerar los medios de comunicación necesarios que deberán incluirse en una campaña de cobertura regional y nacional.

Artículo 21. Se deberán editar talleres fiscales que expliquen de manera clara y con ejemplos prácticos la forma en que aplican las reformas fiscales en las diversas situaciones fiscales.

CAPÍTULO IV

LLENADO Y PRESENTACIÓN DE AVISOS Y DECLARACIONES

Artículo 22. Para facilitar el llenado y presentación de avisos y declaraciones se deberán elaborar guías prácticas e instructivos que orienten a los contribuyentes sobre el procedimiento, requisitos, periodos de presentación e instancias para el cumplimiento de este tipo de obligación.

Artículo 23. Como una opción más para facilitar el llenado de las declaraciones provisionales y anuales, se deberá apoyar a los contribuyentes con programas o aplicaciones de cómputo para quienes requieran este tipo de dispositivos.

Artículo 24. La Administración Tributaria deberá revisar continuamente la estructura, contenido y diseño de las formas fiscales que utilicen los contribuyentes obligados, a fin de reducir el volumen de información solicitada y simplificar su llenado, atendiendo básicamente las necesidades y problemática de los contribuyentes.

Artículo 25. Durante el periodo de presentación de declaraciones anuales, deberá instrumentarse una campaña de información y orientación para mantener

informados a los interesados sobre los sujetos obligados, procedimiento, formas oficiales y periodos de presentación y las facilidades de que disponen los contribuyentes para cumplir de manera correcta y oportuna con esta obligación fiscal.

CAPÍTULO V FORMALIDADES Y REQUISITOS DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Artículo 26.- El contribuyente tiene derecho a ser orientado por la autoridad fiscal para el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales, entre otros en los temas siguientes:

NOTIFICACIONES Y RESOLUCIONES

Los requisitos que deben contener las notificaciones y resoluciones que dicte la autoridad fiscal en la determinación de créditos fiscales, citatorios, requerimientos, solicitudes de informes y otros actos administrativos, así como actos relacionados con el ejercicio de las facultades de comprobación y las que determinen multas administrativas.

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

Las formalidades que debe satisfacer la autoridad fiscal para estar en posibilidad de iniciar el procedimiento administrativo de ejecución, con el fin de hacer efectivos los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados.

Además de lo anterior, se dará orientación sobre las garantías constituidas que debe presentar el contribuyente para asegurar el interés fiscal, inclusive como presentar las fianzas en favor de la Federación, otorgadas para garantizar los créditos fiscales respecto de los cuales se ejerza el procedimiento administrativo de ejecución; y en qué casos proceden, incluyendo la sustitución de las garantías, ampliación de las mismas y su cancelación.

Cómo calcular el monto de los recargos, gastos de ejecución, honorarios y gastos extraordinarios que se causen en los procedimientos de ejecución.

PAGO DIFERIDO Y PRESCRIPCIÓN

Pago diferido o en parcialidades de los créditos fiscales incluyendo los correspondientes a aprovechamientos, conforme a las disposiciones legales aplicables.

Prescripción de los créditos fiscales y la extinción de las facultades de la autoridad para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

DEVOLUCIONES Y COMPENSACIONES

Formalidades que se deben cubrir para solicitar devolución de cantidades pagadas indebidamente al Fisco o cuando legalmente así proceda. La forma de compensar cuando existan saldos a favor.

COMERCIO EXTERIOR

Los requisitos que se deben cumplir para la legal estancia en el país de mercancías de comercio exterior, vehículos, embarcaciones o aeronaves, y los casos cuando proceda, que las mercancías, vehículos, embarcaciones o aeronaves pasan a propiedad del Fisco Federal.

AUDITORÍAS Y REVISIONES

Requisitos que la autoridad debe considerar para llevar a cabo el desahogo de la práctica de las visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, actos de vigilancia, verificaciones y demás actos que establezcan las disposiciones fiscales y aduaneras, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, incluyendo los que se causen por la entrada al territorio nacional o salida del mismo de mercancías y medios de transporte, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios de carácter federal.

Para la apertura de las clausuras preventivas de los establecimientos de los contribuyentes por no expedir o no entregar comprobantes de sus actividades; que los expedidos no reúnan requisitos fiscales; o que los datos asentados en el comprobante correspondan a persona distinta a la que adquiere el bien, contrate el uso o goce temporal de bienes o el uso de servicios.

REGISTROS O PADRONES

Trámites que deben realizar para darse de alta en el Registro Federal de Contribuyentes, en devoluciones y compensaciones de contribuciones, para autorización de la disminución de pagos provisionales, pago en parcialidades.

Padrón de Contadores Públicos para formular dictámenes sobre los estados financieros relacionados con las declaraciones fiscales de los contribuyentes o cualquier otro tipo de dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales.

El procedimiento de inscripción en el registro de representantes legales de los contribuyentes.

OTROS

La forma de solicitar constancias de residencia para efectos fiscales.

Las formalidades que debe reunir el escrito de objeciones respecto a la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

Solicitudes de estímulos fiscales.

Requisitos para la formulación de consultas en situaciones reales y concretas sobre la aplicación de las disposiciones fiscales y aduaneras, así como las solicitudes que deban presentarse respecto a las autorizaciones previstas en dichas disposiciones.

CAPÍTULO VI PREVENCIÓN Y RESOLUCIÓN DE PROBLEMAS

Artículo 27. Las autoridades fiscales establecerán programas de Prevención y Resolución de Problemas del Contribuyente, para lo cual los síndicos fungirán como representantes de los contribuyentes ante el fisco para la atención de los diversos trámites.

Artículo 28. Dentro de los lineamientos de actuación de los síndicos del contribuyente, las autoridades fiscales deberán instrumentar las medidas convenientes para agilizar la respuesta a los trámites sometidos a las diversas instancias de la misma y evitar el rezago de asuntos sometidos a su intervención.

Artículo 29. Debido a la importancia de que la representatividad de los síndicos recaiga en personas identificadas con los diversos sectores de contribuyentes, las autoridades fiscales promoverán la vinculación con los distintos organismos y cámaras gremiales, industriales, de servicios, profesionales y académicos.

CAPÍTULO VII MEDIOS DE DEFENSA

Artículo 30. Los medios de defensa previstos en la Ley para hacer valer los derechos de los contribuyentes se harán del conocimiento de los mismos mediante las distintas modalidades del servicio de información y asistencia al contribuyente.

Artículo 31. Respecto de las visitas domiciliarias que realizan las autoridades fiscales en ejercicio de las facultades de comprobación, se editará una Carta de Derechos y Deberes del Contribuyente Auditado que se entregará al contribuyente antes de iniciar la visita de verificación para que conozca y exija que la misma se realice con estricto apego a derecho.

Artículo 32. Para generar una mayor conciencia de los derechos que le asisten frente a la autoridad fiscal, se instrumentarán periódicamente campañas de difusión empleando las estrategias y medios de comunicación impresos y electrónicos que se requieran.

Artículo 33. Para coadyuvar con las autoridades fiscales a combatir y prevenir conductas ilícitas tanto del personal como de falsos inspectores en la práctica de visitas domiciliarias, se establecerán buzones y pondrá una línea telefónica para recibir quejas, denuncias o preguntas de los contribuyentes sobre la autenticidad y legalidad de alguna actuación del personal del SAT.

CAPÍTULO VIII CULTURA FISCAL

Artículo 34. Las autoridades fiscales promoverán acciones para fomentar una cultura fiscal en los diversos estratos de la sociedad, a fin de reafirmar los principios y valores cívicos en que se sustenta la obligación de las personas residentes en el país de contribuir al sostenimiento de los servicios públicos a través del pago de impuestos.

Artículo 35. Se instituirán reconocimientos para estimular a los contribuyentes cumplidos y que su conducta sirva de ejemplo no sólo para las personas obligadas a cumplir sino para la sociedad en general, y en particular a las nuevas generaciones.

Artículo 36. Para coadyuvar a los esfuerzos del gobierno federal, se instrumentará de manera permanente una campaña de cultura fiscal que promueva el reconocimiento social de los contribuyentes cumplidos y la repulsa a quienes por sus actitudes insolidarias obstaculizan el desarrollo nacional.

Artículo 37. Se organizarán conferencias, pláticas, exposiciones, concursos y otros eventos dirigidos a la población escolar de las instituciones de educación elemental, medio y medio superior, con el objeto de reforzar los conocimientos básicos en materia fiscal que fomente una mayor cultura fiscal.

Consideraciones sobre el estatuto

Esta propuesta de estatuto de Derechos y Garantías del Contribuyente tiene como principios jurídicos fundamentales las garantías individuales consagradas en nuestra Ley Suprema en lo relativo al derecho de petición que señala el artículo 76; la de seguridad jurídica que estipula el artículo 14 que rige la actuación de todo el régimen de Derecho.

Incluye, de igual manera en el artículo 16, el requisito de fundamentación y motivación, la obligación de las autoridades de actuar siempre con apego a las leyes y a la propia Constitución, para que sus actos no aparezcan arbitrariamente y consigna en el artículo 31 fracción IV la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos, en forma proporcional y equitativa.

Es precisamente que con fundamento en los principios y valores que recoge nuestra tradición jurídica en los distintos cuerpos legislativos, en la presente propuesta de estatuto se contiene la conveniencia y necesidad de que las diversas disposiciones fiscales que aparecen dispersas en el Código Fiscal de la Federación y el Reglamento, se integren en forma sistemática en un solo capítulo del propio ordenamiento bajo el rubro específico de "Derechos y Garantías del Contribuyente", debido a que en la actualidad el artículo 33 de citado Código, únicamente se refiere a las actividades que podrá realizar la autoridad fiscal para el mejor ejercicio de las funciones que tiene encomendadas en la Ley.

Cabe señalar, que la actual estructura del Código Fiscal de la Federación contempla las prerrogativas a favor de los contribuyentes, impeditándolas a la conveniencia en el funcionamiento del aparato burocrático, y no precisamente para proteger los derechos que le confiere la ley a los administrados en su calidad de contribuyentes.

Como puede observarse, el espíritu de las disposiciones que se presentan en la multicitada propuesta de estatuto, se busca propiciar el respaldo de la sociedad hacia el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones fiscales, proporcionándole una herramienta efectiva que le ofrezca todo el margen de seguridad que requiere para cumplir con sus deberes con la seguridad de que cuenta con los medios y cauces adecuados para inconformarse y en su caso, poder obtener de la autoridad fiscal una respuesta real y expedita a sus legítimas demandas.

Consideramos que si de verdad queremos un cambio de positivo de actitudes de la sociedad respecto de sus deberes fiscales, debemos de modificar la forma tradicional con que la administración tributaria se ha conducido, muchas veces en perjuicio de los intereses de los contribuyentes, debido a la carencia de un cuerpo normativo que regule en su beneficio las tareas de información y orientación de los ciudadanos a que esta obligada la autoridad fiscal en el ámbito de su competencia.

En la medida en que los ciudadanos puedan exigir a la autoridad fiscal el cumplimiento de su responsabilidad, se podrá dar una evolución acorde a los principios constitucionales que erigen el respeto irrestricto a la ley, tanto por parte de los contribuyentes como del gobierno en su calidad de instrumento del Estado.

La especificidad de la regulación de los derechos de los ciudadanos, respecto a la actuación de la administración tributaria, y la existencia y funcionamiento de servicios de asistencia al contribuyente con funciones de información, orientación y asistencia; justifica que se estatuya un cuerpo normativo que tenga como principal objetivo y destino, proteger a los contribuyentes en el adecuado ejercicio de sus derechos.

En opinión de Adolfo Arrijo Vizcaino, "debemos de partir de un presupuesto básico las leyes, por su misma naturaleza, exclusivamente contienen enunciados y principios de carácter general que, en el caso del Código Fiscal de la Federación estipulan los principios generales que regulan la relación en virtud de la cual el Estado exige a los particulares el pago de impuestos para sufragar los gastos públicos. En las leyes no se entra en detalles y particularidades, puesto que la finalidad del acto legislativo consiste en establecer la normatividad genérica aplicable globalmente a una materia determinada. No podemos olvidar que las leyes al provenir de cuerpos deliberativos, y no ejecutivos, que invariablemente la someten a diversos debates y discusiones, no suelen contemplar una serie de particularidades relacionadas con su futura aplicación."⁴⁵

Estas circunstancias, producto de la imposibilidad material de que el legislador pueda prever en una norma general todo tipo de contingencias y eventualidades, obligan al presidente a tratar de resolverlas en alguna otra forma, ya que de no hacerlo, estaría impedido para llevar a cabo la importante función de ejecutar las leyes.

En consecuencia, debe hacerlo a través de disposiciones que también contengan normas jurídicas de carácter general, pero cuyo objetivos se reduzca a particularizar, a concretizar y a detallar específicamente los principios y enunciados genéricos previstos en las leyes del congreso, a fin de permitir y facilitar su campo de aplicación dentro de la esfera administrativa.

Podemos definir al reglamento administrativo como un conjunto de normas jurídicas de derecho público expedidas por el Presidente de la República con el único y exclusivo propósito de pormenorizar, particularizar, y desarrollar en forma concreta los principios y enunciados generales contenidos en una ley emanada del Congreso de la Unión, a fin de llevar a cabo la ejecución de esta última, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

⁴⁵ Cfr., Arrijo Vizcaino Adolfo, Derecho Fiscal, 13a Ed., Edit Themis, Mexico 1998, pág 275

De esta definición es factible desprender los elementos siguientes:

El reglamento, para poder complementar en debida forma a la ley, debe estar constituido por un conjunto de normas jurídicas.

Dichas normas son de derecho público en virtud de que el reglamento va a operar dentro de la esfera de acción de la administración pública federal, es decir va a regular actos propios del Estado y relaciones de este con los gobernados.

La facultad reglamentaria pertenece al presidente de la república por mandato expreso de la invocada fracción I del artículo 89 Constitucional.

Tal y como lo hemos venido señalando, la finalidad del reglamento es la de facilitar el campo de aplicación de la ley, desarrollando pormenorizadamente sus principios y enunciados genéricos.

El titular del Poder Ejecutivo al actuar dentro de la esfera de competencia que la misma Constitución le señala, está representando al pueblo en el ejercicio de su soberanía. Constituye, por lo mismo, un representante del Estado y sus actos son actos del Estado.

El Código Fiscal de la Federación contiene en sus normas de derecho positivo los más avanzados principios en materia tributaria; fue expedido el 30 de diciembre de 1938. Como un antecedente suyo podemos mencionar la Ley de Recepciones Generales de la Federación de 31 de diciembre de 1937, que sólo estuvo en vigor en el año de 1938. Antes no existían esos principios que se habían basado en la elucubración doctrinal. El Código Fiscal de la Federación, es el primer esfuerzo serio para reunir en un solo cuerpo de leyes, las normas más generales del Derecho Tributario.

Dicho ordenamiento es un instrumento que contiene los preceptos generales que rigen la materia tributaria, es decir, están sistematizados los principios sobre un objeto de regulación: la materia fiscal. El referido Código ha sido muy benéfico el contar con un sólo cuerpo legal con los lineamientos que son aplicables, para el debido cumplimiento de las disposiciones tributarias. La estructura del Código Fiscal de la Federación se encuentra dividido en seis títulos los cuales son:

- Título I. Disposiciones generales.
- Título II. De los derechos y obligaciones de los contribuyentes.
- Título III. De las facultades de las autoridades fiscales.
- Título IV. De las infracciones y delitos fiscales.
- Título V. De los procedimientos administrativos.
- Título VI. De los procedimientos contencioso administrativo.

El sistema normativo fiscal se configura por una diversidad de actos normativos de naturaleza, rango y eficacia distintos: normas constitucionales,

tratados internacionales, leyes ordinarias, etc. Uno de los componentes de la juridicidad fiscal es el reglamento de cada una de las leyes ordinarias como son el Código Fiscal de la Federación, la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto al Activo, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del Servicio de Administración Tributaria.

Constituyen los reglamentos en materia fiscal una realidad productora de efectos y consecuencias jurídicas, siendo por ende una de las fuentes escritas del derecho. En su estudio encontramos que el reglamento tiene un carácter normativo, al ser una norma escrita dictada por la Administración Pública. Su cometido especial radica en ser una vía para el desarrollo de la ley. Normalmente la regulación reglamentaria mediante la remisión de la ley al reglamento explicita los términos de aplicación de la ley.

El reglamento norma un determinado sector de la realidad y tiene límites fijados por los siguientes principios:

- a) Superioridad de la ley. El reglamento no puede normar materias reguladas por la ley.
- b) Reserva material de la ley. La norma reglamentaria no puede regular aquellas materias respecto a las cuales se encuentra explicitada la reserva a favor de la ley, por lo que todas aquellas materias que deben ser reguladas por ley no puede ser normadas por reglamento.
- c) Congelación de rango. Proclama que si respecto a una determinada materia no rige el principio de reserva de ley, es posible que la regula la norma reglamentaria en principio, pero que si ya lo fue mediante una norma con rango de ley, en lo sucesivo aquella materia sólo deberá ser regulada mediante normas de tal rango, lo que impide la existencia del reglamento hasta en tanto no sea abrogada.

Agustín Gordillo señala que un reglamento "es una declaración unilateral realizada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos generales en forma directa."⁴⁶

Es una declaración, o sea una manifestación o declaración de voluntad, conocimiento o juicio. De esta forma distinguimos el acto en este caso el reglamentario del mero hecho administrativo que es tan sólo la actuación material de un órgano administrativo.

Unilateral, por oposición a bilateral. Se dice que un acto es bilateral, y particularmente un contrato, cuando es el resultado de una declaración de voluntad común entre dos o más partes, destinada a reglar sus derechos. En el acto unilateral

⁴⁶ Gordillo Agustín, Tratado de Derecho Tributario, 3a Edición, Edit Macchi, México 1995, pág 36

falta esa "declaración de voluntad común" y es por el contrario una sola parte, en este caso la administración, la que expresa su voluntad llamada por ello unilateral.

Dictado en ejercicio de la función administrativa. De acuerdo al concepto de función administrativa dado más adelante, ésta es toda la actividad realizada por los órganos legislativos y judiciales excluidas sus respectivas funciones específicas. Por lo tanto, puede haber reglamentos dictados por los órganos administrativos, y también en sus respectivos campos de actuación, por los órganos legislativos y judiciales: en estos dos últimos casos los reglamentos se referirán exclusivamente al funcionamiento y organización interna de estos poderes.

También existen reglamentos de las autoridades administrativas independientes, en particular los órganos de controlador de los servicios públicos privatizados en forma monopólica a que se refiere el artículo 42 de la Constitución Argentina de 94. A veces se utiliza también la expresión reglamento para referirse a las normas técnicas o jurídicas que rigen la relación de los concesionarios con los usuarios.

Que produce efectos jurídicos. Esto es fundamental, pues si se trata de una mera declaración lítica, desprovista de efectos o consecuencias jurídicas, crear derechos y obligaciones no parecería propio incluirla dentro del concepto jurídico formal de reglamento.

Generales. Aquí está dada la distinción entre el reglamento y el acto administrativo. El acto administrativo se caracteriza por ser un acto que produce efectos jurídicos individuales, particulares, en un caso concreto; el reglamento, en cambio, por producirlos en forma genérica, para un número indeterminado de personas o casos.

En forma directa Esto quiere decir que el reglamento es por sí mismo susceptible de producir los efectos jurídicos de que se trata; ello no se desnaturaliza si el mismo reglamento supedita la producción de sus efectos al cumplimiento de esa determinada condición o al transcurso de determinado tiempo, porque en tales casos cumplido el plazo o la condición, es al mismo reglamento el que produce el efecto de que se trate.

El reglamento de ejecución se encuentra expresamente autorizado en la Constitución

Las disposiciones reglamentarias de cada uno de los renglones de ingresos son: las leyes, reglamentos, circulares y las demás disposiciones que las aclaran y precisan.

En las leyes se establecen los elementos esenciales del impuesto: sujeto, objeto, cuota, procedimiento para la determinación del crédito fiscal,

recursos del causante contra las violaciones de la ley, etc. Generalmente se expide el reglamento por el ejecutivo, con referencia a cada ley, para hacer posible su aplicación y además las circulares, y demás disposiciones necesarias para su mejor cumplimiento.

Con base en el artículo 89, fracción I de la Constitución la potestad reglamentaria consiste en el poder que tiene la Administración Pública para expedir reglamentos, correspondiendo al Presidente de la República el ejercicio de esta facultad en el ámbito federal. La facultad reglamentaria se refiere a la expedición de disposiciones generales abstractas e impersonales que tienen como objeto la ejecución de la ley, desarrollando y completando en detalle sus normas, pero sin cesarse al alcance de sus mandatos o contrariar sus disposiciones, por ser precisamente la ley su medida y justificación.

De este modo, en la propuesta que se presenta en este capítulo, se precisan a detalle los derechos y garantías de los contribuyentes los cuales serán transferirse al título II relativo a los Derechos y Obligaciones de los contribuyentes, donde se estipulan las actividades que deben realizar las autoridades fiscales para el mejor ejercicio de las facultades que tiene atribuidas en disposiciones legales tanto sustantivas como adjetivas.

Cuando nos referimos a los derechos que se desprenden de dicho dispositivo legal y que son atribuibles a los contribuyentes para facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, es pertinente puntualizar que su contenido tiene que ver con acciones dirigidas a proporcionar información y asistencia a las personas obligadas a cumplir con las disposiciones tributarias al localizarse en las situaciones jurídicas o de hecho previstas en la Ley.

En estrecha coincidencia con la posición que hemos reiterado en pro de las garantías y derechos del contribuyente, en este capítulo consideramos conveniente reflexionar en los siguientes conceptos del maestro Jacinto Faya Viesca:

“En los modernos Estados Constitucionales, las garantías del contribuyente ocupan un primordial lugar. El Estado Social de Derecho exige la creación de garantías constitucionales y jurídicas a favor del gobernado, donde se define el marco de competencia de las autoridades hacendarias, y las defensas de los contribuyentes. Desde sus inicios, la Hacienda Clásica luchó en el parlamento (o mejor baluarte), tratando de conquistar para el contribuyente las mejores garantías fiscales. La propia Hacienda moderna ha sido muy cuidadosa en este sentido. Ha pretendido no sólo implementar los principios de justicia fiscal, sino además, dotar al contribuyente de las más perfeccionadas garantías jurídicas.”⁴⁷

Faya Viesca Jacinto, Finanzas Públicas, 3a Edición, Edit Porrúa, Mexico 1996, pág 127

CAPÍTULO V

CULTURA FISCAL

1. Contexto social de la realidad tributaria

Aunque la sociología es una ciencia teórica de los hechos sociales también tiene una función práctica de gran importancia e interés para la ciencia del derecho, y para "todas las tareas de reforma y mejora de todos y cada uno de los aspectos de la vida social."⁴⁸

Quienes tienen como misión mejorar, reformar o corregir cualquier aspecto de la vida social, según determinados criterios de valor conforme a la justicia, a la utilidad u otros aspectos; necesitan un profundo conocimiento de la realidad social, así como de las realidades particulares y concretas, de la misma para que su labor tenga éxito. Entre los problemas sociales prácticos que aborda la sociología, figuran aquéllos a los que se enfrentan los encargados de elaborar, interpretar y aplicar las normas jurídicas; es decir, al legislador, al funcionario y al juez.

Es menester considerar que los valores jurídicos son solamente directrices generales, principios abstractos que deben servir de base para aplicarlos y proyectarlos sobre la realidad social concreta de un determinado pueblo, en una época dada y en una cierta situación histórica. Tiene que partir de un enfoque sociológico que maneje las categorías y las nociones básicas sociológicas, los métodos de investigación adecuados que permitan proceder al análisis de esa concreta realidad social: investigar sus factores de diversa índole, su impacto, estructura, acciones y reacciones que en ellos tienen lugar la resistencia y adecuación para el cambio sus efectos, en suma, es necesario lograr una amplio conocimiento de una singular realidad social concreta.

Así, por ejemplo en lo que a nuestro estudio se refiere estimamos que la sociología constituye una herramienta de especial valor en el tema central de nuestro trabajo de investigación, que se orienta a resolver un aspecto de capital importancia por su repercusión social; es decir, el análisis de la trascendencia que tiene el uso de medios educativos para crear en la sociedad una cultura fiscal que haga factible, no sólo generar conciencia del valor que representa el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales, sino también de la necesidad de promover el reconocimiento social para quienes cumplen correcta y oportunamente con sus deberes fiscales.

⁴⁸ Recaséns Siches Luis, Sociología, 10a Edición, Edit Porrúa, México 1970, pág 15

Lo anterior, significa que el cumplimiento de las obligaciones fiscales únicamente debe concebirse como una norma jurídica de observancia obligatoria para quienes se coloquen en los supuestos de sujeción previstos en los denominados fiscales, sino también en un modelo de conducta del conglomerado su totalidad, con toda la fuerza social que implica su cumplimiento.

Juan Alberto Madile en su obra *Sociología Jurídica* establece "que el contacto entre norma y conducta, es el modelo de conducta social. También es el modelo el que comunica a la conducta con el Derecho, porque no es tanto la conducta misma como una forma predeterminada de la misma, la que hace al denominamiento social. Asimismo, la norma se desconecta de los modelos de conducta si reducimos al Derecho a un conjunto de procedimientos, reglas e instituciones en apariencia formales, abstractos y aislados del resto de la vida social. Ello no ocurre si lo vinculamos al ordenamiento de la vida social: se aprecia entonces la verdadera función social del Derecho organizado, garantizador de los modelos de conducta socialmente vigentes, por contar con ciertas instancias y procedimientos institucionalizados."⁴⁹

Aplicando dicho enfoque a nuestra materia se puede afirmar que la conciencia de la obligatoriedad fiscal imponible a otros (su carácter colectivo), que lo que genera reacciones sociales ante el incumplimiento, nos lleva a concluir la aplicación y complementación de los planos cultural y estructural de la sociedad. La norma jurídica es un modelo obligatorio de conducta social, con validez general y garantizado por la coacción organizada de la sociedad.

En tanto producto social que se expresa en el conocimiento, religión, moral, técnica, arte, normación jurídica, actividades económicas, etc. La cultura para Recasens Siches es lo que los miembros de una determinada sociedad concreta, aprenden de sus predecesores y contemporáneos en esa sociedad, y lo que le añaden y modifican. Es la herencia social utilizada, revivida y modificada. A partir de esta concepción, en el apartado nos referiremos a la cultura fiscal y su importancia, efectos y trascendencia en nuestra realidad social.

Filosofía de la Educación en México

"El principio filosófico de la educación mexicana se sustenta en el artículo 3o. de la Constitución, reformado el 16 de diciembre de 1946,"⁵⁰ en donde establece la esencia y sentido de la misma que, refleja con toda fidelidad el espíritu del legislador en los siguientes términos:

Madile Juan Alberto, *Sociología del Derecho*, Edit Abeledo Perrot, Buenos Aires 1989, pag 157
Monroy Huitrón Guadalupe. *Política Educativa de la Revolución* (1910-1940) Edit Sep Setentas, 1ª Ed México, 1975, pag 17 y s s

"Todo individuo tiene derecho a recibir educación. El Estado-Federación, Estados y Municipios- impartirá educación preescolar, primaria y secundaria. La educación primaria y la secundaria son obligatorias.

La educación que imparta el Estado tenderá a desarrollar armónicamente todas las facultades del ser humano y fomentará en él, a la vez, el amor a la Patria y la conciencia de la solidaridad internacional, en la independencia y en la justicia.

Además:

-) Será democrático, considerando a la democracia no solamente como una estructura jurídica y un régimen político, sino como un sistema de vida fundado en el constante mejoramiento económico, social y cultural del pueblo;
-) Será nacional, en cuanto -sin hostilidades ni exclusivismos- atenderá a la comprensión de nuestros problemas, al aprovechamiento de nuestros recursos, a la defensa de nuestra independencia política, al aseguramiento de nuestra independencia económica y a la continuidad y acrecentamiento de nuestra cultura, y
-) Contribuirá a la mejor convivencia humana, tanto por los elementos que aporte a fin de robustecer en el educando, junto con el aprecio para la dignidad de la persona y la integridad de la familia, la convicción del interés general de la sociedad, cuanto por el cuidado que ponga en sustentar los ideales de fraternidad e igualdad de derechos de todos los hombres, evitando los privilegios de razas, de religión, de grupos, de sexos o de individuos;

II. Para dar pleno cumplimiento a lo dispuesto en el segundo párrafo y en la fracción II, el Ejecutivo Federal determinará los planes y programas de estudio de la educación primaria, secundaria y normal para toda la República. Para tales efectos, el Ejecutivo Federal considerará la opinión de los gobiernos de las entidades federativas y de los diversos sectores sociales involucrados en la educación, en los términos que la ley señale;

V. Además de impartir la educación preescolar, primaria y secundaria, señaladas en el primer párrafo, el Estado promoverá y atenderá todos los tipos y modalidades educativos -incluyendo la educación superior- necesarios para el desarrollo de la Nación, apoyará la investigación científica y tecnológica, y alentará el fortalecimiento y difusión de nuestra cultura;

VI. El Congreso de la Unión, con el fin de unificar y coordinar la educación en toda la República, expedirá las leyes necesarias, destinadas a distribuir la función social educativa entre la Federación, los Estados y los Municipios, a fijar las

aportaciones económicas correspondientes a ese servicio público y a señalar las sanciones aplicables a los funcionarios que no cumplan o no hagan cumplir las disposiciones relativas, lo mismo que a todos aquellos que las infrinjan.”⁵¹

Destacan como principales características del artículo antes descrito una serie de valores que han sido creados por la sociedad a través de los distintos mecanismos y formas los cuales constituyen el cimiento de nuestro sistema educativo.

La educación tiene una función eminentemente social, pues la misma convivencia en que coloca a los educandos los hace sentirse partes del conglomerado humano en que figuran. Es ahí donde nace la primera necesidad de que haya un órgano coordinador que fije normas que sirvan a todos. Este órgano no puede ser otro más que el Estado, como rector de los destinos del pueblo.

Si el Estado tiene la obligación de educar, es incuestionable que debe hacerlo de acuerdo con los principios políticos y sociales que lo caracterizan, para lo cual tiene que dictar sus propias normas.

El artículo tercero Constitucional expone claramente cuáles son los fines de la educación. No es un frío mandato jurídico, sino la exposición sucinta del fin que y para qué se imparte la educación.

Para los efectos de nuestro estudio consideramos pertinente concretar estos comentarios en los puntos relacionados de manera directa con la cultura nacional. Esto es congruente con el contenido que deben tener los programas educativos orientados a cumplir con los postulados de la educación que pugnan por el desarrollo armónico de las facultades intelectuales, morales y físicas de los alumnos, transformándolos en ciudadanos útiles a la familia, a la sociedad y a la patria.

Al respecto nuestra ley suprema habla de fomentar el amor a la patria, entendido en un sentido práctico, debe ser sentimiento, pero también acción concreta. El amor a la patria se demuestra en la actividad que se desarrolle para lograr el mantenimiento de su independencia y asegurar su creciente progreso. Conocer las necesidades y problemas de un país y buscarles la solución más adecuada es un patriotismo que conduce al progreso.

La escuela debe enseñar que la patria no sólo es la forma física de nuestra geografía, sino el sentimiento nacional que nos mantiene unidos en el propósito de lograr la grandeza de México. Es deber de pugnar a través de la educación que en la niñez y la juventud se genere, un profundo interés por la mejoría material y moral del pueblo donde viven; que entiendan sus tradiciones y

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Edit. GRECA, México 1999, pág. 5

historia; que conozcan sus necesidades y la manera de satisfacerlas, y qué mejor enseñanza en este sentido que enseñarles el valor de cumplir con las obligaciones cívicas, como es la de contribuir al sostenimiento de la sociedad que constituye la base para la posibilidad de desarrollo individual y social.

"En la solidaridad se encuentra uno de los fundamentos del sentido cívico, entendiendo por ella una especie de cohesión e integridad de los elementos que forman un grupo social. La solidaridad es el principio generador de la unidad social sobre la base del establecimiento de las mejores relaciones humanas. El hombre siempre ha tenido tendencias hacia la solidaridad, primero con fines de defensa y conservación, después para la cooperación,"⁵² como lo expresara en un artículo elocuente el profesor Edgar Robledo Santiago en su ensayo sobre la defensa del artículo tercero Constitucional.

Para concretar tales principios y valores se establece la responsabilidad del Ejecutivo Federal de incorporarlos a los planes y programas de estudio que se imparten en las escuelas de educación elemental de todo el país.

Como puede verse en el proceso formativo del perfil de mexicano que define nuestra Ley Suprema, se concede un valor decisivo a los aspectos cívicos de la enseñanza, lo cual es congruente y coherente con lo que se expone a lo largo de este capítulo dedicado a la cultura fiscal.

Las normas generales a que se debe sujetarse la elaboración de los programas educativos están señalados con toda claridad y precisión en la Ley General de Educación que a la letra dice:

ARTICULO 7o.- La educación que impartan el Estado, sus organismos descentralizados y los particulares con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios tendrá, además de los fines establecidos en el segundo párrafo del artículo 3o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los siguientes:

- Contribuir al desarrollo integral del individuo, para que ejerza plenamente sus capacidades humanas;
- Favorecer el desarrollo de facultades para adquirir conocimientos, así como la capacidad de observación, análisis y reflexión críticos;
- Fortalecer la conciencia de la nacionalidad y de la soberanía, el aprecio por la historia, los símbolos patrios y las instituciones nacionales, así como la valoración de las tradiciones y particularidades culturales de las diversas regiones del país;
- Promover, mediante la enseñanza de la lengua nacional -el español-, un idioma

Robledo Santiago Edgar, otros, El Artículo tercero y su Ley Orgánica, Tomo dos, Selecciones Pedagógicas de Magisterio, Editorial del Magisterio, México 1979, pág. 23

común para todos los mexicanos, sin menoscabo de proteger y promover el desarrollo de las lenguas indígenas;

- V.- Infundir el conocimiento y la práctica de la democracia como la forma de gobierno y convivencia que permite a todos participar en la toma de decisiones al mejoramiento de la sociedad;
- VI.- Promover el valor de la justicia, de la observancia de la Ley y de la igualdad de los individuos ante ésta, así como propiciar el conocimiento de los Derechos Humanos y el respeto a los mismos;
- VII.- Fomentar actitudes que estimulen la investigación y la innovación científicas y tecnológicas;
- VIII.- Impulsar la creación artística y propiciar la adquisición, el enriquecimiento y la difusión de los bienes y valores de la cultura universal, en especial de aquéllos que constituyen el patrimonio cultural de la Nación;
- IX.- Estimular la educación física y la práctica del deporte;
- X.- Desarrollar actitudes solidarias en los individuos, para crear conciencia sobre la preservación de la salud, la planeación familiar y la paternidad responsable, sin menoscabo de la libertad y del respeto absoluto a la dignidad humana, así como propiciar el rechazo a los vicios;
- XI.- Hacer conciencia de la necesidad de un aprovechamiento racional de los recursos naturales y de la protección del ambiente, y
- XII.- Fomentar actitudes solidarias y positivas hacia el trabajo, el ahorro y el bienestar general.

ARTICULO 8o.- El criterio que orientará a la educación que el Estado y sus organismos descentralizados impartan -así como toda la educación primaria, la secundaria, la normal y demás para la formación de maestros de educación básica que los particulares impartan-, se basará en los resultados del progreso científico, luchará contra la ignorancia y sus efectos, las servidumbres, los fanatismos y los prejuicios. Además:

- I.- Será democrático, considerando a la democracia no solamente como una estructura jurídica y un régimen político, sino como un sistema de vida fundado en el constante mejoramiento económico, social y cultural del pueblo;
- II.- Será nacional, en cuanto -sin hostilidades ni exclusivismos - atenderá a la comprensión de nuestros problemas, al aprovechamiento de nuestros recursos, a la defensa de nuestra independencia política, al aseguramiento de nuestra independencia económica y a la continuidad y acrecentamiento de nuestra cultura, y
- III.- Contribuirá a la mejor convivencia humana, tanto por los elementos que aporte a fin de robustecer en el educando, junto con el aprecio para la dignidad de la persona y la integridad de la familia, la convicción del interés general de la sociedad, cuanto por el cuidado que ponga en sustentar los ideales de fraternidad e igualdad de derechos de todos los hombres, evitando los privilegios de razas, de religión, de grupos, de sexos o de individuos.

ARTICULO 47.- Los contenidos de la educación serán definidos en planes y programas de estudio.

En los planes de estudio deberán establecerse:

- I.- Los propósitos de formación general y, en su caso, de adquisición de las habilidades y las destrezas que correspondan a cada nivel educativo;
- II.- Los contenidos fundamentales de estudio, organizados en asignaturas u otras unidades de aprendizaje que, como mínimo, el educando deba acreditar para cumplir los propósitos de cada nivel educativo;
- III.- Las secuencias indispensables que deben respetarse entre las asignaturas o unidades de aprendizaje que constituyen un nivel educativo, y
- IV.- Los criterios y procedimientos de evaluación y acreditación para verificar que el educando cumple los propósitos de nivel educativo.

En los programas de estudio deberán establecerse los propósitos específicos de aprendizaje de las asignaturas u otras unidades de aprendizaje dentro de un plan de estudios, así como los criterios y procedimientos para evaluar y acreditar su cumplimiento. Podrán incluir sugerencias sobre métodos y actividades para alcanzar dichos propósitos.

ARTICULO 48.- La Secretaría determinará los planes y programas de estudio, aplicables y obligatorios en toda la República, de la educación primaria, la secundaria, la educación normal y demás para la formación de maestros de educación básica.

Para tales efectos la Secretaría considerará las opiniones de las autoridades educativas locales, y de los diversos sectores sociales involucrados en la educación, expresadas a través del Consejo Nacional de Participación Social en la Educación a que se refiere el artículo 72.

Las autoridades educativas locales propondrán para consideración y, en su caso, autorización de la Secretaría, contenidos regionales que -sin mengua del carácter nacional de los planes y programas citados- permitan que los educandos adquieran un mejor conocimiento de la historia, la geografía, las costumbres, las tradiciones y demás aspectos propios de la entidad y municipios respectivos.

La Secretaría realizará revisiones y evaluaciones sistemáticas y continuas de los planes y programas a que se refiere el presente artículo, para mantenerlos permanentemente actualizados.

s planes y programas que la Secretaría determine en cumplimiento del presente artículo, así como sus modificaciones, deberán publicarse en el Diario Oficial de la Federación y en el órgano informativo oficial de cada entidad federativa.”⁵³

1. Necesario fomentar la conciencia cívica

Es de suma importancia tener presente el papel tan importante que juega la educación en la vida de todos los ciudadanos para lograr un mejor país.

Es debido a lo antes expuesto, que se hace indispensable crear conciencia cívica en las personas, ya que no podemos desconocer que una comunidad con una carente o precaria formación cultural o cívica pueda avanzar en el propósito de lograr el cumplimiento voluntario de una obligación fiscal, debido a que la ignorancia o analfabetismo de dicha población y la falta de un adecuado sentido cívico en ella obstaculizan el conocimiento y observancia de las obligaciones.

Continuando con el criterio anterior, es por ello necesario, que por conducto de la autoridad competente que es la Secretaría de Educación Pública, en todas las escuelas a nivel básico se vuelva a dar la materia de civismo como una asignatura importante, pues desde la niñez el ser humano se va formando y creando conciencia de lo que son sus deberes y sus derechos, en términos del artículo en términos de los artículos 7 y 8 de la Ley General de Educación, que se refieren a los fines y criterios que orientan a la educación que imparte el Estado Mexicano.

Ahora bien, la maestra Rubio de Contreras Amparo nos dice que: “El civismo es una disciplina integrada por un conjunto de nociones sociológicas, jurídicas, políticas, éticas y económicas, que tiene por objeto capacitar al ciudadano al individuo en general para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus deberes como miembro de la sociedad en que vive y del país de que forma parte.”⁵⁴

En tal sentido, la educación cívica tiene por objeto formar, establecer y desarrollar actitudes deseables para que el individuo desee en un futuro contribuir a mejorar las instituciones del país, pueda así mismo respetar las normas establecidas por el gobierno y contribuir económicamente a sufragar el gasto público, todo lo cual hará posible crear las condiciones propicias para su desarrollo individual y social.

Ley General de Educación, Editorial PAC, págs. 5, 47, 48

Rubio de Contreras Amparo, Didáctica de la Educación Cívica, 3a Edición, Edit Oasis, México 1969, pag 17

3. Importancia de crear una cultura fiscal

Cultura "es el desarrollo de nuestra capacidad intelectual, producido por el conjunto de artes, filosofía y ciencias que con nuestras técnicas, hemos creado."⁵⁵

Cultura Fiscal son todas las ideas, valores que las personas adquieren en materia de impuestos, contribuciones, gasto público, derechos y obligaciones de los contribuyentes, estructura y funciones de la autoridad fiscal, y todo lo relacionado en materia tributaria.

Conforme se perfecciona el grado de conciencia cívica de una comunidad, el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales constituyen motivos de reconocimiento o repulsa social; a medida que se deteriora la formación cívica de una comunidad, el incumplimiento de las obligaciones fiscales lejos de atraer una reprobación de la comunidad constituye motivo de orgullo personal, que se hace aparecer ante los demás como una ventaja en relación con el contribuyente cumplido.

Podemos decir que el fondo del problema del incumplimiento fiscal aparece por la falta de una cultura fiscal, entendida esta como el conocimiento elemental de los deberes fiscales, sus finalidades y repercusiones en el ámbito personal y social. Por ello, es necesario intensificar las acciones de promoción y difusión fiscal, enfocadas a crear conciencia en la comunidad sobre la importancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales, a promover la revalorización social de los contribuyentes cumplidos y el rechazo a las prácticas de elusión (consiste en sustraerse al pago del impuesto sin incurrir en conductas ilícitas) y evasión. Esta labor deberá realizarse desde el seno mismo de la familia exaltando la conducta ejemplar de quienes cumplen con sus obligaciones fiscales, y se hará extensiva a todos los ámbitos de la sociedad. Por este motivo, constituye una prioridad para el gobierno llevar a cabo acciones tendientes a reafirmar, en todos los estratos sociales, la convicción de que al cumplir con esta obligación, las personas contribuyen al sostenimiento de los servicios públicos, al desarrollo de los programas de bienestar social y a la construcción de una infraestructura material, que es necesaria para satisfacer las demandas de la población en todos los órdenes.

Por otro lado, está comprobado que el éxito de cualquier acción del gobierno, depende del grado de participación y convencimiento de los sectores sociales a los que está dirigida. En este contexto, es conveniente crear y fomentar una actitud favorable de la ciudadanía hacia el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, y esta acción tendrá una mayor efectividad si se realiza a partir de la infancia, que es la época formativa más importante del individuo, porque como se

⁵⁵ Garrido Díaz Luis, otros, Nuevo Diccionario Enciclopédico y Atlas Universal, Tomo I, 7a. Edición, Edit CODEX, Buenos Aires, Argentina 1970, pag 391

corroborado, los valores que se logren inculcar en la mente infantil, tendrán sus efectos en el comportamiento del futuro ciudadano. De ahí que, si queremos una mayor madurez cívica de las nuevas generaciones respecto del cumplimiento de sus obligaciones ciudadanas, es menester dar a conocer a nuestros niños todo lo que deben saber acerca de sus responsabilidades actuales y futuras.

Sin embargo, este proceso de enseñanza -que involucra una acción temática en los aspectos formativo e informativo- para que alcance los resultados propuestos, no debe limitarse a las primeras etapas de la infancia, si no que se deberá continuar en la adolescencia y en la juventud hasta encauzarlo a la edad adulta, por lo anterior, es conveniente que las autoridades fiscales realicen un esfuerzo de comunicación más consistente dirigido a los niños, con miras a obtener resultados que habrán de apreciarse en toda su magnitud a mediano y largo plazos, cuando se logre un cambio positivo en la mentalidad de los ciudadanos del futuro, respecto de una responsabilidad de evidente interés social.

Si queremos que este propósito tenga eficacia jurídica es menester adaptar nuestro modelo educativo a los instrumentos legales correspondientes que regulan la enseñanza pública, como es el caso de la Ley General de Educación, con miras a plasmar la obligatoriedad de incorporar los conocimientos básicos tributarios en los planes y programas de estudios de las escuelas de enseñanza elemental y, de esta manera, institucionalizar este aspecto esencial de la asignatura de civismo que imparte en las escuelas.

La cultura fiscal en la formación cívica de la niñez

¿Nos hemos preguntado alguna vez por qué nuestros niños y jóvenes muestran en ocasiones tan insensibles en aspectos relacionados con la responsabilidad que tienen en el mejoramiento de la convivencia en sociedad?

Es lamentable que entre la infancia y la adolescencia sean más conocidos o se practiquen de manera espontánea las actitudes y la conducta de los personajes de las series televisivas que los que corresponden a quienes en las distintas épocas, con su sacrificio y espíritu cívico han forjado el país en que vivimos.

Aunado a lo anterior, el clima de violencia y materialismo que predomina en la sociedad globalizada de nuestro tiempo como resultado de una pérdida de valores, ha deteriorado de manera alarmante la convivencia armónica que tan necesaria para que sus integrantes alcancen su pleno desarrollo.

En esas condiciones, se produce incertidumbre, inseguridad, desconfianza, anhelo de enriquecimiento por cualquier medio, en suma se da una

versión de valores sustentado en los intereses en juego, todo lo cual provoca acciones conflictivas que de alguna u otra forma alteran a la sociedad.

Esta situación exige un mayor cuidado en la formación de nuestros niños y adolescentes, por parte de la familia, la escuela y el medio social en que se desenvuelven, factores que influyen de manera decisiva en la conformación de una personalidad idónea para el mejoramiento de la comunidad.

Si la supervivencia misma del hombre como individuo depende de la sociedad, se infiere la necesidad imperiosa de preservar y fortalecer los principios que rigen nuestra convivencia social a través de nuestro sistema educativo y concretamente mediante una educación cívica orientada a la formación de un hombre de bien, apto para servir a su país como ciudadano, como para colaborar como miembro de la comunidad. Un mexicano que sea capaz de entender el momento en que estamos viviendo y encaminar cada uno de sus actos al exacto cumplimiento de sus deberes y a la justa lucha por sus derechos.

Al respecto, la maestra Amparo Rubio Contreras cita a Jaime Torres Blat del cual dijo que "la educación cívica no consiste en estar solamente enterado de nuestras leyes, sino en lograr una conciencia cabal de la libertad y de las obligaciones que la sustentan y que la encauzan, de suerte de comportarnos como si seríamos que se comportaran todos nuestros iguales, sin admitir que los hechos relenen un vergonzoso divorcio entre nuestras reglas y nuestro ejemplo, entre estos principios y nuestra vida."⁵⁶

En esa dirección deben estar enfocados los esfuerzos de nuestro sistema educativo, incluyendo una sólida preparación de nuestros maestros y la obtención de apoyos didácticos como son los libros de texto gratuito en los que debe prestarse una mayor atención a las obligaciones ciudadanas como es la de contribuir al gasto público mediante el pago de impuestos.

En las escuelas de nivel elemental, la Secretaría de Educación Pública ha editado y distribuido un cuaderno denominado **Conoce nuestra Constitución** destinado a las niñas y niños de los grados cuarto, quinto y sexto de la educación primaria, considerando que los derechos y los deberes de los habitantes de nuestro país son una parte esencial de la formación cívica y ética de los alumnos.

Dicha publicación ilustrada con atractivos dibujos tiene como propósito principal señalar que en la Constitución se expresan los valores que los mexicanos apreciamos y lo que queremos ver reflejados en las relaciones entre las personas y en la vida social: la justicia, la libertad, la democracia y el respeto a los derechos de todos.

Ibidem, Rubio, pág 21

En el apartado correspondiente a las obligaciones de quienes residimos en el país, se habla del deber de los padres de enviar a sus hijos a la escuela para que reciban educación, lo mismo que la de pagar impuestos para que el gobierno construya escuelas, carreteras, hospitales entre otros servicios públicos.

En cuanto a la nueva asignatura que sustituye a la materia de civismo de primero y segundo año de secundaria, se dio a conocer en la prensa la actividad que se realiza en torno a su presentación. Al respecto, los maestros toman cursos sabatinos para conocer el contenido y el procedimiento para impartir esta materia. Se dice que la idea central de este cambio es evitar que el alumno repita sin sentido el significado de los valores como son la justicia, la libertad, la equidad y la igualdad, sino que los reconozca y sepa para qué sirven y cuál es su función en el mejoramiento del entorno social.

Es incuestionable que si se pone en práctica la nueva estrategia de lograr la transformación social a través de la educación, estaremos viviendo tiempos de un verdadero cambio que a su vez favorezcan cambios para mejorar la convivencia entre los individuos en la sociedad, todo lo cual significa promover una modificación de las tradicionales actitudes dentro del seno familiar como es la de considerar un mal necesario el pago de impuestos.

Si queremos realmente transformar a nuestra sociedad tenemos que empezar por cambiar la opinión que se tiene acerca de los impuestos como algo injusto que beneficia al gobierno en detrimento de la economía familiar o en perjuicio de quienes con su trabajo generan un ingreso.

Hablar de los impuestos como un mal necesario es negar la legitimidad de la autoridad a recaudar las contribuciones que hacen posible el desarrollo de los programas de interés social y la construcción de la infraestructura con la que se llevan a cabo las actividades productivas en sus distintas facetas: productiva, comercial, industrial, de servicios, agrícola, de pesca, etc.

Aunque en la mayoría de los países el pago de impuestos no goza de una gran aceptación de sus habitantes, en los países desarrollados sí existe una toma de conciencia sobre la necesidad de destinar una parte de sus ingresos para el erario público; es decir, existe un mayor sentido de solidaridad social, lo cual se refleja en economías fuertes con finanzas públicas equilibradas que son capaces de ofrecer servicios públicos más eficientes y de amplia cobertura.

Las razones que se han invocado para explicar la reticencia de contribuir de manera espontánea y correcta por parte de una porción considerable de la población, se refieren a la creencia de que el gobierno es ineficaz y corrupto en la administración de los recursos públicos. Aun cuando las noticias sensacionalistas que aparecen en la prensa sobre el abuso de los recursos públicos por parte de malos funcionarios desvirtúa los esfuerzos que se realizan para

promover el bienestar social, los avances logrados en esta materia reflejan la importancia de fortalecer las finanzas públicas.

No obstante, se requiere impulsar en el hogar, en la escuela y en la comunidad, una mayor conciencia de lo que significa la responsabilidad de todos de contribuir al sostenimiento de nuestras instituciones ya que en la medida en que estos niños y adolescentes entiendan con claridad el significado y la importancia de los impuestos, apreciarán la función de la autoridad encargada de recaudarlos y tendrán una actitud respetuosa hacia la misma.

Metas

Para cumplir con las metas planteadas en el apartado anterior; los materiales didácticos que se utilicen para inculcar la cultura fiscal en los niños y niñas, deberán desarrollar una serie de conocimientos, actitudes, y capacidades, que generen una respuesta positiva dentro del núcleo familiar frente a las responsabilidades y obligaciones fiscales de los ciudadanos.

Conocimientos

De la importancia que tiene la participación de todos para el bienestar de las personas y de la sociedad.

De la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Servicio de Administración Tributaria como institución de servicio público.

De los impuestos y su función.

De la trascendencia que tiene el cumplir con las obligaciones fiscales.

De los perjuicios que causa al país el incumplimiento en el pago de impuestos.

Del funcionamiento de las oficinas encargadas del cobro de los impuestos.

De los principales trámites que realizan ante Hacienda las personas físicas y morales.

Del fundamento legal del sistema tributario.

Actitudes

De comprensión y colaboración dentro y fuera de su hogar.

De respeto a las instituciones de servicio público.

De asumir un compromiso positivo hacia las acciones de gobierno que implican un beneficio social, como es el cobro del impuesto.

De estimar el sentido de responsabilidad de quienes con esfuerzo cumplen con sus obligaciones fiscales.

De actuar de acuerdo con las convicciones cívicas y morales.

De conocer y comprender las actividades de la administración tributaria.

De solidaridad con los diversos sectores mediante una equitativa distribución de la riqueza

;) **Capacidades para:**

- 1.- Saber para que sirven los impuestos
- 2.- Entender que los servidores públicos merecen respeto.
- 3.- Comprender la importancia de cumplir adecuadamente con el pago de los impuestos.
- 4.- Tener presente las fechas más significativas del calendario fiscal.
- 5.- Appreciar que la grandeza de un país requiere de los recursos que se captan vía impuestos.
- 6.- Comprender el papel que juegan los impuestos en el propósito de lograr la justicia social.
- 7.- Captar la relación entre los beneficios de los servicios públicos y las obligaciones que tenemos como contribuyentes.
- 8.- Entender la importancia del esfuerzo personal, mediante el pago de impuestos, en el mejoramiento de la vida social.

Todos los elementos que han sido descritos en este capítulo constituyen materia indispensable para integrar el bagaje cultural que debe disponer la niñez y la juventud mexicana si queremos realmente conformar en este sector de la población una sólida conciencia cívica que contribuya al fortalecimiento de los principios de democracia y solidaridad consagrados en el artículo 3°. Constitucional, así como en la Ley General de Educación en las que se encuentran contenidos los valores en los que se sustenta la educación entendida como un medio para adquirir, transmitir y acrecentar la cultura; como proceso permanente que contribuya al desarrollo del individuo y a la transformación de la sociedad, y es factor determinante para formar al hombre de manera que tenga sentido de solidaridad social, como lo señala el artículo 2o del referido ordenamiento.

Destaca en dicha disposición que en proceso educativo se deberá estimular la participación, iniciativa y sentido de responsabilidad social del educando para alcanzar los fines a que se refiere la ley reglamentaria del artículo 3o Constitucional.

CAPÍTULO VI

MARCO JURÍDICO DE LAS CONTRIBUCIONES Y DE LA ASISTENCIA FISCAL

Fundamentación legal del Ejecutivo Federal para promulgar leyes

La fracción I del artículo 89 Constitucional señala como facultades y obligaciones del Presidente de la República, las de “promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.”⁵⁷

La promulgación de las leyes que es la primera de las facultades del Ejecutivo, significa llevar a la generalidad el conocimiento de una ley. En este sentido, la promulgación se confunde con la publicación. Sin embargo estrictamente existe una diferencia entre un acto y el otro. Por la promulgación el Ejecutivo autentifica la existencia y regularidad de la ley, ordena su publicación y manda a sus agentes que la hagan cumplir; en esa virtud, la ley se hace ejecutable y adquiere valor imperativo, carácter que no tenía antes de pasar del Congreso al Ejecutivo. No obstante, la ley promulgada no es obligatoria mientras no sea aplicada.

La segunda de las facultades que la fracción I del artículo 89 Constitucional otorga al Ejecutivo, consiste en ejecutar las leyes que expide el Congreso de la Unión.

Así limitado el concepto de ejecución de una ley, podemos entender que consiste en la realización de los actos necesarios para hacer efectivo, en casos concretos, la ley del Congreso. Estos actos comienzan inmediatamente después de la promulgación. Se desarrollan a través de la tramitación encomendada a las oficinas del Ejecutivo y culminan en la ejecución material del remiso a cumplir la ley.

La tercera y última facultad que consagra dicha fracción del artículo en cuestión, es la reglamentación, entendiéndose que ésta es consecuencia de la frase “proveyendo en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes.”

Cuando se emplea la palabra **proveer** en el artículo 89 Constitucional, quiere decir que el Presidente tiene facultad de usar los medios apropiados para asegurar que se observen las leyes expedidas por el Congreso. Estos medios tienen que ser de la misma naturaleza de la ley, lo que significa que son de aplicación general y aunque se trata de actos materialmente legislativos tienen una connotación formalmente administrativa, porque son de la competencia del Presidente, conforme lo dispone la propia Constitución.

⁵⁷ Ibidem, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pág. 86

Aunque la doctrina en voz de uno de sus distinguidos representantes como lo es el maestro Andrés Serra Rojas sostiene que con el uso del gerundio "proveyendo la ley suprema indica que se trata de una única facultad que es la de ejecutar leyes por lo que rigurosamente en la expresión transcrita no están contenidas dos facultades diferentes. Pero al considerar que se trata de una facultad necesaria, debe atribuirse como un error gramatical del legislador, para dejar a salvo esta doble facultad."⁵⁸

Consideramos que la opinión del maestro Serra Rojas es correcta en virtud de que es precisamente mediante la expedición de las disposiciones reglamentarias el modo como se asegura el cumplimiento de la ley por parte de sus destinatarios. Pues, en la medida en que se tenga un conocimiento más concreto y detallado de la ley sustantiva, se evitará que la misma quede en letra muerta.

2. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

El artículo 31 de la fracción IV de la Constitución General de la República, establece la obligación general que tenemos los mexicanos de "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."⁵⁹

Esta obligación deriva de la necesidad de dotar al Estado Mexicano de los medios suficientes para que satisfaga las necesidades públicas o sociales a su cargo, con las modalidades que más adelante se comenta en la naturaleza jurídica de los impuestos.

2.1. Naturaleza jurídica de las contribuciones y los impuestos como una especie de contribución

Los impuestos son una de las varias especies de contribuciones, por lo que al definir los rasgos más significativos de los impuestos se debe partir del estudio de las notas distintivas del resto de las contribuciones.

Tienen de común los impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras el ser todos ellos un ingreso público recibido por el Estado en ejercicio de su poder de imperio.

Como principales notas definitorias de los impuestos que permiten entender su naturaleza jurídica se encuentran las siguientes:

⁵⁸ Andrés Serra Rojas, Derecho Administrativo, Tomo I, Edit Porrúa, México, pág 90
⁵⁹ Cfr Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Edit GRECA, México 1999, pag 37

El impuesto siempre es debido al Estado como consecuencia de haberse realizado un hecho que pone en evidencia una capacidad para contribuir.

Lo anterior quiere decir que el deber de soportar el pago de los impuestos corresponde a aquellas personas que tienen capacidad contributiva; es decir, sólo deberá asumir el carácter de obligado de pagar impuestos el sujeto que coloque en situaciones que son claras manifestaciones de su capacidad económica.

Resulta sumamente difícil medir la capacidad contributiva o económica de las personas. De ahí que se haya considerado como técnica para apreciarla, seleccionar aquellos hechos o acontecimientos de la vida de la persona que en su realización evidencian o son manifestaciones de dicha capacidad, por tanto cada vez que ellos se realizan ponen en evidencia la misma.

Estos hechos o manifestaciones de la capacidad contributiva de la persona se denominan hechos generadores de la obligación tributaria. El hecho generador es el hecho previsto por la ley y de cuya realización nace la obligación de pagar impuestos. Siempre estará constituido por un acontecimiento de la vida que sea manifestación de la capacidad contributiva de quien lo realiza.

No es fácil definir estos hechos debido a factores subjetivos, contingentes y coyunturales, debido a que lo que para alguien es demostrativo de la capacidad puede no serlo para otros, y lo que en un país denota dicha capacidad en otro no es así.

Esa exigencia de que la obligación de pagar impuestos derive del hecho de haberse realizado determinados hechos que ponen en evidencia la capacidad contributiva, responde a la necesidad de garantizar ese flujo de recursos del contribuyente hacia el fisco, bajo el principio de equidad, ya que sólo soportarán dicha obligación quienes tengan posibilidad de contribuir y sólo en la medida de su capacidad.

Y es tarea del legislador elegir y crear estos hechos generadores de la obligación de pagar impuestos, la cual se realiza a través del ejercicio de la función legislativa. Conforme lo postula el artículo 31 fracción IV de la Constitución, es mediante leyes como se define cuáles son estos hechos generadores.

Existen limitantes extrajurídicas que debe atender el legislador en su labor de creación de las disposiciones legislativas, mismas que deben responder de manera variablemente al postulado de equidad como es la existencia de un consenso social sobre la relevancia para demostrar la capacidad contributiva. Este no se explicita en la norma legal, pero que el legislador debe tomarlo muy en cuenta para que la obligación del pago de impuestos no despierte un rechazo social más allá de lo previsiblemente normal.

De lo anterior, se concluye que el legislador debe definir tales hechos tomando en cuenta las valoraciones que sobre ellos emite la sociedad, ya que de lo contrario se generaría un divorcio entre la norma tributaria y la sociedad y en consecuencia una repulsa social. Por tanto, la definición de los hechos que generan la obligación de pagar impuestos debe apoyarse en una valoración que comparta la sociedad, ya que toda norma tributaria reclama un mínimo de aceptación de la sociedad, de consenso comunitario.

El maestro Antonio Jiménez González, cita en su obra *Lecciones de Derecho Tributario* a Acchille D. Giannini, que define el impuesto como “la prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su poder de imperio, originario o derivado, en los casos, medida y forma que dispongan las leyes, con la finalidad de obtener un ingreso.”⁶⁰

Al referirnos al destino de los impuestos, el rendimiento de los mismos se incorpora a los recursos del Estado, aunque, en principio, no se encuentra específicamente determinado a un fin. Asimismo, los impuestos son un medio de financiamiento de servicios indivisibles.

Por su parte, Gian Antonio Micheli, en su obra *Curso de Derecho Tributario* define al impuesto como la “prestación coactiva, generalmente, pecuniaria, debida por el sujeto pasivo sin ninguna relación específica con una particular actividad del ente público y menos a favor del sujeto mismo que está obligado a cumplir aquella prestación cuando se encuentre en una determinada relación (fijada por la ley) con el presupuesto de hecho legalmente establecido.”⁶¹ En su definición de impuesto hace resaltar su carácter coactivo, su ausencia de cualquier carácter retributivo, y vincula su soporte legal; es decir, vincula su surgimiento a la realización de ciertos hechos jurídicos, mismos que adquieren juridicidad por ser creación de la ley.

Matías Cortés Domínguez define el impuesto como “una obligación legal, de Derecho Público y pecuniaria, cuyo sujeto activo es el Estado u otro ente público fijado por la ley, surgida por la realización de un hecho imponible realizado por el sujeto pasivo, que no supone en ningún caso una actividad administrativa.”⁶²

En esta última definición se destaca el concepto de obligación jurídica en virtud de la cual un sujeto llamado acreedor puede exigir a otro llamado deudor el pago de una suma determinada. Este concepto constituye la piedra angular sobre la cual se construirá el Derecho Fiscal.

⁶⁰ Jiménez González Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, 3a Edición, Edit. ECASA, México 1993, pag 61
⁶¹ Micheli Gian Antonio, *Curso de Derecho Tributario*, Edit. De Derecho Financiero, Madrid, pag 48
⁶² Cfr., Cortes Domínguez Matías, *Ordenamiento Tributario Español*, Edit. Tecnos, Madrid, pag 195

Para Adolfo Arrijo los impuestos implican los siguientes elementos:

- a) Todo impuesto implica una prestación que en materia fiscal consiste en el deber jurídico que tiene todo contribuyente de desprenderse de una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para entregársela al Estado.
- b) La prestación que todo impuesto implica puede ser cubierta en dinero o en especie, según lo disponga la ley respectiva.
- c) Ningún impuesto puede tener validez si previa y expresamente no ha sido establecido en una ley expedida después de haber agotado el correspondiente proceso legislativo; es decir, el tercer elemento está constituido por el principio de legalidad.
- d) Otra característica más de la definición es la relativa a que los impuestos deben estar contenidos en leyes de aplicación general.
- e) La siguiente característica está constituida por el principio de obligatoriedad que es consecuencia directa del principio de generalidad. Es decir, el pago de impuestos no puede quedar al arbitrio o la buena voluntad de los contribuyentes.
- f) Tanto las personas físicas o individuos, como las sociedades o asociaciones civiles o mercantiles, ya sean nacionales o extranjeras, pueden asumir el carácter de contribuyentes.
- g) El último elemento es la vinculación entre impuestos y gastos públicos que en última instancia constituye la justificación de la relación jurídico tributaria.”⁶³

Para cumplir con los dos principios más importantes en materia fiscal que son el de proporcionalidad y el de equidad, en el primero de ellos, todas las leyes impositivas, sin excepción, deben:

- Establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica;
- Afectar impositivamente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y
- Distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el país, el impacto global de la carga impositiva, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular.

Por su parte, para cumplir con el principio Constitucional de equidad, las leyes impositivas deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo impuesto en todos los aspectos de la relación jurídico tributaria (hipótesis de causación, objeto gravable, fechas de pago, gastos deducibles, sanciones, etc.), con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas, que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad. En otras palabras, la equidad impositiva significa que todos los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece

⁶³ Op. Cit. , Arrijo, págs 320-321

regula. Más adelante en el Capítulo VI se realiza una explicación amplia de estos conceptos.

2. Elementos del impuesto

Desde el punto de vista funcional, es decir atendiendo a las funciones que desempeña, el impuesto constituye un instrumento que posibilita al Estado la obtención de recursos monetarios y adicionalmente induce a un comportamiento determinado a los administrados y agentes económicos. El impuesto se manifiesta como una realidad conformada por diversos elementos (sujetos obligados, datos fácticos, fenómenos económicos, etc.) que lo hacen complejo.

Los elementos del impuesto pueden ser agrupados en dos grandes categorías: cualitativos y cuantitativos. Los primeros se refieren al campo de aplicación del impuesto, como son el objeto, la materia imponible o hecho generador y el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

Objeto

Se entiende por objeto del impuesto aquellas categorías que constituyen el elemento económico sobre el que se asienta el impuesto como pueden ser, entre otros, la renta, el patrimonio, el consumo.

Materia imponible o hecho generador

Son las situaciones de hecho de cuya realización surge la obligación de pagar el impuesto, como podría ser la percepción de salarios, honorarios, dividendos, etc., de tal forma que estos constituyen la materia imponible o hecho generador del impuesto; es decir, el hecho o circunstancia fáctica a cuya realización el legislador vincula el nacimiento de la obligación de pagar el impuesto.

Es conveniente precisar que mientras el objeto del impuesto es siempre un fenómeno extrajurídico, generalmente de carácter económico, el hecho imponible pertenece a la categoría de los objetos jurídicos creados por el legislador.

Sujeto pasivo

Es la persona física o moral que se convierte en deudora del monto del impuesto ante el Estado en virtud de que la situación en que se encuentra coincide con aquella definida en la ley como hecho generador, de tal manera que al realizarla se convierte en obligada a pagar el impuesto y consecuentemente asume el carácter de sujeto pasivo o deudor.

Los llamados elementos cuantitativos, son todos aquellos elementos determinantes del importe del impuesto como son los factores que contribuyen a la definición del monto del débito fiscal.

Base gravable o imponible

Es el valor asignado a la materia imponible, y del que se parte para aplicar la tarifa y determinar el quantum del impuesto. En algunas ocasiones este valor es expresado en unidades monetarias y, en otras en unidades no monetarias. Una de sus principales funciones es que sólo ella permitirá definir cuál es el tipo impositivo que le corresponde dentro de la tarifa.

Conforme a nuestro sistema jurídico tributario es la tarifa un sistema escalonado de diversos tipos impositivos expresados en porcentajes, en cantidades fijas o mediante una combinación de ambos, correspondiendo cada uno de ellos a un diverso rango o magnitud de la base gravable. Un ejemplo es la tabla contenida en el artículo 80 de la LISR.

3. Clasificaciones del impuesto

Los impuestos pueden ser clasificados conforme a criterios económicos y jurídicos. Desde el punto de vista jurídico se subdividen conforme a diversos criterios como pueden ser las distintas fases o momentos de su creación, su determinación y liquidación así como su recaudación. Algunos criterios predominantes son los siguientes:

Impuestos sobre la renta, sobre el patrimonio y sobre el gasto. En esta clasificación su criterio diferenciador lo constituye el objeto del impuesto en cada caso que constituye una creación del legislador.

Impuestos reales y personales. Impuesto real es aquel que tiene por fundamento un presupuesto objetivo cuya intrínseca naturaleza es determinada con independencia del elemento personal de la relación tributaria. Por el contrario, los impuestos personales son pensados en referencia a una persona determinada, de suerte que ésta actúa como elemento constitutivo del propio presupuesto.

Impuestos periódicos e instantáneos. Cuando el presupuesto de hecho está constituido por situaciones que se repiten con el tiempo, o bien una acción o un acto aislado. Un ejemplo en el primer caso es el impuesto sobre la renta y los impuestos a la importación en el segundo caso.

Impuestos directos e indirectos. Se distinguen tres criterios en esta clasificación. De acuerdo con el criterio administrativo tiene el carácter de directos aquellos impuestos que se cobran mediante registros, por conocerse de antemano

los contribuyentes. Los indirectos se causan y se recaudan una vez que se actualice el presupuesto de hecho de la norma.

Atendiendo al fenómeno de la traslación, son impuestos directos aquellos en que el contribuyente jurídico, aquél cuya situación coincide con el supuesto normativo, no puede trasladar a otra persona la incidencia o impacto del gravamen o bien que la intención del legislador haya sido su no traslación.

Finalmente se llega a la anterior clasificación diciendo que son impuestos directos los que gravan la renta percibida, mientras que serán indirectos los que gravan la renta consumida.

a) Competencia Tributaria entre la Federación y las Entidades Federativas

En el orden fiscal mexicano, con fundamento en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, son tres los sujetos activos de la obligación tributaria:

1. La Federación, que es la persona jurídica que acumula el mayor número de facultades en materia fiscal.
2. Los Estados o entidades federativas y
3. Los Municipios.

La Federación está constituida por la unión de las diversas entidades territoriales que componen la República Mexicana, las que a través de un pacto consagrado por la Constitución han convenido en someterse a la autoridad de un poder soberano para la atención de todas las funciones de gobierno que por su naturaleza rebasan el ámbito meramente local de cada entidad, como lo son, entre otras, la política internacional, la emisión de moneda, la construcción y administración de vías de comunicación nacionales, el comercio exterior, la defensa nacional, etc.

La esencia del Pacto Federal radica en la unión de diversas circunscripciones territoriales para dar origen a una entidad superior, la Federación, que las representa y gobierna mediante el ejercicio de una serie de poderes y atribuciones que los entes creadores le otorgan y le reconocen.

En el mismo sentido se manifiesta el artículo 40 de nuestra Carta Magna al señalar que: "Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental."⁶⁴

La coexistencia dentro de un mismo Estado y dentro de un mismo territorio de estructuras político administrativas federales y estatales, presupone la

⁶⁴ Cfr. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Ed GRECA, México 1999 pag 41

existencia de un sistema competencial claramente definido que señala las atribuciones y los límites tanto del poder federal como del de las entidades federativas.

Con base en el artículo 41 de la Constitución, la Federación aparece como la esfera de poder supremo de la República, cuya autoridad soberana se ejerce en todo el territorio nacional y en el ámbito internacional, de acuerdo con las atribuciones que le otorga la ley fundamental.

Para evitar que un mismo ingreso, rendimiento o utilidad, se vea gravado por tres clases distintas de tributos, la Constitución ha establecido un conjunto de reglas que integran una especie de sistema competencial en materia fiscal, el cual procura impedir casos de doble o hasta triple tributación.

A través de la delimitación de las materias que pueden ser objeto de gravámenes federales, de las que se entienden reservadas a los Estados y a los Municipios, se desprende el principio de que las fuentes de riqueza reservadas a la potestad tributaria de uno de los sujetos activos, no pueden ser gravadas por cualquiera de los otros dos.

El fisco federal, en su carácter de sujeto activo de las contribuciones, está dotado de una doble competencia tributaria: expresa y tácita.

La primera le permite de manera exclusiva imponer tributos sobre las siguientes fuentes de riqueza:

1. Comercio exterior.
2. Aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 Constitucional.
3. Instituciones de crédito y sociedades de seguros.
4. Servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación.
5. Especiales sobre: energía eléctrica; producción y consumo de tabacos labrados; gasolina y otros productos derivados del petróleo; cerillos y fósforos; aguamiel y productos de su fermentación; explotación forestal; y producción y consumo de cerveza.
6. Tonelaje y maniobras portuarias.

La tácita le confiere el derecho a la Federación de gravar adicionalmente, cualquier otra fuente de riqueza disponible en la República, cuando esto sea necesario para integrar el presupuesto federal.

Código Fiscal de la Federación

Por su parte, el artículo 2o. fracción I del Código Fiscal de la Federación establece que "impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista en la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo."⁶⁵ Cabe señalar que la fracción II se refiere a la definición de aportaciones de seguridad social; la fracción III habla de las contribuciones de mejoras y la fracción IV establece el concepto de derechos.

Fundamentación legal de la asistencia fiscal

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 33 establece la obligación de proporcionar asistencia fiscal gratuita a los contribuyentes; los artículos 7º y 10 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y el artículo 32 de los Reglamentos III, IX, XIII, XXII, XXIV, XXV, XXVI y XXX del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria facultan a la Administración General Jurídica de Ingresos para llevar a cabo esta función, a través de la Administración Central de Asistencia al Contribuyente:

1 Código Fiscal de la Federación

Artículo 33

Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

Explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes.

Mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional que se ocuparán de orientar y auxiliar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones.

Elaborar los formularios de declaración en forma que puedan ser llenados fácilmente por los contribuyentes y distribuirlos con oportunidad, e informar de las fechas y lugares de presentación de los que se consideren de mayor importancia.

Cfr. Código fiscal de la Federación, Edít. DoFiscal, México 1999, pag. 43

- d) Señalar en forma precisa en los requerimientos mediante los cuales se exija a los contribuyentes la presentación de declaraciones, avisos y demás documentos a que estén obligados, cual es el documento cuya presentación se exige.
- e) Difundir entre los contribuyentes los derechos y medios de defensa que se pueden hacer valer contra las resoluciones de las autoridades fiscales.
- f) Efectuar en distintas partes del país reuniones de información con los contribuyentes, especialmente cuando se modifiquen las disposiciones fiscales y durante los principales períodos de presentación de declaraciones.
- g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a períodos inferiores a un año.

II.- Establecerán Programas de Prevención y Resolución de Problemas del Contribuyente, a fin de que los contribuyentes designen síndicos que los representen ante las autoridades fiscales.

III.- Derogada.

Asimismo, las autoridades fiscales darán a conocer a los contribuyentes, a través de los medios de difusión que se señalen en reglas de carácter general, los criterios de carácter interno que emitan para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, salvo aquéllos que, a juicio de la propia autoridad, tengan el carácter de confidenciales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

..... "66

De acuerdo con la propuesta de establecer un estatuto de Derechos y Garantías del Contribuyente en los términos que se plantean en el Capítulo IV, se hace necesario en primer lugar, promover una reforma al mencionado artículo 33 de dicho Código, con el propósito de transferir la actual disposición que figura como una serie de facultades de la autoridad fiscal, para insertarla al Título II del propio Código, adecuando la norma con carácter de derechos del contribuyente.

Una vez realizada la mencionada reforma, cubriendo en su totalidad los requisitos previstos en la Constitución como parte del proceso de creación y modificación de una norma jurídica con rango de Ley, se deberá proceder a la

⁶⁶ Op Cit , Código Fiscal de la Federación, pág. 87

incorporación en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación dicho estatuto que contiene en forma detallada y específica la forma en que los interesados podrán ejercer los derechos consignados en las propias disposiciones reglamentarias.

.2 Ley del Servicio de Administración Tributaria

La administración pública, necesita ordenarse adecuada y técnicamente, es decir organizarse para realizar su actividad eficaz, conveniente y oportuna. Desde esta perspectiva se explica la creación del Servicio de Administración Tributaria como un órgano desconcentrado dotado de autonomía técnica, de gestión y presupuestal; con el objetivo fundamental de modernizar los procesos recaudatorios; fortalecer las acciones preventivas que coadyuven a promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones de los contribuyentes, especializar y profesionalizar al servidor fiscal, mediante la creación del Servicio Fiscal de Carrera.

Entre las atribuciones que señala la Ley del Servicio de Administración Tributaria, se menciona en el artículo 7 las de recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios, así como las demás, que sean necesarias para llevar a cabo las previstas en dicha ley, su reglamento interior y demás disposiciones jurídicas aplicables.

Por su parte, el artículo 10 del mismo ordenamiento se indican entre las atribuciones de la Junta de Gobierno que es el órgano de mando superior, la de estudiar y, en su caso, aprobar todas aquellas medidas que, a propuesta del presidente del Servicio Administración Tributaria, incrementen la eficiencia en la operación de la administración tributaria y en el servicio de orientación al contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Los aspectos de organización, régimen legal, estructura, funciones y los demás elementos que configuran la actuación del Servicio de Administración Tributaria, en su carácter de órgano desconcentrado encargado de la recaudación de impuestos, se fundamentan en las disposiciones constitucionales, legales, administrativas y técnicas que se transcriben en los párrafos precedentes.

.3 Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria

Artículo 32

Compete a la Administración General Jurídica de Ingresos:

.....

II.- Realizar las campañas de difusión en materia fiscal; proponer los medios de comunicación en que se realicen; editar y distribuir los libros, ordenamientos, revistas y folletos en materia fiscal de acuerdo a los lineamientos establecidos por la Unidad de Comunicación Social.

.....

X.- Participar en el diseño de las formas oficiales de los avisos, pedimentos, declaraciones, manifestaciones y demás documentos requeridos por las disposiciones fiscales, cuya aprobación corresponda a otra unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria.

.....

XIII.- Difundir e informar de las características de los diferentes instrumentos de promoción fiscal, de los requisitos y trámites para su obtención, así como proporcionar a los interesados en obtenerlos, el servicio de asistencia.

.....

XX.- Prestar a los contribuyentes los servicios de asistencia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras, del calendario de aplicación de las mismas y de los procedimientos y formas para su debida observancia; así como dirigir y evaluar las actividades de información y de orientación de las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos.

.....

XXII.- Ejercitar las acciones del Programa de Prevención y Resolución de Problemas del Contribuyente.

XXIII.- Mantener la consulta permanente con los organismos y asociaciones representativos de los contribuyentes sobre cuestiones relevantes que requieran ser simplificadas y facilitar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

XXIV.- Analizar las propuestas hechas por los citados organismos y asociaciones, que tengan por objeto dar claridad y sencillez a la aplicación de los procedimientos administrativos.

.....

XXVIII.- Apoyar directamente a los contribuyentes en la resolución de asuntos individuales y concretos relativos a los trámites administrativos que realicen ante las autoridades fiscales, sin interferir en las funciones de la autoridad fiscal.

Como se desprende de las disposiciones del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria que regulan la organización, atribuciones de los órganos que integran el Servicio de Administración Tributaria (SAT), las funciones de orientación, información y asistencia al contribuyente; compete a las Administraciones Generales Jurídica de Ingresos, de Recaudación, de Aduanas y de Grandes Contribuyentes. En el primer caso la función se desarrolla por conducto de la Administración Central de Asistencia al Contribuyente, misma que se encuentra conformada por cinco Administraciones en los ámbitos de Asistencia, Prevención y Resolución de Problemas, Asesoría Tributaria, Difusión Fiscal e Investigación y Estudios.

En el ámbito local, las acciones de asistencia al contribuyente se prestan a través de 66 administraciones locales jurídicas de ingresos, bajo la coordinación de las administraciones estatales fiscales, que funcionan en toda la República. En el capítulo IV se habla en forma detallada de los diversos servicios que se ofrecen para facilitar a los contribuyentes el cumplimiento espontáneo de sus deberes fiscales.

Para tener una noción más clara y concreta de los elementos jurídicos que distinguen a los entes públicos como es el Servicio de Administración Tributaria cuya finalidad sustantiva es la gestión de cobro y administración de los impuestos, así como de las funciones de asistencia al contribuyente, es preciso conocer las diversas características que tiene desde el punto de vista genérico como específico.

Miguel Acosta Romero, en su Teoría General del Derecho Administrativo establece como características constantes en todo ente público las siguientes, mismas que se encuentran presentes en el Servicio de Administración Tributaria (SAT):

- "1. El grupo social que forma la persona jurídica colectiva tiene vínculos de voluntad común, así como finalidades conjuntas y permanentes, que se expresan a través de la realización del objeto del ente colectivo.
2. La personalidad jurídica colectiva existe y es distinta de la personalidad individual de cada uno de sus integrantes del ente colectivo.
3. La denominación o nombre. Es la palabra o conjunto de palabras que sirve para señalar y distinguir a la persona jurídica colectiva y para diferenciarla de otras entidades similares, así como para ubicarla con precisión en el mundo social y del Derecho. Denominación o nombre que usan en todos los documentos oficiales y que los identifica.

⁶⁷ Cfr Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México 1999, págs 42-45

4. **Ámbito geográfico y domicilio.** La persona jurídica colectiva de Derecho Público ejercita sus derechos y obligaciones siempre en un ámbito geográfico determinado, que puede ser más amplio o más restringido según se trate de la importancia del ente público y de su objeto y puede abarcar ya sea todo el territorio de un Estado, una parte de él o circunscribirse a una ciudad o a límites todavía más pequeños. Lo anterior implica también la necesidad de una sede permanente para los órganos de representación que creemos equivale al domicilio.
5. **Patrimonio.** Es el conjunto de bienes de toda índole y de derechos valuables pecuniariamente de que disponen en un momento dado para cumplir con su actividad y objeto en la persecución de sus fines.
6. **Régimen jurídico propio.** Todas las personas jurídicas de derecho público tienen un régimen jurídico propio que regula su actividad. En el Estado soberano ese régimen lo constituye la Constitución política, las leyes que de ella emanan, los reglamentos y demás normas que le son aplicables como leyes orgánicas y reglamentos que regulan su actividad.
7. **Objeto.** Consiste en la realización de todas aquellas actividades concretas previstas en su régimen jurídico propio.
8. **Órganos de representación.** Los entes colectivos para expresar la voluntad social necesitan tener órganos de representación, que son los que ejercitan los derechos y obligaciones inherentes a aquéllos.
9. **Fines.** Consideramos que los fines son mediatos y, en última instancia, siempre deben ser la persecución del beneficio general, el bien común o el interés público.⁶⁸

Por otro lado, es un hecho que la administración pública crece día a día en sus unidades administrativas, personal de éstas y los medios materiales con que cuentan para ello. Desde el punto de vista sociológico existen múltiples factores que han provocado que la administración pública tenga injerencia en campos que hasta hace poco eran desconocidos, lo cual obedece a fenómenos sociales como el desarrollo económico y el creciente intercambio comercial, la explosión demográfica, el avance tecnológico y científico, y la búsqueda de metas de bienestar y progreso más acuciantes en la sociedad.

Para hacer frente a esas actividades el Ejecutivo Federal tiene que crear unidades administrativas que se encarguen precisamente de cumplir con los nuevos cometidos; y vemos así el surgimiento de nuevas estructuras administrativas como el Servicio de Administración Tributaria de acuerdo con objetivos de modernización que buscan aplicar métodos y sistemas, acordes con la época actual, para realizar con eficacia su función y lograr una coordinación entre los órganos que la integran

⁶⁸ Acosta Romero Miguel, Teoría General del Derecho Administrativo, 1a Edición, Textos Universitarios, Universidad Nacional Autónoma de México, México 1973, págs 34-35

Por lo anterior, es conveniente profundizar en la sistematización de la estructura de la administración tributaria y regular con mayor precisión su esfera de atribuciones para alcanzar sus objetivos desde una perspectiva de servicio.

CAPÍTULO VII

IMPACTO SOCIAL DE LAS CONTRIBUCIONES

1. Incentivos para el desarrollo económico

Como ha sido estudiado por la doctrina, los impuestos no sólo persiguen fines parafiscales; es decir, que los recursos captados vía impuestos se destinen exclusivamente a financiar el gasto público, sino que también el gobierno puede orientar el gasto hacia el apoyo de determinadas actividades o al logro de objetivos específicos.

Los estudiosos en la materia, como el maestro Jacinto Faya Viesca, reconocen "que la política de los gastos públicos debe ser flexible y adecuada a las coyunturas del momento, pues toda rigidez en la implementación de las políticas del gasto es indicio de apartamiento de la realidad objetiva, de la situación económica y del contexto social de la vida de una nación. En su sentido económico financiero, los gastos son instrumentos y herramientas de promoción y cambio y también elementos de orientación de la economía para la consecución de ciertas políticas previamente determinadas."⁶⁹

Para entender con mayor claridad este aserto consideramos útil analizar lo acontecido en los últimos años en nuestra realidad socioeconómica, para lo cual estimamos oportuno referirnos al entorno económico prevaleciente en 1996 "cuando las principales líneas de acción en esta materia estuvieron enfocadas a recuperar la producción y el empleo, a procurar la estabilidad macroeconómica, así como al abatimiento de la inflación."⁷⁰

Asimismo, se mantuvieron los apoyos dirigidos a los deudores de la banca y los tendientes a fortalecer el sistema financiero. En el marco de la racionalización y reorientación del gasto público, se reforzaron los programas de gasto social (educación, salud, vivienda, infraestructura, etc.) con miras a lograr un crecimiento económico sostenido en los años venideros.

Como resultado de la crisis económica de finales de 1994, la posición de los ingresos del sector público en 1995 se deterioró, y en 1996, no fue posible revertir tal tendencia. En 1995 la recaudación tributaria representó apenas el 9.50 por ciento del Producto Interno Bruto, mientras que un año antes se ubicó en 11.29 por ciento, es decir, se redujo en 1.79 puntos.

⁶⁹ Op Cit . Faya, pág 45

⁷⁰ Exposiciones de motivos de la Ley de Ingresos de la Federación, correspondientes a los ejercicios 1996, 1997, 1998 y 1999

La política fiscal desempeñó un papel central para lograr un ajuste ordenado del gasto interno y para propiciar un marco de mayor estabilidad en los mercados financieros. Así se realizaron acciones tendientes a racionalizar los ingresos y gastos públicos lo cual permitió mayores márgenes de maniobra de las finanzas públicas y, en consecuencia, la atención en 1997 de nuevos compromisos en materia de seguridad social y de apoyo a los deudores. La reorientación en la composición del gasto público dio lugar a un aumento en la inversión pública con respecto a 1995, apoyando la recuperación de la actividad económica, así como una mayor asignación de recursos para el gasto en desarrollo social.

Para los principales economistas, tres son los grandes objetivos de la ciencia económica: el crecimiento económico, el pleno empleo, y la estabilidad de los precios. En relación con el primer punto se hace referencia a una estabilidad en la renta nacional; porque no basta su crecimiento sino que es necesario su equilibrio para no caer en abruptas fases cíclicas de prosperidad económica y depresión. Estos fenómenos de recesión económica, de desempleo, subocupación industrial, constituyen hechos de un evidente contenido social que se reflejan en dramáticas caídas en los índices de bienestar de la población.

Lo anterior explica el por qué de la orientación de la política económica del gobierno mexicano, que considera que lo decisivo no estriba en el equilibrio presupuestal anual, sino en el equilibrio de la economía nacional. Ahora se ha comprendido que cada partida de ingresos y de gastos tiene repercusión inmediata y directa tanto en la economía nacional como en las distintas unidades económicas de consumo y de producción y se refleja en los niveles de ahorro y de inversión. De ahí que una política tributaria y recaudatoria impactante disminuya las posibilidades reales de ahorro y, consecuentemente de inversión en las economías privadas.

Para 1997 la política económica se planteó como objetivo central impulsar las fuentes de crecimiento, particularmente en la inversión, las exportaciones y la productividad. Si bien los resultados se reflejaron en el inicio de una fase de recuperación luego de la crisis de diciembre de 1995 que tuvo desastrosas consecuencias para la economía del país, 1997 debía caracterizarse como un año de consolidación de esta tendencia, en el que habrían de mejorar los niveles de actividad existentes antes de la crisis y fortalecer las bases para abatir los rezagos de carácter estructural que afectan a los sectores amplios de la sociedad.

La estrategia para el crecimiento en 1997 se apoyó en finanzas públicas sanas y en el dinamismo de la inversión y del sector exportador. Al efecto, el gobierno se propuso el manejo disciplinado de la política fiscal y monetaria para inducir la reducción de la inflación y de las tasas de interés, se fortaleció la capacidad adquisitiva del salario y la generación de empleos. Asimismo se llevaron a cabo acciones encaminadas a fomentar el ahorro y a promover la eficiencia del

aparato productivo, a fin de sentar las bases sobre las que se apoyaría un crecimiento sano y sostenido de la actividad económica y del empleo.

Para el ejercicio fiscal de 1998 el gobierno otorgó a las finanzas públicas un rol estratégico para contribuir al crecimiento económico por medio de dos mecanismos: En primer lugar, se propuso mantener una situación fiscal sólida a pesar de las obligaciones adquiridas a raíz de la reforma a la seguridad social y de los programas de apoyo a deudores y de saneamiento financiero. Lo anterior junto con una política monetaria congruente con el objetivo de reducir la inflación a un 12 por ciento en el año.

En segundo lugar, la política fiscal se orientaría a fortalecer el gasto social y en infraestructura, con el objeto de elevar el bienestar de la población y reducir las desigualdades entre los grupos sociales, los sectores y las regiones geográficas. A efecto de abrir espacios para la consecución del objetivo anterior, la política de ingresos se centraría en fortalecer las fuentes estables y permanentes de financiamiento, en un marco de eficiencia y equidad, enfatizando la simplificación tributaria y la seguridad de los contribuyentes. Por su parte, la política del gasto se orientaría a impulsar la inversión pública y las actividades productivas, a fin de consolidar una plataforma sólida para alcanzar un crecimiento económico vigoroso y permanente. Con tal finalidad se daría apoyo a los proyectos de infraestructura básica y se fortalecería la orientación del gasto público hacia programas de desarrollo social; a cubrir el costo de la reforma del sistema de seguridad social; a fortalecer los programas integrales de combate a la pobreza, y a conformar la estructura del gasto para que respondiera eficientemente a las exigencias de bienestar social de la población.

En resumen se buscaba implementar una política social fundada en un financiamiento estable, para elevar de manera consistente y permanente las capacidades básicas de los individuos, elemento fundamental para incorporar a todos los ciudadanos a los beneficios del desarrollo.

Se estima que los criterios para seleccionar las alternativas en la aplicación del gasto se derivan de opiniones subjetivas. La decisión del político con mentalidad social será siempre distinta a la del político con criterio armamentista. Una política hacendaria adecuada engloba todas las decisiones sobre los gastos públicos y los posibles recursos para su financiamiento. Las estimaciones de costos y beneficios serán importantes algunas veces, pero esto dependerá del objetivo del gasto en cuestión. Sabido es que muchas demandas sociales se satisfacen sin esperarse algún beneficio concreto o a corto plazo.

El fortalecimiento de los ingresos públicos, en opinión del gobierno federal, no es un fin en sí mismo, sino un medio para lograr dos objetivos estrechamente vinculados. En primer término es instrumento para superar los rezagos sociales que enfrentamos. En segundo lugar, es condición necesaria para

crear un clima de estabilidad que propicie un crecimiento vigoroso y sostenido de la actividad económica, el empleo y los ingresos de las familias mexicanas.

La estrategia de política para el año 2000 continuó sustentándose en las siguientes líneas de acción:

1. Preservar la solidez de las finanzas públicas.
2. Promover el cambio estructural.
3. En el ámbito monetario el Banco de México mantuvo su empeño de reducir la inflación.

Durante dicho periodo la política tributaria se orientó conforme a los objetivos fundamentales que se establecieron en el Plan Nacional de Desarrollo. De acuerdo con dichos lineamientos el "sistema tributario, además de cumplir con su objetivo principal consistente en asegurar ingresos públicos suficientes para financiar niveles adecuados de gasto público, debe fomentar el ahorro privado, promover la inversión y simplificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

En dicho documento indicativo de las acciones de gobierno señala que el sistema tributario debe evitar que los impuestos se conviertan en obstáculo para la actividad económica y para la generación de empleos productivos y bien remunerados. Por ello debe orientarse a estimular la actividad productiva, la inversión y el ahorro. Al diseñar los impuestos debe tomarse en cuenta su efecto sobre el ahorro público y también sobre el ahorro privado.

Punto importante, relacionado con nuestro tema es el que señala el citado Plan cuando afirma que es preciso que el sistema tributario facilite el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes. Cuando la naturaleza de las contribuciones y el exceso de trámites y gestiones hacen del sistema tributario un obstáculo insalvable para los negocios y la generación de empleos, se anulan las condiciones para la ampliación de la actividad productiva y se desestimula la iniciativa de los particulares para contribuir a su propio progreso y al del país. Al mismo tiempo, se desincentiva el propio cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes."⁷¹

A pesar de los buenos deseos del gobierno de incorporar la opinión de los distintos sectores productivos en el diseño de un sistema tributario equitativo y eficiente, a través del Consejo Asesor Fiscal, este órgano tan sólo funcionó escasamente dos años, debido a que en el juego de los intereses que representaban, distorsionó su función que era la de opinar sobre los temas relacionados con la debatida reforma fiscal que hasta ahora ha quedado pendiente.

⁷¹ Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000, pág. 140

No obstante, los planteamientos de los expertos fiscalistas y de la propia autoridad son coincidentes en algunos de los siguientes criterios:

- El sistema tributario debe premiar el esfuerzo productivo y lograr un equilibrio adecuado entre los impuestos que gravan al consumo directamente y los que gravan la renta, ya que estos últimos inciden sobre las decisiones de ahorro e inversión.
- El impuesto sobre la renta de las empresas debe promover, de mejor manera, la reinversión de utilidades, mediante la ampliación de las deducciones de aquellas erogaciones que signifiquen mayor inversión productiva.
- En cuanto a las personas, se busca que éstas dediquen una proporción más grande de su ingreso disponible al ahorro, en particular de largo plazo.
- Para mejorar la equidad tributaria se requiere una mayor progresividad de la tarifa del impuesto sobre la renta de las personas físicas, buscando reducir la carga de los contribuyentes de menores ingresos relativos. Para lograrlo, se requiere contar con una base gravable amplia y la eliminación de exenciones injustificadas que distorsionan la asignación de recursos, propician tratos inequitativos entre contribuyentes similares y merman la recaudación. Ejemplo palpable de esta situación es el tratamiento fiscal a que se encuentran sujetos las empresas transportistas, de carga o pasaje o las grandes compañías dedicadas a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o de pesca, generalmente de exportación, que tributan en el régimen simplificado.
- Lo anterior se vincula con el criterio de generalidad en la aplicación de las disposiciones tributarias que debe normar las acciones de la administración tributaria.
- También, vinculado con este trabajo de investigación, es indispensable otorgar seguridad jurídica plena a los contribuyentes, eliminar ambigüedades y asegurar medios de defensa, lo cual implica dar transparencia a las diversas resoluciones de carácter general y particular, y su incorporación paulatina en las disposiciones legales y reglamentarias.
- Con el objeto de reducir costos e impulsar la actividad productiva y el empleo deben simplificarse las disposiciones fiscales, sobre todo en el cálculo del impuesto sobre la renta de asalariados que hoy día requiere de múltiples y complejas operaciones.
- Por último y, no menos importante, es el combate a la evasión y elusión fiscales que representan una injusticia para con los contribuyentes cumplidos. Las acciones de auditoría y en general, la fiscalización debe realizarse mediante un

proceso transparente y generalizado, así como de manera estrictamente institucional y sistemática.

De lo anterior se deriva que toda política fiscal no debe enmarcarse en una concepción neutral de la hacienda pública; pues ello significaría omitir el problema de mayor importancia: que es precisamente el equilibrio de la totalidad de la economía nacional.

Por estas razones, la política fiscal que maneja el gobierno mexicano se constituye en un poderoso instrumento de intervención económica, con la finalidad de responder a las exigencias de la economía nacional en su conjunto.

Paramio Fernández, hacendista español, citado por Faya Viesca, dice que el impuesto sobre la renta es un estabilizador automático que puede alcanzar un elevado grado de eficacia, siempre y cuando este impuesto se exija a través de escalas progresivas. "En efecto, un incremento de la renta nacional, tanto si coincide con un incremento de la renta real o se trata de un incremento puramente en términos monetarios, repercute de forma directa en la cuantía de las bases imponibles sometidas a gravamen en dicho impuesto. Ello determina, por una parte, que contribuyentes que antes se encontraban en niveles de renta inferiores al mínimo exento pasen a tributar efectivamente por el impuesto; de otro lado, los contribuyentes que ya venían siendo gravados, como consecuencia de la estructura progresiva de los tipos impositivos soportarían un gravamen que se había incrementado en una cuantía más que proporcional en relación con la producida en la renta percibida. El efecto contrario se producirá cuando la renta nacional tienda a descender: el juego de la progresividad determinará que los contribuyentes que hayan padecido un descenso en su renta personal pasarán a tributar a tipos impositivos más bajos, con lo que las cuotas que satisfacen se reducen en mayor medida que la experimentada por la renta."⁷²

Otro de los estabilizadores automáticos lo constituyen los impuestos indirectos sobre el consumo, pero con la condición de que estos gravámenes recaigan sobre bienes cuya elasticidad respecto de la renta sea superior a la unidad.

El aumento del gasto público, al igual que el aumento de los impuestos, produce un efecto multiplicador en la economía, sólo que cada uno de ellos en sentido contrario. Así mientras un aumento del gasto expande la demanda global, y con ello, un aumento de los impuestos produce un efecto constrictor de la demanda global.

Entre crecimiento económico y desarrollo económico existe una diferencia que estriba en que el primero se da sólo en aquellas economías que experimentan niveles permanentes de desarrollo a partir de una economía ya

⁷² Op Cit , Faya, pág. 78

desarrollada, mientras que el desarrollo económico sólo se da en aquellas economías que aún no han alcanzado un nivel de desarrollo económico. En el primer caso, los problemas serán muy concretos y específicos, como por ejemplo, sostener un aumento permanente de la demanda global a fin de utilizar plenamente los recursos disponibles. En cambio para el segundo caso, el primer gran problema consistirá en la formación de capital social suficiente para poder estar en posibilidad de iniciar un proceso de crecimiento.

2. Factores de equidad o desigualdad social

Para combatir la desigualdad social que se genera por la concentración de la riqueza en unas cuantas manos, se requiere que las finanzas públicas no sean factor de desequilibrio, y que contribuyan a impulsar el crecimiento económico en condiciones de estabilidad de precios. Esta meta, según el gobierno, se logra cuando el nivel de gasto público guarda correspondencia con el total de los ingresos tributarios y no tributarios que recibe el sector público.

Toda vez que los objetivos de desarrollo nacional tienen una dimensión creciente, en contraposición a los ingresos públicos que son limitados, el gobierno debe ser especialmente cuidadoso y eficiente en la aplicación de los recursos públicos que deberán tener una orientación prioritaria hacia el desarrollo social y la inversión en sectores estratégicos como son los sectores de salud, educación, vivienda y combate a la pobreza.

Para que el sector público cumpla mejor con sus funciones, "se debe realizar una real y profunda reforma administrativa tanto en sus estructuras organizativas como en sus programas para que lleve a cabo de manera más eficaz las diversas actividades que realiza de planeación, regulación, supervisión, así como el suministro de bienes y servicios al público."⁷³

Se debe poner especial énfasis, en este proceso de reforma administrativa, el establecimiento de un sistema ágil y oportuno de seguimiento y control de egresos que permita a las autoridades y al público en general conocer la evolución de las finanzas públicas.

En materia de ingresos públicos, el sistema fiscal debe generar una base de ingresos suficiente y permanente, compatible con el sostenimiento de finanzas públicas sanas que sean el fruto de una reforma fiscal para el ahorro y la inversión, que se complementa con el mejoramiento de la administración tributaria para propiciar un mayor cumplimiento de las obligaciones fiscales y un aumento en el padrón de contribuyentes.

³ Kliksberg, Bernardo. El Rediseño del Estado para el Desarrollo Socioeconómico y el Cambio Una Agenda Estratégica para la Discusión. En el Rediseño del Estado. Una perspectiva internacional. Edit FCE-INAP México, 1994. p p 17-42

Hacia este propósito de mejoramiento que busca una mejor distribución de ingresos, facultades de recaudación y responsabilidades de gasto entre los tres niveles de gobierno, que involucra la transformación del sistema de coordinación fiscal, mismo que debe estar en posibilidad de responder a aquellas funciones que afectan zonas delimitadas en los ámbitos estatal o municipal, donde las autoridades locales por la cercanía entre la población beneficiada, permite un mejor diseño y control de los programas de gasto.

El nuevo sistema de coordinación hacendaria deber fortalecer las finanzas de los tres niveles de gobierno, lo cual será un factor determinante para promover un desarrollo regional más equilibrado, toda vez que en la medida en que los gobiernos locales cuenten con más recursos y tengan más responsabilidades, la ciudadanía podrá participar más directamente en las decisiones de ingreso y gasto que afectan directamente a las comunidades en que viven.

Sobre este tema se deben transferir a estados y municipios algunas potestades que hoy recaen en la Federación; aumentar los recursos que se transfieren a los estados y municipios, complementando la descentralización de algunos rubros como son el gasto social y educativo; mejorar la colaboración entre Federación y estados en algunas funciones como la fiscalización con el propósito de lograr un cumplimiento amplio y correcto de las obligaciones fiscales.

Uno de los rasgos que distinguen a la hacienda pública moderna es su tendencia a proteger a los trabajadores de bajos ingresos, y a incrementar el gravamen para las rentas elevadas. Nuestro sistema fiscal es rígido, y en algunos de sus aspectos, inequitativo. En tal virtud, se debería rediseñar su sistema tributario y desgravar, aun más, las rentas más bajas y, exentar en su totalidad todos los bienes de consumo necesario. A su vez, debería incrementar la carga impositiva para las rentas más altas.

Uno de los campos interesantes para la instrumentación de las medidas de política fiscal, es en aquellos casos en que existe un desempleo de carácter estructural. Situación económica que se traduce en una deficiente ocupación de los recursos. Este tipo de situaciones de desempleo y recesivas trae aparejada una drástica disminución de la demanda global, y una paralización de las inversiones empresariales.

Dada la crítica situación de la economía mexicana, el gobierno federal tendrá que desgravar al máximo los ingresos de las clases más necesitadas. Igualmente, tendrá que desgravar en forma total, los impuestos indirectos al consumo en todos aquellos productos de primera necesidad. Solamente, así podríamos estar hablando de una política del Estado mexicano al servicio de la justicia social y de protección a las clases sociales más empobrecidas y desprotegidas, que en estos momentos constituyen más de la mitad de la población mexicana.

3. Infraestructura de servicios públicos

El maestro emérito Andrés Serra Rojas dice que "El servicio público es una empresa creada y controlada por los gobernantes para asegurar de una manera permanente, regular, a falta de iniciativa privada suficientemente eficaz, la satisfacción de necesidades colectivas de carácter económico y cultural que se consideran esenciales y sujetas a un régimen de Derecho Público."⁷⁴

Las características de los servicios públicos son:

- a) El servicio público es técnico. Es decir, para prestar el servicio son necesarios conocimientos técnicos que sólo se adquieren en instituciones de educación superior. No se concibe el servicio público de salubridad sin la intervención de médicos, químicos, enfermeras, etc. Tampoco es factible la existencia del servicio público de comunicaciones y transportes sin los ingenieros y arquitectos en las diferentes especialidades de dichas profesiones eminentemente técnicas.
- b) El servicio público es regular, porque las necesidades que satisface son igualmente regulares. La regularidad y continuidad de las necesidades hacen que los servicios públicos tengan las mismas condiciones.
- c) El servicio público es general. Esta característica del servicio se deriva del contenido humano del Estado, es decir, tiene que ser general o total porque se presta a toda la población sin excepción de persona alguna. Hemos afirmado que el Estado satisface las necesidades de la colectividad por medio de los servicios públicos en forma directa y en forma indirecta. La forma directa es la regla general, en tanto que la forma indirecta es la excepción. Ahora bien, ésta última forma es en virtud de la figura jurídica de la concesión.

Se ha considerado que el Estado, por medio del sistema de la descentralización y en virtud de una concesión, autoriza a una persona moral o física para que preste un servicio público.

La H. Suprema Corte de Justicia de la Nación a propósito de los servicios públicos establece: "El servicio técnico prestado al público, de una manera regular y continua para la satisfacción del orden público, y por una organización pública".

Toda actividad pública dirigida a la satisfacción de una necesidad de interés general, cae en el ámbito de los servicios públicos: la defensa nacional, el Instituto Mexicano del Seguro Social, PEMEX y en organizaciones diversas relacionadas con la prestación de servicios de agua, drenaje, saneamiento, hospitales, alumbrado, carreteras, transportes, etcétera.

⁷⁴ Op Cit , Serra, pág. 104

El elemento esencial en la definición de servicio público que debe mantenerse inalterable, es la noción de interés general, es decir, el interés social para atender una necesidad social apremiante a cargo del poder público. El servicio público es una creación del Estado el cual atiende a su organización y funcionamiento, con los elementos legales y materiales que le son necesarios. Una decisión de la administración pública resuelve que una necesidad de carácter colectivo o de interés general, se convierta en servicio público. Las mismas leyes determinan el régimen jurídico que le es aplicable.

Las formas que reviste el servicio público, actividad y prestaciones, son variadas en nuestra legislación: sea en forma centralizada, es decir, atendida directa o indirectamente por la administración pública; o en forma descentralizada en entes públicos que asumen el servicio; o por medio de empresas de participación estatal; y por los propios particulares en el régimen de la concesión.

En los Estados que tienen como sus fines primordiales la prosperidad social, se deben satisfacer en la mejor forma posible las necesidades sociales mediante servicios públicos, con las siguientes finalidades: orden y seguridad interior y exterior; higiene, seguro y asistencia social; instrucción general y profesional para todos; atención de ciertas necesidades colectivas de carácter esencial (correos y telecomunicaciones, transportes, recursos energéticos).

Contrariamente al postulado de las teorías económicas en el sentido de que la necesidad pública es aquélla que el Estado satisface en la forma más económica, la teoría sociológica creada por Vilfredo Pareto, considera que, debido a la heterogeneidad de las necesidades e intereses colectivos y a la dificultad para homogeneizar las necesidades individuales, adquiere primacía el criterio y la voluntad de los gobernantes. Por tales razones, normalmente el gobierno federal prevé el desarrollo de servicios públicos a través de la construcción de escuelas, caminos, hospitales y otras obras que constituyen las herramientas y la plataforma para promover mejores condiciones para impulsar el desarrollo de las personas y de la sociedad.

Para dicha teoría, las necesidades públicas son aquéllas que los habitantes sienten o deberían sentir como miembros de la comunidad política y que son satisfechas con el gasto público. Un ejemplo palpable y cotidiano es la demanda de más y mejores servicios de comunicaciones que son indispensables para desarrollar programas de industrialización en el país. En este rubro, el gasto público se orienta al fortalecimiento de la red nacional de telecomunicaciones, la ampliación de los servicios vía satélite, que no sólo persiguen fines utilitarios sino apoyan también los servicios de telesecundaria que benefician a las comunidades rurales más apartadas.

Por ello, se puede afirmar que la actividad financiera del Estado que se lleva a cabo con la distribución del gasto público que se integra con los recursos

tributarios, es de contenido fundamentalmente económico, pero no podemos soslayar la importancia de los aspectos políticos y sociológicos que se presentan en cada país.

4. Satisfacción de necesidades comunes o del gobierno.

Consustancial al surgimiento de los impuestos también se ha presentado en los gobernados y los estudiosos del tema preguntas acerca del límite de los impuestos, lo cual nos lleva a cuestionar sobre la relación existente entre los conceptos de persona, sociedad, gobierno, Estado e impuestos.

De la respuesta que se da a preguntas como la necesidad de los impuestos para vivir en sociedad y su papel para hacer posible el desarrollo de las personas como seres humanos; o por otro lado, analizando lo que pudiera representar un abuso por parte de quienes detentan el poder en perjuicio de quienes no tienen otra alternativa que pagar impuestos o ser objeto de la represión, confiscación de bienes o persecución de los gobernantes.

Nuevamente la justificación del pago de impuestos podría sustentarse en la relación entre impuestos y sus fines. Al respecto hay quienes sostienen que la extracción de la riqueza a los particulares por parte del gobierno sólo se justifica si se aplica a la satisfacción de necesidades comunes a todos los miembros de la sociedad o bien común. Este concepto entendido como la creación de un entorno de orden, justicia y seguridad que permitan a cada ser humano alcanzar libremente sus metas personales tanto en el terreno material como espiritual.

Se ha llegado al extremo de calificar de robo a las exacciones por parte del Estado de la riqueza cuando ésta no se destine al logro de los fines señalados en el párrafo anterior. Para estos autores la validez, límites, funciones y justificación de las instituciones sociales dependen de la naturaleza de la persona humana, que es la razón de la existencia de dichas instituciones.

Ante la pregunta de la concepción del hombre se han manifestado diversas teorías que buscan descifrar la naturaleza humana y en consecuencia, las funciones de las instituciones sociales existentes desde enfoques filosóficos, biológicos, racionales, psicológicos, etcétera.

Para el llamado "Estado Policía", idea del liberalismo económico, la única finalidad del impuesto consistía en propiciar con un reparto equitativo, los gastos públicos. Se consideraba equitativo el reparto cuando no modificaba el patrimonio del afectado, es decir, cuando la situación preexistente de rentas y de fortunas, no era alterada por la imposición. A esta circunstancia se le denominaba el principio de neutralidad del impuesto.

En cuanto a sus límites se ha estimado que el bien común y el principio de subsidiariedad deben determinarlos. "Aunque el significado de bien común no suele coincidir dependiendo del enfoque o perspectiva de quien lo defina. Por ejemplo, cuando se pretende que el Estado provea a un mayor número de necesidades, aunque esta solicitud a fin de cuentas perjudique la iniciativa social, agoste muchas virtudes del pueblo y cueste mucho más caro de lo que la economía del país puede soportar."⁷⁵

En contra de la finalidad de nivelación de rentas y capitales que se le concede a la política tributaria, hay quienes se oponen a la conveniencia social de la misma, como es el caso de Von Misses, quien "considera perniciosos los resultados a que se dan lugar con ella, por las siguientes razones:

1. La mayor parte de los elevados ingresos que las cargas impositivas cercenan hubiéranse dedicado a la formación de capital adicional. En cambio, si el Estado aplica lo recaudado a atender a sus gastos, la acumulación de nuevos capitales disminuye.
2. En cuanto el capitalista sospecha que el conjunto de los impuestos y la contribución sobre la renta van a absorber el cien por ciento de los ingresos, opta por consumir el capital acumulado, en tanto que continúe al alcance del fisco. Así, provoca una amplia tendencia hacia el inmovilismo.
3. Afecta especialmente al nuevo empresario: la presión tributaria le impide acumular capital y desarrollar convenientemente sus negocios; jamás podrá convertirse en un gran comerciante o industrial y luchar denodadamente contra la rutina y los viejos hábitos. Los antiguos empresarios no tienen que temer su competencia; la mecánica fiscal los cubre con su manto protector."⁷⁶

Por otra parte, al hablar del ser humano distinguimos entre sus características esenciales su individualidad, considerando que no hay dos seres humanos idénticos; su racionalidad, por su capacidad de analizar u esencia y la realidad que lo rodea; su libertad, por hacer posible dirigir sus actos hacia donde mejor le convenga seleccionando entre varias alternativas; su espiritualidad, para crear valores; su sociabilidad, por la necesidad que tiene de vivir en sociedad para alcanzar su plenitud como ser humano y su finalidad, tomando en cuenta que a diferencia de los demás seres, no agota sus intenciones en la acción inmediata.

Como parte de esa naturaleza humana la sociabilidad es parte de la esencia del ser humano, en tal virtud, las instituciones sociales no tienen otra finalidad que la necesidad del hombre de vivir en sociedad. Por esto el Estado

⁵ Juan Vallet de Goytisolo, Sociedad de Masas y Derecho, Edit. Taurus, Madrid, 1968, pag 333

⁶ Ludwig Von Misses, La Acción Humana, 2a Ed SOPECSA, Madrid, 1968 pag 969

mismo es consecuencia y a su vez efecto de otros hechos o fenómenos sociales como es el derecho.

Por otro lado se reconoce la estrecha relación entre el fenómeno impositivo y el fenómeno estatal, pues los impuestos son consecuencia de la existencia del aparato estatal expresado en el gobierno. Los impuestos, entonces, son un reflejo o efecto de las formas políticas que adopta; es decir el pago de los impuestos va a depender del tipo de gobierno.

En la mayor parte de las sociedades, desde las épocas más remotas, "quienes han detentado el poder han utilizado los tributos para su provecho personal como fue el caso de las primeras civilizaciones como la egipcia cuyos emperadores y grupo gobernante vivía en el lujo y la ostentación a costa del trabajo del pueblo."⁷⁷

Todo gobierno de los tiempos antiguos, como algunos modernos, tanto en Egipto como en la región de Mesopotamia, al igual que en Asiria y en el imperio persa basaron la grandeza de sus cortes en una importante proporción en los tributos sobre los pueblos vencidos y los impuestos en especie que a través de servicios personales tenían la obligación de prestar los miembros de la sociedad a la minoría gobernante.

Del análisis del fenómeno impositivo en la historia se ha considerado a los impuestos como algo indigno y en contra de la libertad de los ciudadanos, como es el caso de Grecia y Roma; el crecimiento excesivo del aparato burocrático ha provocado el aumento de los impuestos para costear los gastos en muchos casos superfluos de los gobernantes; muchas de las rebeliones, sublevaciones y revoluciones fueron motivadas por el descontento producido por el pago de altos impuestos, y los impuestos en la mayor parte de las sociedades han descansado en la fuerza de quienes detentan el poder y no en la voluntad de quienes son obligados a pagarlos.

El replanteamiento de las funciones del Estado, y con ello la necesidad de ejercer nuevas y eficaces técnicas de gobierno y administración, no ha sido el resultado de irracionales propuestas de académicos o políticos despegados de la realidad. Los principios de libertad individual y propiedad privada que fueron los pilares de los Estados occidentales desde el siglo XIX, han dejado de tener el valor exclusivo y único que tenían, pues las nuevas formas estructurales de la economía y de la sociedad así lo han exigido.

Faya Viesca, ha manifestado al respecto que las causas del cambio del Estado Constitucional han estado a la vista de todos: una permanente explosión demográfica, el éxodo del campo a las ciudades, la creación de grandes centros

⁷⁷ Op Cit , Pazos, pág 43

urbanos, la gran complejidad de los problemas sociales y económicos, la necesaria y compleja interconexión de los distintos sectores sociales, la producción máxima de artículos para el consumo, la escasez de alimentos, los problemas de vivienda, la alarmante contaminación ambiental, etc. Al lado de estos problemas, la sociedad ya no se contenta con simples pronunciamientos de justicia; ahora exige una justicia materializada, que se traduzca fielmente en un desarrollo compartido, en una redistribución real del ingreso, en la satisfacción concreta de sus problemas individualizados de alimentos, salud, vivienda, cultura, seguridad, entre una extensa lista de lo que se conoce como componentes del bienestar social.

Ante esta sustancial alteración negativa que afecta la vida de millones de personas, la sociedad no tuvo más salida que rebelarse ante el Estado Constitucional del siglo XIX y de las primeras décadas del siglo XX, exigiendo la adopción de drásticas medidas que corrigieran los abusos de los poderosos, solucionaran los conflictos sociales, y les otorgara a la colectividad un creciente y permanente conjunto de bienes y prestaciones sociales que hicieran posible vivir la vida con más dignidad y justicia.

En este contexto, nuestra Constitución Política menciona expresamente en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal la formulación a cargo del Ejecutivo Federal de los planes nacionales, sectoriales y regionales de desarrollo económico y social. En ellos, se persigue integrar todos los aspectos de la vida social, en tanto que todos se interrelacionan, se complementan y condicionan recíprocamente, conjuntado lo económico, lo político y lo social.

CONCLUSIONES

Del estudio, análisis y desarrollo del presente trabajo, se desprenden las siguientes conclusiones:

Modificación al Código Fiscal de la Federación para transferir al Título II del propio ordenamiento, como derechos específicos del contribuyente, los servicios de asistencia e incorporarlos al reglamento respectivo, considerando que los contribuyentes tienen derecho a gozar de las garantías y prerrogativas consagradas en la Constitución General de la República y en la legislación fiscal aplicable, en estricto apego a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y seguridad jurídica.

Entre los derechos básicos de los contribuyentes la autoridad fiscal debe garantizar lo siguiente:

Derecho a orientación y asistencia

Constituye un derecho de los contribuyentes el disponer de información veraz, completa y oportuna además de contar con la asistencia de la administración tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, así como el de ser informados del sentido y alcance de las disposiciones fiscales, particularmente cuando éstas sufran reformas o modificaciones, utilizando en la medida de lo posible un lenguaje claro y sencillo alejado de tecnicismos.

Derecho a la devolución de pagos indebidos

De conformidad con las leyes fiscales las autoridades fiscales están obligadas a devolver a los contribuyentes las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan, actualizadas. En su caso, el contribuyente tendrá derecho al pago de intereses desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido hasta el día en que el mismo se ponga a su disposición. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado.

Derecho a la revisión administrativa

Los contribuyentes tienen derecho a solicitar que las autoridades revisen y, de ser el caso, modifiquen las resoluciones administrativas de carácter individual que les resulten desfavorables, cumpliendo con los requisitos establecidos al efecto y siempre que se demuestre que las autoridades no cumplieron con lo que señalan las disposiciones legales.

Derecho de audiencia

El contribuyente tiene derecho a que le sean notificados los actos administrativos de carácter fiscal cumpliendo con los requisitos y formalidades establecidos en la ley como son: a) que consten por escrito, b) que sean emitidos por autoridad competente, c) que

estén fundados y motivados y expresen el objeto o propósito de que se trate, d) que ostenten la firma de funcionario competente y el nombre de la persona a la que vayan dirigidos.

Derecho al secreto fiscal

El contribuyente tiene la garantía de que la información sobre su situación fiscal no llegará a personas extrañas que pudieran hacer mal uso de la misma y, por ello, el fisco está obligado a guardar absoluta reserva sobre la información proporcionada por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los datos obtenidos en ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, con las excepciones previstas en la propia ley.

Derecho a reducción de multas

Aquellos contribuyentes con buen historial tributario tienen derecho a solicitar los beneficios de reducción de multas y recargos que resulten de omisión total o parcial del pago de contribuciones, cumpliendo con los requisitos previamente establecidos.

Derecho a la caducidad de las facultades del fisco para determinar contribuciones

Los contribuyentes podrán solicitar la extinción de las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, cuando se cumpla el plazo de cinco o diez años, según sea el caso, y se reúnan los requisitos previstos en la Ley.

Derecho a impugnar las resoluciones desfavorables

Contra los actos administrativos en materia fiscal que afecten sus intereses los contribuyentes tienen derecho a interponer el recurso de revocación en los casos y circunstancias señalados en la Ley, o bien, optar por la interposición del juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Derecho a denunciar irregularidades

Los contribuyentes tienen derecho a ser tratados con el debido respeto y consideración por los funcionarios y empleados del SAT. En caso de anomalías o irregularidades en la actuación del personal los contribuyentes tienen derecho a presentar quejas y denunciar cualquier abuso o maltrato de los representantes de la autoridad fiscal en el ejercicio de sus funciones.

Derecho a conocer la situación de trámite de los asuntos

La autoridad fiscal tiene la obligación de resolver los asuntos que se le turnen en los plazos y procedimientos previamente establecidos. El contribuyente podrá conocer en todo momento la situación que guarda el trámite en que él sea parte, o en el que tenga

interés legítimo, así como de obtener copia de cualquier documentación que conste en su expediente.

- 2. El proceso permanente de modernización de los servicios de asistencia al contribuyente, mediante el uso intensivo de tecnología informática y de telecomunicaciones de punta, es condición necesaria para seguir avanzando hacia una mayor eficacia en la prestación de los servicios de asistencia, toda vez que en la medida en que se mejoren estos servicios, se promoverá una mayor confianza y tranquilidad de los contribuyentes y, en consecuencia, se inducirá hacia el cumplimiento voluntario y espontáneo de las obligaciones fiscales.**

La tendencia mundial de reconocer el papel cada vez más decisivo de los servicios de asistencia en la estrategia de modernización de los sistemas tributarios, corrobora nuestra afirmación en el sentido de la necesidad y conveniencia de seguir impulsando estos servicios con un enfoque integral de atención y servicio, considerando:

- Una mayor cobertura de los servicios de asistencia a la totalidad del territorio nacional.
- Mayor oferta de opciones de servicios de asistencia a través de los distintos medios, como sería el proporcionar consulta de saldos sobre créditos fiscales y posibilidad de realizar pagos mediante un sistema de cajeros similares a los que manejan las instituciones bancarias a los que se tuviera acceso mediante un NIP (número de identificación personal).
- Accesibilidad y oportunidad en la prestación de los servicios de asistencia, a efecto de evitar pérdida de tiempo y dispendio de recursos.
- Amabilidad y prontitud en los servicios de asistencia, mediante una actitud de servicio y profesionalismo del personal encargado de la función
- Descentralización de los servicios de asistencia a fin de acercarlos a los lugares donde se demandan, como sería establecer sistemas de atención telefónica y de audio-respuesta de cobertura regional
- Campañas informativas y promocionales en materia fiscal orientadas al convencimiento de los contribuyentes y del público en general, mediante la persuasión y no del terrorismo.
- Evaluación permanente de los programas y actividades de asistencia, para corregir deficiencias.

- 3. El fortalecimiento de la formación cívica y ética de las nuevas generaciones de mexicanos, será la mejor plataforma para forjar ciudadanos plenamente conscientes de sus responsabilidades como es la de contribuir al gasto público de la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes.**

Lo anterior hace necesario que la Secretaría de Educación Pública, en la esfera de sus atribuciones, fomente una cultura fiscal mediante la elaboración de materiales didácticos sobre el tema que se incorporen a los libros de texto gratuito de nivel

básico, en los que se inculque a los alumnos el significado de valores como son la justicia, la libertad, la equidad y la igualdad, así como su función en el mejoramiento del entorno social, conforme los criterios y lineamientos contenidos en la Ley General de Educación

Al ponerse en práctica esta estrategia de lograr la transformación social a través de la educación, sus efectos se verán reflejados en una modificación de las tradicionales actitudes dentro del seno familiar, como es la de considerar un mal necesario el pago de impuestos.

Un cambio de actitudes acerca de la importancia y el papel de los impuestos que hacen posible el desarrollo de los programas de bienestar social y la construcción de la infraestructura que se requiere para impulsar el desarrollo, habrá de manifestarse en el fortalecimiento de nuestras fianzas públicas

Otro enfoque de la creación y desarrollo de una cultura fiscal, es el efecto que tiene para promover una revalorización social de la conducta de los contribuyentes cumplidos que, con su esfuerzo y sentido de responsabilidad social, contribuyen a generar una actitud de comprensión y colaboración dentro y fuera del hogar; de asumir un compromiso positivo hacia las acciones del gobierno que implican un beneficio social, y de solidaridad social con los diversos sectores sociales, mediante una equitativa distribución de la riqueza.

Asimismo, la cultura fiscal hace posible la comprensión del papel que juegan los impuestos en el propósito de lograr la justicia social, favorece el entendimiento de la relación entre los beneficios de los servicios públicos y del pago de impuestos.

El fortalecimiento de la formación cívica y ética de las nuevas generaciones de mexicanos, es la mejor plataforma para forjar ciudadanos plenamente conscientes de sus responsabilidades como es la de contribuir al gasto público de la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes, conforme lo dispuesto en los artículos 3º. y 31 fracción IV de la Constitución.

La cultura fiscal hace posible la comprensión del papel que juegan los impuestos en el propósito de lograr la justicia social, favorece el entendimiento de la relación entre los beneficios de los servicios públicos y del pago de impuestos.

Un incentivo importante para fomentar la recaudación es el de garantizar a los contribuyentes una mayor certeza y seguridad jurídica, mediante disposiciones claras con una mayor permanencia.

No obstante será necesario realizar periódicamente -cada dos años- la actualización de la normatividad fiscal, especialmente con el objeto de cubrir todas aquellas lagunas o inconsistencias que se dan dentro de la ley fiscal, con el propósito de impedir las prácticas de elusión o evasión fiscal, de las cuales se

aprovechan actualmente algunos grandes contribuyentes, ocasionando disminución en el monto de sus impuestos.

Por otro lado, una mayor estabilidad de las leyes fiscales, permitirá a los grandes empresarios llevar a cabo una planeación lícita en materia fiscal, a efecto de optimizar su situación financiera dentro de los cauces legales.

Para que la estructura en materia fiscal no se convierta en un obstáculo para la modernización de nuestro sistema tributario, se requiere que dicha estructura normativa responda a nuestra realidad económica y social.

Es un hecho incontrovertible que la simplificación es uno de los medios que se consideran más eficaces para incrementar el pago de impuestos de los contribuyentes con menor capacidad administrativa como los que trabajan en la llamada economía informal es el establecimiento de cuotas fijas, en lugar de los actuales sistemas que por su complejidad desalientan la regularización de millones de personas que trabajan al margen de la ley.

Al fomentar una mayor confianza en la actuación de la autoridad fiscal se favorece la recaudación, eliminando en lo posible las facultades discrecionales que concede la ley a los funcionarios lo cual deja muchas veces a su libre arbitrio y capricho la decisión en algunos asuntos importantes como son la imposición de multas y sanciones.

Con base en el capítulo IV de este trabajo se concluye en la trascendencia de los principios de legalidad y equidad que constituyen los cimientos de nuestro sistema tributario, por lo que se concluye en los puntos que se enuncian más adelante.

Asimismo, y reconociendo la realidad social como referencia fundamental para la elaboración del Derecho, es la información de una opinión o criterio sólido respecto de los asuntos fiscales, lo que se manifiesta en la posibilidad de generar propuestas ante los órganos que nos representan en la Cámara de Diputados con el objeto de que los legisladores elaboren leyes fiscales más justas y políticas fiscales adecuadas a las necesidades reales de la población y que se compendian en los siguientes puntos:

- Mantener una relación interactiva con la autoridad fiscal, por conducto de las cámaras y agrupaciones gremiales, o de manera personal, a fin de plantear su problemática y hacer propuestas concretas de solución.
- Promover, por conducto de sus representantes en la Cámara de Diputados una verdadera reforma fiscal que sea más justa y equitativa, que constituya una herramienta eficaz para estimular un desarrollo económico del país más equilibrado.
- Exigir como ciudadano que se planteen políticas fiscales más justas.

- Analizar con profundidad las tasas de los diversos impuestos y evaluar su repercusión real en el comportamiento económico, con el objeto de ver la posibilidad de reducir impuestos a cambio de impulsar la actividad productiva
- Eliminar aquellos impuestos que resulten gravosos y que no están acordes a nuestra realidad económica.

7. Inducir la implantación de políticas tributarias y de gasto público más acordes a las demandas y necesidades de nuestra realidad social, privilegiando el desarrollo y bienestar efectivo de las personas, mediante un reparto más equitativo de la riqueza y la atención de los grupos marginados de la población, tomando en cuenta los siguientes elementos:

- Reconocer el papel del sistema tributario en el contexto de desarrollo económico nacional, teniendo como principal destinatario al individuo como ser humano con necesidades y aspiraciones que desarrolla dentro de la sociedad a la que pertenece.
- Definir en el Plan Nacional de Desarrollo el papel del Estado como ente regulador y promotor del desarrollo económico con fines y medios perfectamente delimitados y sustentados en la seguridad, la justicia y el bien común.

8. Ha sido patente la desorganización, inconsistencia y deficiencias de nuestro gobierno en materia fiscal, por lo que se concluye en forma sintética con los siguientes planteamientos:

- Precisar las funciones y fines fundamentales del Estado a efecto de darle legitimidad a la recaudación de los medios o recursos tributarios que se requieren para cumplir con los mismos
- Revisar y replantear las políticas establecidas en materia fiscal a efecto de que éstas respondan efectivamente a los objetivos prioritarios del Plan General de Gobierno.

9. En relación con la fundamentación jurídica de los impuestos y de los servicios de asistencia, la observancia del principio de legalidad en el ejercicio de la función pública enfoca en las propuestas que se vierten enseguida:

- En su carácter de normas jurídicas que regulan la actuación tanto de la autoridad como de los particulares en su función de sujeto activo y sujeto pasivo, respectivamente de la relación jurídico-tributaria, se cuenta con un esquema normativo legal y administrativo constituido por leyes y disposiciones técnicas y administrativas en materia fiscal, que es necesario sistematizar y armonizar para que respondan con mayor eficacia a nuestro entorno social.

- Frente a la obligación de sujetar el sistema tributario a la Ley, es evidente que cualquier avance o retroceso en esta materia, como es la eficacia en la recaudación de impuestos está condicionada a la existencia y aplicación de reglas adecuadas y acordes a nuestra realidad económica y social

10. En la elaboración de las leyes fiscales se debe reconocer el hecho de que ésta es una decisión no sólo de del órgano legislativo encargado de la función, sino sobre todo de un orden vivo, es decir, vigente, normativamente eficaz, producto de las experiencias vitales de las personas y de las instituciones que constituyen las fuerzas sociales de la sociedad, que por sus implicaciones, deben ser las fuentes de las cuales emerjan leyes más justas y apegadas a la realidad social y, por ende, de una mayor eficacia jurídica.

11. Por las implicaciones que tiene en la modernización de nuestro sistema tributario, se puede afirmar que el establecimiento de un cuerpo jurídico integrado por normas legales claras, consistentes, armoniosas y estables constituyen la condición *sine qua non* para darle mayor eficacia a nuestro sistema tributario, y por ende garantizar la efectividad de su función recaudatoria como se concluye en lo siguiente:

- Revisar los diversos ordenamientos y disposiciones legales y administrativas a efecto de hacerlos más coherentes y más sencillos con el propósito de que puedan ser entendidos por los contribuyentes, y que su aplicación se lleve a cabo con mayor certidumbre por parte del personal hacendario.
- Definir con toda precisión el contenido, alcance y efectos jurídicos de las leyes y disposiciones fiscales.
- Tomar en cuenta la opinión de los contribuyentes ya sea de manera personal o a través de los diversos órganos representativos, para que las iniciativa de ley que se analicen y aprueben en el Congreso de la Unión contengan los reclamos legítimos del sector al que están dirigidos.
- Actualizar el texto de la ley a las necesidades reales de los diversos sectores económicos a efecto de que se convierta en un factor del cambio social.
- Elaborar leyes que sean fácilmente interpretadas de acuerdo con el espíritu del legislador; es decir tomando en cuenta las circunstancias específicas y las consecuencias previstas en la solución del caso concreto.
- Establecer políticas más claras, sencillas y permanentes con miras a que los empresarios puedan contar con elementos más confiables para planificar el desarrollo de la empresa.
- Dar una mayor estabilidad a la estructura normativa evitando los cambios continuos en la ley o en las reglas administrativas.
- Cuidar que se aplique con todo rigor el principio de legalidad en la actuación de los funcionarios y empleados fiscales.
- Eliminar en lo posible las facultades discrecionales que concede la ley a los funcionarios, lo cual deja muchas veces a su libre arbitrio y capricho la decisión en algunos asuntos importantes como son la imposición de multas o sanciones.

- Otorgar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes mediante procedimientos más transparentes y acordes a una normatividad adecuada.
- Garantizar los derechos de los contribuyentes y proporcionar los medios y recursos procesales adecuados para hacerlos valer ante la autoridad fiscal o los tribunales competentes
- Desgravar del pago de impuestos a los trabajadores con menos de ocho salarios mínimos, así como de los campesinos y demás sectores desvalidos de la población.

BIBLIOGRAFÍA

- Acosta Romero Miguel, Teoría General del Derecho Administrativo, UNAM, 1ª Ed., 1973, México
- Carrasco Iriarte Hugo, Derecho Fiscal Constitucional, Edit. Harla, 2ª. Ed. 1993, México.
- Coatsworth John, Los Orígenes del Atraso, Edit. Aliana Editorial Mexicana, 1ª Ed. 1990, México.
- Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Edit. Limusa, 1996, México.
- Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, La Elusión Tributaria, Difusión Fiscal, SHCP, 1974.
- De la Cueva Arturo, Justicia, Derecho y Tributación, Edit. Porrúa, 1ª. Ed. 1989, México.
- De la Cueva Mario, La Idea del Estado, Edit. UNAM 3ª. Ed. 1982, México.
- De la Garza Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Edit. Porrúa, 13ª Ed., 1985, México.
- El Colegio de México, Historia General de México, 3ª. Ed., 1981 México.
- Faya Viesca Jacinto, Finanzas Públicas, Edit. Porrúa, 3ª. Ed. 1996, México.
- Fernández Christlieb Fátima, Comunicación y Teoría Social, Dirección General de Publicaciones de la UNAM, 1ª Ed. 1994, México.
- Flores Zavala Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Edit. Porrúa, 8a. Ed. 1980, México.
- Floris Margadant S. Guillermo, Introducción a la Historia del Derecho Mexicano, Edit. UNAM, 1ª. Ed. 1971, México.
- Fraga Gabino, Derecho Administrativo, Edit. Porrúa, 12a. Ed., México.
- Giudice del Michel, Los Deberes y Derechos de los Contribuyentes, Revista Criterios Tributarios No. 130/131, 1999, Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas, Buenos Aires.
- Jiménez González Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, Edit. Ecasa, 3a. Ed. 1993, México
- Kaidor Nicholas, Impuesto al Gasto, Edit. Fondo de Cultura Económica, 1ª Ed., reimpresión, 1969.
- Le Fur, Delos, Radbruch, Carlyle, Los Fines del Derecho, Edit. Imprenta Universitaria, 3ª Ed. 1960, México.

Lomelí Cerezo Margarita, Derecho Fiscal Represivo, Edit., Porrúa, 1989, México.

López Portillo y Pacheco, José, Génesis y Teoría General del Estado Moderno, Edit. Joaquín Porrúa, 3ª Ed., 1982, México.

Margain Manatou Emilio, Nociones de Política Fiscal, Edit. Porrúa, 1a. Ed. 1994, México.

Margain Manatou Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Edit. Porrúa, 12a. Ed. 1996, México.

Martínez de Souza José, Diccionario General del Periodismo, Edit. Paraninfo, 1ª Ed. 1981, España.

Millán González Arturo, Delito de Defraudación Fiscal y su Defensa Adecuada, Edit. Rocár, 1ª Ed México.

Moreno Daniel, Derecho Constitucional Mexicano, Edit. Pax México, 6ª. Ed. México.

Pazos Luis, Los Límites de los Impuestos, Edit. Diana, 1ª. Ed. 1982, México.

Pardinas Felipe, Manual de Comunicación Social, Edit. Edicol, 1ª Ed. 1978, México.

Robledo Santiago, Edgar, otros, El Artículo 3º y su Ley Reglamentaria, Selecciones Pedagógicas de Magisterio, Edit. Del Magisterio, 1969, México.

Rodríguez González Alfonso, La Justicia Tributaria en México, Edit. Jus, 1a. Ed. 1992, México.

Rubio de Contreras Amparo, Didáctica de la Educación Cívica, Edit. Oasis, 3a. Ed. 1969.

Robles Gleen José Luis, Apuntes Completos del Segundo Año de Derecho Administrativo, Facultad de Derecho, UNAM, 1980.

Rodríguez Lobato, Derecho Fiscal, Edit. Harla, 2ª Ed. 1986, México.

Serra Rojas Andrés, Derecho Administrativo, Edit. Porrúa, 12ª. Ed. 1983, México.

OBRAS SOCIOLOGICAS

Córdoba Arnaldo, La Ideología de la Revolución Mexicana, Edit. Era, 9ª. Ed. 1981, México.

Durkheim Emile, Las Reglas del Método Sociológico, Edit. La Pléyade, 2ª. Ed. Buenos Aires.

Etzioni Amitai y Eva, Los Cambios Sociales, Edit. Fondo de Cultura Económica, 1ª. Ed. 1968, México.

Mendizábal Miguel Othón de, Las Clases Sociales en México, Edit. Nuestro Tiempo, 11ª. Ed. México.

Recasens Siches Luis, Sociología, Edit. Porrúa, 10ª. Ed. 1970, México

Ruciman W. G. Ensayos: Sociología y Política, Edit. Fondo de Cultura Económica, 1ª. Ed 1966, México.

Stavenhagen Rodolfo, Sociología y Subdesarrollo, Edit. Nuestro Tiempo, 6ª. Ed. México.

Vallet de Goytisolo Juan, Sociedad de Masas y Derecho, Edit. Taurus, 1969, Madrid.

OTRAS FUENTES

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Código Fiscal de la Federación 1999.

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria 1999.

Ley del Impuesto sobre la Renta 1999.

Ley General de Educación 1998

Internet, Centro de Información de Administraciones Tributarias.