



**UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO
FACULTAD DE DERECHO**

**TÍTULO:
ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE
LAS ACTUACIONES ESTATALES EN LA
POLÍTICA RECAUDATORIA FISCAL DEL
MÉXICO CONTEMPORÁNEO**

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO
DE LICENCIADO EN DERECHO
PRESENTA:

ALFONSO MORENO GARCÍA



MÉXICO, D.F., MAYO DE 2002.



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Paginación Discontinua



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.F., 8 de febrero del 2002.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante ALFONSO MORENO GARCIA, bajo la supervisión este Seminario, elaboró la tesis intitulada "ANALISIS CONSTITUCIONAL DE LAS ACTUACIONES ESTATALES EN LA POLITICA RECAUDATORIA FISCAL DEL MEXICO CONTEMPORANEO".

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

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

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
La Directora.



LIC. MA. DE LA LUZ NÚÑEZ CAMACHO.

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

**ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE
LAS ACTUACIONES ESTATALES
EN LA POLÍTICA
RECAUDATORIA FISCAL DEL
MÉXICO CONTEMPORÁNEO**

AGRADECIMIENTOS

A DIOS, por iluminar mi camino y llenarme de bendiciones, por permitirme alcanzar mis metas.

A MI MADRE, por velar por mi y por brindarme su apoyo y comprensión y amor en la búsqueda de mis logros.

A AURORA VEGA CEDILLO, por ser el ejemplo a seguir y la persona que siempre me ha acompañado.

A LA LICENCIADA SONIA VENEGAS, por el tiempo dedicado a este trabajo, así como por la dirección del mismo y por ser una excelente catedrática. Con el respeto y admiración de su alumno que siempre le estará agradecido.

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO, con agradecimiento por darme la oportunidad de concluir con éxito mi licenciatura.

ÍNDICE

ÍNDICE

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	VI
---------------------	-----------

CAPÍTULO I

LA POLÍTICA FINANCIERA DEL ESTADO

1.1.- Delimitación	2
1.2.- Los Ingresos del Estado	7
1.2.1.- Clasificación	7
1.2.2.- Ingresos por vía de derecho privado y por vía de derecho público	8
1.2.2.1.- Contribuciones	9
1.2.2.2.- Empréstitos	15
1.2.2.3.- Emisión de Moneda	18
1.2.3.- La Ley de Ingresos	20
1.3.- Los Egresos del Estado	27
1.3.1.- El gasto público	28
1.3.2.- El presupuesto	31
1.4.- Derecho Financiero	38
1.4.1.- Ramas del Derecho Financiero	39
1.4.2.- Derecho Fiscal	40
1.5.- Los objetivos a lograr	46

CAPÍTULO II

LINEAMIENTOS DE POLÍTICA FISCAL

2.1. Significado de "Política Fiscal"	51
2.2. Objetivos de la Política Fiscal	53
2.2.1. La capacitación de recursos	53
2.2.2. Promover el desarrollo económico del país	56

2.2.3. Inflación y Tributación	61
2.2.3.1. Las consecuencias de la inflación	64
2.2.3.2. Las causas de la inflación	66
2.2.3.3. Políticas anti-inflacionistas	68
2.3. Causas y efectos de la Política Fiscal	72
2.3.1. Causas de ineficacia del sistema fiscal	73
2.3.1.1. Algunos aspectos de ética fiscal	74
2.3.1.2. Un sistema fiscal aceptable	78
2.3.2. Críticas al sistema fiscal mexicano	80
2.3.3. Criterios para una reforma fiscal	85
2.3.3.1. La necesidad de credibilidad en el fisco	89
2.3.3.2. Propuestas concretas para una nueva reforma fiscal	91
2.3.4. El retrato fiscal mexicano	94
2.4. Política fiscal seguida en México a partir de 1947	99
2.4.1. Primer periodo de 1947 a 1958	99
2.4.2. Segundo periodo de 1959 a 1964	101
2.4.3. Tercer periodo, de 1965 a 1970	104
2.4.4. Cuarto periodo, de 1971 a 1976	105
2.4.5. Quinto periodo, de 1977 a 1982	106
2.4.6. Sexto periodo, de 1983 a 1988	108
2.4.7. Séptimo periodo, de 1989 a 1994	108
2.4.8. Octavo periodo, 1995 A 2000	110
2.4.9. Noveno Periodo, 2001 A . . .	111

CAPÍTULO III

JERARQUÍA NORMATIVA FISCAL

3.1. Principios constitucionales en materia fiscal	117
3.1.1. Garantía de legalidad	127
3.1.2. Garantía de proporcionalidad y equidad tributaria	138

3.1.3. Garantía de gasto público	173
3.1.4. Otras garantías en materia tributaria	178
3.2. Tratados Internacionales	184
3.3. Leyes y Decretos	190
3.4. Reglamentos	193
3.5. Circulares y Resoluciones	201
3.6. Jurisprudencia	204
3.7. Medios de control constitucional	207
3.7.1. Juicio de amparo	207
3.7.2. Controversias constitucionales	210
3.7.3. Acciones de inconstitucionalidad	212

CAPÍTULO IV

EJEMPLOS DE ACTUACIONES TRIBUTARIAS ESTATALES REÑIDAS CON LA CONSTITUCIÓN

4.1. Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios para 1999	216
4.1.1. Generalidades del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios	216
4.1.2. Características de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios	221
4.1.3. Elementos esenciales del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios	222
4.1.4. Violación a la garantía de equidad tributaria	234
4.1.5. Violación al principio de proporcionalidad tributaria	245
4.2. El Perdón Fiscal.	256
4.2.1. Mecánica de funcionamiento del perdón fiscal	256
4.2.2. Comentarios al programa "Cuenta Nueva y Borrón"	264
4.2.3. Inconstitucionalidad de la fracción VIII del artículo segundo transitorio del Código Fiscal de la Federación para 2001	268

CONCLUSIONES	285
BIBLIOGRAFÍA	296
INTERNET	299
HEMEROGRAFÍA	301
LEGISLACIÓN	301

INTRODUCCIÓN

INTRODUCCIÓN

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo se realiza en su vertiente propositiva y analítica. La causa de analizar este tema interesante pero complejo en razón de sus matices económicos es el hecho de observar como el Estado (gobierno) al recaudar los ingresos necesarios para la satisfacción de las necesidades colectivas (individuales dirían otros) ha violado los principios constitucionales.

No debe perderse de vista que el Derecho Fiscal contiene raíces evidentemente económicas de ahí que aquellas personas que estudien esta rama del Derecho deban estar pendientes de los problemas económicos que a diario se presentan, tanto en nuestro país como fuera de él, para así prever las consecuencias negativas o positivas de estas circunstancias y saber, en el caso de las primeras, qué efectos nocivos tendrán, y en las segundas el momento en que los beneficios repercutirán.

De esta suerte, si bien es cierto que la tesis de licenciatura que se presenta será realizada fundamentalmente bajo un enfoque netamente jurídico, también lo es que todos los estudios que se realicen en materia tributaria deben tener un criterio económico acerca de los temas que se abordarán, pues de otra manera, el estudio que se llegará a realizar nunca tomará en cuenta los efectos o consecuencia que se producirán a favor o en contra de todas aquellas actividades sujetas a tributación.

Hoy es tema en boga la tan prometida reforma fiscal que a decir de nuestras actuales autoridades es necesaria para hacerla congruente con la política fiscal que contribuya al desarrollo económico de México.

Pero esto no es nuevo, pues desde finales del año de 1961 el Gobierno Federal habló del comienzo de la reforma fiscal integral y reiteradamente hemos oído hablar de tal tema que opiniones se han escuchado de especialistas, tales como abogados, contadores, economistas, empresarios, representantes, etcétera que nos han intentado explicar los puntos sobre los que deberá versar para terminar de una vez por todas con los problemas que se presentan en la materia y con los ordenamientos por demás obsoletos para adecuar la legislación a los nuevos tiempos y a los desafíos que presenta el país en materia económica, sin embargo, desde 1988 la ansiada reforma fiscal no ha llegado.

Debemos entender primeramente que Política Fiscal es el conjunto de medidas relativas al establecimiento de contribuciones que produzcan ingresos tendientes a satisfacer el gasto general del estado, así como lograr la orientación económica social que conviene al país.

De lo anterior tenemos que el principal elemento que será tomado en consideración en la tesis que se realizara será la **recaudación**. En efecto, El Estado mexicano en su intento de lograr mayores ingresos fiscales para satisfacer las necesidades sociales ha incrementado las contribuciones existentes y creado nuevas, con lo que ha acentuado la carga tributaria en la población de menores posibilidades económicas.

El anhelo del Gobierno de un país en donde existe una profunda desigualdad social como el nuestro, es decir, aquel en que son pocos los que mucho tienen y muchos los que nada tienen, radica en la distribución equitativa de la riqueza, obligando al rico a pagar más y menos al pobre; retirar de aquél recursos con el objeto de llevar al segundo los bienes y servicios de primera necesidad a su alcance o para realizar inversiones tendientes a combatir el desempleo, marginación, pobreza, etc.

Así tenemos que la política fiscal y económica del país ha favorecido la concentración de la riqueza y aunque en algún momento (sexenio del Lic. José López Portillo) se disminuyeron las tasas del impuesto sobre la renta, esto solo favoreció lo anterior. A

final de cuentas, la clase laboral es la que ha soportado los problemas económicos del país.

Se dice que los tributos son el precio de la civilización. El Estado exige el pago de la prestación tributario a los sujetos que se encuentran dentro de su jurisdicción porque requiere adicionalmente de recursos derivados para su funcionamiento (impuestos), bien porque directa o indirectamente los obligados reciben beneficios de carácter general o particular (contribuciones de mejoras y derechos); y por último, porque el establecimiento de normas de carácter tributario constituye en muchos casos la aplicación de un método inductivo en la conducta de los agentes económicos sin que ello signifique intervencionismo estatal (impuestos al comercio exterior). A tal efecto, se identifica aquellos actos, actividades o circunstancias susceptibles de provocar tributación (obtención de ganancias, riqueza, consumos, servicios públicos o administrativos, entre otros) originándose la relación entre Acreedor y Deudor Tributario.

Si bien la obligación impositiva ha sido reconocida por todas las naciones como una carga necesaria e incuestionable, a partir del establecimiento de las democracias representativas, se erigieron una serie de principios limitativos de la potestad del Estado de crear y exigir coactivamente el pago de tributos, los mismos que, en la mayoría de los casos, fueron incorporados a los textos constitucionales.

No obstante el grado de avance de la constitucionalidad y legalidad de los principios de la tributación, el Estado, a través de sus órganos legislativos y su administración pública, se muestran renuentes a acatar los mandatos constitucionales, vulnerando las garantías individuales, y olvidando que la recaudación no es un fin en sí mismo, sino solamente uno de los medios para satisfacer el interés público.

Hablar de los principios constitucionales del Sistema Tributario es referimos a una de las formas de autolimitación jurídica del Poder, situación que puede producirse únicamente en un Estado Democrático de Derecho. En efecto, sólo en una Democracia es concebible que el propio Estado establezca normas que controlen su Poder, a los efectos

que éste se ejerza en forma racional protegiendo el interés público, permitiéndose que la constitucionalidad y legalidad de sus actos pueda ser revisada en forma jurisdiccional, si el afectado considera que éstos no se ajustan al marco constitucional.

Es importante advertir en ese sentido que en los tiempos actuales la Constitución Política no puede verse más como un texto programático, en tanto en ella se plasman las normas que rigen la estructura del Estado y las de carácter imperativo que regulan el ejercicio del poder y las relaciones con los particulares. La infracción constitucional, por lo tanto; en la producción de normas de carácter tributario (en la fase legislativa y reglamentaria) o en el ejercicio de las funciones de la Administración Tributaria u órganos jurisdiccionales en materia tributaria no constituye solamente un tema doctrinario que puede suscitar debates académicos interesantes, sino que, lo más importante, causa agravio al sistema jurídico en su integridad, quebranta la seguridad jurídica y atenta contra los valores democráticos que sustentan un Estado de Derecho. En nuestra realidad, son muchas las manifestaciones de contravención a la Constitución, no escapando la tributación de normas y actos inconstitucionales, como se verá en el último capítulo de la tesis.

El problema que planteo se ubica en nuestra actualidad ya que es innegable que el principal medio por el cual el Estado obtiene ingresos, es la recaudación tributaria y tomando en consideración que ésta se refleja en la actividad legislativa tal como en la formulación de la Ley de Ingresos y Presupuesto de Egresos de cada año, así como en las reformas a los diversos ordenamientos fiscales, es indudable que la política fiscal repercute en la esfera jurídica de cada particular.

El problema que se analiza se plantea en razón de que la política fiscal constituye una serie de medidas de carácter económico, que tiene como elemento fundamental, el recaudar de los contribuyentes los ingresos necesarios a fin de cubrir el gasto público, sin

embargo, trasciende al ámbito jurídico, desde el momento mismo en que la Constitución obliga a observar determinados principios protectores de los gobernados. Ahora bien, cuando el Estado Mexicano por las malas condiciones existentes en el país, ha visto la recaudación como un fin en sí mismo y no como un medio de satisfacción de necesidades colectivas, ha contravenido los citados principios constitucionales, afectando el interés jurídico de los particulares, vulnerando las garantías individuales de carácter tributario con lo que ha extraído de ciertos sectores sociales mayores recursos, sin favorecer la distribución equitativa del ingreso y asentando la carga impositiva en personas de menor capacidad contributiva, infringiendo en consecuencia, los principios de legalidad, equidad y proporcionalidad tributaria.

El objetivo general de esta investigación es el de mostrar que con la Política Fiscal seguida en el México contemporáneo, lejos de aumentar la captación de recursos por el Gobierno, se ha asentado la carga fiscal en sectores con menor capacidad tributaria al establecer contribuciones nuevas o aumentar las tasas o tarifas de las ya existentes, lo que ha marcado la tendencia de contravenir la constitución en el afán del gobierno de aumentar la recaudación tributaria como única alternativa.

El objetivo particular es el estudio y crítica a diversos ordenamientos legales, lo que se hará en forma ejemplificativa y no exhaustiva, pues los ejemplos de actuaciones estatales reñidas con la constitución nunca terminarían, objetivos éstos en los que se hará el estudio técnico jurídico específico y propositivo en materia constitucional fiscal.

Se justifica la investigación del presente tópico en la medida que el Estado Mexicano se ha mostrado renuente en establecer contribuciones proporcionales y equitativas, prevaleciendo en muchas ocasiones un estado de inseguridad jurídica tributaria, lo que ha llevado a una mala distribución de la riqueza, dejando la carga impositiva en los

sectores sociales más desfavorecidos, favoreciendo al que más tiene y perjudicando al que menos tiene.

La Hipótesis del presente trabajo de investigación se circunscribe en analizar que el Gobierno en su afán de recaudar los recursos económicos necesarios para satisfacer el gasto público ha violado constantemente el marco constitucional que establece los límites de las contribuciones que pueden ser impuestas al crear nuevas contribuciones o bien aumentar las tasas o tarifas de las existentes, toda vez que el gobierno ha visto la recaudación tributaria como un fin en sí mismo, olvidando que menores impuestos y menores tasas impositivas pueden significar mayores ingresos para la Hacienda Pública.

Es necesario mencionar que debido a lo extenso del tema que se propone se estudian solo dos ordenamientos en concreto del sistema fiscal mexicano, cuyo estudio integral se deja para mejor ocasión, debido a que rebasa los límites de la presente investigación.

Para tal efecto, se decidió emplear el método deductivo. En este sentido, se parte en el primer capítulo de la explicación de la política financiera del estado, donde se puede observar los instrumentos y mecanismos con los que el estado cuenta para allegarse recursos económicos y su manera de erogarlos.

En el segundo capítulo, se analiza la política fiscal mexicana, sus lineamientos generales y la forma en que se ha desarrollado, entendida como uno de los mecanismos eficaces con los que cuenta el Estado para encauzar una adecuada política económica, sin soslayar las beneficios y consecuencias tanto positivas como negativas en el acontecimiento de determinadas figuras que inciden en la economía de país.

Por su parte, en el tercer capítulo se establece el análisis jurídico de los fundamentos constitucionales de la tributación indispensable para alcanzar el tan anhelado valor de justicia tributaria, principios que se han establecido a favor del gobernado para limitar la actuación de las autoridades. Así también, se analizan los medios con los que cuenta el

particular para lograr una defensa adecuada en contra de actos autoritario que pudieran estimarse inconstitucionales o ilegales.

Por último, en el cuarto capítulo se estudian a manera ejemplificativa y no exhaustiva dos casos concretos en los que se considera que el Estado en ejercicio de su potestad tributaria ha violentado el marco constitucional, brindando a los lectores argumentos de defensa ante el verificativo de tales situaciones.

CAPÍTULO I

POLÍTICA FINANCIERA DEL ESTADO

CAPÍTULO I

POLÍTICA FINANCIERA DEL ESTADO

1.1. DELIMITACIÓN

Para los efectos del presente apartado por política se entiende el conjunto de prácticas o medidas que asume y emplea el gobierno por razón de sus propios intereses para la consecución de sus fines.

En la Teoría general del Estado, éste está compuesto básicamente de tres elementos, a saber: población, territorio y gobierno, de ahí que pueda ser definido como la comunidad que se encuentra establecida bajo un mismo territorio y gobernada bajo un mismo sistema.

Según el Diccionario razonado de Legislación y Jurisprudencia de Escriche, el Estado es el "cuerpo político de la Nación; o bien el conjunto de ciudadanos que componen el gran cuerpo que se llama nación". Este criterio es precisamente el asumido en su Jurisprudencia por la Suprema Corte de Justicia la Nación:

1233. ESTADO, CUANDO ES PROCEDENTE EL AMPARO PROMOVIDO POR EL.- El Estado, cuerpo político de la Nación, puede manifestarse en sus relaciones con los particulares bajo dos fases distintas: como entidad soberana encargada de velar por el bien común, por medio de dictados cuya observancia es obligatoria, y como entidad jurídica de derecho civil, porque, poseedora de bienes propios que le son indispensables para ejercer sus funciones, le es necesario también entrar en relación de naturaleza civil con los poseedores de otros bienes, o con las personas encargadas de la administración de aquéllos. Bajo esta segunda

fase, esto es, el Estado como persona moral capaz de adquirir derechos y de contraer obligaciones, está en aptitud de usar de todos aquellos medios que la ley concede a las personas civiles para la defensa de unos y otras, entre ellos, el juicio de amparo; pero como entidad soberana no puede utilizar ninguno de esos medios sin desconocer su propia soberanía, dando lugar a que se desconozca todo el imperio, toda la autoridad o los atributos propicios de un acto soberano; además no es posible conceder a los órganos del Estado el recurso extraordinario de amparo por actos del mismo Estado manifestados a través de otro de sus órganos, porque se establecería una contienda de poderes soberanos, y el juicio de garantías no es más que una queja de un particular, que se hace valer contra el abuso de un poder.

Quinta Época: Tomo LXVI.- Secretaría de Hacienda y Crédito Público p. 218. Secretaría de Hacienda y Crédito Público p- 2547, Departamento de Impuestos del Timbre y sobre Capitales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. P.2712. Departamento de Impuestos Especiales de la Secretaría de Hacienda y Crédito p.2712. Departamento de Impuestos Especiales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público p.2712. JURISPRUDENCIA 808 (Quinta Época) Apéndice 1917-1988, Segunda Parte Pág. 1341; Apéndice 1917-1985, JURISPRUDENCIA 148, Volumen COMUNES AL PLENO Y SALAS. Octava parte, Pág. 241; Apéndice 1917-1975, JURISPRUDENCIA 384, Volumen 2°. SALA, Tercer parte, Pág. 632; Apéndice 1917-1965, JURISPRUDENCIA 87, Pág. 108, Apéndice 1917-1954, JURISPRUDENCIA 450, Pág. 867. (Visible en pp. 483 y 484 del Tomo Actualización IX-X- Administrativa. Mayo Ediciones)

Ahora bien, el Estado para la realización de sus diversas funciones necesita efectuar erogaciones, posteriormente a la obtención de recursos económicos indispensables para cubrir aquéllos. Este cuerpo político de la nación lleva a cabo una intensa e importante actividad en materia financiera, es decir, encaminada a recaudar los recursos pecuniarios que precisa para cumplir sus atribuciones, sin olvidar que aún cuando el Estado despliega una gran actividad en transacciones monetarias, ésta la hace sin ánimos de lucro.

No debe perderse de vista, que el Estado en sus funciones y el ejercicio del poder público nunca debe ser desplegado con móviles de lucro, sea económico o político, pues es esa la causa de tanto males que aquejan a nuestro país, pues el Estado no puede ser visto como una empresa toda vez que no tiene como objetivo principal la producción, comercialización, venta, etc. de un producto o la prestación de un servicio, por lo que este no debe ser conducido con criterios empresariales desde el gobierno, en razón de que las decisiones que se toman día a día obedecen más a criterios políticos ya que la finalidad del Estado no es de carácter lucrativa.

Las Finanzas Públicas son el conjunto de operaciones y actividades que realizan las diferentes entidades que conforman el Sector Público para la captación, administración y aplicación de los recursos financieros.

El Sector Público es un conjunto organizado de entidades que por mandato constitucional realizan funciones legislativas y acciones jurídico administrativas, de regulación, de producción, de acumulación y de financiamiento que le son inherentes, a fin de satisfacer las necesidades de la población. El Estado a través de los instrumentos de captación (impuestos, derechos, productos, aprovechamientos, empréstitos, colocación de valores, etc.) define la utilización de tales recursos (gastos, subsidios, transferencias, amortizaciones, etc.), y de los efectos que éstos tienen en la actividad económica y social del país. Entre los principales elementos de análisis de las Finanzas Públicas están: Ley de Ingresos de la Federación, Presupuesto de Egresos y Cuenta Pública.

Pues bien, señala Serra Rojas al citar a Rossy que la actividad financiera del Estado consiste en " determinar el costo de las necesidades estatales y las generales de los habitantes de un país, la determinación de los medios dinerarios para atenderlas y su forma de obtención, la obtención misma de tales medios, su administración y la realización dineraria de aquellas necesidades"¹

¹ SERRA ROJAS, ANDRÉS; *Derecho Administrativo*; Décima Edición; Editorial Porrúa, S.A.; México; 1983; pág. 61

En efecto, de una manera más sencilla, se puede decir que la actividad financiera del Estado es aquella relacionada con la obtención, administración o manejo y empleo de los recursos monetarios indispensables para satisfacer las necesidades Públicas. Así las cosas, es evidente que la actividad financiera del Estado se compone de diversos momentos, a saber:

Daniel Diep Diep menciona que "estos aspectos fundamentales son la liquidación y recaudación de los tributos (obtención de ingresos); la administración del Patrimonio Público; y la distribución y aplicación de las sumas recaudadas"²

Para Sergio Francisco de la Garza, "La actividad financiera estatal comprende tres momentos: la obtención, el manejo y la erogación de recursos pecuniarios. En nuestra terminología, puede validamente hablarse de la captación, la administración y el gasto."³

De esta manera, los ingresos y egresos del Estado, es decir, la captación y gasto de aquellos recursos pecuniarios del cuerpo político de la nación, dada su trascendencia para la comunidad son objeto de estudio de diversas disciplinas jurídicas y no jurídicas.

Coincidimos con Raúl Rodríguez y Lobato en que "Por su contenido y efectos la actividad financiera del Estado constituye un fenómeno económico, político, jurídico y sociológico. Económico porque se trata de la obtención, administración o manejo y empleo de recursos monetarios. Político porque forma parte de la actividad del Estado como entidad soberana, para el logro y cumplimiento de sus fines. Jurídico porque en un Estado de Derecho se encuentra sometida al Derecho Positivo. Sociológico por la influencia que ejerce y los efectos que produce sobre los diversos grupos de la sociedad que operan dentro del Estado."⁴

² DIEP DIEP, DANIEL; *Tendencias, Teorías y Políticas Tributarias*; Primera Edición; Editorial Pac, S.A. de C.V.; México, 1999; pag. 195.

³ DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO; *Derecho Financiero Mexicano*; Décimo Tercera Edición, Editorial Porrúa, S.A.; México, 1985; pág. 5

⁴ RODRÍGUEZ Y LOBATO, RAÚL, *Derecho Fiscal*, Segunda Edición; Editorial Oxford University Press Harla México, S.A. de C.V.; México, 1992, pág. 3

La actividad financiera estatal en nuestro país, se encuentra regulada por dos ordenamientos básicos, a saber: la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos, los cuales tiene existencia en los tres niveles de gobierno, esto es, federal, estatal y municipal; dichos ordenamientos son de carácter temporal, pues tiene una vigencia de tan solo un año, es decir, lo que dura el año fiscal; del 1º de enero al 31 de diciembre, como veremos más adelante.

Constitucionalmente esta actividad se encuentra regulada principalmente por los artículos 31 fracción IV; 73, fracciones VII, VIII, XVIII, XXIX, XXIX-A; 117, fracciones IV, V, VI, VII, VIII y IX; 118, fracción I; 115, fracción IV; 122 apartado "B" fracción III, apartado "C" base primera fracción V inciso b) y e); 74, fracciones IV, 75; 131; 89, fracción I; 72, inciso h), además de una serie de instrumentos legales tales como la Ley General de Deuda Pública, la Ley de Presupuesto Contabilidad y gasto Público Federal, la Ley de Coordinación Fiscal y el Código Fiscal de la Federación.

El Estado a fin de allegarse de los recursos necesarios para cubrir el gasto público goza de la Potestad Tributaria; exclusivo de la organización jurídico política que es el Estado, a través del Poder Legislativo que expide leyes, acatando el Principio de legalidad, como veremos en el capítulo III, es decir, establece las contribuciones forzadas, que deben reunir los elementos esenciales; en segundo lugar por medio del Poder Ejecutivo, pues a éste le corresponde aplicar la ley expedida por el Ejecutivo, así como proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia en uso de la facultad reglamentaria establecida en la fracción I del artículo 89 constitucional. Por último, el Poder Judicial al resolver las controversias entre la Administración Pública y el Gobernado, o bien entre éste y el Legislativo cuando en el caso del primero exista ilegalidad en su actuación y en el segundo un problema de inconstitucionalidad, o bien entre el ejecutivo y el legislativo.

En este orden de ideas, la potestad Tributaria del Estado comprende tres fases la normativa, la administrativa y la jurisdiccional que ejercen los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial cuando se legisla, reglamenta, se aplica, se lleva a cabo la labor de jurisdicción y de ejecución, según las facultades competenciales que dispongan las leyes.

Vistas las cosas de esta manera, se puede entender como política financiera del estado la serie de medidas o prácticas empleadas por el gobierno para lograr una mayor obtención de recursos monetarios, eficientizar su administración, así como mejorar su aplicación para aumentar su rendimiento en mayor grado.

El Estado a través de esa serie de prácticas o medidas que asume busca lograr armonizar los dineros obtenidos con los que se erogarán para satisfacer el gasto público. Unas finanzas públicas sanas buscan lograr el pleno equilibrio entre lo recaudado y lo erogado, pues resulta inconcuso que ningún gobierno puede aspirar en gastar más de lo que obtiene sin esperar un déficit en esas finanzas públicas.

Ahora bien, en países como el nuestro, se ve con frecuencia que las necesidades sociales son mayores que las posibilidades del gobierno de financiarlas, lo que ha traído como consecuencia que el gobierno en múltiples ocasiones haya tenido que recurrir al empréstito, o bien a la emisión de moneda para hacer frente a sus gastos, lo que ha generado un efecto inflacionario con la consiguiente pérdida de poder adquisitivo de la moneda, además, como ya se dijo, de un déficit en las finanzas públicas al gastar el gobierno más de lo que obtiene.

1.2. INGRESOS DEL ESTADO

1.2.1. Clasificación.

Ya se ha precisado que son tres los momentos de la actividad financiera estatal, captación, administración y aplicación o gasto. En el primero de ellos, se puede encontrar diversos criterios clasificación, entre ellas, Emilio Margáin siguiendo a Rafael Bielsa clasifica a los Ingresos de la siguiente manera:⁵

⁵ MARGÁIN MANAUTOU, EMILIO; *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*; Décima Tercera Edición actualizada; Editorial Porrúa, S.A.; México, 1997; pág. 47

- a).- Nacionales, provinciales y municipales, o bien en nuestra terminología Federales, Estatales y Municipales, dependiendo si son captados ya sea por la Federación, Estado o Municipios respectivamente.
- b).- Ordinarios y extraordinarios, en razón de que los primeros son los recaudados dentro de un ejercicio fiscal, o bien, en cuanto a los segundos, destinados a cubrir gastos no previstos o déficits presupuestarios
- c).- Originarios, aquellos provenientes del patrimonio del ente público y derivados cuya fuente es el patrimonio de los particulares.

1.2.2. Ingresos por vía de derecho privado y por vía de derecho público.

Sin embargo, la clasificación más usual en el ámbito jurídico es la que distingue a los ingresos por vía de derecho público en contraposición de los ingresos por vía de derecho privado. Los primeros se obtienen, cuando el Estado actúa en su calidad de ente soberano, los segundos cuando éste queda sujeto a las normas que colocan en una situación de igualdad con los propios gobernados.

Los ingresos por vía de Derecho privado son aquellos que derivan de la actividad industrial y comercial del Estado mediante empresas públicas, por ejemplo, cuando realiza contratos, cuando obtiene dividendos por acciones en sociedades mercantiles, siendo importante señalar que el Estado aún en un plano de igualdad con el particular, goza de privilegios.

Por su parte, dentro de los Ingresos por vía de Derecho Público, se incluyen conceptos tales como empréstitos y contribuciones, en donde los primeros no implica una captación coercible, no así en las contribuciones, donde existe obligatoriedad en cuanto al pago y ante su incumplimiento, exigibles mediante una posible coacción toda vez que es una aportación económica que los particulares hacen al Estado para la satisfacción del gasto público.

Además de las anteriores clasificaciones, existen muchas otras, que para los efectos del presente estudio resultan intrascendentes, siendo necesario invocar sólo las anteriormente señaladas dada la aplicación que tienen en el campo jurídico.

1.2.2.1 Contribuciones

El vocablo Contribución tiene una larga historia de enorme trascendencia, primero se conoció como tributo que viene del latín: *tributum*, que significa carga continua en dinero o en especie que debe entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío, o el súbito al Estado para la atención, a su vez, de las llamadas cargas públicas.

El impuesto, que viene siendo la expresión equivalente del término anterior, deriva de *impositus*, y también significa tributo o carga. Pero desde hace siglos se emplea esta expresión en mucho mayor grado que la anterior, aun cuando desde antes se empleara ya casi como equivalente de aquella, pero para distinguirlas entre sí, se puede afirmar que a diferencia del tributo el impuesto está revestido de juricidad o legalidad, en el sentido de que se le estime derivado de las leyes, y, por ende, consentido por los gobernados mediante una participación consciente de ellos y de que es necesario el establecerlo para asegurar la subsistencia del aparato del Estado, creando con ello las condiciones de gobernabilidad indispensables para que cualquier comunidad humana pueda sobrevivir como tal. En consecuencia, indudablemente es sinónimo de tributo.

Finalmente, en las últimas décadas y sólo en algunos países, la palabra contribución, de *contribuere*, que no viene a ser un sinónimo pleno de las otras dos, dado que entraña una cierta noción de voluntariedad, colaboración, aportación, etc., de tal forma que viene a ser un tanto contradictoria, pues la naturaleza de todo gravamen es necesariamente coercitiva o impositiva a plenitud y en ningún momento se puede considerar sujeta a voluntarismos, pero se supone que el consenso legislativo, derivado de la voluntad electoral que eligió a los representantes del pueblo, entraña un

consentimiento tácito en el sentido de que las cargas tributarias gozan de la anuencia de los gobernados y, por ende, que sí gozan de esa noción de voluntariedad previa, independientemente de que después sobrevengan problemas individuales colectivos en la forma de simple descontento con su pago.

Contribución viene, igualmente, del latín *contribuere*, que significa dar, lo mismo en sentido coercitivo, como cuando se trata de un tributo, que en sentido voluntario, como cuando se ayuda, colabora, aporta, dona, etc. Obviamente, pues, no se trata de un sinónimo pleno de tributo o de impuesto, sino que se trata de una voz afín o parecida, pero no idéntica.

En tal virtud, e independientemente de los aspectos etimológicos, el uso adecuado del lenguaje obliga a emplear preferentemente los conceptos de tributo o de impuesto, pero no así, al menos satisfactoriamente, el de contribución. Aún más, los juristas mismos han sido tan conscientes de ello que hablan mayoritariamente de "Derecho Tributario" o de "Derecho Impositivo", mientras que muy escasamente perciben como apropiado el hablar de "Derecho Contributivo". Y es eso lo que ha llevado a que se haya propagado en mayor grado la idea de expresarlo como "Derecho Fiscal", justamente con el fin de eludir la incertidumbre y confusión planteadas por el uso abusivo del concepto de contribución.

Ahora bien, si nos queda perfectamente claro que tributo e impuesto son lo mismo, nada difícil debe resultarnos advertir su naturaleza propia. Hemos visto que ambos representan, por lo menos, servidumbre, carga o gravamen. En suma, entonces, tributo e impuesto se caracterizan, prioritariamente, por ser una obligación inexcusable, una gravamen, una carga y una imposición.

Así las cosas Daniel Diep Diep nos dice: "De ello debe concluirse que tributo e impuesto entrañan fuerza, coerción, coacción y hasta agresión, ya que, de otro modo, sería difícil que, quienes sufren tales servidumbres, las cumplan alegremente. Por ende, el gobierno de todos los tiempos actúa sobre el gobernado, sea que lo considere como

siervo, vasallo, súbdito, etc., o que incluso deje de considerarlo con calificativo alguno, aunque lo trate como un simple forzado. Ya hasta Hobbes decía, en su Behemoth, que "Un Estado puede forzarnos a obedecer, pero no a que nos convenzamos de un error. . ." Y eso justamente lo que al final ocurre: se instrumenta el mandato imperial, el dictado faraónico, la Bula papal, el edicto real, etc. Hasta llegar a la ley en el Estado moderno, y con ello basta para que todos los siervos, vasallos, súbditos, ciudadanos, o como se le quiera llamar, - porque lo único que en realidad cambia es la época y la denominación -, sean obligados a tributar o se les castigue por no hacerlo.⁶

En conclusión, el tributo o impuestos son un gravamen que el Estado impone para sufragar el gasto público, consistente en la ejecución de obras públicas y subsistencia del aparato burocrático.

Una vez precisado lo anterior, tenemos que existen diversas clasificaciones de contribuciones atendiendo a diversos criterios, sin embargo, para efectos del presente apartado será necesario utilizar la clasificación legal de ellos:

El Código Fiscal de la Federación establece que son contribuciones los impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social, aprovechamientos y sus accesorios, exigibles a los particulares por el Estado, en ejercicio del poder de imperio de este último. Representan la principal fuente de recursos para sufragar el gasto público. Y suelen ser descritos como sigue:

Los impuestos son las contribuciones que, de acuerdo con la fracción IV del artículo 31 Constitucional, están obligados a proporcionar al Estado los ciudadanos en los términos de las leyes tributarias. El Código Fiscal de la Federación omite definirlos, ya que los establece por distinción con los demás conceptos de tributación, al mencionar que son las contribuciones establecidas por la Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación de hecho o de derecho prevista por ésta.

⁶ DIEP DIEP, DANIEL; Op. Cit.; Pág. 38.

La anterior definición resulta insuficiente para definir con precisión lo que ha de entenderse por impuestos, pues la Ley al definirlo así, más bien define lo que debe entenderse por contribuciones, pues todos ellos son establecidas por la ley a cargo de personas físicas y morales que se encuentren en la situación de hecho o de derecho por ella prevista; y por que al mencionar que son impuestos las contribuciones que no sean derechos, contribuciones de mejoras o aportaciones de seguridad social deja de definir en su esencia el concepto que trata de desentrañar. Por impuesto se entiende la carga, exacción⁷, o bien la prestación establecida por la ley de carácter obligatoria a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público

Derechos son las contribuciones legalmente previstas por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto los que la propia Ley Federal de Derechos omite contemplar en razón de ser prestados por organismos descentralizados u órganos desconcentrados.

La anterior definición desde el punto de vista de la doctrina es incorrecta, ya que en el primer supuesto, es decir, por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público de la federación no da lugar a que se le considere como derecho, pues será una figura diversa llamada producto, independientemente del nombre que se les de. En cuanto a la segunda hipótesis, no es suficientemente preciso, debiendo agregar que esas funciones de derecho público debe ser de carácter jurídico, es decir, servicios jurídicos inherentes al Estado y no de otro tipo de servicios, pues deben tener la característica de que sean prestados por el Estado exclusivamente en razón de su calidad de ente soberano.

Las aportaciones de Seguridad Social son las contribuciones legalmente establecidas a cargo de personas a las que el Estado sustituye en el cumplimiento de tales obligaciones (IMSS) o de los beneficios de los servicios de esa clase que el propio Estado proporciona (ISSSTE) el organismo correlativo para las fuerzas armadas)

⁷ Exacción es una prestación obligatoria cuya fuente no se encuentra en la voluntad unilateral del obligado, ni tampoco surge de un acuerdo de voluntades.

Por su parte, contribuciones de mejoras son las previstas legalmente a cargo de personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

Por aprovechamientos se entiende los ingresos que percibe el Estado por sus funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtenga de organismos descentralizados y empresas de participación estatal. Por ejemplo, las multas por infracciones a normas administrativas federales, del Distrito Federal, organismos descentralizados federales, o particulares involucrados en esas responsabilidades.

Los productos son contraprestaciones por servicios que brinda el estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes de dominio privado. Ejemplo: arrendamiento a particulares de locales propiedad del Estado.

En relación con los dos conceptos anteriores debemos tener presente que los mismos no son contribuciones, sino tan solo ingresos que percibe el Estado, pues no nacen (causan) con motivo de una función pública del Estado, o bien por un beneficio que reciba una determinada persona, y porque en el caso de los productos son tan sólo con motivo de funciones privadas que realiza el Estado en sus relaciones de igualdad con los particulares sin hacer uso de su poder de imperio.

Accesorios son aquéllos que se generan con motivo de las contribuciones o aprovechamientos y que participan de la naturaleza de éstos al considerarse como sus accesorios. Éstos son:

- **Multas.** Son las sanciones económicas al sujeto pasivo. Cumplen funciones represivas de conductas ilícitas menores, además de amenaza o intimidación para los demás sujetos pasivos de la misma obligación, por razón de incurrir en infracciones a las prevenciones legales.

- **Recargos.** Son el resarcimiento, a favor del fisco, por falta de pago oportuno u omisión de contribuciones que le corresponde de cubrir al sujeto pasivo. Se determinan en un porcentaje o fracción del impuesto, y en atención al tiempo. Son el equivalente de un interés moratorio.
- **Gastos de ejecución.** Cuando se emplea el procedimiento administrativo de ejecución a fin de hacer efectivo un crédito fiscal, se cobra un porcentaje del crédito fiscal por el requerimiento de pago, el embargo, el remate y las erogaciones extraordinarias, como transportación, inscripciones, publicaciones, avalúos, etc.
- **Indemnización del 20% por cheques librados in fondos.**

Por último, cabe mencionar que se le llama crédito público a los préstamos públicos y privados, la emisión de moneda, los Cetes y las Obligaciones y bonos de sociedades nacionales de crédito que el Estado obtiene o emite.

Son características de las contribuciones las siguientes:

- el carácter obligado del tributo, es decir, pueden ser exigidos mediante el cumplimiento forzoso por parte del Estado.
- el carácter de público, por corresponder a la regulación propia del derecho público, es decir, que descansa en el llamado principio de legalidad y, consecuentemente, que no es negociable o contractual, sino manifestación plena del acto de autoridad o soberanía del Estado mismo y no tiene su origen en la autonomía de la voluntad de los particulares para obligarse.

- el carácter coactivo, que deviene del cumplimiento forzado de las mismas mediante el procedimiento establecida por la ley, dicha atribución se ha llamado Facultad Económica Coactiva.
- el carácter financiero del gasto público, que deriva del objetivo económico de sostener el aparato estatal, esto es, toda contribución debe tener un fin fiscal para la satisfacción del gasto público.

1.2.2.2. Empréstitos

Primeramente, debe dejarse enunciado el significado etimológico de crédito, que proviene de la raíz "credere" que significa confianza. En épocas anteriores el créditos empieza a utilizarse entre comerciantes donde existía esa confianza basada en la buena fe entre las mercaderes que realizaban operaciones de compra venta de mercancías.⁸

En efecto, crédito es la transferencia de bienes que se realiza por una persona a otra para su posterior devolución en un plazo determinado y mediante el pago de una cantidad por el uso de los mismos.

Ahora bien, para efectos del tema del presente estudio, es necesario tener presente que los gobiernos, como es el caso del de México, en no pocas ocasiones se ven imposibilitados en cubrir el gasto público mediante los recursos monetarios provenientes de las contribuciones establecidas en la ley, lo que conlleva a allegarse recursos de otras fuentes de financiamiento tales como los Empréstitos.

⁸ Cfr. DÁVALOS MEJÍA, CARLOS FELIPE; *Titulos y Contratos de Crédito, Quiebras*; Tomo I: *Titulos de Crédito*; Segunda Edición; Editorial Oxford University Press Harla México, S.A. de C.V.; México, 1992; pág. 49, 50y 51.

Originalmente la doctrina dentro de las fianzas públicas del Estado considera al Empréstito como aquel ingreso al que recurre el Estado para hacer gastos de manera urgente o de manera imprevista, sin embargo, la historia nos enseña que muchos países utilizan los empréstitos de manera cotidiana y usual más que para afrontar gastos repentinos. En efecto, cuando los ingresos provenientes de contribuciones no son suficientes para lograr cubrir plenamente el gasto público, El Estado recurre al ingreso vía Empréstito.

En este orden de ideas, los empréstitos o créditos que obtiene el gobierno no es otra cosa que una fuente de financiamiento representa una carga adicional pues trae consigo una Costo Financiero, esto es, que los recursos que provienen así deben considerarse tomando en cuenta menos los intereses que generarán. Ello es así, toda vez que la carga financiera puede ser tan pesada, hasta llegar al grado de significar una merma importante de la disponibilidad de efectivo para un país, y, por ende, llegar a constituir una traba para su desarrollo económico.

Por su parte la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público señala en los artículos 1º, 2º, 14, 15 y 16, lo siguiente:

Artículo 1. Para los fines de esta ley, la deuda pública está constituida por las obligaciones de pasivo, directas o contingentes derivadas de financiamientos y a cargo de las siguientes entidades:

I. El Ejecutivo Federal y sus dependencias.

II. El departamento del Distrito Federal.

III. Los organismos descentralizados.

IV. Las empresas de participación estatal mayoritaria.

V. Las instituciones que presten el servicio público de banca y crédito, las organizaciones auxiliares nacionales de crédito, las instituciones nacionales de seguros y las de fianzas, y

VI. Los fideicomisos en los que el fideicomitente sea el gobierno federal o alguna de las entidades mencionadas en las fracciones II al V.

Artículo 2. Para los efectos de esta ley se entiende por financiamiento la contratación dentro o fuera del país, de créditos, empréstitos o préstamos derivados de:

I. La suscripción o emisión de títulos de crédito o cualquier otro documento pagadero a plazo.

II. La adquisición de bienes, así como la contratación de obras o servicios cuyo pago se pacte a plazos.

III. Los pasivos contingentes relacionados con los actos mencionados, y

IV. La celebración de actos jurídicos análogos a los anteriores.

Artículo 14. Las entidades deberán indicar claramente los recursos que se utilizarán para el pago de los financiamientos que promuevan.

Artículo 15. En ningún caso se autorizaran financiamientos que generen obligaciones que excedan, a juicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de la capacidad de pago de las entidades del sector público que los promuevan.

Artículo 16. El monto de las partidas que las entidades deban destinar anualmente para satisfacer compromisos derivados de la contratación de financiamientos, será revisado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a fin de que se incluyan en el Presupuesto de Egresos de la Federación.

Así se puede decir que empréstito es la captación de recursos económicos por parte del Estado para su posterior devolución más las cargas financieras. Existen dos tipos de crédito, a saber: el interno o bien el externo, en razón de la ubicación de la fuente de financiamiento; será externo cuando se tenga que acudir a otro país u organismo internacional, ayuda económica para cubrir con las necesidades del país solicitante e

interno cuando los recursos provienen del mismo país, en donde se utilizará ese crédito. En México, se ha tenido por largos años una elevada carga financiera, en mayor medida por la deuda externa, que restringe en mucho el empleo de la recaudación pública por vía tributaria, pues buena parte de estos dineros son utilizados para el pago de intereses. Es por ello que toda cantidad solicitada por vía de préstamo nunca es tal, sino por el contrario, siempre debe ser considerada menos el pago de intereses que generará.

Así las cosas, en repetidas ocasiones se ha visto como en nuestro país el endeudamiento se ha convertido en un auténtico círculo vicioso pues se contratan nuevos créditos no para pagar los ya existentes, sino tan solo sus intereses, lo que trae como consecuencia un crecimiento constante de la deuda pública y su carga financiera con el consiguiente decrecimiento económico del país. Lo anterior ha sido señalado sin mencionar que la mencionada deuda, tanto interna como externa se ha incrementado en forma acelerado por los casos de corrupción de los créditos obtenidos, lo que ha generado insolvencia del país. Y si a eso se añade problemas como el Fobaproa hoy IPAB, desaparición de fondos del SAR, etc. la problemática se recrudece.

Es por ello que debe tenerse especial cuidado ante la intención de contratación del crédito pues debe establecerse con claridad el destino que tendrá así como el costo financiero que el país soportará en el periodo de tiempo que llevará en tanto sean pagados.

1.2.2.3. Emisión de Moneda

Uno de los medios que utilizan las autoridades de un país para poder cumplir con sus fines, tales como crear empresas, viviendas, hospitales, escuelas, pensiones de retiro y crear empleos es la emisión de moneda.

La emisión de moneda no es otra cosa que el aumento del circulante, monetario existente, con el fin de que la gente adquiera lo que necesite, es decir, si se tiene más dinero se compra más, pero cuando ese incremento ocurre en exceso, o bien, sin el debido respaldo en la creación de bienes y servicios, deviene en el efecto económico llamado "inflación" que se traduce en la dañina pérdida del poder adquisitivo de la moneda.

En años pasados se intentó justificar la inflación aduciendo que con esa emisión de dinero se podría lograr la creación de miles de empleos y llevar a cabo obras de interés social lo que se traduciría en una mayor distribución equitativa de la riqueza, pero el tiempo se encargaría de mostrar precisamente lo contrario, la pérdida de poder adquisitivo de las personas.

Hoy en día es criterio económico generalizado lo perjudicial que resulta ser echar a andar la máquina de fabricación de billetes, pues si bien es cierto que al haber más dinero circulando, la población percibirá en forma inmediata un aumento en su poder de consumo, también lo es que tal sensación es pasajera y bastante corta, pues más pronto que temprano será percibida aquella alza generalizada precios que causará efectos nocivos en la economía de las familias, impactando más en aquellas que menos tienen, con lo cual se pone de manifiesto la falsedad de mayor distribución equitativa de la riqueza, pues precisamente el efecto es el contrario al beneficiar más a los que más tienen, o dicho en otras palabras, produce el efecto económico llamado distribución regresiva del ingreso, los ricos se hacen más ricos y los pobres más pobres.

Así es como puede ser afirmado que la inflación acrecienta los ingresos del gobierno y permite al Estado gastar más dinero del que puede reunir mediante impuestos, pues acrecienta el poder del Estado para efectuar gastos y reduce el poder de compra del pueblo. Solo el Estado y solo él es el que emitirá la cantidad de moneda circulante.

En consecuencia, tanto el tema del endeudamiento público como el de la emisión de moneda se encuentran estrechamente relacionado con el aspecto impositivo, pues si la recaudación se retrae, se incrementa la necesidad de emitir moneda en circulación, así como buscar financiamiento vía empréstitos, y por otra parte, si la recaudación contributiva aumenta, se eliminaría tal necesidad, pudiendo aplicar el excedente en el pago de la deuda y eliminar por completo la emisión de mas circulante monetario.

1.2.3. Ley de Ingresos.

La ley de ingresos es el instrumento donde se contemplan todos y cada uno de los ingresos y su cálculo aproximado que el gobierno estima recibir en un período determinado, de ahí que sea importante el mismo para efectos de planeación económica anual, pues en él se establece aproximadamente la cantidad en dinero que por concepto recursos tributarios y no tributarios el Estado espera percibir.

Por su parte, el maestro Hugo Carrasco Iriarte menciona que la Ley de Ingresos es el “catálogo de ingresos públicos, contributivos y no tributarios establecidos en la Ley, cuantificándolos en porcentaje aproximado, de lo que se estima percibir en un año por las autoridades hacendarias y que es aprobado, según sea el caso, por el Congreso de la Unión, la Asamblea Legislativa y las Legislaturas de los Estados.”⁹

La función presupuestaria del Estado se contiene en dos documentos que en nuestra terminología jurídica son conocidos como Ley de Ingresos y Presupuesto de Egresos, donde el primero es para la captación de recursos pecuniarios y el segundo para cubrir el gasto público con esos recursos recaudados. Existen Leyes de Ingresos en los diversos órdenes de gobierno, federal, estatal y municipal, en estos dos últimos casos su aprobación corresponde a la legislatura local, pues en el primero el órgano encargado de su discusión y aprobación lo es el Congreso de la Unión.

⁹ CARRASCO IRIARTE, HUGO; *Diccionario de Derecho Fiscal*; Primera Edición; Editorial Oxford University Press México, S.A. de C.V.; México, 1998, pág. 305.

La fracción IV del artículo 74 constitucional señala que en el ámbito federal le corresponde al Ejecutivo de la Unión hacer llegar a la Cámara de Diputados la Iniciativa de Ley de Ingresos para su discusión y aprobación. Se sostiene por varias voces que la *ratio legis* de este dispositivo encuentra su fundamento en que es el Ejecutivo Federal el que conoce las situaciones particulares del país por lo que es él al que le debe corresponder la Facultad exclusiva de enviar la iniciativa de Ley de Ingresos al mencionado órgano legislativo.

No obstante lo anterior, puede sostenerse que tal dispositivo constitucional debería ser modificado, quitando al Presidente de la República la facultad exclusiva de iniciativa de esta ley, pues si bien es él el Jefe de la Administración Pública Federal, también lo es que no por ese solo hecho se debe dejar fuera al Congreso de la Unión del derecho de presentar la iniciativa de esta ley toda vez que es órgano colegiado legislativo el que también puede proponer y buscar mejorar en mucho la propuesta presidencial, por lo que no es argumento suficiente el considerar que es solo el Ejecutivo el que tenga tan sólo esa facultad.

Lo anterior es así, pues entran en la elaboración presupuestaria los actores principales: un Poder Ejecutivo que prepara o formula los presupuestos de ingresos y egresos y un Poder Legislativo que debe examinarlos, discutirlos y aprobarlos. El Poder Ejecutivo suele hacer su labor por medio del análisis y la reflexión sobre la realidad nacional y la que quisiera alcanzar mediante ellos, mientras que el Poder Legislativo suele tener, con la deficiente preparación de algunos de sus integrantes y la imposibilidad técnica de alcanzar a percibir con suficiencia todos los pormenores y detalles de los mismos, una condición de desventaja, misma que se agrava cuando ocurre, como muy frecuentemente sucede en las prevenciones constituciones y legales aplicables, que sólo esté facultado para "examinar, discutir y aprobar", pero no a rechazar, reestructurar o modificar, si es que de verdad quisiera dársele la ingerencia decisoria debida y que, por principio, al corresponder en primer grado a la representación del pueblo en el que se dice que descansa la soberanía de la nación, debiera ser prevista justamente en esa dimensión.

En ese orden de ideas, la presupuestación viene a quedar en un mero dictado del Ejecutivo que sólo se convalida con la participación del Legislativo, de tal forma que esa actuación pueda ser considerada como antidemocrática. Lo más importante de todo ello es que el presupuesto o Ley de ingresos, como se vió, deriva de tres fuentes y, una de ellas, es la tributaria, lo que permite que el establecimiento de los tributos, al igual que los otros dos conceptos, termine por ser en la práctica decisión única del ejecutivo.

Así las cosas, en la medida en que la función presupuestaria sea manejada en esas circunstancias, la realidad de las necesidades concretas de cualquier país y hasta de las políticas específicas que procediera llevar a cabo, por vía de consecuencia queda sujeta a las preferencias particularistas del gobernante en turno sobre los renglones que personalmente quiera favorecer, con el consecuente descuido de otros.

Rafael I. Martínez Morales señala que la ley de Ingresos tiene como principios:¹⁰

- Anualidad, pues tiene como vigencia el ejercicio fiscal, que nuestra legislación es de un año de calendario, esto es, del 1° de enero al 31 de diciembre.
- No reconducción, es decir, si la ley al tener vigencia por un año, no es posible que continúe vigente si la nueva no es aprobada, promulgada y publicada.
- Revalidación, esto es, que por virtud de esta ley, los diversos ordenamientos legales que establecen los distintos tributos serán vigentes.
- Precisión, porque si es omitido algún ingreso en este ordenamiento no podrá ser recaudado.

¹⁰ MARTÍNEZ MORALES, RAFAEL I.; *Derecho Administrativo 3er. Y 4º Cursos*, Segunda Edición; Oxford University Press Harla México, S.A. de C.V.; México, 1997, pág. 84.

- Catalogación, toda vez que contiene un listado de los ingresos a obtener durante el ejercicio fiscal.
- Previsibilidad, ya que se señalan las cantidades aproximadas que se espera obtener durante el año fiscal.

El procedimiento para la elaboración de la Ley de ingresos consiste en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público elabore el proyecto de Ley respectivo -sin olvidar el comentario que se hizo con antelación en el sentido de que pudiera ser un miembro de cualquier Cámara del Congreso de la Unión-, para lo cual dicha dependencia intercambiará información acerca del gasto que necesite todas las demás dependencias y órganos de gobierno de la Federación; hasta antes del 15 de noviembre de cada año el Secretario de Hacienda y Crédito Público comparecerá ante la Cámara de Diputados a presentar la iniciativa correspondiente, excepto en el caso de que en ese año hubiese cambio de titular del Poder Ejecutivo, caso en el cual podrá realizarse a más tardar el día 15 de diciembre; la iniciativa será discutida y aprobada en la Cámara de Diputados como cámara de origen por disposición constitucional; de ser aprobada, será enviada a la Cámara de Senadores para los mismos efectos y; por último, será promulgada y publicada hasta antes de que inicie el próximo año fiscal, esto es, con anterioridad al 1º de enero siguiente, siendo necesario el refrendo del titular de la Secretaría de Gobernación.

En el Ejercicio Fiscal anual, la Federación percibe ingresos por los conceptos que a continuación se enumeran y que para el ejercicio anual de 2001 son:¹¹

IMPUESTOS:	Millones de Pesos
1.- Impuesto sobre la renta	665,997.9
2.- Impuesto al activo	272,967.7
3.- Impuesto al valor agregado	10,855.7

¹¹ Ley de Ingresos de la Federación para 2001, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2000.

4.- Impuesto especial sobre producción y servicios	119,999.3
A.- Gasolina y diesel	93,976.4
B.- Bebidas alcohólicas	6,572.5
C.- Cervezas y bebidas refrescantes.	10,844.5
D.- Tabacos labrados	8,605.9
5.- Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos	9,082.1
6.- Impuesto sobre automóviles nuevos	5,027.9
7.- Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.	0.0
8.- Impuesto a los rendimientos petroleros.	0.0
9.- Impuestos al comercio exterior.	34,600.5
A.- A la importación	34,600.5
B.- A la exportación.	0.0
10.- Accesorios	6,228.2
II.- APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL	89,890.4
1.- Aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.	0.0
2.- Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores.	89,890.4
3.- Cuotas del Sistema de Ahorro para el Retiro a cargo de los Patrones	0.0
4.- Cuotas para el Instituto de Seguridad Social, para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares.	0.0
5.- Cuotas para el Instituto de Seguridad Social, para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares.	0.0
III.- CONTRIBUCIÓN DE MEJORAS:	10.0
Contribución de mejoras por obras públicas de Infraestructura hidráulica.	10.0
IV.- DERECHOS:	206,037.2
1.- Servicios que presta el Estado en funciones de derecho público:	7,849.3
A.- Por recibir servicios que preste el Estado.	7,643.9
B.- Por la prestación de servicios exclusivos a cargo del Estado, que prestan Organismos Descentralizados.	205.4
2.- Por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público.	8,101.1
3.- Derecho sobre la extracción de petróleo.	116,304.5
4.- Derecho extraordinario sobre la extracción de petróleo	

	71,490.1
5.- Derecho adicional sobre la extracción de petróleo	2,292.2
6.- Derecho sobre hidrocarburos.	0.0
V.- CONTRIBUCIONES NO COMPRENDIDAS EN LAS FRACCIONES PRECEDENTES CAUSADAS EN EJERCICIOS FISCALES ANTERIORES PENDIENTES DE LIQUIDACIÓN O DE PAGO.	
VI.- PRODUCTOS:	
1.- Por los servicios que no correspondan a funciones de derecho público.	175.8
2.- Derivados del uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado:	7,038.6
A.- Explotación de tierras y aguas	0.0
B.- Arrendamiento de tierras, locales y construcciones.	10.5
C.- Enajenación de bienes:	371.2
a).- Muebles.	293.4
b).- Inmuebles	77.8
D.- Intereses de valores, créditos y bonos.	5,915.8
E.- Utilidades:	737.0
a).- De organismos descentralizados y empresas de participación estatal.	0.0
b).- De la Lotería Nacional para la Asistencia Pública.	306.5
c).- De Pronósticos para la Asistencia pública.	430.5
d).- Otras	0.0
F.- Otros.	4.1
VII.- APROVECHAMIENTOS:	
1.- Multas	571.8
2.- Indemnizaciones	498.4
3.- Reintegros	88.6
A.- Sostentamiento de las Escuelas Artículo 123	24.6
B.- Servicio de Vigilancia Forestal	0.4
C. Otros.	63.6
4.- Provenientes de obras públicas de infraestructura hidráulica	1,275.5
5.- Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales.	0.0
6.- Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre donaciones expedidas de acuerdo con la Federación.	0.0

7.- Aportaciones de los Estados, Municipios y particulares para el servicio del Sistema Escolar Federalizado.	0.0
8.- Cooperación de Distrito Federal por servicios públicos locales prestados por la Federación.	0.0
9.- Cooperación de los Gobiernos de Estados y Municipios y de particulares para alcantarilla, electrificación, caminos y líneas telegráficas, telefónicas y para otras obras públicas.	
10.- 5% de días de cama a cargo de establecimientos particulares para internamiento de enfermos y otros destinados a la Secretaría de Salud.	
11.- Participaciones a cargo de los concesionarios de vías generales de comunicación y de empresas de abastecimiento de energía eléctrica.	1,027.6
12.- Participaciones señaladas por la Ley Federal de Juegos y Sorteos.	205.6
13.- Regalías provenientes de fundos y explotaciones mineras.	0.0
14.- Aportaciones de contratistas de obras públicas.	15.1
15.- Destinados al Fondo para el Desarrollo Forestal:	4.0
A.- Fondos entregados en fideicomiso, a favor de entidades federativas y empresas públicas.	0.0
B.- De las reservas nacionales forestales.	0.0
C.- Aportaciones al Instituto Nacional de Investigaciones Forestales y Agropecuarias.	0.0
D.- Otros conceptos	
16.- Cuotas Compensatorias	376.6
17.- Hospitales Militares.	0.0
18.- Participaciones por la explotación de obras del dominio público señaladas por la Ley Federal del Derecho de Autor.	0.0
19.- Recuperaciones de capital:	31,550.0
A.- Fondos entregados en fideicomiso, a favor de entidades federativas y empresas públicas.	0.0
B.- Fondos entregados en fideicomiso, a favor de empresas privadas y a particulares.	0.0
C.- Inversiones en obras de agua potable y alcantarillado.	0.0
D.- Desincorporaciones.	23,550.0
E.- Otros.	8,000.0
20.- Provenientes de decomiso y de bienes que pasan a propiedad del Fisco Federal.	3.1
21.- Rendimientos excedentes de Petróleos Mexicanos y	

organismos subsidiarios.	5,309.5
22.- No comprendidos en los incisos anteriores provenientes del cumplimiento de convenios celebrados en otros ejercicios.	0.0
23.- Otros:	32,170.9
A.- Remanente de operación del banco de México.	0.0
B.- Utilidades por recompra de Deuda.	16,750.0
C.- Rendimiento mínimo garantizado.	3,518.9
D.- Otros.	11,902.0
VIII.- INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS:	
1.- Emisiones de valores:	0.0
A.- Internas	0.0
B.- Externas	59,369.7
2.- Otros financiamientos:	59,369.7
A.- Para el Gobierno Federal.	
B.- Para organismos descentralizados y empresas de participación estatal.	0.0
C.- Otros.	0.0
IX.- OTROS INGRESOS	260,200.1
1.- De organismos descentralizados.	260,200.1
2.- De empresas de participación estatal.	0.0
3.- Financiamiento de organismos descentralizados y empresas de participación estatal.	0.0
TOTAL	1'361,866.5

1.3. Egresos

En este apartado, será analizado el último de los momentos de la actividad económica estatal; el gasto, o sea, la ejecución de los recursos recaudados por el Estado y su aplicación concreta en el cumplimiento de sus atribuciones.

Como se vió con anterioridad, la actividad financiera estatal comprende diversos momentos, siendo el último de ellos, aquél que se estudiará en el presente punto, a saber, los Egresos del Estado.

1.3.1. Gasto público

Según el Diccionario Jurídico Mexicano, gasto público "es el monto de las erogaciones efectuadas por el Estado para la adquisición de los bienes y el pago de los salarios necesarios para la prestación de los diferentes servicios públicos, para cubrir el servicio de la deuda y para realizar diversos pagos de transferencia pensiones, jubilaciones subsidios".¹²

En México, la Constitución Política establece como principio constitucional de las contribuciones el que su recaudación sea destinada para satisfacer el gasto público, según se desprende del contenido del artículo 31, fracción IV al señalar la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estado y Municipio en que resida.

No obstante lo anterior, la propia Constitución no señala lo que debe entenderse por gasto público por lo que deberá interpretarse el concepto.

Raúl Rodríguez y Lobato siguiendo a Emilio Margáin menciona que "por gasto público se entiende toda erogación hecha por el Estado a través de su Administración Activa, destinada a satisfacer las funciones de sus entidades, en los términos previstos en el presupuesto". Asimismo, señala que el gasto público debe reunir las siguientes características:¹³

a).- Que la erogación sea hecha a través de la administración activa, es decir, por el Estado a través de sus dependencias centralizadas, pues el precepto constitucional señalado anteriormente dispone que solo existe la obligación de los gastos públicos de la Federación, Estado y Municipio, es decir, del Estado entendido como organización

¹² INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS; *Diccionario Jurídico Mexicano*; Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz; Tomo D-II; Octava Edición; Editorial Porrúa, S.A.; México, 1995, pág. 1525.

¹³ Cfr. RODRÍGUEZ Y LOBATO, RAÚL; Op. Cit; pág. 103.

política soberana, por lo tanto, no deben quedar comprendidas las erogaciones hechas por la administración descentralizada pues, aunque pueda ayudar con la realización de los fines del Estado, posee personalidad jurídica propia y distinta del Estado.

b).- Que la erogación se destine a la satisfacción de las funciones de los entes que constituyen en la administración activa de la Federación, esto es, que no solo se debe gastar lo aprobado, sino que sean destinados a la satisfacción de las funciones de las diversas dependencias, según sus propias facultades y funciones dispuestas por la Ley.

c).- Que la erogación se encuentre prevista en el Presupuesto de Egresos, esto es, no bastan las características anteriores, sino que además es necesario que sea aprobada por la Cámara de Diputados para que se considere Gasto Público.

d).- Que la erogación se haga con cargo a la partida destinada al renglón respectivo, esto es, que la administración activa sólo puede gastar hasta el monto previsto en el renglón respectivo, pues en caso de exceder dichos límites, las erogaciones dejarán de ser gastos públicos.

De manera similar, la Suprema Corte de Justicia de la Unión ha sostenido un criterio semejante al establecer:

GASTOS PÚBLICOS. Por gastos públicos no debe entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquéllos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos.

Tomo LXV Arrigunaga Peón Manuel. Pag. 2723. Tomo LXIX Cabegut Alberto M. y coags. Pag. 398. Cabegut Alberto M. y coags. Pag. 5417. Tomo LXXV Mora Manuel F. Pag. 3603. Tomo LXXVI Domínguez Peón Álvaro. Pag. 648. Jurisprudencia 118 (Quinta Época). Pag. 155, Sección Primera. Volúmen. 2a. Sala. Apéndice de Jurisprudencia de 1917 a 1965. En la compilación de fallos de 1917 a 1954 (apéndice al Tomo CXVIII). Se publicó con el mismo título. No 510, Pág. 962.

Ahora bien, todo aquel ingreso que el estado obtenga, vía empréstito, o recaudación tributaria debe tener un fin fiscal, pues como se analizó en líneas anteriores todo ingreso que el Estado obtenga o recaude debe utilizarse para satisfacer el presupuesto de egresos según disponen los artículos 73 fracción VII y 74 fracción IV de la Constitución mexicana, pues en el mismo se contienen todos los gastos públicos que lleva a cabo el Estado, bien sea Federación, Estados o Municipios.

En contraposición a lo anterior, son ingresos con fines extrafiscales aquéllos que el mismo Estado establece pero sin el ánimo de satisfacer el gasto público señalado en el propio presupuesto de egresos, lo que constitucionalmente se considera inaceptable por disposición del artículo 31 fracción IV constitucional, que aún cuando sólo menciona que las contribuciones deberán ser utilizadas para la satisfacción del gasto público previsto en el presupuesto de egresos, válidamente puede sostenerse, en concordancia con los artículos citados en el párrafo anterior, que tal destino se hace extensivo no solo a las contribuciones mismas, sino a cualquier tipo de ingreso obtenido por el propio Estado.

Es aquí donde es oportuno señalar que en materia de finanzas públicas, existe la tesis consistente en que los ingresos recaudados u obtenidos por el Estado deben tener por objetivo la simple restauración del equilibrio social mediante una redistribución de la riqueza, mediante la cual se intenta, aunque en muchas ocasiones no se haya logrado, que el Estado asuma su función de hacer justicia social, esto es, favorecer al desvalido para igualarlo con más favorecido, es decir, que mediante una distribución equitativa de la riqueza favoreciendo a esos grupos sociales más desprotegidos, se pueda elevar su nivel de vida, solicitando a los grupos con mayor capacidad económica su apoyo y contribución necesarios para elevar el nivel de vida nacional.

No obstante la idea altruista anterior, en reiteradas ocasiones se puede claramente observar que la realidad evidencia exactamente lo contrario, pues el efecto que se ha vivido es que los efectos son regresivos, esto es, favorecen más al favorecido y desfavorecen al desprotegido, lo que ha generado una acumulación inequitativa de la riqueza en muy pocas manos.

Por lo tanto, resulta evidente que contrariamente a los intentos de salud financiera, y en especial fiscales, todas las reformas legales emprendidas se han quedado cortas de acuerdo a las necesidades que el país necesita, por lo que es incuestionable que se requieren de nuevos esquemas financieros para desalentar esta situación y que en su lugar, se acentúe en una mejoría en el nivel de vida de la población.

1.3.2. El presupuesto

Como quedó establecido anteriormente, el Estado lleva a cabo una función presupuestaria donde se contemplan tanto a los ingresos como los egresos del Estado, es decir, existe un presupuesto de ingresos y un presupuesto de egresos, sólo que en nuestra terminología jurídica se le llama al primero Ley de Ingresos, y al segundo, Presupuesto de Egresos.

Rafael I. Martínez Morales define al Presupuesto de Egresos como "una decisión del órgano legislativo que permite a la administración pública usar los recursos monetarios del Estado durante un año fiscal."¹⁴

Por su parte, la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gato Público Federal señala que "el presupuesto de egresos de la Federación será el que contenga el decreto que apruebe la cámara de diputados, a iniciativa del ejecutivo, para expensar, durante el periodo de un año a partir del 1º de enero, las actividades, las obras y los servicios públicos previstos en los programas a cargo de las entidades que en el propio presupuesto se señalen."

Son características del concepto:

a).- Es un acto del poder legislativo.

¹⁴ MARTÍNEZ MORALES, RAFAEL I.; Op. Cit.; pág. 86.

b).- Contiene una autorización para que la administración pública erogue las cantidades ahí señaladas.

c).- Tiene una vigencia anual.

De lo anterior, se puede decir que el presupuesto de egresos es el cálculo de los recursos monetarios a gastar para la realización de las actividades, obras y servicios públicos prestados por el Estado en un periodo determinado.

Las características del Presupuesto son:¹⁵

1.- **Universalidad**, que consiste en que en el presupuesto deberán ser incluidos todos los gastos del Estado.

2.- **Unidad**, pues el Presupuesto es un documento, existiendo la imposibilidad que abarque más de un texto.

3.- **Especialidad**, en razón de que el Presupuesto deberá ser elaborado a detalle aprobando partidas específicas, así el presupuesto se sistematiza por:

- Ramos, para los distintos poderes, secretarías, deuda, entidades paraestatales, etc.
- Programas de acción, que se establecen para cada dependencia y entidad.
- Subprogramas, al igual que el interior, pero los programas se subdividen en subprogramas.
- Partidas, que son asignaciones más concretas.

¹⁵ Idem.

4.- Anualidad, que como se analizó en el apartado correspondiente a la Ley de Ingresos, los presupuestos tiene una vigencia anual que corresponde al año fiscal comprendido del 1º de enero al 31 de diciembre. Si el presupuesto, no ha entrado en vigor del 1º de enero no se podría, en los términos del artículo 126 constitucional, hacer erogación alguna; esto significa que en nuestro derecho, no existe la reconducción del presupuesto anterior. Sin embargo según el artículo 75 constitucional, el pago de salarios sí deberá efectuarse a pesar de la omisión en el presupuesto, por lo que podemos considerar que estamos en presencia de una reconducción parcial, válida únicamente para efectos de remuneraciones al trabajo personal.

5.- Previsión, porque el presupuesto de egresos debe ser aprobado, promulgado y publicado antes de su entrada en vigor, pues de lo contrario se presentarían problemas económicos graves al paralizarse las funciones del Estado.

6.- Claridad, ya que se debe buscar que el Presupuesto sea entendible, y su consulta accesible.

7.- Publicidad, toda vez que el presupuesto deberá ser publicado en el Diario Oficial de la Federación para que surta sus efectos jurídicos correspondientes, así como en el órgano oficial de cada entidad federativa.

8.- Exactitud, con relación a que las cantidades previstas correspondan a lo que el poder público necesitará para cumplir con sus atribuciones.

El procedimiento para la elaboración y aprobación del presupuesto consiste en una serie de pasos:

El 15 de marzo de cada año, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público indicará a las dependencias y entidades involucradas en esta cuestión, los lineamientos para la elaboración de los programas por incluirse en el siguiente presupuesto. En cada

dependencia y entidad habrá una unidad encargada de programar, así el 15 de junio, la propia Secretaría señalará las políticas a seguir en los anteproyectos de presupuesto. Posteriormente, el 20 de julio, las entidades y dependencias enviarán a dicha Secretaría de Hacienda y Crédito Público sus anteproyectos, los cuales serán discutidos y ajustados con esta secretaría en los siguientes meses. Poco después, el 20 de octubre, los anteproyectos definitivos serán nuevamente enviados a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los que se habrán ejecutado los ajustes requeridos por esta secretaría;

Por último, el 15 de noviembre, el Secretario de Hacienda y Crédito Público comparecerá ante la Cámara de Diputados para presentar la iniciativa de presupuesto de egresos. La iniciativa corresponde de manera exclusiva al Presidente de la República de conformidad con el art. 74, frac. IV de la Constitución Federal, reformada el 6 de diciembre de 1997, con lo que se dio término a la discusión acerca de si era posible que otras personas o cuerpos señalados en el art. 71 de la propia constitución podrían presentar el proyecto de presupuesto.

De acuerdo con la reforma del 17 de noviembre de 1982 a la misma fracción del artículo 74, cuando exista cambio de titular del poder ejecutivo, la presentación de la iniciativa se hará el 15 de diciembre;

Finalmente, y una vez presentada la iniciativa, ésta será discutida y aprobada en la Cámara de Diputados. Para ello, se seguirá el procedimiento usual observado para cualquier proyecto de ley que ha de ser sometida a votación en ese órgano, y el último paso será su promulgación y publicación, que como decreto, se haga del Presupuesto de Egresos de la Federación, por parte del Poder Ejecutivo; el decreto promulgatorio llevará el refrendo del secretario de gobernación

En el ejercicio fiscal anual, la Federación realiza gastos por los conceptos que a continuación se enumeran que de acuerdo en el Presupuesto de egresos para el año de 2001 son:¹⁶

I.-	RAMO 01: PODER LEGISLATIVO.	4'398,702,424.00
	Gasto programable	
	Cámara de Diputados	2'650,616,932.00
	Entidad de fiscalización superior de la Federación.	493,714,000.00
	Cámara de Senadores	1'254,371,492.00
II.-	RAMO 03: PODER JUDICIAL	13'803,465,746.00
	Gasto programable	
	Suprema Corte de Justicia de la Nación.	1'667,511,572.00
	Consejo de la Judicatura Federal	11'540,303,944.00
	Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación.	595,650,230.00
III.-	ENTES PUBLICOS FEDERALES Ramos	5'704,158,299.00
	Gastos programable	
22	Instituto Federal Electoral	5'294,158,299.00
35	Comisión Nacional de los Derechos Humanos	410,000.000.00
IV.-	RAMOS ADMINISTRATIVOS.	298,579,004,545.00
	Gasto programable	
02	Presidencia de la República, que comprende a:	1'756,200,000.00
	Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal.	46,249,946.00
04	Gobernación	4'918,134,146.00
05	Relaciones Exteriores	3'665,736,300.00
06	Hacienda y Crédito Público	20'385,697,000.00
07	Defensa Nacional	22'424,626,000.00
08	Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación	31'080,524,269.00

¹⁶ Presupuesto de Egresos de la Federación para 2001, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2001.

09	Comunicaciones y Transportes	18'904,400,000.00
10	Economía	4'988,974,361.00
11	Educación Pública	97'568,578,050.00
12	Salud	19'278,072,890.00
13	Marina	8'873,400,000.00
14	Trabajo y Previsión Social	3'803,440,000.00
15	Reforma Agraria	1'855,010,000.00
16	Medio Ambiente y Recursos Naturales	14'400,458,531.00
17	Procuraduría General de la República.	5'594,400,000.00
18	Energía	14'186,767,348.00
20	Desarrollo Social	14'625,700,000.00
21	Turismo	1'338,028,300.00
27	Contraloría y Desarrollo Administrativo.	1'349,770,000.00
31	Tribunales Agrarios	498,782,300.00
32	Tribunal Fiscal de la Federación	732,200,000.00
36	Seguridad Pública	6'350,105,050.00
V.-	RAMOS GENERALES.	
	Gasto Programable	
		94,023,600,400.00
19	Aportaciones a Seguridad Social	
23	Provisiones Salariales y Económicas	20'293,631,553.00
25	Previsiones y Aportaciones para los Sistemas de Educación Básica, Normal, Tecnológica y de Adultos-	24'943,003,277.00
33	Aportaciones Federales para Entidades Federativas y Municipios.	199,578,247,902.00
	Gasto no Programable	
24	Deuda Pública.	145'054,016,826.00
28	Participaciones a Entidades Federativas y Municipios.	194'084,700,000.00
29	Erogaciones para las Operaciones y Programas de Saneamiento Financiero.	0.00
30	Adeudos de Ejercicios Fiscales Anteriores	12'285,968,148.00
34	Erogaciones para los Programas de Apoyo a Ahorradores y Deudores de la banca.	39,177,900,000.00
VI.-	ENTIDADES	414,354,154,941.00
	Gasto Programable	
00637	Instituto de Seguridad y Servicios	

	Sociales de los Trabajadores del Estado.	42'224,057,420.00
00641	Instituto Mexicano del Seguro Social	144'492,700,000.00
06750	Lotería Nacional para la Asistencia Pública.	1'062,400,000.00
09120	Caminos y Puentes Federales de Ingresos y Servicios Conexos.	3'219,700,000.00
18164	Comisión Federal de Electricidad	91'395,100,000.00
18500	Luz y Fuerza del Centro.	14'249,122,300.00
	Petróleos Mexicanos Consolidado, que se distribuye para erogaciones de:	93'857,700,001.00
18572	Petróleos Mexicanos	11'215,491,278.00
18575	PEMEX Exploración y Producción.	38,970,749,093.00
18576	PEMEX Refinación	28'584,845,715.00
18577	PEMEX Gas y Petroquímica Básica.	8'643,319,883.00
	PEMEX Petroquímica Consolidado, que se distribuye para erogaciones de:	6'443,294,032.00
	18578 Petroquímica Corporativo.	1'559,128,406.00
	18579 Petroquímica Camargo, S.A. de C.V.	125,322,390.00
	18580 Petroquímica Cangrejera, S.A. de C.V.	1'690,425,678.00
	18581 Petroquímica Cosoleacaque, S.A. de C.V.	979,223,928.00
	18582 Petroquímica Escolín, S.A. de C.V.	554,868,468.00
	18584 Petroquímica Tula, S.A. de C.V.	184,596,959.00
	18585 Petroquímica Pajaritos, S.A. de C.V.	1'349,728,203.00
	Gastos No Programable	
	Costo financiero, que se distribuye para erogaciones de:	22'853,375,220.00
18164	Comisión Federal de Electricidad.	6'918,988,820.00
	Petróleos Mexicanos Consolidado	15'934,386,400.00
	Resta por concepto de subsidios, transferencias y aportaciones a seguridad social incluidas en el gasto de la Administración Pública Centralizada y que cubren parcialmente los presupuestos de las entidades a que se refiere este artículo.	104'414,054,061.00
	GASTO NETO TOTAL:	1'361,866,500,000.00

1.4. Derecho Financiero

A efecto de poder establecer un concepto certero de la rama del Derecho que encabeza este apartado, debemos precisar los siguientes conceptos:

Primeramente, Derecho es "el conjunto de normas que imponen deberes y confieren facultades, que establecen las bases de convivencia social, y cuyo fin es dotar a todos los miembros de la sociedad de los mínimos de seguridad, igualdad, libertad y justicia".¹⁷

Como se dejó en claro en el primer punto de este apartado, Finanzas Públicas es el conjunto de recursos económicos y la administración de los mismos, con los cuales el Estado hace frente a sus tareas, y funciones. Por financiero se entiende todo aquello relativo a las Finanzas.

Así, el objeto del Derecho Financiero es el regular todo aquello que, desde el punto de vista jurídico, se relaciona con las finanzas públicas del Estado, esto es, los ingresos y egresos de éste, o dicho en otras palabras, la captación, administración y erogación de los recursos económicos estatales. En efecto, el Derecho Financiero es el conjunto de normas reguladoras de la actividad financiera del Estado.

Por lo tanto, una definición clara y precisa es aquella que Hugo Carrasco Iriarte proporciona en su Diccionario de Derecho Fiscal, a saber: "Es una ciencia jurídica, una rama del Derecho en General, en particular del Derecho Administrativo, que estudia a través del conjunto de normas de un Estado determinado la actividad financiera que éste desarrolla; es decir, estudia el conjunto de normas que un Estado establece para la recaudación, gestión y empleo de los medios económicos necesarios para la realización de sus fines. En síntesis, indica como debe desarrollarse la actividad Financiera por un Estado determinado, a fin de que ésta se ajuste a Derecho".¹⁸

¹⁷ PEREZNIETO, LEONEL y LEDESMA MONDRAGÓN, ABEL; *Introducción al Estudio del Derecho*; Primera Edición; Editorial Harla; México, 1989, pág. 36.

¹⁸ CARRASCO IRIARTE, HUGO; *Diccionario de Derecho Fiscal*; Primera Edición; Editorial Oxford University Press Harla México, S.A. de C.V.; México, 1998, pág. 193.

1.4.1. Ramas del Derecho Financiero

Dada la intensa actividad financiera estatal, el Derecho Financiero se divide en diversas ramas en función de los múltiples asuntos que atiende el Estado. Es así como el Derecho Financiero se encuentra constituido por:

- Derecho Fiscal o Tributario, regula el establecimiento de tributos y las formas de obtención de recursos para el Estado.
- Derecho del Crédito Público normas que reglamenta el crédito público y que se encuentran establecidos, en básicamente en la Ley General de Deuda Pública.
- Derecho Monetario, disposiciones legales que norma todo aquello relativo a la moneda.
- Derecho Patrimonial establece el procedimiento legal de orden administrativo con respecto a la gestión o anejo de los bienes y recursos del Estado, constituido éste por su patrimonio y las empresas públicas.
- Derecho Presupuestario es normativo de la contabilidad del Estado en lo referente al gasto público, sin olvidar las relaciones jurídicas que se dan entre los diversos órganos del Estado, incluyendo al sector paraestatal, o entre dichos órganos y los particulares. Se refiere, por lo tanto, a todo lo que se considera presupuesto del Estado y se entiende por presupuesto el determinar las medidas que se necesita implementar para adquirir recursos y su consecuente aplicación, es decir, los llamados ingresos y egresos que, en realidad, no son más que entradas y salidas de dinero, pues técnicamente se entienden como ingresos y egresos, dentro de las contabilidades de los gobernados, al no causar efectos en cuentas de resultados, pero que, en el ámbito de las finanzas del Estado, quien no ejecuta tales actividades y su función es puramente recaudatoria y aplicativa, viene a quedar en presupuesto de caja, o contabilidad por partida simple, es decir, de entradas y salidas de efectivo, toda vez que cumple el papel de un mero presupuesto de entradas y salidas al que indebidamente se le llama de ingresos y egresos.

1.4.2. Derecho Fiscal

Como ya se ha visto, el Derecho Financiero se ocupa del estudio general de la actividad financiera del Estado, desde el punto de vista jurídico, en sus tres momentos, el de la captación u obtención de recursos económicos, el de su administración o manejo, y el de su pago o erogaciones que corresponde al Derecho Fiscal, Derecho Patrimonial y Derecho Presupuestario respectivamente.

Recibe el nombre del fisco el Estado considerado como titular de la hacienda pública,¹⁹ por lo mismo con derecho para exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y con obligación de cubrir las que resulten a su cargo. La palabra Fisco viene del latín *fiscus*, que designaba el tesoro o patrimonio de los emperadores, para diferenciarlos del erario que era el tesoro público o caudales destinados a las obligaciones del Estado. Al Derecho Fiscal le corresponde el estudio jurídico de uno de esos tres momentos, esto es, el de la obtención captación de recursos monetarios, pero solo en cuanto se refiere a las contribuciones forzadas o exacciones. En tal virtud, nos dice Raúl Rodríguez y Lobato " el Derecho Fiscal desarrolla el estudio detallado de las exacciones y de las instituciones jurídicas complementarias necesarias para su efectividad a partir de los principios básicos, conceptos generales e instituciones relativas a los ingresos del Estado elaborado por el Derecho Financiero."²⁰

De esta manera, se entiende por materia fiscal todo aquello relacionado con los ingresos, captación u obtención de recursos monetarios que provienen de las contribuciones forzadas a las relaciones entre el Propio Estado y los particulares (o contribuyentes según la terminología jurídico fiscal). Así ha sido sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en las siguientes tesis:

¹⁹ Por Hacienda Pública se entiende el conjunto de bienes que una entidad pública (Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios) posee en un momento dado para la realización de sus atribuciones, así como de las deudas a su cargo.

²⁰ RODRÍGUEZ Y LOBATO, RAÚL; Op. Cit., pág. 19.

FISCAL. Por fiscal debe entenderse lo perteneciente al Fisco; y Fisco significa, entre nosotros, la parte de la hacienda pública que se forma con las contribuciones, impuestos o derechos, siendo autoridades fiscales las que tienen intervención por mandato legal en la cuestación, dándose el caso de que haya autoridades hacendarias que no son autoridades fiscales, pues aún cuando tengan facultades de resolución en materia de hacienda carecen de actividad en la cuestación, que es la características de las fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaria el género, y el de autoridad fiscal la especie.

Amparo en Revisión 1601/33. José Yves Limantour, 29 may. 19434. 5 votos.
Ponente: José López Lira.

MATERIA FISCAL.- Por materia fiscal debe entenderse lo relativo a la determinación, la liquidación, el pago, la devolución, la exención, la prescripción o el control de los créditos fiscales o lo referente a las sanciones que se impongan por motivo de haberse infringido las leyes tributarias.

Amparo Directo 3683/73.- Petróleos Mexicanos, 6 sep. 1974, unanimidad de 4 votos. Ponente: Jorge Iñárritu. Secretario. Fernando Lanz Cárdenas. Amparo en Revisión 152/61 Anastasio Miguel Cerda Muñoz, 19 ab. 1961, unanimidad de 4 votos. Ponente Felipe Tena Ramírez. Secretario: Jesús Toral Moreno. Amparo en Revisión 852/60. Carl R. Guth, 26 oct. 1960, 5 votos Ponente: Felipe Tena Ramírez. Secretario; Jesús Toral Moreno. Informe Suprema Corte de Justicia de la Nación 1974, Segunda Parte, Segunda Sala. En el mismo sentido: Amparo en Revisión 293/77. Ferreteria Baños, S.A. 4 may. 1977, unanimidad de votos. Ponente: Gilberto Liévana Palma. Secretario: José Raymundo Ruiz Villalbaz. Informe Suprema Corte de Justicia de la Nación 1977, Tercera Parte. Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

Cabe precisar que con lo anterior, no se niega el hecho de que el Derecho Fiscal Mexicano norma también ingresos no tributarios tales como productos y aprovechamientos que no son contribuciones forzadas puesto que como refiere el autor antes citado "si bien es cierto que las disposiciones fiscales se aplican a otros ingresos del Estado o de organismos descentralizados, ello obedece a razones prácticas de cobro y no a la naturaleza misma de tales ingresos".²¹ En efecto, las disposiciones fiscales aplicables a otros ingresos no tributarios tiene una razón de utilidad en cuanto a su cobro, sin embargo, no se debe perder de vista que uno de los métodos utilizados en el presente trabajo es el científico, y desde ese punto de vista, tenemos que dejar a un lado las razones de utilidad para sí encontrar las razones verdaderamente válidas, por lo que así, se puede válidamente argumentar que el Derecho Fiscal contiene las normas jurídicas relativas a los ingresos tributarios o contribuciones forzadas. En este sentido cabe invocar la tesis sustentada por el Poder Judicial de la Federación que a la letra dice:

CRÉDITOS FISCALES.- Tratándose de multas, no pueden constituir propiamente un crédito fiscal. La palabra "créditos", en términos generales, significa lo que se debe a una persona, y, desde que algo se adeuda a una Tesorería, existe un crédito a favor de la misma que tiene derecho a cobrar, pero el hecho de que todas las multas vayan a parar al erario no basta para dar el carácter de fiscal a toda multa. Por materia fiscal debe entenderse lo relativo a impuesto o sanciones aplicadas con motivo de infracciones a las leyes que determinan dichos impuestos y el Tribunal Fiscal debe conocer solamente de asuntos fiscales. Por tanto, aunque una multa pertenezca al fisco, esa circunstancia no le imprime naturaleza fiscal a la resolución que haya dado origen a esa sanción, por lo que el Tribunal fiscal sólo puede conocer de inconformidades contra leyes tributarias.

Quinta Época. Tomo LXXII. P. 4567. Montepío Luz Saviñón.

²¹ RODRÍGUEZ Y LOBATO, RAÚL; Op. Cit., pág. 14.

Una vez precisado lo anterior, se está en posibilidad de definir el concepto de Derecho Fiscal. Carlos M: Giuliani Fonrouge define el Derecho Fiscal como: "La rama del Derecho Financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico a la tributación en sus diversas manifestaciones; como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y las que se suscitan entre estos últimos."²²

Para De la Garza es "el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos, contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación."²³

A su vez, Manuel Andreozzi citado por Raúl Rodríguez y Lobato define al Derecho Tributario como "la rama de Derecho Público que estudia los principios, fija las normas que rigen la creación y percepción de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres de las relaciones del Estado con el particular que está obligado a pagarlos."²⁴

Por su parte, Rafael Bielsa, invocado por el Maestro Rodríguez y Lobato nos dice que "el Derecho Fiscal es el conjunto de disposiciones legales y de principios de derecho público que regula la actividad jurídica del fisco."²⁵

²² GIULIANI FONROUGE, CARLOS M.; *Derecho Financiero*; Volúmen I; Editorial Depalma; Buenos Aires; 1962; pag. 95.

²³ DE LA GARZA, SERGIO; Op. Cit.; pág. 23 y 24.

²⁴ RODRÍGUEZ Y LOBATO RAÚL; Op. Cit.; pág.13.

²⁵ *ibidem*.

Finalmente, sostiene Raúl Rodríguez y Lobato que "el Derecho Fiscal es el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes."²⁶ Así las cosas, de los múltiples conceptos citados tenemos que los diversos autores coinciden en que:

- es una ciencia jurídica
- constituye un sistema armonizado de normas
- establece los principios básicos de la tributación.
- se encarga de la regulación de la captación u obtención de recursos monetarios
- regula relaciones entre el fisco y los particulares.

Por otra parte, el Maestro Hugo Carrasco Iriarte menciona la siguiente división del Derecho Fiscal en:²⁷

Derecho Fiscal Constitucional. Estudia los principios establecidos en la Ley Fundamental y que son aplicables al derecho tributario vigente en una época y país determinado.

Derecho Fiscal Formal. Conjunto de normas jurídicas que se refieren a los procedimientos y las formalidades aplicables para hacer efectiva la obligación fiscal principal.

Derecho Fiscal Internacional. Ésta es una rama del derecho fiscal que está en plena evolución y se encarga del examen de las disposiciones jurídicas aplicables contenidas en los tratados y convenciones internacional.

²⁶ *Ibidem.*

²⁷ CARRASCO IRIARTE HUGO, Op. Cit.; Pág. 194

Derecho Fiscal Penal. Conjunto de disposiciones legales relativas a las infracciones y delitos en materia impositiva.

Derecho Fiscal Procesal. Se refiere a las normas jurídicas en lo contencioso administrativo fiscal, recursos, demanda, contestación, alegatos, sentencias, etcétera

Derecho Fiscal Sustantivo. Conjunto de normas jurídicas relativas a los elementos fundamentales de las contribuciones; es decir, las contribuciones en lo particular.

Finalmente, solo se quiere dejar señalado que el Derecho Fiscal goza de autonomía plena. Si bien es cierto que excede de los límites del presente estudio profundizar en el debate de su autonomía, es menester mencionar que esta rama del Derecho goza de:

- **Autonomía Legislativa,** pues existen diversos ordenamientos legales a nivel federal y Estatal que se encargan de la regulación fiscal, así tenemos, por ejemplo: Código Fiscal de la Federación, Ley del Impuesto Agregado, Código Financiero del Distrito Federal, Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, etc.
- **Autonomía Didáctica,** toda vez que en las Escuelas de Derecho del País existe la fuerte tendencia de implementar asignaturas de Derecho Fiscal donde se estudia, de manera especial, el contenido de dicha disciplina.
- **Autonomía Jurisdiccional,** porque existen tribunales que se encargan de la resolución de controversias en materia Fiscal, como lo es el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, antes Tribunal Fiscal de la Federación, que aunque tiene competencia para resolver conflictivos administrativos no fiscales, la gran mayoría son de contenido fiscal.

No obstante lo anterior, se debe tener presente que la autonomía del Derecho Fiscal básicamente radica en que su estudio se lleva a cabo mediante métodos propios y particulares, para formar un sistema de normas jurídicas regidas por principios comunes distintos de los que rigen a las de otros sistemas normativos.

1.6. LOS OBJETIVOS A LOGRAR

Ahora bien, como es sabido los recursos manejados por personas que pueden hacerlos productivos, son mayormente aceleradores de los procesos de desarrollo, y si se está de acuerdo en que la burocracia no genera riqueza, sino antes bien, sólo la consume; resulta evidente que las políticas de estímulo al ahorro interno y a la reinversión son las mejores medidas contra las crisis financieras que, cíclicamente, suelen padecer países como el nuestro en razón de que los capitales externos comúnmente no se canalizan hacia inversiones productivas, sino que son especulativos.²⁸

Por lo tanto, es indispensable establecer desgravamientos serios a través de ambos conceptos, a saber: eximir de impuestos tanto a la reinversión como al ahorro en el monto mismo en el que se realicen, ya sea por personas morales o físicas, de tal forma que, aún en el caso de que un contribuyente no pague impuesto alguno por haber reinvertido o destinado al ahorro, se entienda que tal acción beneficia en mucho mayor grado a la economía nacional que la acción recaudatoria creciente, tan obsesiva como de muy bajos alcances. Lo anterior conlleva el abatimiento del gasto innecesario para procurarse deducciones y su consecuente costo de fiscalización para revisarlas, así como el inevitable costo del litigio para tratar de redimir las.

²⁸ Capitales Especulativos son aquéllos que su estancia en el país es de carácter transitoria, no permanente.

En alguna época se instrumentaron políticas que hacían deducible la reinversión fijando porcentajes bajos. No obstante lo anterior, y aún cuando solo hayan sido porcentajes para efectos de sus deducción y no su exención total, fueron bastante útiles en términos de economía nacional. Sin embargo, inexplicablemente se abandonaron. Volver a establecerlas, incluso totalmente, traería como consecuencia resultados bastante benéficos, a pesar de la baja recaudación que en un principio podría suponerse, lo que daría beneficios en términos de política social y económica.

El círculo vicioso de toda economía gubernamental es el de sus propios planteamientos en donde: se cree que sólo acrecentando la recaudación es posible resolver las necesidades impuestas por el gasto público; se supone que los impuestos deben incrementarse tanto como sea posible y que no existen más alternativas de solución cuando el pueblo se opone a ello que las de emitir moneda o endeudarse; se afirma que los contribuyentes deben sacrificarse para resolver la crisis derivadas de las deficiencias administrativas gubernamentales; se piensa que realizando propagandas de corte nacionalistas o patrióticas con acciones populistas resultará posible convencer a los contribuyentes de los beneficios del tributo; se vende la idea de que las contribuciones aportadas tiene un destino productivo, mientras la crisis, los resultados deficitarios, el endeudamiento y la corrupción trágicamente evidencian lo opuesto.

Un primer objetivo a lograr es el de terminar todos estos errores, y además: se disminuye el gasto público cuando se reduce la burocracia por razón de la existencia de leyes perfectamente planeadas que la hagan innecesaria; no todo incremento impositivo acrecienta la recaudación, ya que puede desestimular la productividad, inducir a la evasión, crear economía subterránea, conducir al desempleo, propiciar el cierre de plantas y hasta provocar el estallido social; las deficiencias administrativas no se corrigen por convencimiento a los contribuyentes, sino por castigo a los culpables; la recaudación pública no admite más justificaciones que la realización concreta y la información veraz y oportuna; cuando los impuestos verdaderamente trabajan, el déficit, las crisis, el endeudamiento y la corrupción automáticamente desaparecen.

Así las cosas, la reinversión y el ahorro reducen los márgenes de trascendencia de los errores y extralimitaciones de la administración pública pues la riqueza nacional se optimiza; minimizan sus consecuencias delictivas toda vez que el quebranto nacional se abate; e impactan en menor grado las situaciones críticas de orden internacional que puedan afectar a un país determinado por contraposición a las actuales circunstancias en las que, lo mínimo que altere la vida en las grandes potencias, se convierte en tragedia económica para las que no lo son.

Sólo de esta manera podrá alcanzarse un sistema político económico altamente eficiente y responsable, sobre todo a partir de la incorporación de lo que tienen de valioso las modernas teorías sociales como el socialismo cristiano, en el que prevalecen los valores humanos por sobre el consumismo, la discriminación y el egoísmo.

Para que el Estado pueda ser realmente un promotor del desarrollo, es necesario solucionar a la brevedad la mala situación nacional en materia de salud financiera. Una reforma fiscal a fondo y un efectivo control en el manejo del gasto público generaría ingresos adicionales y beneficiaría a la sociedad al tener un gobierno que ofrezca más y cueste menos.

Una de las principales debilidades del Gobierno Federal es su delicada posición financiera. No se puede aspirar a conducir como gobierno el desarrollo, a terminar con los rezagos que existen en México, si no se cuenta con finanzas sanas, y en esto no sólo en cuanto a tener superávit fiscal, sino también a reducir considerablemente los excesivos niveles de servicio de la deuda que hoy tienen el gobierno.

El sistema tributario mexicano actual está imposibilitado para generar ingresos fiscales que sean: eficientes, equitativos y promotores de inversión y ahorro. Además padece de incapacidad para definir prioridades de gasto que sean compatibles con el desarrollo de una sociedad justa y equitativa.

Los ajustes fiscales llevados a cabo por los gobiernos de los últimos períodos han fijado como meta un ajuste temporal del déficit fiscal. Lo correcto es fijar como meta una reforma del sistema integrado, esto es, de ingresos y de gastos que responda a las realidades de la sociedad mexicana del siglo XXI.

CAPÍTULO II

LINEAMIENTOS DE POLÍTICA FISCAL

CAPÍTULO II

LINEAMIENTOS DE POLÍTICA FISCAL

2.1. SIGNIFICADO DE “POLÍTICA FISCAL”

El maestro Emilio Margain Manautou siguiendo a Maurice Lauré señala que la política fiscal “consiste en determinar, una vez acordado el principio de recaudación por ingreso fiscal, las características generales del impuesto en función de los datos económicos y psicológicos”¹, y agrega a pie de página, “o, en otras palabras; si el grueso del gasto público lo deben soportar las contribuciones, en qué por ciento cada una de ellas y efectos que sobre la economía generan”².

De la anterior definición claramente se advierte que si bien es cierto que no es dable hablar de política fiscal cuando un gasto que se va a financiar con recursos provenientes del crédito o por anticipos de tesorería, sino solamente cuando se va a cubrir con recursos fiscales, principalmente provenientes del impuesto, también lo es que no se hace política fiscal sólo cuando debe establecerse un impuesto que produzca ingresos tendientes a satisfacer el gasto general del Estado, pues ello sería restringir extraordinariamente el concepto de política fiscal.

En efecto, el Estado contemporáneo necesita establecer, para su sostenimiento, todo un sistema fiscal, pero no sólo para que produzca recursos para satisfacer el gasto público fijado en el presupuesto, sino también para lograr, a través de medidas fiscales, la orientación económica que más convenga al país, aun cuando ello le signifique sacrificios recaudatorios.

¹ MARGAÍN MANAUTOU, Emilio; *Noiones de Política Fiscal*; 2da. Edición; Editorial Porrúa, S.A.; México, 1998, pág. 3.

² Idem.

Lo anterior es así, pues es por medio de una adecuada política fiscal que se logran objetivos económicos bien sea apoyando a determinados sectores económicos buscando su desarrollo, como será analizado con posterioridad.

Ahora bien, es necesario dejar indicado que existe una relación estrecha entre la política fiscal, la política presupuestaria y la técnica fiscal. Por lo que hace a la segunda ya quedó debidamente analizado en el primer capítulo, por lo que se solicita se remita al apartado correspondiente, solo siendo necesario mencionar que a diferencia de la política fiscal, la política presupuestaria es el arte de decidir sobre la ejecución de los gastos públicos y de escoger en que monto deben de ser cubiertos por recursos propios, por contribuciones, cuánto con empréstitos, internos y externos y cuánto por anticipos de tesorería, es decir, primero determinar a cuánto ascenderán los ingresos provenientes del uso y explotación de recursos y bienes propios; enseguida a cuánto ascenderán los ingresos procedentes de la aplicación de las contribuciones que estarán en vigor; observando el faltante para satisfacerla, qué cantidad puede derivar de empréstitos internos y cuál es la recomendable y posible de obtener de empréstitos externos. Si aún hay faltante, recurrirse a los anticipos de tesorería.

Por su parte, la técnica fiscal, dice el autor multicitado que "consiste en fijar las modalidades de la base del impuesto, de su control y de su recaudación".³ Sin embargo, el legislador, al fijar las modalidades de la base del impuesto, de su control y de su recaudación, debe buscar:

- Que la técnica que emplee respete los principios jurídicos que rigen al país y que se encuentran plasmados en la Constitución, pues una política fiscal que no encuentra apoyo en la Constitución por muy necesaria y noble que sea no debe llevarse adelante hasta en tanto no se introduzca en este alto ordenamiento las reformas que la respalden.

³ Idem; pág. 4.

- Que la técnica fiscal que se emplee no produzca consecuencias nocivas que vengán a nulificar las que en bien de la economía se buscan.

Así las cosas, estas tres disciplinas: política presupuestaria, política fiscal y técnica fiscal se deben conjugar para la creación de un nuevo impuesto, para así ser éste lo más sano posible y apoyar al desarrollo económico sin vulnerar los principios constitucionales en materia tributaria.

2.2. OBJETIVOS DE LA POLÍTICA FISCAL

La política fiscal debe tener siempre diversos objetivos, pero si bien es cierto que debe tener una finalidad eminentemente recaudatoria, también lo es que secundariamente debe: facilitar o acelerar el logro de metas económicas en el tiempo debido; desviar capitales de actividades no muy benéficas para la colectividad, hacia actividades que contribuirán a un mejor desarrollo económico; y evitar la fuga de capitales que sangran al país, etc.

En efecto, la política fiscal puede tener como principales objetivos la captación de recursos, la promoción del desarrollo económico y el abatimiento de altos índices de inflación, o incluso su erradicación.

2.2.1. La capacitación de recursos

La captación de recursos tiene como tendencias principales dentro de sus objetivos la satisfacción del gasto público; la distribución equitativa de la riqueza; y el combate a la inflación y por ende a estabilizar la moneda.

El principal objetivo de la política fiscal es la captación de los recursos económicos necesarios para la satisfacción del gasto público. El ideal es que éste se cubra en la mayor medida posible con recursos fiscales, pues no se debe olvidar que cuando las necesidades superan a los ingresos debe recurrirse al crédito sea interno o externo, lo cual resulta peligroso, toda vez que el empréstito como forma de financiamiento del gasto público equivale al monto crediticio menos los intereses que se generarán, por lo que una sana política económica es cuando el gasto público descansa en los recursos tributarios y en pequeña proporción en el recurso crediticio. Además, si el Estado recurre en gran medida al crédito interno ello puede afectar al sector privado, pues la banca le restringirá a este sector créditos por falta de moneda que prestarle. Como consecuencia, el sector privado disminuirá sus inversiones con perjuicio de la tributación.

Se debe tener especial cuidado cuando se decreta el aumento de impuestos existentes o la creación de uno nuevo para captar mayores recursos fiscales, pues deben de realizarse una serie de estudios principalmente económicos, políticos, sociales y psicológicos, que deben prever obstáculos, efectos, consecuencias, reacciones de los afectados o de la actividad gravada, que indicarán la forma de obtener lo que se busca con los menores efectos perjudiciales posibles; de no realizarse estos estudios, lo más seguro es que se originarán efectos no buscados o deseados.

De esta manera, el multimencionado profesor Emilio Margáin Manautou realiza una serie de preguntas que deben cuestionarse para prever que al decretarse el aumento de un impuesto o la creación de uno nuevo se logren los menores efectos negativos que se desean, que solo serán previsibles mediante los estudios correspondientes:

“¿Se está obteniendo el máximo rendimiento de los impuestos existentes?; ¿Se ha previsto el efecto económico que ello producirá en la entidad?; ¿No se restringirá el consumo del bien o servicio afectado?; ¿Se ha previsto la reacción y comportamiento de los contribuyentes afectados?; ¿La naturaleza del nuevo gravamen es la correcta?; ¿Se ha previsto qué es lo que debe eliminarse de quedar gravado?, o ¿Nadie, ni nada debe

quedar exento de tributar?; ¿EL aumento o el nuevo impuesto es congruente con la política fiscal que se sigue?; ¿A qué clase económica afectará más el nuevo impuesto?; ¿Si el nuevo impuesto debe ser indirecto, se ha escogido debidamente el indicado?; ¿Los gastos de administración y de recaudación no absorberán buena parte del rendimiento buscado?; ¿Se ha previsto el número de contribuyentes del nuevo impuesto?; ¿El monto de la tasa o de la tarifa es la indicada' ¿ No es alta o gravosa en extremo?.'⁴

Cuando existe una grave inflación en el país es recomendable el alza de las tasas o tarifas de los impuestos directos, principalmente las del impuesto sobre la renta, con el objeto de retirar moneda y provocar, en el contribuyente afectado, una ausencia en el manejo de lo que el impuesto le deja en sus manos, pero sin llegar a provocar una sensible contracción de las operaciones, pues entonces puede sobrevenir el desempleo y por ende, algo que se opina es peor, una contracción o recesión en la economía.

En muchos países los impuestos directos son los que más deben contribuir a la satisfacción del gasto público. Por regla general, son los que soportan el peso de la recaudación y su principal ejemplo es el impuesto sobre la renta. El anhelo del gobierno de un país en que son pocos los que mucho tienen y muchos los que nada tienen radica en la distribución equitativa de la riqueza, obligando al rico a pagar más y menos al pobre; retirar de aquél recursos con el objeto de llevar al segundo los bienes y servicios de primera necesidad a su alcance o para realizar inversiones tendientes a combatir la desocupación, etcétera.

No obstante lo anterior, en contraposición al objetivo de captación de recursos, la política fiscal también tiene como otro de los mismos la no captación de recursos para proteger a la industria nacional de la competencia de la industria del exterior; ayudar a la industria nacional para que pueda acudir a competir en el mercado internacional; proteger al consumo nacional; alentar la adquisición de divisas; y controlar una actividad económica.

⁴ Idem; págs. 10 y 11.

El objetivo de no captación de recursos en la política fiscal, tiene como elemento central la adquisición de divisas, porque cuando la balanza de pago no es favorable a un país, la política fiscal debe contribuir a la solución reduciendo hasta eliminarlos totalmente si es necesario, los impuestos de exportación que afectan a bienes que tiene o pueden tener demanda en el extranjero, aun cuando ello afecte al consumidor nacional, salvo que el afectado sea la industria nacional; eximiendo a los ingresos o a las utilidades derivadas de la exportación de productos; eximiendo de impuestos indirectos la exportación invisible, o sea, las compras que en el país hagan los turistas extranjeros; y gravando las tasas especiales el gasto que beneficia a empresas domiciliadas en el extranjero.

2.2.2. Promover el desarrollo económico del país

El objetivo de la política fiscal consistente en promover el desarrollo económico del país, se logra estimulando el establecimiento y desarrollo de industrias nuevas o necesarias para el país o para zonas consideradas como polos de desarrollo; alentando a invertir en zonas pobres del país; alentando la inversión en bienes duraderos; y alentando el gasto productivo.

A partir de enero de 1975 nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta rechaza la deducción de obsequios, de viáticos y gastos de representación, a menos que se acredite que se realizaron fuera de una faja de cincuenta kilómetros que circunde el establecimiento de la empresa y además demuestre el contribuyente tener relación de negocios en el lugar de que se trate. Es necesario que sean deducibles por completo este tipo de gastos pues son considerados productivas en razón de que contribuyen al desenvolvimiento de diversas actividades económicas.

Otro de los objetivos de la política fiscal para promover el desarrollo político del país es el dirigir el gasto de los particulares, bien sea, desalentando invertir en actividades menos benéficas para el país; alentando el ahorro; y aprovechando la cercanía con el país más rico del mundo.

Al gravarse fuertemente el gasto suntuario se busca desalentar la producción y adquisición de los bienes de lujo o innecesarios para el desarrollo del país; al darse un tratamiento fiscal benigno a las tasas de interés, se alienta el ahorro para captar recursos ociosos; etcétera.

Un último objetivo más para promover el desarrollo económico del país es combatiendo la recesión económica mediante el conjunto de los siguientes factores: desgravando actividades; alentando la contratación de mano de obra o la compra de maquinaria nueva, acreditando parte del gasto con el impuesto; y alentando el turismo interno y gravando al habitante que sale como turista al extranjero.

Cuando se alude al término de recesión económica es porque la economía no crece en forma constante, sino antes bien se encuentra paralizada o bien en franco decrecimiento, lo que trae consigo el desempleo. En periodo de grave desempleo o de contracción de las actividades económicas, es recomendable dejar más dinero en manos del contribuyente mediante disminución de las tasas de la tarifa del impuesto sobre la Renta, o bien acreditando al impuesto determinado porcentaje de la mano de obra que en exceso de la ordinaria se contrate, o bien alentando al turismo extranjero mediante la desgravación de sus gastos o parte importante de él, medidas con las cuales se combate de manera efectiva la recesión económica.

En los últimos años y ante graves necesidades sociales no satisfechas, las que inclusive van en aumento, se ha seguido la política de crear nuevos impuestos o de incrementar los existentes a fin de obtener fuertes incrementos en la recaudación, sin reparar que esos aumentos constantes contribuyen a la pérdida del valor de la moneda y, sobre todo, que la evasión fiscal en México aumenta, pues no es combatida o disminuida, sino antes

bien contribuye a que el particular deshonesto sea más deshonesto y, lo más grave, se vaya disminuyendo el número de los contribuyentes honestos.

En efecto, primero hay que acabar con la evasión y elusión fiscales para que así, una vez que los contribuyentes del impuesto sobre la renta y del impuesto al valor agregado tributen con honradez, entonces sí pensar en nuevos o mayores impuestos, pero sólo si las necesidades del país lo requieren.

La doctrina alude esencialmente a la figura del impuesto pero se olvida de las benéficas consecuencias socio-económicas que traen otras contribuciones, a saber: los derechos o tasas y la contribución especial, cuyos ejemplos en la legislación mexicana lo son la contribución por mejoras y las contribuciones de seguridad social.

Poco se ha estudiado de los derechos o tasas, por cuanto que el Estado lo que busca con ellas es recuperar el costo de un servicio; en ocasiones, el precio es político y en otras tienen un fin lucrativo. Si agregamos que nuestro legislador ha hecho extensiva dicha contribución a las enajenaciones de bienes sobre las cuales el Estado ejercer un poder de monopolio, el precio que por ello se exija dependerá de la política fiscal que se haya implantado con ellos; ayudar a la recaudación de los impuestos, o exigir el precio correspondiente a su costo o bien establecer un precio político.

Al respecto Daniel Diep Diep sugiere que la próxima reforma fiscal que se lleve a cabo en nuestro país deberá centrar su atención en la figura tributaria de "derechos" y olvidarse de los impuestos, es decir, propone la eliminación gradual de los impuestos hasta llegar a su absoluta supresión, y dar mayor importancia a los derechos hasta que sea éste la única figura fiscal por la que se recauden recursos económicos para la satisfacción de las necesidades públicas.

El examen de estas dos contribuciones no ha merecido por parte de la doctrina estudios exhaustivos, provocando en un buen número de casos, reacciones impopulares hacia quienes dirigen la cosa pública.

El citado autor para llegar a lo anterior explica que "los derechos dado que representan una contraprestación, adquieren una justificación mucho mayor, por lo menos a los ojos del gobernado. Y ello es lógico; si por razones de servicio público existe un beneficiario concreto de la acción gubernamental, resulta justificado el que tal servicio se retribuya. Lo mismo viene a ocurrir con las contribuciones especiales, las cuotas y los demás conceptos antes citados."⁵

Y agrega "por contrapartida, tampoco debe perderse de vista que el abatimiento de las tasas impositivas necesariamente revierte en un mayor índice de cumplimiento. Es bien conocida la tesis norteamericana según la cual, si las tasas en materia de impuesto sobre la renta no exceden del 25% se obtiene una mayor recaudación por razón de una menor evasión y una más aceptable razonabilidad y justificación de pago. Esta tesis también debe evaluarse en sus consecuencias prácticas o concretas a la vista de nuestra propia idiosincrasia, ya que indudablemente los parámetros a tomar para unos y otros países no pueden ni deben ser los mismos."⁶

Al señalar los objetivos que se alcanzarán con la recaudación por derechos y no por impuestos Diep Diep termina señalando:

- "justifica la función del burócrata –toda vez que cumple un fin evidentemente necesario-;"
- "atenúa la protesta colectiva, -dado que el pago tuvo una compensación contraprestatoria-;"
- "disminuye el número de fiscalizadores –pues la función determinativa se reduce radicalmente-;"
- "abate el terrorismo fiscal –pues no se está nacionalmente condicionados a la vigilancia-;"

⁵ DIEP DIEP, Daniel; op. cit.; pág. 100.

⁶ Idem; pág. 101 y 102.

- “impide la simulación y el fraude –dado que la determinación misma queda casi suprimida-;”
- “estimula el desarrollo –pues la reducción de gastos burocráticos permite la inversión social-;” y
- “propicia la convivencia pacífica y ordenada –como concierne a cualquier país en el que se minimiza lo conflictivo y litigioso-.”⁷

No obstante lo anterior, aunque resulta sencillo entender que deben ir incrementándose progresivamente los derechos y abatiéndose los impuestos, también habrá que observar en qué forma se comporta el universo ciudadano ante tales medidas, porque la cobertura de derechos puede desestimularse en la medida misma en que se encarecen, es decir, mediante el sacrificio de abstenerse de obtenerlos en razón de su aumento de valor, lo que podría no revertir en una sustitución equivalente. Y, como lo mismo procede hacer con los demás conceptos citados, en lo que lo admitan, también tendrá que evaluarse el impacto social y conductual que se derive.

Lo anterior, porque la contribución de mejoras no siempre incrementa el valor de los inmuebles que están ubicados dentro del área geográfica en que se estima alcanzarán los beneficios de la obra ejecutada, comprometiendo seriamente la economía de los propietarios de los mismos, máxime cuando el país o la zona pasa por una mala situación económica.

Por su parte, las contribuciones de seguridad social, constituidas por las cuotas obrero patronales que se cubren al Instituto Mexicano del Seguro Social y las aportaciones al Instituto para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, influyen en los costos de operación de toda actividad económica y en ocasiones desalientan la contratación de nueva mano de obra además de la abstención patronal de otorgar aumentos salariales; contribuciones éstas que de incrementarse las tasas a pagar en un periodo de recesión, influyen en un mayor desempleo.

⁷ Idem.; pág. 107.

2.2.3. Inflación y Tributación

Existen muchas definiciones de la inflación, la más común la identifica como “un aumento generalizado de los precios; sin embargo, el alza general de los precios es la principal consecuencia de la inflación, no la inflación en sí misma.”⁸

Para el Centro de Investigaciones Sobre la Libre Empresa A.C., la Inflación es “un aumento desproporcionado de circulación en relación con el aumento de bienes producidos. El aumento de circulante puede ser por medio de papel moneda, créditos o emisión de bonos o valores del Estado.”⁹

Para la Comisión Nacional para la Defensa de los Usuarios de los Servicios Financieros “la inflación consiste en el crecimiento generalizado y continuo de los precios de los bienes, servicios y factores productivos de un país. La inflación implica por tanto la reducción de la capacidad adquisitiva del dinero.”¹⁰

En efecto, válidamente puede afirmarse que la inflación es el aumento de moneda que el gobierno pone en circulación sin previo respaldo económico. La inflación se manifiesta externamente por un alza general de los precios, donde se involucran los productos y servicios tales como habitación, comida, vestido, transporte y demás bienes y servicios de uso diario y común; por un déficit demasiado elevado en la balanza de pagos.; y por la escasez de bienes y servicios, que va aumentando al mismo ritmo que la inflación.

⁸ MARTÍNEZ COLL, Juan Carlos (2001); “Naturaleza y medida de la inflación” en *La Economía de Mercado, virtudes e inconvenientes*; <http://www.eumed.net/coursecon/13/13-1.htm>; consultado el 27 de agosto de 2001.

⁹ Centro de Investigaciones sobre la Libre Empresa; “Inflación”; <http://www.cisle.org.mx/noticias/inflacion.htm>; consultado el 25 de agosto de 2001.

¹⁰ Comisión Nacional para la Defensa de los Usuarios de los Servicios Financieros; “El sube y Baja de los precios: ¿Qué es la inflación?”; http://www.condusef.gob.mx/revista/proteja/art_inflacion/inflacion.htm; consultado el 26 de agosto de 2001.

"La inflación, ese gran mal que destruye nuestro poder adquisitivo. Ese monstruo salvaje que no respeta a nadie es un gran impuesto, que ni el mejor evasor fiscal, puede repeler."¹¹

La inflación es precisamente este fenómeno económico; este incremento significativo y continuo del nivel general de precios. Ello se ha convertido en la problemática principal de muchos gobiernos y en especial de la población de muchos países del planeta entero. Este fenómeno es el aumento de circulante (monedas y billetes) sin un respaldo suficiente de bienes y servicios –que son los productos que demanda la población. Históricamente, el movimiento más común en los precios ha sido hacia arriba (inflación), pero también se han observado periodos de movimiento hacia abajo (deflación).

Los precios de los productos se establecen con base en dos fuerzas: la oferta que es la producción de bienes y servicios y la demanda, y la demanda, es decir, lo que la población necesita o requiere (alimentarse, vestir y divertirse etc.). En caso de que exista una descompensación en una de esas dos fuerzas, se habla de inflación (más demanda que oferta) o de deflación (más oferta que demanda).

El movimiento de los precios puede ser medido utilizando el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) elaborado por el Banco de México. Éste es el que más se utiliza y es un indicador del crecimiento promedio que sufren los niveles de precios de los bienes y los servicios que conforman la canasta de consumo de la población, también llamada "Canasta Básica" que es una lista de productos representativos de consumo general de la población. Los precios de los productos de la canasta son controlados mensualmente.

Este índice les dice a los bancos centrales de cada país qué tanto han aumentado los precios. Sin embargo, este índice es parcial y no demuestra la realidad de todas las personas. Por ejemplo, ¿que tal si alguien solo come frijoles y el precio del frijol ha

¹¹ TÉLLEZ, Jorge; Asociación Cívica Pro Plata, A.C.; "Acabando con la Inflación en Dos Patadas"; <http://www.plata.com.mx/plata/comNOT18.htm>; consultado el 25 de agosto de 2001.

bajado? Entonces en ese caso particular, hay deflación. ¿Y si al mismo tiempo existe otra persona que come tomates y pan, y esos productos se han encarecido? Entonces para esa persona, hay inflación.

Según Milton Friedman, economista Norteamericano y premio Nobel de economía 1976, la inflación es siempre y en todo lugar un fenómeno monetario y ésta se genera por una elevada tasa de crecimiento de la oferta monetaria. Es decir, que reduciendo la cantidad de dinero (billetes y monedas) se reduce la inflación.¹²

Ya sabemos por qué la inflación es siempre y en todo lugar un fenómeno monetario. Ahora bien, ¿quién es el responsable de regular la cantidad de dinero en una economía? La respuesta en este caso también es sencilla y única: el Banco Central de cada país, en el nuestro el Banco de México. Por ley, el Banco de México el monopolio de la creación, impresión o emisión de monedas y billetes en el país. Como órgano de gobierno decide de manera soberana y libre, cuanto dinero va a poner en circulación. En efecto, la inflación la causa el Banco de México al emitir dinero en exceso. Por el contrario, se ha caído en el error de creerle a los políticos cuando éstos le echan la culpa, de la inflación, a los huracanes, al fenómeno de el Niño, a los árabes por los aumentos en precio del petróleo, al déficit fiscal, a la deuda interna, a los consumidores, etc.

Así, la institución encargada de aplicar las medidas para reducir la inflación en nuestro país es el Banco de México, a través de una política monetaria que está hecha para regular cuánto dinero producir (billetes y monedas) y cuándo retirarlo de la circulación, buscando un equilibrio que permita controlar los precios.

¹² La causa inmediata del mal es fácil de enunciar. Lo difícil es identificar la causa última. La causa próxima de la inflación es siempre la misma: un incremento demasiado rápido de la cantidad de dinero en circulación con respecto a la producción (...). Las variaciones en el circulante son decididas ahora por el gobierno, lo que significa que actualmente en los Estados Unidos la inflación proviene exclusivamente de Washington. Por supuesto que a ningún gobierno le gusta cargar con la responsabilidad de sus desaciertos, aunque, sin duda, siempre se hallen dispuestos a atribuirse cuanto de bueno otros hayan hecho. Por tal motivo, nuestros gobernantes culpan de la inflación a los jeques árabes, que incrementan el precio del petróleo; a los líderes sindicales, que impulsan al alza los salarios; a la codicia del mundo empresarial; a las catástrofes naturales, que malogran las cosechas, etc. Todos estos factores no son, sin embargo, sino chivos expiatorios que apenas tienen que ver con la inflación. (Milton Friedman, *Paro e Inflación*, 1982)

Al respecto, señala Guillermo Yáñez Castro que otra forma de ver este fenómeno es "considerar que una autoridad económica puede incrementar su gasto emitiendo más dinero, lo que provocaría una inmediata deuda con nosotros y mayores precios de nuestros bienes (imágnese fabricar más billetes pero con la misma cantidad de bienes, es decir, sólo resta elevar los precios). El efecto, de esta medida sería pagar (mediante mayores precios de los bienes de consumo) el mayor gasto fiscal sin necesidad de recurrir a un engorroso proyecto de Ley para elevar los impuestos. Al analizar lo anterior, se puede entender la importancia de la austeridad fiscal (bajo gasto) que ha caracterizado a nuestro país en los últimos años. Durante la década de los '60, fue muy común en Latinoamérica observar este tipo de práctica, lo que fue muy criticado por organismos tales como el Fondo Monetario Internacional."¹³

Afortunadamente, hoy todos comprenden la importancia de mantener un adecuado control inflacionario. No obstante, la actual coyuntura económica plantea algunas interrogantes en materia de inflación que deben preocupar especialmente al Banco de México, institución que tiene como principal misión el control de esta variable macroeconómica fundamental.

2.2.3.1. Las consecuencias de la inflación

La inflación provoca graves distorsiones en el funcionamiento del sistema económico debido a su imprevisibilidad, pues no se puede saber con absoluta exactitud la fecha y la cuantía de la subida de precios de cada uno de los productos, ya que de otra manera lo único que se tendría que hacer sería corregir las etiquetas de los diversos productos.

De esta manera, nos dice Martínez Coll, Juan Carlos que "los problemas provocados por la inflación se derivan precisamente de su imprevisibilidad ya que ni todos los productos

¹³ YÁNEZ CASTRO, Guillermo; "Los efectos de la inflación sobre nuestro bolsillo"; <http://www.guillermo.cl/generales/generales7.htm>; consultado el 27 de agosto de 2001.

ni todos los factores subirán sus precios al mismo tiempo ni en la misma proporción. Y cuanto mayor sea la tasa de inflación, más amplio será el margen de error en las expectativas de los agentes económicos y por tanto mayor la sensación de inseguridad.”¹⁴

En efecto, los precios son una vía por la que se transmite la información necesaria para que los consumidores decidan correctamente qué deben adquirir y para que las empresas calculen qué y cuánto deben producir. Sin embargo, Si los precios están cambiando continuamente y además de manera imprevisible, dejan de cumplir su función informativa; los consumidores serán incapaces de saber si un supermercado tiene los precios más bajos que otro; los supermercados perderán el estímulo para mantener los precios bajos y serán incapaces de predecir los efectos sobre la demanda de una subida de los precios de mayor o menor cuantía.

Los efectos de la inflación sobre la distribución de la riqueza consiste esencialmente en el desplazamiento de la riqueza de los acreedores hacia los deudores. El individuo que haya prestado dinero observará cuando lo recupere que lo que percibe tiene menos valor que lo que prestó. Los ahorradores son castigados con la pérdida de valor de sus fondos. Los que han gastado por encima de sus ingresos, en cambio, reciben un premio a la imprevisión y el derroche. En general, todos los perceptores de ingresos fijos (jubilados, pensionistas, rentistas propietarios de títulos de renta fija, propietarios de viviendas en alquiler con contratos no indicados) verán reducir la capacidad adquisitiva de sus ingresos. Los que deben abonar esas ingresos (el Estado, las empresas emisoras, los inquilinos) percibirán un inmerecido beneficio.

En relación con la tributación, el Estado verá también aumentar sus ingresos fiscales: cuando los impuestos son proporcionales o progresivos, las tasas impositivas estarán gravando riquezas de menor cuantía en términos reales; además, el número de familias

¹⁴ MARTÍNEZ COLL, Juan Carlos; “Las consecuencias de la inflación en La Economía de Mercado, Virtudes e Inconvenientes”; <http://www.eumed.net/cursoecon/13/13-2.htm>; fecha de consulta 25 de agosto de 2001.

perceptoras de ingresos exentos se verá reducido. Por otra parte la inflación actúa como un impuesto encubierto: si, por ejemplo, el banco central pone en circulación billetes que, pasado un año, ven reducido su valor en un 25%, los que hayan estado en posesión de esos billetes durante un año habrán sufrido una recaudación forzada de la cuarta parte de sus fondos en efectivo.

El aumento del riesgo provocará un aumento en el costo del dinero. Los tipos de interés a que se prestará el dinero deberán incrementar la retribución habitual por dos conceptos: la necesidad de cubrir la depreciación del principal y el riesgo por no poder prever con exactitud esa depreciación.

La inversión se verá desalentada por muchas razones. Además del aumento en los tipos de interés, el empresario encontrará dificultades adicionales para prever los beneficios de su actividad debido a la inseguridad en los precios futuros de los factores, los productos intermedios y los productos finales. Solo se iniciarán las empresas más prometedoras. En épocas de fuerte inflación, las inversiones más seguras y rentables suelen ser las de carácter especulativo: las joyas y obras de arte, los inmuebles, las divisas y los valores extranjeros, actúan como depósito incorruptible de valor; al coincidir una oferta muy rígida con un gran aumento de la demanda, sus precios pueden crecer de forma desorbitada, proporcionando así beneficios muy superiores a los de cualquier inversión productiva.

2.2.3.2. Las causas de la inflación

Como la inflación implica el crecimiento simultáneo de los productos y los factores productivos y el aumento de unos precios empuja a los demás hasta hacerse un círculo vicioso, resulta realmente difícil ponerse de acuerdo sobre qué rama industrial o qué factor fue el origen de la escalada. Pero esa dificultad en vez de desanimar a los teóricos, parece estimularles, provocando apasionadas discusiones. La multitud de teorías explicativas puede agruparse en tres tipos: las que consideran que el origen de la

inflación se debe a un exceso de demanda (Inflación de Demanda); las que consideran que los problemas se originan por el lado de la oferta (Inflación de Costos); y las que consideran que la causa de la inflación está en los desajustes sociales (Inflación Estructural).

La Inflación por costos es generada por el aumento en la producción de los bienes; un ejemplo podría ser el aumento en los precios del petróleo y otro que los sindicatos de trabajadores soliciten aumento de salarios sin aumentar la producción o la productividad.

La Inflación por aumento de la demanda consiste en que si los trabajadores reciben incremento en sus salarios, naturalmente querrán comprar más productos, y para que haya más productos se requiere producirlos. Para ello, es necesario que las empresas tengan dinero, entonces se establece la llamada cadena salarios-precios. El trabajador solicita un aumento de sueldo para compensar la inflación. Al aumentárselo, el patrón tiene que aumentar también el precio de los productos que fabrica. Si la cadena sigue así indefinidamente, se puede caer en la llamada inflación galopante, es cuando el gobierno a veces emite más dinero continuamente, para que todas las personas y empresas tengan con que comprar.

En la inflación estructural se parte del análisis de unas sociedades concretas: las de los países sudamericanos. Ciertamente cualquier explicación del tipo de "exceso de demanda" parece un sarcasmo en unos países cuyo ingreso per cápita es tan baja. En los países subdesarrollados no hay exceso de demanda sino insuficiencia del ahorro; y esto es debido no sólo a las bajas rentas sino a su desigual distribución. Para corregir la inflación, proponen, no hay que atacar los síntomas, el aumento de la circulación monetaria, sino atacar la raíz del mal y corregir los desequilibrios entre grupos sociales, entre las ciudades y el campo.

El otro grave desequilibrio latinoamericano es el derivado de su comercio exterior. Al estar compuestas sus exportaciones de un reducido número de productos básicos (café, azúcar, algodón) las fluctuaciones en los mercados internacionales de estos productos

tienen fuertes repercusiones internas tanto en los años favorables, con aumentos extraordinarios en las rentas, como en los años malos con graves crisis económicas.

2.2.3.3. Políticas anti-inflacionistas

Tal vez la única solución contra la inflación es el no provocarla. Y la única manera de no hacerlo es que los gobiernos comprendan que deben limitar sus gastos a los ingresos percibidos y su capacidad de crédito; pues todo exceso en los gastos que lleva a un déficit presupuestario conduce a un aumento en circulante, que es la inflación.

Cuando el gobierno gasta más dinero que el recaudado por los impuestos –déficit presupuestal-, tiene dos maneras de cubrir el faltante:

- Vendiendo bonos (CETES, BONDES) al público que regularmente son comprados por el Banco de México. Esta institución se convierte en el agente colocador que vende a los bancos y a las casas de bolsa. A veces, y si es el caso, los compra para inyectar circulante a la economía. Esta medida por lo regular no provoca inflación. Cuando se tiene un mercado de bonos muy desarrollados como en Estados Unidos, se pueden emitir grandes cantidades de dichos instrumentos y financiar el déficit sin ningún problema.
- Emisión de dinero "imprimir dinero". Esta medida aumenta la cantidad de dinero (billetes y monedas) y sí provoca inflación.

Con base a lo anterior la Comisión Nacional para la Defensa de los Usuarios de los Servicios Financieros sostiene que el gobierno tiene dos formas de disminuir la inflación.

- "Bajar la liquidez del mercado o sea reducir el dinero circulante para que la gente compre menos bienes y servicios."¹⁵
- "Subir las tasas de interés para premiar a los ahorradores e inversionistas. Esto también tiene el propósito de que las personas en lugar de consumir ahorren o inviertan; además tiene el efecto de retener los capitales y evitar su fuga al extranjero al hacer atractivas las ganancias por la inversión."¹⁶

Como sea, cualquier medicina contra esta enfermedad resultará muy amarga, pero algunas píldoras parecen ser más del gusto de unas personas que de otras. Las políticas antiinflacionistas suelen provocar disminución en las rentas... pero unas inciden más sobre las rentas del capital mientras que otras parecen cebarse especialmente en las rentas del trabajo.

Así las cosas, Juan Carlos Martínez Coll menciona las medidas que se han implantado y que demuestran sus aciertos y desaciertos:¹⁷

La política de controles directos está inspirada en la decisión omnímoda de prohibir que suban los precios. A corto plazo tendrán el efecto deseado, pero si no se corrigen las causas o los desequilibrios subyacentes, en cuanto se levanten los controles la inflación resurgirá con más fuerza. En cualquier caso el control directo sólo puede ser una medida a corto plazo; si se prolongase en el tiempo aparecería el mercado negro y se provocarían distorsiones en la producción con lo que el remedio podría ser peor que la enfermedad.

¹⁵ Comisión Nacional para la Defensa de los Usuarios de los Servicios Financieros; "El sube y Baja de los precios: ¿Qué es la inflación?"; http://www.condusef.gob.mx/revista/proteja/art_inflacion/inflacion.htm; consultado el 26 de agosto de 2001.

¹⁶ Idem.

¹⁷ MARTÍNEZ COLL, Juan Carlos; "Políticas anti-inflacionistas en La Economía de Mercado, virtudes e inconvenientes"; <http://www.cumed.net/coursecon/13/13-4.htm>; consultado el 25 de agosto de 2001.

La política de rentas consiste en establecer límites al crecimiento de sueldos, salarios y beneficios. Pero si los sueldos y salarios son muy fáciles de controlar, no se puede decir lo mismo de los beneficios por lo que esta política suele conducir a pérdidas de la capacidad adquisitiva exclusivamente para los trabajadores. Sin embargo conviene aquí recordar el éxito conseguido en la España de finales de los setenta y comienzos de los ochenta: negociaciones entre los gobiernos y las organizaciones patronales y sindicales permitieron la firma de una serie de acuerdos en los que se limitaba el crecimiento de los precios y de los salarios, concediéndose a los trabajadores ventajas de tipo social y sindical que compensaran la pérdida de sus poderes adquisitivos y garantizaran la posibilidad de su recuperación en los años siguientes.

La política cambiaria puede ser utilizada también en la lucha contra la inflación. Si se permite la libre importación de ciertos productos de forma que sean vendidos en el mercado nacional a un precio aproximadamente igual a los producidos en el interior se estará aumentando la competitividad interior, impidiendo o ralentizando las subidas de precios. Pero las consecuencias de esa política sobre el comercio exterior puede ser grave: las subidas de precios interiores deteriorarán gravemente el equilibrio en la balanza de mercancías.

Los efectos de la política fiscal y la política monetaria han sido analizados detalladamente en varios temas anteriores y aún tendremos que volver sobre ellos en los que siguen. La política fiscal antinflacionista exige recortes en los gastos públicos. La política monetaria requiere control de la oferta de dinero y altos tipos de interés. Sin embargo, la efectividad de estas políticas depende en gran medida de las previsiones de los agentes económicos. Conviene por tanto que nos detengamos a considerar cómo se forman las expectativas.

Para Jorge Téllez de la Asociación Cívica Mexicana Pro Plata A.C. solucionar el problema de la inflación implica que si "se liga una moneda de curso legal a recurso natural limitado, como la plata o el oro, no se tendría el problema de la sobreoferta monetaria ya que el banco central tendría que estar obligado a respaldar el circulante con

reservas de ese material. Sin embargo, el banco central puede caer en episodios de irresponsabilidad y caer en sobreoferta de dinero. Como ocurrió en Inglaterra y Estados Unidos. Es por eso que el banco central debe cederle su lugar a los bancos comerciales. Estos estarían compitiendo entre sí, así que si uno emite más dinero sin respaldo, la competencia lo haría pedazos.”¹⁸

Para erradicar la inflación es necesario quitarle la potestad al gobierno de ser el responsable de la cantidad de dinero que haya en circulación. Para ello sólo existen dos opciones:

- “Transformar al Banco Central en una caja de conversión. En una caja de conversión, la cantidad de dinero en moneda nacional que circula en la economía, guarda una proporción fija con relación a las reservas monetarias internacionales. En otras palabras, en una caja de conversión la cantidad de dinero varía proporcionalmente con los cambios en las reservas monetarias internacionales.”¹⁹
- “Cerrar del todo el Banco Central y que la política monetaria se regule por el sistema de “free banking”. A pesar del éxito de la caja de conversión, siempre está el temor a que el gobierno decrete un cambio en las reglas de juego de la caja de conversión. Por tal razón, y añadiendo el hecho de la globalización, la mejor alternativa para garantizar estabilidad económica es con la instauración del “free banking”. En este sistema el Banco Central no se transforma (como en el caso de la caja de conversión) sino que simplemente se cierra. No existe moneda de curso legal sino que el libre mercado determinará en todo momento la moneda en circulación: Dólares de los EE.UU., EUROS, Yenes, u oro, siendo obviamente este último la mejor opción.”²⁰

¹⁸ TÉLLEZ, Jorge; Asociación Cívica Pro Plata, A.C.; *Acabando con la Inflación en Dos Patadas*; <http://www.plata.com.mx/plata/com/NOT18.htm>; consultado el 25 de agosto de 2001.

¹⁹ Banco Central de Costa Rica; <http://www.bccr.fi.cr/ci/infoenlace/mar-abr99/inflacion.html>; consultado el 2 de agosto de 2001.

²⁰ Idem.

2.3. CAUSAS Y EFECTOS DE LA POLÍTICA FISCAL

Entre las cuestiones morales que tradicionalmente han preocupado a los mexicanos no se encuentran las concernientes al cumplimiento de los deberes tributarios. No se tiene grandes reparos en ocultar una parte de sus ingresos a la hora de declarar, ni siente que el pago de los impuestos sea algo que obliga en conciencia, sino por el contrario, es una ley que hay que cumplir, para no recibir algún castigo por parte del Estado. Esta tranquilidad moral es juzgada duramente por otros, que consideran que una conciencia fiscal estricta es el único camino que queda abierto en nuestro sistema económico, para lograr el ideal máximo de justicia social.

Sin que esto sirva como justificación del debido cumplimiento de las obligaciones fiscales, hay que reconocer que la sociedad mexicana siempre ha estado insatisfecha con la estructura y el funcionamiento de la Hacienda Pública, no sólo porque a nadie le gusta pagar impuestos, sino también porque el sistema fiscal mexicano ha estado siempre impregnado por una notable falta de credibilidad.

Sin embargo, en momentos recientes parecía que los mexicanos llegábamos a un cierto consenso respecto al sistema fiscal, eso con motivo de los avances democráticos experimentados por el país en el año 2000. Hoy, cuando la reforma no ha sido todavía implantada, las críticas vuelven a multiplicarse. Aunque los motivos sean diversos en boca de unos y de otros, las opiniones parecen converger hacia la necesidad de una nueva reforma fiscal. El tema está de nuevo sobre la mesa.

No basta con saber si, en las actuales condiciones, una persona debe pagar sus impuestos. Cuando la gente por lo general clude su obligación tributaria en cuanto puede (no todos pueden) y además tacha de injusto al sistema fiscal vigente, el problema debe ser abordado en sus verdaderas dimensiones sociales y no sólo como una cuestión individual. Hay, por tanto, que preguntarse cuáles serían las condiciones para que el

sistema fiscal recuperase su credibilidad y, lograda ésta, arbitrar una estrategia para hacerlo operativo. En una sociedad plural es más necesario buscar el consenso social sobre ciertas cuestiones claves que constituyen la base de la convivencia.

Es obvio que no es posible esperar a tener un sistema fiscal perfecto, para decidirse a cumplir las obligaciones personales, pues las situaciones ideales no se dan nunca, pero sí es posible acercarse a ellas al facilitar al máximo las estructuras sociales, para que ayuden a ese necesario cambio de las conciencias y las prácticas individuales.

2.3.1. Causas de la ineficacia del sistema fiscal

Los impuestos se evaden y Hacienda no es capaz de impedirlo. Los impuestos son injustos, en primer lugar, porque los impuestos no se aplican con generalidad, y esto hace que las oportunidades de evasión sean muy diferentes para unos grupos sociales y otros, y porque se grava más el consumo que la renta o el patrimonio, lo cual no responde a la verdadera capacidad de pago y además perjudica abiertamente a los que se ven obligados a destinar la mayor parte de sus exiguos ingresos al consumo.

Los impuestos no son transparentes ni simples, pues abundan las excepciones y las bonificaciones y todo esto naturalmente favorece a unos y perjudica a otros, aparte de dejar en inferioridad al que no tienen mucha preparación para entender toda esa jerga legal.

En los contribuyentes existe un desacuerdo generalizado sobre la forma cómo el Estado gasta ya que piensan que la Administración Pública gasta mal, despilfarra y no emplea los recursos en cosas necesarias como educación, pensiones, ayuda al campo, etc, además la presión fiscal ha aumentado considerablemente, algunas veces tomando matices de terrorismo fiscal.

Como se puede observar, a lo largo de la historia las opiniones se mantienen: el sistema es complejo, injusto, discriminatorio y ofrece muchas oportunidades para la evasión. Además del aumento desconsiderado de la presión fiscal, lo que indica que la resistencias a pagar y los intentos de fraude por parte de los contribuyentes no van a disminuir.

2.3.1.1. Algunos aspectos de ética fiscal.

No es necesario detenerse mucho para justificar la función del Estado en la sociedad, por más polémica que se quiera desatar sobre las tareas concretas que deben asumir las instituciones públicas, pero como se vio en el capítulo anterior, la defensa del territorio, la seguridad ciudadana y la administración de la justicia son funciones que le competen de forma inexcusable.

Es cierto que los medios para financiar estas actividades deben provenir de la sociedad misma y es esta la función de los impuestos. Por tanto, que la sociedad tiene un deber genérico de contribuir a financiar las actividades del Estado en favor de la misma sociedad, es cosa que nadie discute. Pero a partir de aquí comienzan las discrepancias, pues surge la cuestión relativa a cómo se distribuye la carga que supone la financiación de esas actividades.

En materia tributaria, nos dice Iván Contreras en su artículo denominado *Ética e Impuestos* que "el Estado debe actuar conforme a ciertos principios morales, tales como:"²¹

- a) El Estado tiene el deber y obligación moral de establecer un sistema justo de impuestos, que busque el bien común. El bien común es el "conjunto de condiciones que la sociedad ofrece a cada individuo para poder vivir una vida digna, gracias a sus propios esfuerzos".

²¹ CONTRERAS, Iván; *Ética e Impuestos*"; <http://members.tripod.com/ivancontreras/etica7.html>; consultado el 3 de mayo de 2001.

- b) El Estado tiene el derecho y obligación moral de "cobrar" en forma justa los impuestos establecidos. Si el Estado no ejerce mecanismos de recaudación de los tributos, el contribuyente no cancelará por voluntad dicho tributo. El Estado no tiene herramientas para recaudar del comercio informal.
- c) El Estado tiene la obligación moral de "aplicar" los ingresos fiscales de manera eficiente para atender a las necesidades sociales (bien común y otras necesidades). El Estado debe usar el tributo en forma eficiente. Se debe velar por la inexistencia de abusos en la utilización de los tributos.
- d) Debe además disponer la determinación del impuesto en forma "proporcional" a los ingresos. Al establecer un impuesto el Estado debe medir el impacto en la dignidad de las personas.

Asimismo, el citado articulista menciona también que "el contribuyente por su parte deberá actuar moralmente conforme a":²²

- a) Pagar los impuestos en la medida que sean justos utilizados para el bien común y otras necesidades de la sociedad. Para poder afirmar si un impuesto es justo o no, deberá ser sometido al cumplimiento de las cuatro condiciones ya mencionadas (la autoridad que legisla, el fin para el que se reclama el tributo, el objeto gravado y la proporción exigida).
- b) El impuesto será justo mientras no se compruebe lo contrario. La duda favorece a la autoridad. Este es el típico caso de "pague primero y luego hablamos".
- c) En el caso que haya duda en la utilización del tributo, existen las siguientes obligaciones moralmente: Contribuir a la realización del bien común hasta por el importe del tributo y evitar evadir el pago del impuesto por medio de cualquier mecanismo que pudiera interpretarse como corrupción.

²² Ibidem.

En efecto, el sistema impositivo debe velar por los principios morales tanto para el Estado como para los contribuyentes. El escepticismo de estos últimos respecto de la eficacia del Estado en la utilización de lo recaudado, proviene de tantos y tantos casos de corrupción a través de la historia, pues a medida que pasan los años, más casos de corrupción de conocen.

De ahí que exista un escepticismo general respecto a la eficiencia del sector fiscal en todo orden, más aún en cuanto a materias de administración de los recursos públicos. El sistema impositivo debe iniciarse restaurando la confianza en la sociedad, demostrando que el Estado puede ser un buen administrador del dinero y dando cuenta a la ciudadanía del destino eficaz de los mismos conforme al sentido del bien común, y por otro, instaurando un profundo sentido ético respecto del papel que juega el contribuyente.

En el tema de la distribución de la carga tributaria, dos son los criterios que suelen proponerse: el de la proporcionalidad y el de la progresividad, concepto este último que se encuentra en la casi totalidad de los sistemas fiscales. Ambos criterios tienen un presupuesto común: se considera que la contribución de cada ciudadano debe estar en función de su riqueza, es decir, de su renta y su patrimonio.

Pero no es superfluo ahondar en el sentido del principio de proporcionalidad para comprender mejor el alcance de la imposición progresiva. Según aquél, la contribución sería proporcional a la capacidad económica de cada sujeto tributario, medida ésta en términos de renta (o de riqueza).

A primera vista parece lógico que a iguales ingresos la contribución sea igual también, y que ésta aumente o disminuya al ritmo que los ingresos varían en un sentido o en otro. Sin embargo, este criterio no tiene en cuenta el sacrificio que supone para cada contribuyente el verse privado de una parte de su renta. La contribución proporcional a los ingresos exige un sacrificio mayor al contribuyente de menor renta, aunque pague menos que el que tiene un nivel superior de ingresos. Para igualar el sacrificio es preciso que la cuantía de la contribución crezca más que proporcionalmente a medida que crece la renta; es decir, que se opere con un criterio de progresividad.

Al llegar aquí es fácil comprender que la fiscalidad tiene una doble dimensión. Se comenzó hablando de los impuestos como mecanismo de recaudación. Pero, al hilo de nuestras reflexiones sobre los criterios de distribución de la carga tributaria, descubrimos que la fiscalidad posee también una función redistributiva: modifica la distribución de la renta que resulta del libre juego de la actividad económica. Recaudación y redistribución son los dos objetivos de todo sistema fiscal. La función recaudadora es irrenunciable, pero la forma de articularla con la función redistributiva es clave para la valoración de un sistema fiscal determinado.

Cuando se habla de progresividad, sin embargo, no podemos pensar sólo en las modalidades de imposición en que su aplicación es más clara: los impuestos directos que gravan la renta o el patrimonio. Hay que preguntarse también por la progresividad del sistema fiscal en su conjunto.

En la práctica un impuesto muy progresivo sobre la renta puede ver neutralizados sus efectos por una fuerte incidencia de los impuestos indirectos. Sabido es que éstos últimos, al gravar el gasto de forma puntual y al margen de la capacidad de pago global del consumidor, exigen un sacrificio mayor para los segmentos de población con ingresos más reducidos. Por definición, los impuestos indirectos son regresivos. Su justificación hay que buscarla en las ventajas recaudatorias, pero a sabiendas de sus efectos negativos sobre la redistribución.

He ahí resumidas unas ideas generales sobre los principios que deben inspirar el derecho del Estado a gravar a los ciudadanos y la obligación correlativa de éstos de contribuir a la financiación de los servicios públicos. Pero estas orientaciones globales deben ser ahora proyectadas sobre la fiscalidad concreta que está vigente en nuestra sociedad y sobre la evolución que ha sufrido en los últimos años al hilo de los importantes cambios económicos que se han producido en ese tiempo.

No podría terminarse el presente apartado sin enfatizar lo que agrega Macario Shettino en su artículo denominado *Reforma Fiscal IV: La economía la política*, quien señala que "Podríamos decir que un primer paso para que el gobierno cobre impuestos es entonces el que cumpla con su trabajo, y que la corrupción sea pequeña (porque eso de que desaparezca no se ve muy sencillo). Si cobrar impuestos es algo que no gusta a la gente, es difícil que los políticos quieran meterse en eso. Los políticos se dedican a gustarle a la gente, porque así es como los eligen. Un político que no es agradable a la población no tiene futuro. Puede ser que se mantenga en la burocracia partidista, y que con ello logre alguna chamba, pero no una carrera política exitosa. Esa se alcanza con el gusto de la población. Tenemos entonces una contradicción de entrada. Cobrar impuestos no le gusta a nadie, y ser político implica gustarle a la gente. Entonces, un político no cobra impuestos."²³

En efecto, la materia tributaria, no es solo una cuestión puramente económica, sino también presenta matices eminentemente políticos que pueden influir en la toma de decisiones de política fiscal, razón por la cual en no pocos casos se desvirtúan sus metas para dar margen al triunfo de grupos políticos, o bien persona individualmente consideradas que ven la política fiscal como una herramienta propagandística de sus intereses electorales.

2.3.1.2. Un sistema fiscal aceptable.

Las elecciones democráticas de julio de 2000 suponen un cambio sustancial de la situación, al menos en dos aspectos. Por una parte, la gravedad de una futura crisis económica se hace ya tan evidente como urgente el afrontarla con decisión y urgencia; por otra, el nuevo gobierno goza ya de la legitimidad democrática para emplearse con la dureza y contundencia que la crisis exige.

²³ SCHETTINO, Macario; *Economía Informal Reforma fiscal IV. La economía la política*; El Universal, México, 25 de enero de 2001.

La reforma que deberá ser emprendida necesita una serie de medidas urgentes que hagan expedito el camino. Entre ellas pueden citarse una amnistía fiscal, es decir, una especie de "borrón y cuenta nueva" y no "cuenta nueva y borrón" que permita regularizar voluntariamente la situación de aquellos contribuyentes que no hubieran cumplido sus obligaciones tributarias hasta la fecha, así como el levantamiento del secreto bancario para efectos de una colaboración de las instituciones financieras con la Administración facilitando los datos sobre las operaciones y saldos de sus clientes.

Con estas medidas iniciales se pretende crear un estado psicológico entre la población para facilitar la aceptación de la reforma propiamente dicha. La instrumentación de esta reforma se debe hacer sobre la base de una estructura impositiva mucho más simple y racional, articulada con base en seis impuestos: tres fundamentales y otros tres complementarios.

Los tres impuestos fundamentales forman el entramado central del sistema. Son:

- a) El impuesto sobre la renta personal: está concebido como impuesto general de masas, es decir, que se satisface teniendo en cuenta todas las rentas percibidas por el contribuyente a lo largo del año. Con ello se atiende realmente a la capacidad económica de pago, lo cual permite que funcione el criterio de la progresividad con tal de aplicar los tipos impositivos adecuados.
- b) El impuesto sobre el beneficio de las empresas, que grava la renta generada donde se produce, es decir, en la empresa misma.
- c) El impuesto al valor agregado (IVA), que se convierte en el eje de la imposición indirecta. Es un gravamen que se transmite a través de todo el proceso de producción hasta el consumidor mismo, sobre quien últimamente recae. Su principal ventaja radica en la capacidad recaudatoria.

ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA

Otros tres impuestos tienen un carácter complementario, en cuanto que suponen una recaudación adicional o garantizan la recaudación efectiva de los tres anteriores. Son:

- a) El impuesto al sobre el patrimonio neto: desde su implatación entre las medidas urgentes se concibió como una ayuda al impuesto general sobre la renta. En efecto, los datos que facilita la declaración del patrimonio sirven para controlar la veracidad de la renta declarada.
- b) El impuesto sobre transmisiones patrimoniales: sirve para el cierre de la estructura fiscal, es decir, para completar la estructura de los impuestos de forma que queden pocos resquicios para el fraude. Pero tiene también como función el mejorar la progresividad del sistema, reduciendo la acumulación de riqueza.
- c) Los gravámenes sobre consumos específicos: son complementarios por su capacidad recaudatoria, de larga tradición; pero sirven además para desestimular el consumo de ciertos bienes que se consideran perjudiciales para la sociedad (alcohol, tabaco...).

2.3.2. Críticas al sistema fiscal mexicano

Las principales críticas que se formulan contra el sistema fiscal mexicano son:

1.- Es injusto en cuanto a la posibilidad de defraudar. La primera y más grave de las críticas que se le hacen es que permite una fuerte evasión fiscal, generalizada, aunque desigualmente distribuida. Discrimina a las rentas del trabajo por cuenta ajena y, por consiguiente, maltrata a las rentas más bajas, que suelen ser más frecuentes entre los asalariados. La progresividad del sistema, indudable si se atiende a la literalidad de los preceptos impositivos, queda neutralizada por la realidad de un fraude tan desigualmente repartido: esta circunstancia hace al sistema, en la práctica, claramente regresivo. Es ésta

la más injusta de las regresividades, ya que tiene como víctimas a aquellas personas que cumplen puntualmente sus obligaciones tributarias, ya sea por su propia voluntad o porque las circunstancias no les permiten actuar de otra forma.

Entre las causas que explican la extensión de la evasión fiscal ocupa un puesto primordial la ineficiencia de la Administración tributaria, que no ha sabido elaborar una estrategia operativa de lucha contra el fraude.

La evasión fiscal es una práctica común en la mayoría de los países. Para disminuirla influyen una serie de factores:

- a) Una aplicación estricta y creíble de la ley, lo que implica capacidades de recolección y fiscalización apropiadas;
- b) Un conjunto de castigos para aquéllos que evadan impuestos. El castigo debe ser lo suficientemente alto para que se reduzca, en términos relativos, el costo de cumplir;
- c) Un sistema tributario parejo y menos complicado. La complejidad crea huecos en la ley que hacen que la detección de irregularidades sea muy difícil. Asimismo, crea muchas posibilidades para la elusión fiscal. La elusión fiscal, a diferencia de la evasión, es toda acción que usa los vacíos de la ley para disminuir el pago de impuestos (es decir, la elusión es legal).

En cuanto al ISR, las estimaciones son nuevamente muy difíciles por la complejidad de la aplicación de este impuesto, pero se calcula que debe ser muy parecida a la del IVA. Una primera aproximación nos sugeriría que nuestro país debiera recaudar por concepto de ISR, la misma proporción del PIB que la de un país eficiente en la recaudación y con tasas de ISR similares a las nuestras, ajustando por los tratamientos especiales. En este caso, los Estados Unidos es un país con las características mencionadas, mismo que recauda poco más del 11 por ciento con respecto al PIB por concepto de impuestos al ingreso. México, recauda tan sólo 4.8 por ciento del PIB en ISR. Ello sugiere que si bien hay que ajustar por tratamientos especiales y subsidios como el crédito al salario, la evasión de ISR en México rebasa al menos 3 puntos porcentuales del PIB, equivalentes a 95 mil millones de pesos de 1997.

Si sumamos lo que se evade por IVA y por ISR, juntamos una cantidad equivalente al 5 por ciento del PIB, lo cual equivale a casi toda la renta petrolera. Esa significativa cantidad implicaría que la totalidad del gasto social en México (educación, salud, combate a la pobreza, seguridad social, etc.) podría ser financiada con estos dos impuestos y sobraría aproximadamente 3 por ciento del PIB para invertir en infraestructura. En la actualidad, la recaudación de IVA e ISR cubre tan sólo el 80 por ciento del gasto social y no sobra para invertir en infraestructura.

2.- También se cita entre las causas del fraude la complejidad creciente de la legislación fiscal, que refuerza su carácter discriminatorio, puesto que sólo quienes conocen los entresijos legales o saben asesorarse convenientemente están en condiciones de aprovecharse de ella.

3.- Por último, los altos tipos marginales del Impuesto sobre la renta (que, en teoría, garantizarían su carácter progresivo) se consideran como un estímulo para el fraude, ya que compensa defraudar porque, dado lo rápidamente que aumenta la cuota a pagar en los tramos más altos de renta, una pequeña reducción en las cantidades declaradas supone un fuerte ahorro en la cuantía de la cuota.

Se critica, por tanto, al sistema fiscal vigente de faltar de forma clamorosa a la equidad. Y hay que insistir en la complejidad como una de las fuentes más importantes de esa ausencia de equidad. Esta complejidad afecta a las leyes y reglamentos, y también a las tarifas. Pero sobre todo se traduce en una proliferación de deducciones y bonificaciones, que muchas veces han sido literalmente arrancadas a la Administración por presión de los grupos que se beneficiarían de ellas.

Es cierto que la intención del gobierno al conceder ciertas bonificaciones y desgravaciones ha sido el fomento de la inversión. Pero no es menos verdad que el sistema fiscal es escenario apropiado para luchas de intereses entre los diferentes grupos, los cuales siempre buscarán orientar la legislación en beneficio propio. Naturalmente

terminarán imponiéndose los intereses de los grupos con más capacidad de influencia ante los poderes públicos. Cuando el gobierno es fácil en conceder privilegios fiscales, con unos motivos u otros, arrecian las luchas sociales para conseguirlos.

4.- Otras críticas se hacen al sistema fiscal es que no es flexible ante la inflación. Se dice, por ejemplo, que no corrige los efectos de la inflación sobre las rentas o el cálculo de los valores patrimoniales. Sabemos que la inflación erosiona todos los valores económicos. Por esa razón un aumento nominal de los ingresos puede no corresponder a un aumento real de los mismos, pero si el aumento nominal implica entrar en un tramo de renta que está gravado con un tipo impositivo más alto, entonces el gravamen crece, sin que haya crecido la renta real.

Si el impuesto sobre la renta quiere evitar esta estéril progresividad, tiene que elevar el mínimo exento y reducir las tarifas correspondientes a cada tramo de renta nominal. Esta adaptación es tanto más necesaria cuanto más fuerte es la inflación. Sin embargo, en México, en años en que las tasas de inflación no han sido nada alagadoras, el gobierno apenas se ha preocupado de llevar a cabo esta corrección: al contrario, agobiado por la presión del déficit público, ha visto en el mantenimiento de los tipos impositivos una forma sutil de aumentar la recaudación sin elevar expresamente la presión fiscal.

5.- También se critica a nuestro sistema fiscal de distorsionar la asignación de los recursos. Es decir, la fiscalidad modifica el comportamiento del contribuyente porque estimula una formas de proceder, mientras que desalienta otras. Véanse algunas muestras de esto:

Por ejemplo a la fuerte progresividad de los tipos aplicables al Impuesto sobre la Renta en los tramos más altos de renta se atribuye un efecto desestimulante sobre la inversión y, por consiguiente, sobre la creación de empleo; también sobre la asunción de riesgos. Si cuando la renta llega a niveles muy altos, los últimos tramos son absorbidos en grandes proporciones por el fisco, ¿a quién le compensa el esfuerzo suplementario para el beneficio personal que se sigue de él?

6.- Por otra parte, el sistema de financiamiento de la Seguridad Social invita al empresario a eludir en la medida de lo posible los costes laborales. En efecto, siendo las cotizaciones sociales la principal fuente de ingresos de la Seguridad Social, ésta es mantenida prioritariamente por las empresas que más empleo generan, y no por que son más rentables.

Hasta aquí las críticas que no son escasas ni carecen de importancia, y hay que hacer notar que éstas se centran principalmente en lo que parecía más conseguido de la reforma: la imposición directa; y todavía de forma más concreta, en el Impuesto sobre la Renta, que era la piedra angular de todo el nuevo sistema. Quizás por ello un sistema que en los primeros años produjo un aumento significativo del peso específico de la imposición directa sobre la indirecta, ahora evoluciona otra vez en sentido contrario, esto es, incrementando de nuevo la proporción de los impuestos indirectos.

Este cambio de rumbo puede explicarse desde la evolución económica misma de estos últimos años. Ya dijimos que a lo largo de la historia fiscal mexicana, en algunos momentos los ingresos del Estado crecieron de forma notable, pero más aún han aumentado los gastos. Ahora bien, la sociedad muestra una resistencia fuerte a que la presión fiscal siga aumentando porque desconfía cada vez más de la manera como el Estado gasta el dinero de todos. Por esa razón, el fisco recurre a métodos indirectos de gravamen, que pasan más desapercibidos para una sociedad que ya está en guardia contra nuevos aumentos de la presión fiscal.

Evidentemente muchas de las críticas antes apuntadas responden a deficiencias técnicas. Pero tras ellas hay también un innegable componente ético, pues unas veces, el individualismo y el afán de dinero hacen que la gente se vuelva ciega ante sus obligaciones comunitarias; otras veces no se considera justo al sistema, ni por la forma de recaudar ni por la de gastar. En una palabra, carece de respaldo popular y, en consecuencia, su legitimación está más que en el aire.

2.3.3. Criterios para una reforma fiscal

El apartado anterior ha podido parecer algo excesivo para llegar a comprender en qué sentido hablar hoy de reforma fiscal. Sin embargo, tal vez ofrece una base inmejorable para formular las orientaciones generales de ella. Entre los expertos en Hacienda Pública y Derecho Fiscal se va abriendo paso un consenso sobre cuáles habrían de ser los objetivos generales de una eventual reforma fiscal en México. Podrían reducirse a los siguientes:

1.- La contención del gasto público y de los déficit públicos. Existe un consenso cada vez mayor sobre los perjuicios que suponen para el funcionamiento normal de la economía el gasto público creciente y el déficit público derivado de la imposibilidad de aumentar la presión fiscal.

2.- La contención de la presión fiscal, ya que el rápido crecimiento de ésta (y los métodos empleados en los últimos años para aumentar la recaudación, como las elevadas tarifas, proliferación de incentivos desigualmente distribuidos, consignaciones penales, etc.) produce fuertes distorsiones sobre el sistema, desincentivando el trabajo, el ahorro y la asunción de riesgos.

3.- La simplificación de los impuestos, para acabar de una vez con las medidas incorporadas a lo largo de estos últimos años por necesidades de la coyuntura, que han servido para distorsionar el sistema y favorecer de hecho la evasión fiscal.

4.- La equidad, para al menos no perder los resultados conseguidos en años anteriores. Porque hay que reconocer que este objetivo de la equidad ha perdido la primacía que se le otorgaba en el pasado, cediéndolo en favor de la eficiencia y de la neutralidad. Y es lógico que, en un tiempo de profunda recesión, la eficiencia económica se erija en objetivo prioritario. Pero ni aún entonces la equidad puede ser totalmente relegada al olvido, sobre todo cuando la evasión vuelve a generalizarse violando gravemente el principio de la equidad horizontal.

5.- Pero algunos puntos específicos a tratar en la próxima reforma fiscal podrían ser los llamados estímulos fiscales que Juan Carlos Sabines Zoydo indica que son:²⁴

a) Estímulos a la inversión en bienes de capital. Es difícil de creer que en la ley más importante sobre el patrimonio de las personas y empresas en nuestro país, es decir, la Ley del Impuesto sobre la Renta, no exista ningún estímulo para la inversión de bienes productivos, también llamados de capital.

Cabe aclarar que, hasta 1998, existía en la citada Ley del Impuesto sobre la Renta un estímulo para la deducción inmediata por la adquisición de bienes de capital (maquinaria y equipo), siempre y cuando éstos se utilizaran fuera de las zonas metropolitanas de las ciudades de México, Monterrey y Guadalajara. Actualmente, se estimula la inversión volátil en el mercado de valores, (inversiones que no generan riqueza para el país, ni por supuesto empleo), sin considerar que un bien productivo – sea de origen nacional o no- es mucho mejor inversión. La adquisición de bienes de capital, aun y cuando sean de importación, genera contribuciones, empleo y riqueza para el empresario y para el país.

Con estas ideas el especialista en materia fiscal Juan Carlos Sabines propone que "nuevamente la Ley del Impuesto Sobre la Renta contemple la posibilidad de estimular a los contribuyentes para que éstos inviertan sus recursos en la adquisición de bienes de capital."²⁵

b) Desarrollo e investigación. La gran característica de las economías desarrolladas es el avance tecnológico que tienen, en contraposición a las economías más débiles cuyo progreso tecnológico es mínimo o casi nulo. Por lo tanto, no cabe duda que en México se requiere un gran impulso a la investigación científica.

²⁴ SABINES ZOYDO, Juan Carlos; "Inconsistencias en la Política Fiscal"; <http://www.latinstocks.com.mx/mx/>; consultado el 10 de octubre de 2001.

²⁵ Idem.

Nuestra ley fiscal permite que, si una empresa invierte recursos en el desarrollo e investigación tecnológica, el monto de la misma se disminuya de la base del impuesto. A mayor dedicación de recursos y actividad, la ley permite que si una entidad crea un fondo para tal fin, cada aportación sea deducible de la citada base, aun y cuando todavía no se haya invertido y sólo se hayan hecho depósitos en el fondo.

Por otro lado, a través de la ley de ingresos se otorga, una reducción del impuesto sobre la renta; esto es, un crédito fiscal equivalente al 20 por ciento de la inversión realizada en el ejercicio por el monto en que ésta sea superior a la realizada en los dos años anteriores. A todas luces, este estímulo es sumamente interesante y, lo más importante, cumple con el objetivo de invitar a los particulares a invertir en el desarrollo de la tecnología.

No obstante lo anterior, la única objeción que encuentra el especialista Juan Carlos Sabines es que "este estímulo, nuevamente, se incorporara al texto de la Ley del Impuesto sobre la Renta y no dependiera de que cada año se tenga que otorgar a través de la ley de ingresos"²⁶.

c) Creación de empleo. Derivado de las múltiples crisis que ha vivido nuestro país, la generación de empleos no satisface las necesidades que año con año surgen. Es por ello que, en los ejercicios fiscales de 1996 y 1997, el Ejecutivo Federal otorgó a los contribuyentes del impuesto sobre la renta que generaran empleo, una reducción de éste.

De acuerdo con las propias cifras oficiales, la generación de empleo en la "recuperación económica", no ha alcanzado a cubrir las necesidades, reflejándose en las crecientes cifras de mexicanos que buscan mejores condiciones de vida y trabajo al otro lado de la frontera norte.

²⁶ *ibidem*.

Ciertamente sería muy recomendable que se otorgara a los particulares, de nueva cuenta, el estímulo a la creación de empleos, incorporándolo a la propia ley de renta y no solo mediante un decreto presidencial.

e) Creación de infraestructura. Una de tantas obligaciones que tienen los gobiernos, es la creación de infraestructura para que los particulares cuenten con las facilidades para invertir sus recursos, con los consecuentes beneficios que esto trae.

Desafortunadamente, los recursos para generarla no son suficientes, ni a nivel de la federación como a nivel estatal o municipal. De tal suerte que muchas veces es el particular quien lleva a cabo la pavimentación de avenidas, la urbanización o reparación de su zona industrial, el tendido de cables eléctrico o telefónico, etcétera. En otras palabras, los contribuyentes realizan inversiones que le corresponden al gobierno.

Es indudable que estas inversiones se disminuyen de la base del impuesto sobre la renta, pero para Juan Carlos Sabines "sería recomendable, que como estímulo fiscal, un porcentaje de las mismas se pudiera disminuir del propio impuesto, con lo que se estimularía la inversión en infraestructura pública y la generación de empleo."²⁷

Aunque no hay consenso sobre las características específicas de todo sistema tributario, existen lineamientos generales que favorecen su buen funcionamiento, entre los que destacan:

- a) Interferir lo menos posible en la eficiente asignación de los recursos; es decir, no es deseable que estimule la producción de un bien en el cual el país no sea competitivo, en detrimento de otro en el que sí lo sea;
- b) Tener una administración sencilla y relativamente barata;
- c) Ser flexible, para responder fácilmente a los cambios en las circunstancias económicas, políticas y sociales;

²⁷ Ibidem.

- d) Cumplir con los principios de equidad (trato igual a los iguales) y proporcionalidad (atender a la capacidad contributiva), es decir, debe ser un sistema progresivo.
- e) Mostrar transparencia, de forma tal que haya una clara vinculación con el gasto, con el fin de que cada individuo sepa hacia dónde se dirigen sus contribuciones, qué tipo de servicios está financiando, etc.

2.3.3.1. La necesidad de credibilidad en el fisco

Sin embargo, en el marco de estos objetivos nos permitimos destacar dos tareas que, en el actual estado de cosas, nos parecen urgentes y prioritarias. Nos referimos a la lucha contra el fraude fiscal y la transparencia del gasto público. En ambos casos se trata de recuperar un consenso social que legitime el sistema fiscal mismo ya que si la gente está convencida que el fraude es una práctica generalizada y desigualmente distribuida y además no tiene la más mínima confianza en la forma como la Administración Pública emplea el dinero de todos, los argumentos para exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias perderán gran parte de su valor coactivo. Esto es lo que ocurre en México, un país donde siempre ha existido una resistencia considerable a cumplir con el fisco.

La lucha contra el fraude fiscal exige, ante todo, una inequívoca voluntad política, que no pueda ser puesta en duda por nadie. Pero exige, además, una estrategia bien pensada y articulada de forma operativa. Dicha estrategia, dice Idelfonso Camacho en su artículo "¿Pagar los Impuestos?"²⁸, incluye tres niveles diferentes:

²⁸ CAMACHO, Idelfonso; "¿Pagar los Impuestos?"; <http://www.fespinal.com/espinal/Castellano/visua/es36.htm#5>; consultado el 15 de julio de 2001.

a) "Un conocimiento más exacto de los niveles y vías de la evasión, que complete y concrete la impresión compartida por todos, políticos, técnicos y opinión pública. Esos datos, una vez conocidos y divulgados, deberían servir de base para una discusión pública sobre el tema, como punto de partida para crear un estado de opinión contrario al fraude y unas opciones políticas claras."²⁹

b) "El cierre de los circuitos de evasión. Esta es una medida técnica de gran importancia, ya que supone establecer un sistema tributario en el que la aplicación de un impuesto se apoye en la aplicación de los restantes, de forma que entre todos se dificulte o impida la ocultación de bases o cuotas. Tales funciones las desempeñan en relación con el impuesto sobre la renta, otros dos impuestos directos, el extraordinario sobre el patrimonio (pero a condición de que no se desvirtúe por el afán de convertirlo en una fuente más de recaudación, lo cual no es su función primaria) y el de transmisiones patrimoniales. Una función semejante corresponde al IVA en relación con el impuesto de sociedades."³⁰

c) "La definición y aplicación de una política racional de lucha contra el fraude. Esta lucha debe basarse en atacar la estrategia individual que se supone sigue el defraudador, el cual juega con tres variables: el coste marginal del fraude (o sanción que se le puede sobrevenir), el beneficio que obtendrá por la ocultación de rentas (tanto mayor cuanto más altos sean los tipos impositivos en los últimos escalones de renta) y la probabilidad de ser descubierto (que depende de la eficacia de la inspección tributaria). Una estrategia eficaz tiene que abordar estos tres frentes simultáneamente, es decir, tiene que asegurar tres cosas: la eficiencia de la sanción (cuantía monetaria elevada, acompañada de medidas tales como la declaración de delito fiscal, que puede dar con el defraudador en la prisión, o la publicidad del nombre y circunstancias de éste); la reducción de los beneficios alcanzables (mediante la reducción de los tipos marginales de las tarifas progresivas), la dotación de medios a la Administración tributaria y la mejora de su organización."³¹

²⁹ Ibidem.

³⁰ Ibidem.

³¹ Ibidem.

La transparencia del gasto público exige, ante todo, una honestidad, pues tal vez la causa de alternancia en el partido en el gobierno producto de las elecciones federales del año pasado se deba en gran medida a las esperanzas que despertaba un equipo joven y distinto de todo lo anterior dispuesto a inyectar sangre nueva en la vida pública mexicana. Los resultados, que en modo alguno han respondido a esas expectativas, han conducido al país a una situación de desencanto. Es cierto que pueden esgrimirse cifras sobre reactivación económica y reducción de desempleo, como hacen frecuentemente nuestros gobernantes, pero siempre puede contraargumentarse con otras menos optimistas, como son las del aumento de la pobreza, etc.

Sin embargo, no radica ahí lo más preocupante del desencanto, sino en el desinterés generalizado por la vida pública. Hoy el ciudadano mexicano piensa como siempre "todos los políticos son iguales", son una causa perdida. También la mala gestión política empuja a la gente a encerrarse en su vida privada y a buscar la solución a los propios problemas al margen de cualquier compromiso social. En consecuencia, la escena política se va quedando desierta, en manos de unos pocos que apenas son controlados por la sociedad a la que representan.

Este divorcio entre la sociedad y la clase política repercute en el tema que nos ocupa en forma de ausencia de control sobre la gestión del gasto público. Y si el control de la clase gobernante es requisito necesario en toda democracia, es en el terreno económico donde se hace más indispensable. La transparencia a que nos referíamos es el efecto conjunto de la honestidad administrativa y el control adecuado de la sociedad.

2.3.3.2. Propuestas concretas para una nueva reforma fiscal

A) Ampliación de la base imponible. La primera línea de reforma se refiere a una ampliación de la base tributaria. Se habla de un impuesto sobre la renta extensivo, que grave efectivamente todas las rentas percibidas por el contribuyente. Esto supone incluir

rentas que no son percibidas en efectivo, pero que están implícitas en el disfrute de ciertos bienes inmuebles. Sin embargo, la principal novedad de este impuesto consiste en la eliminación de todas las exenciones y bonificaciones, porque éstas son las culpables de que una parte considerable de la renta no quede de hecho gravada. Así también supone gravar a sectores que no contribuyen conforme al impuesto sobre la renta en razón a que lo evaden con gran facilidad, como lo es el sector de la economía informal, que evidentemente traerían jugosos recursos económicos.

La propuesta consiste, pues, en extender hasta el máximo posible la base imponible. Con ello se buscan, no sólo una mayor eficacia recaudatoria, sino sobre todo una mayor equidad horizontal. Un impuesto sobre la renta extensiva, al gravar todas las rentas sin distinción; será neutral, ya que no influirá sobre las decisiones del contribuyente modificando el comportamiento de éste en función de la desigualdad de gravámenes que pesa sobre un impuesto y otro; y justo ya que, de acuerdo con el principio de equidad horizontal, a igual renta igual cuota.

Se presume, con todo, que un impuesto de este tipo encontrará muchas resistencias entre la población, precisamente de aquellos sectores que gozan de cualquier privilegio en forma de exención o bonificación. Sólo con una voluntad política decidida se podrá llevar adelante una reforma así. No se olvide, sin embargo, que está en juego la equidad: y ésta es una base importante para conseguir el respaldo social para cualquier sistema fiscal.

B) Simplificación de la ley. La otra línea de reforma del impuesto general sobre la renta de las personas físicas consiste en la simplificación de sus tarifas, por las siguientes razones:

- El elevado número de tramos, y sobre todo la rapidez con que éstos se suceden en el caso de rentas bastante elevadas, no sólo es un desestímulo para el trabajo, la inversión y la asunción de riesgos, sino que además termina produciendo el efecto contrario al pretendido de la progresividad. De hecho, incita al fraude, y ya sabemos que éste es la

forma más detestable de regresividad fiscal. La progresividad quedará, en cambio, mejor garantizada con unas tarifas menos progresivas sobre el papel pero que permitan una aplicación más efectiva de las mismas. En concreto, suelen proponerse unas tarifas estructuradas en tres tramos solamente. La progresividad podría reforzarse elevando el mínimo exento, y fijando éste de acuerdo con las circunstancias familiares.

- También en este caso hay autores que propugnan una reforma radical en forma de impuesto lineal sobre la renta. Sobre este punto nos dice Idelfonso Camacho que esta modalidad no es más que la propuesta anterior llevada al extremo: "un solo tipo impositivo, cualquiera que fuese el nivel de renta. En este caso, la simplificación sería máxima, así como la neutralidad. De todos modos, al resultar la progresividad un valor irrenunciable, habría que fijar un mínimo exento elevado (adaptado también a las circunstancias familiares) e incluso prever una subvención para quienes estén por debajo de ese mínimo."³²

Aunque el impuesto lineal no ha logrado la aceptación unánime de los hacendistas e incluso se cuestiona su constitucionalidad, ha servido para abrir un debate muy clarificador sobre la necesidad de plantear la neutralidad y la progresividad en unos términos más realistas, así como de combatir el deterioro del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En conclusión, que las cosas funcionen sólo se demuestra en la práctica, y en la práctica de cada momento. Pero cuando hay interés porque funcionen, no se las abandona al primer tropiezo. Por eso, sólo ahora, al final, podemos contestar a la pregunta fundamental ¿Pagar los impuestos?. ¡Sí!, Pero además un sistema fiscal que funcione lo mejor posible, y esto además es cosa de todos.

³² *Ibidem*.

2.3.4. El retrato fiscal mexicano

En nuestro país, el sistema de impuestos es muy sofisticado y ha sido continuamente modificado. Si bien la mayor parte de las reglas impositivas está diseñada para no interferir en la asignación de los factores, existen diversos estudios que sugieren que nuestro sistema continúa afectando su distribución.

Veamos aquí brevemente los casos del IVA y el ISR. En el caso del impuesto al consumo, existe la tasa cero y exenciones para una gran variedad de bienes y servicios: animales y vegetales no industrializados, medicinas, alimentos, agua, hielo, algunos insumos agrícolas y hasta los lingotes de oro. Este tratamiento preferencial también se aplica a ciertos servicios vinculados a la agricultura, y como en casi todos los países, a las exportaciones. Adicionalmente, está exenta la venta de varios bienes, de los que se pueden mencionar los terrenos, libros, periódicos, colegiaturas de las escuelas, así como los servicios prestados a partidos políticos, sindicatos, cámaras de comercio e industria, y también servicios médicos y derechos de autor. La lista de excepciones es sorprendentemente larga. En la frontera norte, por ejemplo, y debido al intenso intercambio con las ciudades del sur de los Estados Unidos, la tasa del IVA es del 10 por ciento, mientras que es del 15 por ciento en el resto del país. Inexplicablemente esta tasa preferencial se aplica a la frontera sur, y a los estados de Baja California Sur y Quintana Roo.

Además de esas excepciones para los que pagan el IVA, hay un factor adicional que explica la baja recaudación del impuesto: su evasión. La ley complica la elaboración y presentación de facturas o comprobantes. Al mismo tiempo, las posibilidades de deducción del impuesto, por el lado del ISR, son muy restringidas, por lo que la solicitud de esas facturas es generalmente inútil para el consumidor final. Al contrario, al comprador del bien o del servicio puede convenirle la compra sin factura, si se traduce en una reducción del valor del mismo. Por su parte, el vendedor puede beneficiarse al no

dar factura porque se ahorra el IVA que tendría que acreditar frente al fisco y declara menos impuesto sobre la renta, al no registrarse la venta.

En cuanto al impuesto sobre la renta, también existe una estructura particular que explica que México recaude poco en comparación con otros países. Para las personas físicas que realicen actividades empresariales, existen cuatro diferentes sistemas de tributación. Fuera de aquéllos que reciben retenciones automáticas de sus salarios, en general el sistema es complejo y se requiere de la asesoría o ayuda de un especialista para calcular el pago de impuestos, lo cual eleva los costos (tiempo y dinero) de pagar impuestos y se presenta como un estímulo para ingresar a la economía informal.

El primer sistema que vamos a describir es el régimen general. Ahí, los individuos deben aplicar prácticamente las mismas reglas que las empresas para el cálculo de sus ingresos sujetos al pago del impuesto, con la dificultad adicional de que deben tener una cuenta bancaria diferente a la personal, por tenerse que distinguir el patrimonio personal del empresarial. En este régimen, es muy común que los contribuyentes, debido a su complejidad y alto costo administrativo y fiscal, se asocien con alguien para crear una sociedad, se integren al régimen simplificado, al régimen de pequeños contribuyentes o, de plano, al sector informal.

En el régimen simplificado, los individuos que trabajan en actividades como la agricultura, la ganadería, la pesca, los bosques, las artesanías y el autotransporte, deben determinar sus ingresos en un sistema de flujo de efectivo y aplicar la tasa del 35 por ciento (a lo que se le aplican reducciones significativas). En este régimen existen grandes facilidades y vacíos legales, por lo que la contribución de estos sectores es poco significativa.

El régimen de pequeños contribuyentes fue introducido en 1998 para incitar al sector informal a registrarse ante la Secretaría de Hacienda, y se aplica para los individuos con actividades empresariales que hubieren obtenido ingresos inferiores a dos millones de pesos en el año anterior. Las tasas en este sistema se aplican de acuerdo con el ingreso

bruto, pero en realidad son poco significativas, con un máximo de 2.5 por ciento de impuesto al ingreso bruto anual. En este régimen, lejos de incorporarse aquellos que se dedican al sector informal, se han sumado quienes tributaban en otros regímenes más gravosos.

Finalmente, están los asalariados: aquí la retención del impuesto es inmediata y se hace de acuerdo al nivel del salario. En este régimen se han reducido las tasas máximas de 55 por ciento en 1987 al 40 por ciento en 1999, y se han eliminado al mismo tiempo varios niveles de tarifas, ya que eran 28 en 1985 y ahora son 10 (1999). Con la disminución del número de niveles, se llega muy pronto a las tasas superiores del ISR: por ejemplo, a partir de 7,500 pesos mensuales brutos se paga el 32% de ISR. Si se compara con otro sistema, se puede decir que el ISR pierde progresividad y deja de ser equitativo, pues mientras que un asalariado que gana esa cantidad mensual tiene que darle al fisco la quinta parte de su ingreso, en el régimen de pequeños contribuyentes, alguien que tuviera un ingreso mayor a 185,000 pesos mensuales, por ejemplo, pagaría el 2.5% sobre sus ingresos brutos. Lo anterior puede agravarse todavía más si se considera la exención de ciertos ingresos, como las acciones de bolsa o los CETES, por ejemplo, a los que solamente tienen acceso los ricos.

Para los ingresos salariales, el gobierno ofrece dos ayudas. Por un lado, un subsidio al impuesto a través del cual Hacienda compensa a los trabajadores que, con un nivel de salario igual, reciben menos prestaciones en sus empresas. El objetivo es que los trabajadores de ingresos bajos se compensen a través del sueldo neto por lo que dejan de recibir por prestaciones. El subsidio se otorga de acuerdo con el nivel de ingresos del trabajador.

Por otro lado, existe el crédito al salario que representa un bono que ofrece Hacienda después del subsidio por prestaciones, nuevamente para reducir la carga fiscal. En pocas palabras, entre el subsidio y el crédito resulta que los trabajadores que ganan hasta \$ 2,028 pesos mensuales (prácticamente dos veces el salario mínimo) no pagan impuesto sobre la renta, y aquéllos que ganan hasta cuatro salarios mínimos pagan cantidades

simbólicas. Como veremos más adelante, el costo fiscal de estos créditos ha generado algunas dudas (no completamente justificadas) a la Secretaría de Hacienda para incorporar a la economía informal a su base gravable.

En realidad, los sistemas impositivos de ISR e IVA involucran a un buen número de mexicanos, aunque no los que correspondería si tomamos en cuenta a la población en su conjunto. De acuerdo con la oficina recaudadora, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el listado de contribuyentes activos fluctúa alrededor de los 19 millones de personas (en un universo de 39.5 millones que componen a la población económicamente activa). De ese total, 13 millones son asalariados cautivos. Los seis millones de contribuyentes restantes son empresas e individuos que están dedicados a diversas actividades económicas. Pero en general, la carga fiscal está muy mal distribuida: menos de dos mil compañías representan el 65 por ciento del total recaudado por impuestos, mientras que los asalariados contribuyen con aproximadamente el 10 por ciento del total.

Respecto a la administración y legislación de la recaudación se puede decir:

- a) El esquema legal es poco consistente y proporciona oportunidades para la evasión y la elusión fiscales;
- b) Tiene una administración muy compleja, que implica muchos controles y obligaciones, lo cual hace costoso y complicado para el contribuyente cumplir (diversas estimaciones calculan que México gasta 10 centavos por cada peso que recolecta);
- c) Presenta un sinnúmero de privilegios y exenciones, lo cual le resta eficacia;
- d) El sistema en su conjunto muestra algunos problemas de falta de equidad y proporcionalidad;
- e) Posee baja flexibilidad para responder a los cambios de las circunstancias económicas, políticas y sociales. Esto en parte se debe a la gran influencia que los distintos actores económicos tienen en este proceso, así como a la diversidad de posiciones en el Congreso, lo que ocasiona un lento proceso de negociación, cada vez que las circunstancias demandan un cambio en la política fiscal. Debe reconocerse que esto sucede en la mayoría de las democracias;

- f) No permite una vinculación clara y transparente entre la contribución de la sociedad y la prestación de servicios públicos del gobierno. En México ha existido, por la ausencia de procesos democráticos sólidos, un considerable retraso en la especificación el destino de los fondos que provee la ciudadanía por medio del pago de impuestos. La falta de rendición de cuentas por parte de los gobernantes ha dificultado que los contribuyentes sepan correctamente en qué se usan sus recursos.

Es importante recalcar que, en los últimos años, con el fortalecimiento de la democracia en nuestro país, esto ha empezado a cambiar. No obstante, los distintos actores políticos todavía tienen que generar la suficiente información y confianza entre los ciudadanos de que su dinero se gasta adecuadamente. Para que se alcance una *vigilancia social* de nuestros recursos, es necesario que el gobierno sea mucho más transparente en su asignación y aplicación.

Se ha concluido que existe una baja recaudación en México, también se ha explicado algunos factores que causan esta fragilidad tributaria. Sin embargo, ésta también responde a la concentración del ingreso y a la naturaleza del régimen político construido después de la Revolución Mexicana, caracterizado por privilegios, baja legitimidad de la autoridad, ausencia de administración profesionalizada y estable, y centralización del ingreso y del gasto, lo que debilitó la capacidad nacional de recaudar. En suma, la recaudación del gobierno mexicano, una de las más bajas del mundo, refleja una débil legitimidad, en razón de la corrupción en el ejercicio del gasto público, y una limitada capacidad administrativa de la agencia encargada de cobrar impuestos. Es necesario distribuir mejor las oportunidades de ingreso.

La transición hacia un régimen democrático puede alterar las condiciones de carácter estructural que impiden una mayor recaudación. Sin embargo, en el caso de México la forma como se está llevando a cabo este proceso, no garantiza que se aumente la capacidad tributaria del gobierno mexicano en el corto plazo.

2.4. POLÍTICA SEGUIDA EN MÉXICO A PARTIR DE 1947

A partir de 1947 México ha experimentado una larga carrera de constantes cambios en la legislación fiscal federal producto de diversas reformas, algunas de las cuales han significado avances importantes, pero muchas otras se traducen en verdaderos retrocesos, no solo en perjuicio de los contribuyentes, sino también del fisco mismo, por lo que de este año a la fecha podemos separar la política fiscal seguida por el fisco mexicano en nueve periodos:

2.4.1. Primer periodo de 1947 a 1958.

En 1947 la Secretaría de Hacienda y Crédito Público convocó a la Tercera Convención Nacional Fiscal, pues resultaba evidente en esos años que casi ningún contribuyente observaba las diversas disposiciones fiscales y, por ende, no cumplían con el pago de las diversas contribuciones a su cargo, además de que el sistema que se mantenía en vigor no estaba acorde con el desarrollo económico del país, por lo que el gobierno preocupado por esta situación, convocó a la citada Convención a efecto de revisar nuestro sistema tributario, pues tenía la intención de lograr el consenso entre representantes de la iniciativa privada y los propios de las entidades federativas para cambiar el impuesto del timbre³³ por otro que se pagase sobre la base de los ingresos percibidos en un mes.

Así las cosas, el fisco convenció al sector privado en el sentido de que era necesario iniciar una reforma tributaria creando un impuesto sobre el volumen de las transacciones y así se expidió y entró en vigor, en enero de 1948, la Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles. Aunado a esta nueva ley, entró simultáneamente otro ordenamiento conocido como Ley de Convenios que Emilio Margáin Manautou explica

³³ el impuesto general aplicable a las ventas de carácter mercantil se satisfacía adhiriendo timbres fiscales a la factura de venta siempre que el importe fuese de \$ 20.00 en adelante.

“decía a los contribuyentes: ‘dime cual ha sido tu verdadera situación fiscal;’ ‘señálame los ingresos que has omitido y las diferencias que me adeudas tanto en el impuesto del timbre como en el impuesto sobre la renta’, ‘hazme una proposición de convenio’, ‘si no aceptas esta oportunidad entonces yo, fisco federal, te diré cuánto es lo que has omitido y cómo lo vas a pagar’.”³⁴ En efecto, esta ley dejaba el contribuyente en libertad para que él mismo fijase su omisión y cuáles eran las diferencias que resultaba en saldo a favor del Erario. Lo anterior, no era otra cosa que una regularización a cargo de los propios afectados; por lo que no proporcionó los recursos económicos que eran de esperarse pero sí lo que al fisco federal más le interesaba; hacer a un lado el sistema de la Ley del Timbre y pasar a una ley impositiva que gravase al comercio o a la industria, tomando como base los ingresos que se percibieron, en cuanta operación se celebrase con un bien hasta llegar al consumidor o último adquirente de la mercancía y que el gran comercio dejase de omitir.

Como es sabido, México a raíz de la conclusión de la Segunda Guerra Mundial se ve afectada por algunos efectos económicos, y esto aunado a grandes erogaciones efectuadas por el Gobierno en obras públicas, trae consigo un periodo de inflación y de ganancias exorbitantes para determinado sector económico, y ante esas circunstancias se expide la Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes.

En 1956 se descentraliza la administración del impuesto sobre la renta creándose las Delegaciones Calificadoras Fiscales, con competencia para clasificar o calificar a los contribuyentes de dicho impuesto con ingresos brutos anuales menores a los cinco millones de pesos, surgiendo en el centro de la Junta Calificadora con facultades para calificar las declaraciones de los contribuyentes con ingresos brutos de cinco millones en adelante.

³⁴ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio; Op. Cit. Pág. 23.

Se expide la Ley de Fomento de Industrias Nuevas o Necesarias otorgando incentivos fiscales federales a toda la industria que fuese nueva o que no siéndolo se considerase necesaria para el desarrollo económico del país.

Para diciembre de 1951 se expide la nueva Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, teniendo en cuenta la experiencia tenida en la antigua y sobre todo a sus innumerables reformas que casi la habían transformado. Dos años después, la nueva ley recoge la descentralización de la fiscalización de este impuesto con la creación de las Comisiones Revisoras de las Declaraciones de Ingresos Mercantiles, formadas con tres miembros: dos representantes del fisco y uno de los organismos de contribuyentes.

En Síntesis, de 1947 a 1958 lo positivo fue la expedición de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y lo negativo la creación, dentro de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de las delegaciones calificadoras fiscales, así como también dentro de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, de las comisiones revisoras de declaraciones del impuesto sobre ingresos mercantiles, por las razones que se verán en las posteriores líneas.

2.4.2. Segundo periodo de 1959 a 1964

El aspecto más importante de este periodo fue la creación de la Auditoría Fiscal Federal en abril de 1959, pues era evidente la existencia de una gran corrupción en casi todas las Delegaciones Calificadoras Fiscales, así como en las Comisiones Revisoras de las Declaraciones de Ingresos Mercantiles y cuerpos de auditoría que cada Dirección Administradora de impuesto tenía, por lo que surge la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal contando como personal muchos profesionales de la contaduría pública que limpios en su conducta provocaron una verdadera psicosis de pánico en los contribuyentes deshonestos y que eran mayoría.

En estas circunstancias, surge la petición de todos los organismos de contribuyentes para que el fisco federal conceda un período de regularización fiscal; labor ésta que se llevó a cabo de 1961 a 1964 con los siguientes aspectos: supresión de calificación de las declaraciones de los contribuyentes del impuesto sobre la renta, por el de revisión; introducción de la depreciación acelerada por ramos o giros de la actividad económica; establecimiento del Registro Federal de Causantes; hoy de contribuyentes; adopción de la figura de la caducidad de las facultades del fisco para determinar créditos fiscales o para imponer sanciones; y nuevos impuestos indirectos como el del 1% para la educación superior y el del envasamiento de bebidas alcohólicas.³⁵

Lo más positivo dentro de este período fue el Decreto que crea la Auditoría Fiscal Federal, la cual vino a unificar a todos los cuerpos de auditoría dentro de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y lo más importante dentro de la misma, fue la implementación de los dictámenes de los Contadores Públicos que emitiesen de aquellas empresas cuyos estados financieros ellos revisaren. Sin embargo, hasta la fecha el fisco federal no ha aprovechado todas las ventajas que tiene el dictamen del Contador Público, pues no le ha dado la importancia que tiene el dictamen ya que en la actualidad la declaración con estados financieros dictaminados tiene el mismo valor que la declaración que cualquier contribuyente presente, esto es, mientras el fisco no demuestre lo contrario, lo que asienta en la declaración es correcta y ese es el mismo valor que tiene el dictamen actual del contador público. No obstante lo anterior, los dictámenes de contador público deben ser vistos como un método más al alcance del Erario para vigilar la actuación o el comportamiento de contribuyente del mismo ramo o giro, pero esencialmente de aquellos domiciliados dentro de la zona en que se ha presentado un dictamen de los estados financieros.

³⁵ Los resultados de la labor de regularización fiscal llevada a cabo en la República, fueron: en Tijuana, B.C., en el impuesto sobre ingresos mercantiles se obtuvo un incremento de 45% y en el impuesto sobre la renta de un 50%; en Monclova, Coah., en el impuesto sobre la renta hubo un incremento del 28% e el de ingresos mercantiles de 9.8% en Piedras Negras, Coah. el incremento en el de ingresos mercantiles fue del 40% y en el impuesto sobre la renta del 92%; en Ciudad Cuauhtémoc, Chih., en el impuesto sobre ingresos mercantiles el 15% y en el impuesto sobre la renta el 66%; en Tepic, Nay., el incremento del impuesto sobre ingresos mercantiles fue de 26% y en el impuesto sobre la renta de 43%; en Ciudad Victoria, Tamps., en el impuesto sobre ingresos mercantiles aumentó un 17.6%; en Fresnillo, Zac., un 61% en ingresos mercantiles y en impuesto sobre la renta un 35% en Zacatecas, Zac., en el impuesto sobre ingresos mercantiles fue de 32% y en el impuesto sobre la renta de 81%.

Otra más de las reformas fiscales de trascendencia fue la creación del Registro Federal de Causantes, hoy de contribuyentes. Antes de crearse el Registro Federal de Causantes había empadronados, entre comerciantes e industriales, 700,000 contribuyentes y se dijo que al año ya se tenían registrados de 4 a 5 millones de contribuyentes.

No se debe seguir sin antes mencionar que entre 1959 a 1964 otra importante reforma fue la depreciación acelerada que se incorporó, a partir de 1962, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta que se consignaba debía realizarse por ramos o giros industriales, previo estudio económico que demuestre que el Erario debe autorizar una depreciación en forma más elevada, más rápida que la ordinaria consignada por la Ley del Impuesto sobre la Renta. En este punto no hubo resultados concretos, pues no se tiene noticia de un caso en que se hubiese autorizado la depreciación acelerada a un ramo o giro industrial en la República. No se olvide que el grueso del industrial sigue al margen del cumplimiento de bien parte de sus obligaciones fiscales. Si en el mejor de los casos no omite ingresos, si omite declarar la utilidad real, luego ninguno de ellos se va a exponer a un estudio económico que lo puede denunciar. Tal y como estaba consignado en la ley, por ramos o giros, desde 1962, sólo se llegó a autorizar la depreciación acelerada a tres o cuatro ramos industriales y ello es debido, se repite, a que el grueso de los contribuyentes de cada ramo o giro industrial tiene problemas, sea de declaración de ingresos o bien problemas de utilidad declarada.

Tenemos también, por último, dentro de este periodo la novedad incorporada en la Ley del Impuesto sobre la Renta de la caducidad de las facultades del fisco para revisar declaraciones. Es un sistema similar al que existe en materia penal, es decir, si bien el estado puede indagar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, también es oportuno considerar que si durante determinado número de años no ejercita sus facultades de comprobación en relación al contribuyente, opera en favor de éste la caducidad de la facultad del Estado para proceder a la revisión del cumplimiento del contribuyente con sus obligaciones tributarias.

En cuanto hace a la regularización fiscal llevada en esos años, en primer lugar, tenemos los resultados que en forma experimental se llevaron a cabo en 1963 con los convenios a cuotas fija (o de resolución a cuota fija como después se les llamó) con los llamados contribuyentes menores, cuya labor fue suspendida en el mes de julio de ese mismo año por considerarse que el sistema de convenio a cuota fija con menores era antitécnica, pues se consideraba violatorio del sistema que incorporaba la Ley del Impuesto sobre la Renta para los contribuyentes menores. Sin embargo, con posterioridad el sistema fue recogido tanto por la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles como por la Ley Impuesto sobre la Renta y la Ley Impuesto al valor Agregado que entraron en vigor. Aunado a lo anterior, la labor de regularización fiscal, trajo como consecuencia que mayor número de contribuyentes quedaran empadronados pues respecto de los locatarios del Distrito Federal, hasta 1963 sólo estaban empadronados como contribuyentes del impuesto federal sobre ingresos mercantiles setenta de ellos, pero para finales de 1964 se incorporaron miles de ellos.

2.4.3. Tercer periodo, de 1965 a 1970.

El 1° de enero de 1965 entra en vigor una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, que divide al contribuyente en dos grandes grupos: al ingreso global de las empresas, sean personas físicas o morales las obligadas al pago, y al ingreso de las personas físicas dividido en tres impuestos: sobre productos del trabajo; sobre productos o rendimientos de capital; y al ingreso global de la persona física, como especie de tasa complementaria. Es necesario agregar que la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta es de carácter mixto, con tendencia al impuesto de carácter personal. Al respecto, Emilio Margáin Manautou señala que la nueva ley tiene como objetivos principales: "abandonar progresivo de los impuesto indirectos; aligerar la carga al trabajador; lograr la sencillez; tomar en cuenta la realidad socio económica del país; y gravar más al rico que al pobre."

En 1965 se suprimen las Comisiones Revisoras de las Declaraciones de Ingresos Mercantiles, para 1969 se establece en la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles la tasa especial del 10% aplicable al gasto suntuario y simultáneamente se inicia la tendencia a obligar a las entidades federativas a coordinarse al impuesto sobre ingresos mercantiles.

2.4.4. Cuarto periodo, de 1971 a 1976.

Este periodo se distingue en que es en el que más se legisló y desató la inflación que aún padecemos en el país y que terminó con una mezcla de inflación recesión. Para contrarrestar lo anterior, durante este periodo se crearon nuevos impuestos indirectos y se incrementaron todos los años buen número de las tasas de los ya existentes. Así, en diciembre de 1970 el impuesto sobre la renta producía el 52% del rendimiento de la recaudación y los indirectos el 48%; pero para diciembre de 1976, el impuesto sobre la renta rinde el 43% y los indirectos el 57%.

También se promovió, con incentivos, fiscales, la descentralización de la industria; se alentó las exportaciones, a través de los CETES (Certificados de Tesorería); surgió el Instituto para el Fomento Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, con el objeto de que paulatinamente se resolviera el problema de la vivienda en México, para cuyo sostenimiento y actividades se creó la contribución especial del 5% sobre el importe de la nómina mensual a cargo del patrón o empresario; se coordinaron todas las entidades federativas al impuesto federal sobre ingresos mercantiles; se alentó la adquisición de divisas extranjeras, mediante reformas que se introducen en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Algo trascendente durante esos años es que se concedieron dos programas de facilidades a los contribuyentes, el primero en 1972 y el segundo en 1973, sin que los organismos de éstos los pidieran, lo que evidencia la ineficiencia del fisco federal en lograr incrementar la recaudación a niveles anuales recomendables y de la falta de temor por parte del contribuyente evasor.

En esta etapa se inició la descentralización del fisco federal con la creación de la provincia Administraciones Fiscales Regionales; además, se frenó el gasto productivo al crearse la tasa del 15% sobre el consumo en restaurantes con servicio de cantina; creación de tasas especiales para la enajenación de vehículos nuevos; gravación del gasto en publicidad masiva, el cual queda sujeto a amortización; rechazo como deducibles de los gastos de representación de las empresas; etcétera; y por último, se inicia la obligación de la persona física para acumular ciertos ingresos para efectos del impuesto sobre la renta.

2.4.5. Quinto periodo, de 1977 a 1982:

En este periodo existió un gran dinámica fiscal, donde los principales cambios fueron:

1. Se elevaron las tasas la gasto reputado como suntuario, algunas llegando hasta el 30%, lo que trajo como consecuencia el que las actividades afectadas se vieran seriamente perjudicadas, por lo que se expedieron oficios que, modificando las reformas, atenuaron el impacto de las mismas.
2. Se disminuyeron las tasas del impuesto sobre la renta aplicables a los salarios de bajos ingresos en 1977 y 1979;

3. Se alentó la inversión en maquinaria nueva, al autorizarse que parte del gasto se acredite directamente con el impuesto al ingreso global de las empresas a pagar *credit in com tax*;
4. Nuevamente se incrementaron las tasas de los impuestos indirectos con el pretexto de que debían ajustarse a los incrementos de precios de lo que gravaban;
5. Se modificó la Ley del Impuesto Sobre la Renta para gravar la ganancia especulativa; creándose la Tasa de Utilidades Brutas Extraordinarias;
6. Se modificó la casi totalidad de los impuestos que mantenían cantidades fijas a pagar por unidad producida, por porcentajes y en esa forma que esos impuestos pudieran seguir la suerte de la moneda;
7. Se emitió una nueva Ley de Coordinación que buscó una justa participación de los Estados en la tributación federal, con vigencia a partir del 1° de enero de 1980 salvo su Capítulo IV que entró en vigor en enero de 1979;
8. En diciembre de 1978 se expidió la Ley del Impuesto al Valor Agregado, cuya vigencia se suspendió un año a fin de que los contribuyentes y autoridades se familiarizaran con el gravamen;
9. Se avanzó hacia la globalización de los ingresos de las personas físicas para efectos del impuesto sobre la renta, aun cuando subsistiendo casi el mismo tratamiento fiscal que a los distintos ingresos de la Ley de la materia hasta diciembre de 1978;
10. Se derogó la tasa de Utilidades Brutas Extraordinarias, por considerarse que habían desaparecido las causas que apoyaron su creación;
11. Se elevó a la categoría de ley los programas de facilidades a los contribuyentes que guardaban una grave situación fiscal y deseaban corregir su comportamiento;
12. Se expidieron nuevos decretos de descentralización industrial, con tendencia a fomentar polos de desarrollo, buscando aprovechar la desconcentración administrativa.

2.4.6. Sexto periodo, de 1983 a 1988

A partir del mes de enero de 1983, como datos interesantes se tiene que en ese año se suprimió el control de divisas, que no fue muy efectivo visto que la línea divisoria con nuestro vecino del norte es de 3 000 kilómetros. Durante esos años, se enviaron anualmente al Congreso de la Unión diversos paquetes de novedades fiscales, entre ellas, se reformó el artículo 115 Constitucional para otorgar mayor apoyo económico a los municipios, con perjuicio de las entidades federativas, se modificó el artículo 28 Constitucional para establecer la rectoría económica del Estado, se implantó el nuevo Código Fiscal de la Federación que reconoce la existencia de la contribución especial e introduciéndose nuevo concepto de derechos o tasas, y además, se estableció un nuevo mecanismo en la Ley del Impuesto sobre la renta para agravar la ganancia inflacionaria y desgravar la pérdida inflacionaria; pero ante la multitud de novedades tributarias anuales, surgen las planeaciones con grave deterioro de la recaudación, creciendo la evasión fraudulenta y desviación del personal hacendario y surge una fuerte economía subterránea. En consecuencia, se ata la inflación a las contribuciones, pues ascendió a 100%, por lo que surge la hiperinflación que llega a ascender a 160% anual.

Es el periodo en que México entra al GATT y en que la Bolsa Mexicana de Valores quiebra, factores que naturalmente afectan en la política fiscal del México de aquellos años. Como dato relevante, la imposición indirecta soportó el 63% de la recaudación tributaria y la directa el 37%, sin incluir los derechos y las contribuciones de seguridad social.

2.4.7. Séptimo periodo, de 1989 a 1994.

Este periodo se caracteriza por la privatización de las empresas propiedad del Estado empezando por la banca estatizada y por la suscripción de los primeros convenios internacionales en materia tributaria y de comercio exterior, ejemplo de este último es la firma del Tratado de Libre Comercio entre Canadá, Estados Unidos de América y México. En esos años, se siente una mejora y estabilidad económica, pues el dato oficial

de la inflación es menor de un dígito y hay menor flotación del peso frente el dólar americano. A juicio de muchos este periodo también se caracteriza por atacar la inflación hasta reducirla sensiblemente y en favorecer la formación de capitales con perjuicio de la clase laboral. Se tiene éxito en la política económica internacional, pero no así en la interna que se agrava con mayor desempleo, una economía subterránea nunca vista y mayor delincuencia en el país.

Los primeros cuatro años se destacan por un fuerte combate a la hiperinflación reduciéndose hasta llegar a menos de un dígito. Lo más notable de este periodo, además de lo ya señalado, es:

1. Se inician las consignaciones de miles de contribuyentes que incurren en el delito de defraudación fiscal, sin derecho inicialmente a fianza o a ser perdonados por la autoridad fiscal, no produciéndose el efecto psicológico buscado con ellas;
2. Se eliminan las bases especiales de tributación fiscal y surge el sistema de simplificación fiscal tributaria;
3. Se reducen las tasas del impuesto sobre la renta, en consecuencia, se favorece a las personas físicas de elevados ingresos;
4. El Pleno de la Suprema corte de Justicia declara la constitucionalidad de l impuesto al activo, así como del impuesto sobre nóminas del Departamento del Distrito Federal;
5. Continúa la aprobación, año con año, de paquetes legislativos con novedades fiscales;
6. Se otorga al personal hacendario el importe de las multas que se impongan y cobren por infracción a ordenamientos tributarios, como un incentivo a la labor para contrarrestar la desviación de dicho persona, y
7. Hay déficit en la recaudación tributaria, ayudando a que exista un superávit financiero gracias a la venta de empresas de participación estatal, disminuyéndose en términos reales la participación de los Estados y Municipios en la recaudación tributaria.

2.4.8. Octavo periodo, 1995 A 2000.

Se inicia este periodo con la sorpresiva devaluación del peso mexicano sufrido el 21 de diciembre de 1994, alterando todas las metas económicas sociales previstas en la Ley del Ingreso de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1995, tomando desprevenida a todas las actividades económicas del país, provocándose que las utilidades que llevaban las grandes empresas se viesen sensiblemente disminuidas o bien que desaparecieran por completo, lo que trajo consigo que para 1995 disminuyese notablemente la recaudación tributaria en todos los impuestos, sobre todo en el impuesto sobre la renta, excepto la que proviene de las empresas por exportación.

La devaluación de la moneda tuvo su origen en una errónea política económica que engañó a todos los empresarios importantes del país. Como consecuencia, se adoptaron diversas medidas que ocasionaron problemas de contracción del gasto público federal, tanto en el gasto corriente, como en inversiones, obra pública y adquisiciones. Como el grueso de las actividades económicas depende de lo que haga el gobierno federal, esta medida trajo consigo disminución en la producción y el consumo de bienes y por ende un fuerte desempleo; de alza de la tasa general del impuesto al valor agregado, de 10% a 15% lo que originó aumento en los precios de bienes y servicios.

Durante esos años hubo cero creación de las plazas de trabajo para la generación que año con año ingresa por primera vez al mercado del trabajo, lo que trajo consigo el surgimiento de un mayor comercio informal que ha ido en aumento, aunado a un crecimiento de la delincuencia como nunca se había visto en el país, sobre todo en secuestro, robos y asaltos.

Para contrarrestar lo anterior, el Gobierno Federal recurrió tanto al apoyo del gobierno federal norteamericano mediante un fuerte préstamo para salvar las inversiones que en la Bolsa Mexicana de Valores se habían hecho con recursos de pensionistas de ese país, como al apoyo Fondo Monetario Internacional.

Ante la baja recaudación Federal, crecen las protestas de los Estados y sus Municipios por las bajas participaciones derivadas de la coordinación fiscal, lo que origina que la Federación les autorice a crear el impuesto de hospedaje, sobre automóviles nuevos y derechos por el establecimiento de anuncios.

A finales de 1998 se autorizó un aumento de las tasas de los impuestos que gravan a la cerveza y bebidas alcohólicas y creación del impuesto por el reuso de envases de vidrio de bebidas alcohólicas.

En fin, se luchó por lograr alcanzar el movimiento económico que se tenía en 1994, estimándose que ello se logrará hasta el año 2000 ó 2003, lo que se traduce por razones obvias que el país estuvo estancado por seis u ocho años durante los cuales han crecido las necesidades sociales a cargo del Estado.

2.4.9. Noveno Periodo, 2001 A . . .

Hoy, si bien es cierto que la recaudación tributaria es mayor de la de 1994, también lo es que el peso mexicano obtenido por ella es muy inferior en valor a la que él tenía en 1994. La gran mayoría de analistas políticos y económicos coinciden en que especialmente en este periodo se nota la ausencia de una sensibilidad política en el manejo de la caso pública, lo que ha ocasionado la aplicación de técnicas económicas no viables para solucionar los serios problemas políticos y económicos que han surgido en este periodo.

El comienzo del presente periodo se caracteriza por la propuesta del gobierno federal por una nueva reforma fiscal que han llamado "integral", queriendo decir con ello que lo que se pretende es una reforma legal a fondo que permita lograr una política fiscal distributiva. Para tal efecto, el Gobierno Federal abre un nuevo periodo de

regularización fiscal llamado "Amnistía Fiscal, Nueva cuenta y Borrón" que consiste básicamente en conminar a los contribuyentes para que de ahora en adelante y durante los próximos cinco años, declaren correctamente, tanto sus ingresos como sus utilidades y que si así lo hacen no se les revisarán los ejercicios anteriores, pero si encuentra alguna anomalía la autoridad podrá revisar esos ejercicios anteriores. No obstante lo anterior, se critica este sistema en razón de que es profundamente inequitativo ya que, en primer lugar, deja a muchos contribuyentes fuera de la aplicación del sistema, y en segundo lugar, porque contiene una serie excepciones al encontrar la autoridad irregularidades, por lo que es sumamente sencillo caer en alguna irregularidad que traiga como consecuencia la no aplicación de este supuesto beneficio en perjuicio del contribuyente.

Se debe tener conciencia que la figura de regularización fiscal es aceptable en los casos en que exista gran evasión fiscal, pues el fisco federal aun poniendo todo su personal a trabajar no puede revisar arriba del 3% de los contribuyentes al año y si en cinco años no alcanzaría a revisar a más del 15%, el resto, entonces el 85% que muy posiblemente está omitiendo, debe ser revisados con otros métodos, tal vez más sencillos y ágiles con miras a recuperar sino todo, sí algo de lo que ese 85% de contribuyentes está eludiendo, pues de lo contrario jamás va a pagar diferencia alguna, puesto que está corriendo en su beneficio el término de la caducidad, aunque no debe perderse de vista que efectivamente el método de regularización no es bueno para determinar siempre la situación fiscal de un contribuyente.

Por ello se considera efectivo y eficiente el que se deba realizar una exhaustiva labor de administración y control de los impuestos, antes de continuar con aumentos de tasas de los existentes o de creación de nuevos gravámenes; además de que toda reforma impositiva debe obedecer a verdaderos estudios técnicos, del carácter que sean, que pueden prever las consecuencias o los efectos que va a originar lo que se está proyectando.

Uno de los temas más polémicos ha sido el de homologar la tasa del impuesto al valor agregado a todo tipo de productos y servicios. Recuérdese que actualmente la Ley del Impuesto al Valor Agregado contiene un sin número de productos que no están gravados con la tasa del impuesto, siendo los artículos que más han armado polémica los alimentos, bebidas y libros. Resulta evidente que la intención del legislador federal, al no gravar con este impuesto a dichos artículos, fue el favorecer a la población que empobrecida, tenía que soportar el encarecimiento de productos como alimentos y bebidas que son de consumo indispensable, o bien los libros, que no siendo de uso indispensable, debe considerarse que México es un país con un bajo índice de personas que cuenten con el hábito de la lectura, y un país con un no buen nivel de educación, de ahí que gravar los libros con la tasa del IVA, necesariamente acentuaría la mala situación que vive el país.

En efecto, hay necesidad urgente de una reforma radical y general del sistema impositivo en México, por dos razones fundamentales, a saber: la primera es que los ingresos corrientes provenientes de los impuestos son inadecuados para las necesidades de una comunidad dinámica, con un rápido crecimiento de población y necesidades de desarrollo acelerado. Se necesita esa reforma porque el rendimiento de los impuestos en vigor son insuficientes para las necesidades del país, el impuesto sobre la renta en vigor no rendirá más, a menos que se modifique y se pase al impuesto sobre la renta personal toda vez que éste aligerará la pesada carga tributaria que existe sobre el asalariado. En opinión nuestra es el comercio y la industria la que debe soportar el peso de la recaudación del impuesto sobre la renta; hay una grave evasión en el pago de este impuesto, que se lleva de la mano al impuesto al valor agregado.

La segunda razón por la que debe modificarse el sistema tributario impositivo en México es de carácter socioeconómico, en razón de que se encuentra en constante crecimiento la desigualdad económica entre las diferentes clases sociales, que junto con el carácter regresivo del sistema impositivo actual, amenaza con destruir la movilidad social ascendente y producen exactamente lo contrario, que la movilidad sea descendente,

poniendo así en peligro las perspectivas de una evolución pacífica y constitucional de la sociedad. Es obvio que el Estado no puede combatir la desigualdad económica de nuestro país exigiendo más a solo unos cuantos, sino exigiendo que todos los que tienen paguen.

Ante esta situación, Emilio Margáin Manatou expresa que con lo anterior claramente se observa que "hay un divorcio de la realidad jurídica, económica y moral en que se encuentra el grueso del contribuyente mexicano y que el fisco ha pretendido combatir por decreto o campañas a través de los medios masivos de la comunicación."³⁶

Dice que el divorcio de la realidad jurídica es "porque se ha observado que no exceden de un 15% los contribuyentes que declaran la totalidad de sus ingresos, con lo que tenemos que al 85% de los contribuyentes no les preocupa si nuestras leyes fiscales son buenas o son malas, o si son enérgicas o son benignas, pues si no lo declaran la totalidad del ingreso no les preocupa el sistema tributario que se halla en vigor."³⁷

Afirma que por lo que respecta al divorcio de la realidad moral en que se ha colocado el grueso de los contribuyentes, "ello se observó no sólo durante la labor de regularización fiscal llevada a cabo de 1961 a 1964 sino que se observa también en el presente," toda vez que "capitales dentro de su ramo o giro declarando una parte de sus ingresos, contribuyentes con ingresos mensuales de \$ 1'250,000.00 declarando al mes de \$ 22,000.00; giros o ramos de la actividad económica en los cuales apenas uno o dos de sus contribuyentes son honestos en el ingreso, falta aún por ver si éstos declaran la utilidad real. Al grueso del contribuyente mexicano nada le preocupa el grava daño que infringe a la economía del país con su proceder."³⁸

³⁶ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio; Op. Cit. Pág. 66.

³⁷ Idem.

³⁸ Idem.

Por último señala que el divorcio también se expresa en la realidad económica, "porque el grueso del contribuyente no refleja en sus declaraciones las causas que influyen en un aumento de las actividades económicas; ni siquiera la devolución de nuestra moneda se observa en las declaraciones, mucho menos el incremento económico natural que todo negocio experimenta. Salvo el llamado 'contribuyente cautivo', los demás tal parece que nos aprovecha o se benefician de los periodos o fechas de extraordinario movimiento económico."³⁹

³⁹ Idem; pág. 67.

CAPÍTULO III

JERARQUÍA NORMATIVA FISCAL

CAPÍTULO III

JERARQUÍA NORMATIVA FISCAL

A efecto de explicar con toda precisión el tema de jerarquía normativa fiscal, se debe abordar, en primer término, el tópico acerca del Derecho Constitucional, entendido como aquella disciplina jurídica que estudia los principios establecidos en una Ley Fundamental llamada Constitución Política y que son aplicables a toda rama del Derecho vigente en una época y país determinado. Pero ante tal planteamiento surge la siguiente interrogante: ¿Que es la constitución?, cuestionamiento que constituye el problema de todos los constitucionalistas. La constitución es la carta de presentación de un Estado que da a conocer la organización del Estado.

La Constitución puede ser considerarla como la norma de normas o norma suprema, porque de ahí dimana todo el orden jurídico, esto es, crea todo ese orden jurídico, en consecuencia, todo debe tener semejanza y no debe superar a la Constitución.

En este sentido, el Derecho Constitucional analiza las normas que establecen la forma y sistema de gobierno de un país; la creación, organización y atribución de competencia de los órganos o autoridades de este gobierno; así como las normas que contienen una serie de derechos individuales fundamentales que se le reconocen¹ a todo ser humano, sin soslayar aquéllos derechos sociales producto del pensamiento político mexicano cristalizado a principios del siglo pasado que buscan aminorar los grandes problemas sociales de las clases más desfavorecidas². En efecto, el Derecho Constitucional a través

¹ Debe recordarse que nuestra Constitución se orienta en torno a una corriente iuspositivista toda vez que en su artículo 1º señala que las garantías individuales son otorgadas por ella, en contra posición a la corriente filosófica iusnaturalista, que considera a los derechos fundamentales del hombre como inherentes a ellos y no otorgados por virtud de la Ley política fundamental.

² La Constitución mexicana fue la pionera en el mundo en romper los moldes clásicos del pensamiento jurídico de inicios del siglo pasado, pues en ella se establecieron por primera vez las garantías sociales que hasta ese momento habían quedado relegadas a las leyes secundarias, lo cual fue producto de la lucha que en contra de la gran explotación vivían ciertas clases sociales.

de sus normas garantiza al individuo un mínimo de seguridad jurídica a los gobernados tanto en lo individual como en lo social.

La Constitución en sentido formal es entendida como el documento escrito que contiene las estructuras más importantes del Estado, es decir, contiene las disposiciones fundamentales que rigen al Estado. En cambio, la Constitución en sentido material señala el modo de ser de un Estado.

La Constitución de un país se compone de dos partes, a saber: parte orgánica y parte dogmática. La primera trata de la organización política del Estado en cuanto a la división de poderes, forma de gobierno y territorio, es decir, establece el ejercicio del poder público y distribuye la competencia, también conocida como división de poderes. En cambio, la parte dogmática contiene aquellas normas que constituyen los derechos de los individuos y de los grupos sociales que constituyen un mínimo a respetar y observar por parte de las autoridades.

Es oportuno señalar el punto de vista de Ferdinand Lassalle quien identifica a la Constitución con los factores reales de poder, entendidos éstos como aquellas circunstancias sociales, políticas que influyen en la toma de decisiones y, por tanto, influyen en el poder público. Al respecto el citado actor manifiesta que "los factores de poder que rigen en el seno de cada sociedad son esa fuerza activa y eficaz que informa todas las leyes e instituciones jurídicas de la sociedad en cuestión, haciendo que no pueda ser más que tal y como son."³ y ⁴

³ LASSALLE, Ferdinand; *¿Qué es una Constitución?*; Segunda edición; Editorial Temis, S.A.; Santa Fe de Bogotá, Colombia, 1997; pág. 42.

⁴ El anterior criterio es interesante, pues el documento fundamental, como su nombre lo indica, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tiene una naturaleza evidentemente política o "ser", aún cuando el Derecho tenga naturaleza de "deber ser", pues el Derecho solo la "juridiza", para darle ese ropaje de norma jurídica a la cual se está obligado a su observancia.

Los Estados Unidos Mexicanos se encuentra constituido como una República representativa, democrática, federal, compuesta por Estados libres y soberanos en todo lo concierne a su régimen interior; pero unidos en una Federación. (artículo 40 constitucional). Esto es, nuestro país se encuentra ubicado dentro de un sistema Federal.⁵

Pues bien, un segundo punto a tratar para dejar en claro el tema del presente capítulo es el concierne a las Garantías individuales y Sociales. Se empezará por señalar que existen derechos naturales que tenemos por el simple hecho de ser hombres, como la libertad, condición humana intrínseca a los hombres. Todo aquello que no es delegable son los derechos del hombre. Los Derechos Humanos con que cuenta el hombre se tienen aunque no los establezca la Ley, pues, como ya se mencionó, son intrínsecos de éste, pero se "juridizan" cuando el Estado las reconoce y tutela por medio de las llamadas Garantías Individuales. En efecto, las Garantías Individuales son una relación jurídica que se establece entre las autoridades que tienen el poder público y los gobernados, donde las primeras tienen obligaciones, y los segundos derechos que se reconocen en la Constitución como el derecho a la vida, a la libertad, propiedad, etcétera y son entendidas como un derecho público subjetivo, es decir, una facultad derivada de la Norma.⁶ La corriente contractualista entiende que los derechos del hombre, son aquellos derechos que no delegamos, al firmar el Contrato Social.⁷

En concordancia con lo anterior, Juventino V. Castro sostiene que las Garantías "son auténticas vivencias de los pueblos o de grupos que constituyen a éstos, quienes se les arrancan al soberano para lograr el pleno reconocimiento de libertades y atributos, que se suponen corresponden a la persona humana por el simple hecho de tener esa calidad".⁸

⁵ La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos fue promulgada en la Ciudad de Querétaro, el 5 de febrero de 1917, entrando en vigor el 1º de mayo del mismo año.

⁶ Artículos 1º al 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

⁷ No obstante que nosotros nos estuvimos presentes al firmar el Contrato Social, se entiende somos los causahabientes. El causahabiente subroga los derechos a través de un acto jurídico.

⁸ CASTRO Juventino V.; *Garantías y Amparo*; Décima edición; Editorial Porrúa, S.A.; México, 1998; pág. 4.

Las Garantías individuales van dirigidas a las autoridades para que sean respetados por éstas, pues son ellas quienes potencialmente atentarán contra esos derechos, mediante actos unilaterales, donde baste la voluntad de la autoridad para la validez del acto; imperativos, en los cuales aún sin la voluntad del gobernado de cumplir con el mandato de la autoridad, ésta puede quitar o dar un derecho, o bien, imponer o quitar una obligación; y coercitivos, como sinónimo de poder público, lo que implica la potencialidad de poder hacer cumplir el acto a un en contra de la voluntad del obligado, mediante el uso legítimo de la fuerza pública.

En la materia fiscal, fácilmente puede ser ejemplificado, como cuando sucede que el contribuyente no pague impuestos a los que está obligado, contra lo cual la autoridad fiscal puede ante la ausencia del debido cumplimiento por parte de éste, proceder al embargo de bienes propiedad del contribuyente incumplido para rematarlos y aplicar su producto al pago de la contribución omitida más accesorios legales. Lo anterior, porque el uso legítimo de la fuerza pública es propio de las autoridades.

Por su parte, en las Garantías Sociales la relación jurídica se establece entre una clase social y otra clase social.⁹ Las clases sociales son la obrero y patronal, o bien, campesino y pequeño propietario. El acto jurídico generalmente se hace entre particulares, y excepcionalmente con las autoridades. En esa relación jurídica existen derechos de los trabajadores como son derecho al seguro social, jornada máxima de ocho horas diarias, vacaciones, un día de descanso semanal, etcétera.

De la misma manera, Juventino V. Castro señala que "nuestra actual Constitución creó garantías constitucionales sociales, que pretenden proteger a la persona humana ya no como individuo sino como componente de un grupo social, o de la sociedad en general"¹⁰

⁹ Acto Jurídico es la Voluntad del hombre para producir consecuencias jurídicas.

¹⁰ CASTRO, Juventino V.; Op. Cit.; pág. 27.

Ahora bien, el medio para hacer valer el respeto a las garantías individuales cuando han sido violadas es el Juicio Amparo, establecido en el artículo 103 de la Constitución. El Juicio de Amparo también es un derecho subjetivo, es el poder jurídico para exigir un derecho, exigir el cumplimiento de un derecho, dicho en otras palabras, es la posibilidad de exigir a otro el cumplimiento de un deber.

Como anteriormente se explicó, en el derecho mexicano la Ley Suprema es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, considerada como un "documento legal de rango fundamental por el que se rige la vida política de un país y que, por regla general suele contener una parte orgánica (órganos y relaciones entre los mismos) y una parte dogmática (derechos y libertades del individuo y de los grupos)"¹¹

Este apartado tiene por objeto analizar los artículos constitucionales que de alguna manera se encuentran relacionados con nuestro tema de investigación, siendo que la Carta Magna contempla diversas disposiciones que constituyen un mínimo a respetar para las autoridades.

Sobre el presente tema se tendrá que abordar lo concerniente al principio de Supremacía Constitucional: "Sobre la Constitución nada, debajo de la Constitución todo". Lo anterior porque ejercer la soberanía para crear el orden jurídico primario, por el Poder Constituyente, nada debe ser superior a la Constitución Política del País.

Bajo este principio puede afirmarse que la Constitución es la norma suprema en la que todo acto de autoridad encuentra su fundamento jurídico, bajo pena que de no ajustarse a ésta, será declarado nulo. Esta afinidad que debe existir entre la Constitución y las leyes que de ella emanan debe ser tanto en el aspecto formal, como en cuanto a su contenido, esto es, que las diversas leyes deben ajustarse en su proceso de creación conforme a los

¹¹ DE PINA, Rafael y DE PINA VARA Rafael; *Diccionario de Derecho*; México; Editorial Porrúa; 1995; Vigésimo primera edición; pág. 184.

lineamientos que marca la ley fundamental, así como que cada uno de sus preceptos, en cuanto a su contenido, debe ajustarse estrictamente a lo que ella marca.

El profesor vienés Hans Kelsen considera, en su obra titulada "Teoría Pura del Derecho", que el orden jurídico de un país no se encuentra situado en un mismo plano jerárquico, sino por el contrario, constituye un sistema piramidal de normas subordinadas unas por debajo de otras, donde la norma de mayor rango es aquella que llama norma hipotética fundamental o norma fundante básica, entendida como la Constitución de un país y agrega que el orden jurídico de un país tiene su unidad en razón de la Constitución, ya que la validez de una norma depende a su vez de otra, y esa otra de una diversa, hasta llegar, en última instancia, a la Constitución que representa la validez de todo el orden jurídico, "puesto que la norma fundante básica es el fundamento de validez de todas las normas pertenecientes a un mismo orden jurídico, constituye ella la unidad dentro de la multiplicidad de esas normas."¹² En el artículo 133 constitucional se establece el orden jerárquico normativo del Derecho Mexicano, el cual menciona:

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.

¹² KELSEN, Hans; *Teoría Pura del Derecho*; traducción del original en alemán de Roberto J. Vemengo; Séptima edición; Editorial Porrúa; México, 1993, pág. 363.

De lo anterior derivamos que el orden jerárquico de las leyes en el derecho mexicano es el siguiente:

- Constitución Federal.
- Tratados Internacionales.¹³
- Leyes Federales.
- Leyes ordinarias o locales.
- Leyes reglamentarias.
- Normas individualizadas.

En tal virtud, es necesario fijar el orden jerárquico de leyes respecto este trabajo de investigación, estableciéndolo como sigue:

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Tratados Internacionales para evitar la doble Tributación.
- Código Fiscal de la Federación, Ley del Impuesto sobre la Renta, etc.
- Leyes Fiscales de los Estados.
- Reglamentos de las Leyes Fiscales Federales y de los Estados.
- Decretos, Criterios y Resoluciones de carácter administrativo.

El artículo 133 constitucional establece la Supremacía de la Constitución, esto es lo que en realidad tiene una validez superior, pues todo lo demás debe estar en arreglo a la Constitución. Así, este dispositivo constitucional implica que las leyes puedan no estar acorde con la Constitución, razón por la cual una ley puede ser invalidada al contravenir disposiciones jerárquicamente superiores de la Ley Suprema. De esta suerte, no solamente los actos de autoridad en sentido estricto son contrarios a la Constitución sino, también algunas leyes.¹⁴

¹³ Ver infra. 3.2

¹⁴ Debe recordarse que la palabra "acto" que se utiliza se hace en su sentido amplio, en el que se comprenden las leyes que implican una disposición que afecta situaciones jurídicas abstractas, o bien actos en *stricto sensu* que constituye un acto concreto con efectos particulares.

La Suprema Corte de Justicia decide en última instancia sobre la constitucionalidad de leyes y reglamentos y lo referente a lo establecido en el artículo 105. Los Colegiados conocen de las revisiones de inconstitucionalidad de actos y leyes.

Existen dos modos, dos posibilidades de ajustar la Norma Legal a la Constitución, ya que si la norma es contraria a la Constitución no se aplica, por lo que existe dos vías para ajustar la norma a la Constitución estas son:

Por vía de acción, es aquella por la cual se solicita expresamente, al órgano jurisdiccional declare la inconstitucionalidad de la ley, y es a partir de 1995, se puede intentar de tres maneras, para lograr la inconstitucionalidad de la Ley, y estas son:

- Juicio de Amparo.
- Controversias Constitucionales.
- Acciones de Inconstitucionalidad.

El control constitucional por vía de excepción se fundamenta en el artículo 133 de la Constitución *in fine*, donde se establece una obligación constitucional. “. . . Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados a pesar de las disposiciones en contrario que puedan haber en las Constituciones o leyes de los Estados”. En efecto, el Juez ordinario no debe aplicar una ley local, si contraviene a la Constitución, es decir, los jueces locales, tienen la función, el deber de controlar la constitucionalidad de las leyes, ya que el juez no puede aplicar una ley que va en contra de algún precepto constitucional.

Sin embargo, existe el criterio de que un Juez solo deberá decidir sobre la inconstitucionalidad de una ley, cuando ésta sea indudable, manifiesta, evidente, verdaderamente contraria a la Constitución Federal, lo que implica que de su sola lectura se advierta que es exactamente contraria a la Constitución, pues de otra forma, si todos los jueces interpretaran leyes, habría una anarquía de leyes, que sería una inconstitucionalidad tácita. Por su parte, las autoridades administrativas, sí pueden ejercer el control de la Constitucionalidad por vía de excepción. Por mayoría de razón, se encargan del control de la legalidad, sobre algo que está eventualmente en contra de la Constitución.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado sobre el tópico reiterando los puntos que hasta ahora se han tratado en la Jurisprudencia sustentada en la novena época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: X, de fecha Agosto de 1999, Tesis: P.J. 73/99, Página: 18, materia: Constitucional, que a la letra dice:

CONTROL JUDICIAL DE LA CONSTITUCIÓN. ES ATRIBUCIÓN EXCLUSIVA DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. La supremacía constitucional se configura como un principio consustancial del sistema jurídico-político mexicano, que descansa en la expresión primaria de la soberanía en la expedición de la Constitución, y que por ello coloca a ésta por encima de todas las leyes y de todas las autoridades, de ahí que las actuaciones de éstas deben ajustarse estrictamente a las disposiciones de aquélla. En este sentido, más que una facultad, la supremacía constitucional impone a toda autoridad el deber de ajustar a los preceptos fundamentales, los actos desplegados en ejercicio de sus atribuciones. Por tanto, si bien es

cierto que los tres Poderes de la Unión deben observar la Ley Suprema, no puede afirmarse que por esta razón, las autoridades puedan, por sí y ante sí, en el ejercicio de funciones materialmente jurisdiccionales, examinar la constitucionalidad de sus propios actos o de los ajenos, toda vez que, al respecto, la propia Constitución consagra, en sus artículos 103 y 107, un medio de defensa *exprofeso*, por vía de acción, como es el juicio de amparo y lo encomienda, en exclusiva, al Poder Judicial de la Federación, sentando las bases de su procedencia y tramitación.

Amparo en revisión 1878/93. Sucesión intestamentaria a bienes de María Alcocer vda. de Gil. 9 de mayo de 1995. Amparo en revisión 1954/95. José Manuel Rodríguez Velarde y coags. 30 de junio de 1997. Amparo directo en revisión 912/98. Gerardo Kalifa Matta. 19 de noviembre de 1998. Amparo directo en revisión 913/98. Ramona Matta Rascala. 19 de noviembre de 1998. Amparo directo en revisión 914/98. Magda Perla Cueva de Kalifa. 19 de noviembre de 1998. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el trece de julio del año en curso, aprobó, con el número 73/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a catorce de julio de mil novecientos noventa y nueve.

En consecuencia, en este capítulo se analizará las diversas disposiciones del derecho mexicano que contemplan lo relacionado a la materia fiscal, por considerar de suma importancia el conocer la regulación jurídica que se establece desde la Ley Suprema hasta los diversos Reglamentos de las Leyes Fiscales, a fin de tener una visión general del tema que se investiga en relación con las disposiciones correspondientes al derecho mexicano, respecto al orden jerárquico establecido con anterioridad. En conclusión puede afirmarse que el Principio de Supremacía constitucional es la mejor manera de mantener plenamente vigente el Estado de derecho en nuestro país.

3.1. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA FISCAL

La potestad tributaria con la que goza el Estado está sujeta a ciertas máximas denominadas principios constitucionales, que no son otra cosa sino los requisitos mínimos establecidos en la Ley Suprema de un país que deben ser observados por la autoridad en las diversas actuaciones que lleve a cabo.

A este respecto, Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez sostiene al explicar el significado de principio constitucional que "El ejercicio del poder tributario y la actuación de las autoridades en esta materia deben seguir determinados lineamientos que la propia constitución y las leyes establecen. No es posible pensar en que en la autoridad, por el hecho de serlo, pueda actuar a su libre arbitrio. Es por ello que del análisis de las disposiciones constitucionales los estudiosos del derecho han derivado una serie de reglas básicas, las cuales deben observar las autoridades, tanto legislativas como administrativas, en el ejercicio de sus funciones. Estas reglas básicas por tener su origen en la norma fundamental de nuestro sistema jurídico, se conocen como principios constitucionales de la tributación."¹⁵

3.1.1. GARANTÍA DE LEGALIDAD

La garantía de legalidad radica básicamente bajo la máxima que señala: "las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite", lineamiento que constituye en la actualidad criterio reiterado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en jurisprudencia. En esta tesitura, en México dicho principio es aplicable a cualquier campo del derecho

¹⁵ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto; *Principios de Derecho Tributario*; Limusa, Tercera edición, México, 1990; págs. 70 y 71.

respecto de la aplicación de cualquier disposición legal por parte de las autoridades, pues así lo señala el artículo 16 constitucional que en lo conducente dice:

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

.....

A mayor abundamiento, el principio de legalidad consiste, en que un órgano del Estado solo puede tomar una decisión que sea conforme a una disposición general anteriormente dictada, principio que tiene en todos los Estados modernos un carácter absoluto, toda vez que por ningún motivo puede hacerse excepción a este máxima fundamental. Así, la actuación de una autoridad, cualquiera que sea, sólo puede ejercer sus facultades en los términos y dentro de los límites permitidos por la ley.

Además de lo anterior, Ernesto Flores Zavala afirma que: "los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material, como formal; es decir, por medio de disposiciones de carácter general, impersonales y emanadas del poder Legislativo."¹⁶ Este mismo criterio es también sostenido por Fraga, quien señala que "por cuanto hace al punto de vista material, se entiende que su alcance es el de que la norma en que se funda cualquier decisión individual tiene que ser una norma de carácter abstracto e impersonal. Por cuanto al punto de vista formal, significa que debe

¹⁶ FLORES ZAVALA, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, México, 1977; pág. 199.

ser una disposición expedida por el Poder que conforme a la Ley Fundamental esté normalmente encargado de la formación de leyes.¹⁷

En México, independientemente del principio general de legalidad que consagra el artículo 16 de la Ley Fundamental, aplicable por tanto, a cualquier campo de la actividad del Estado, el principio de legalidad específico para la materia tributaria se encuentra establecido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política del país, que dispone que las contribuciones deben estar establecidas en la ley.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

Artículo 31. Son obligaciones de los Mexicanos:

.....

Fracción IV. 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.

Trasladado al campo del Derecho penal, este principio puede enunciarse por analogía mediante el aforismo, adoptado por analogía, "*nulum tributum sine lege*"¹⁸, no hay tributo sin previa ley.

¹⁷ FRAGA, Gabino; *Derecho Administrativo*; Duodécima edición; Editorial Porrúa, S.A.; México, 1968.

¹⁸ El aforismo respectivo en Derecho Penal expresa "*nulum poenae sine lege*", no hay crimen sin previa ley.

Ahora bien, del texto del precepto constitucional transcrito se deduce que es la tributación con la que los ciudadanos de la República deben contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan. Pero como lo ha puntualizado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, además de que es preciso no sólo que la Ley establezca el impuesto, sino que, también, fije su cuantía o proporcionalidad, la cuotas, forma y términos de computarla y pagarla; pues de otro modo sería la autoridad fiscal y no la ley, como lo ordena la Constitución Federal, la que fijaría la proporcionalidad del impuesto, con lo cual la tributación tendría un carácter arbitrario. Este criterio fue sustentado al resolverse el AAR 2821/33, donde se dice:

CONTRIBUCIONES. Para que la tributación con la que los ciudadanos de la República deben contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, sea proporcional y equitativa, como previene el art. 31 constitucional, es preciso no sólo que la ley establezca el impuesto, sino que, también, fije su cuantía o proporcionalidad, la cuota y forma y términos de computarla y pagarla, de otro modo, sería la autoridad fiscal y no la ley, como quiere la Constitución Federal, la que dejaría la proporcionalidad del impuesto, con lo cual la tributación tendría un carácter arbitrario.

AAR 2821/33. García Gelasio y coagraviado. 16 ab. 1934, Unanimidad 5 votos, suplemento 1934, p. 1035.

Dicho de otra manera, el propio Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al conocer y decidir el 31 de agosto de 1976 el Amparo en Revisión 533/75, sentó tesis, que, al reiteradamente sostenerla, adquirió la calidad de jurisprudencia, localizada en la séptima época, apéndice de 1995, tomo I, parte SCJN, tesis: 162, página: 165, donde se establece que la ley tributaria debe contener los elementos esenciales del tributo para colmar el principio de legalidad contemplado en el artículo 31, fracción IV

constitucional, con lo que se elimina la potencialidad de actuación arbitraria por parte de las autoridades exactoras, así como también el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, por lo que a la autoridad no le queda más remedio que aplicar las disposiciones de carácter general, abstracto e impersonal dictadas con anterioridad.

Los elementos esenciales del tributo necesarios para cumplir estrictamente con la garantía de legalidad tributaria son: objeto, sujeto, base, tarifa, y época de pago. La tesis indicada manifiesta lo siguiente:

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

Séptima Época: Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S. A. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Al respecto Hugo Carrasco Iriarte en su libro titulado "Derecho Fiscal Constitucional" reiterando lo anterior, señala, de manera más precisa, que "La ley fiscal, por lo menos tiene que mencionar los elementos fundamentales de los impuestos, que son: a) sujeto activo; b) sujeto pasivo; c) objeto (hecho generado); d) unidad del impuesto o unidad fiscal; e) cuota; f) base; g) tarifa; h) forma y época de pago; y i) excepciones."¹⁹ Las anteriores ideas han quedado plasmadas, de manera conjunta, en la Jurisprudencia 173, correspondiente a la séptima época del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicado en el Apéndice 1917-1985, primera parte, tesis 54, página 105. Apéndice 1917-1988, primera parte, tesis 86, página. 158. Apéndice de 1995, tomo I, Parte SCJN, página 169, que a la letra dice:

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.

El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y

¹⁹ CARRASCO IRIARTE, Hugo; *Derecho Fiscal Constitucional*; Segunda edición; Editorial Harla, Oxford University Press, México, 1997, pág. 176.

recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

Volúmenes 91-96, pág. 92. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete. Volúmenes 91-96, pág. 92. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez. Volúmenes 91-96, pág. 92. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Arturo Serrano Robles. Volúmenes 91-96, pág. 92. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S. A. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Arturo Serrano Robles. Volúmenes 91-96, pág. 92. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

De la explicación del principio de legalidad hasta aquí analizado, debe tenerse especial cuidado en que las normas tributarias expedidas por el Congreso de la Unión y Promulgadas por el Presidente de la República deben observar estrictamente esta limitación constitucional. El principio de legalidad exige que los elementos esenciales se establezcan en una ley formal y materialmente legislativa, de una manera precisa que permita saber sin lugar a dudas el contenido y alcance de la obligación fiscal, para lo cual, en muchas de las veces, será necesario que el propio legislador defina los términos usados cuando éstos sean de carácter técnico, esto es, que se necesite de un conocimiento adicional. Sin embargo, no deberá llegarse al absurdo de querer que la propia ley defina términos que pueden ser considerados de clara comprensión. Así se ha establecido en la siguiente tesis establecida al resolverse el recurso de revisión 2053/91, que en su letra señala:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTÍA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTÉ OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TÉRMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY. Lo que exige el principio de legalidad tributaria establecido en el art. 31, frac. IV Constitucional, es que la determinación de los sujetos pasivos de

las contribuciones, su objeto y, en general, sus elementos esenciales, se encuentren en la ley para ellos es suficiente que en ellas se precisen en forma razonable, de manera que cualquier persona de entendimiento ordinario pueda saber a qué atenerse respecto de sus obligaciones fiscales. No se puede pretender que se llegue al absurdo de exigir que el legislador defina, como si formulara un diccionario, cada una de las palabras que emplea, si las que eligió tienen un uso que revela que en el medio son de clara comprensión. De acuerdo con ello, expresiones como "uso doméstico", "uso doméstico residencial", "uso doméstico popular" o "uso del sector público" son, por sí solas, comprensibles, sin que pueda aceptarse que su empleo en la ley sea violatorio del principio de legalidad tributaria, ni tampoco exigirse que en la sentencia que establece estas conclusiones se definan esas expresiones, exactamente por la misma razón. Además, si las autoridades administrativas al aplicar las disposiciones relativas se apartan del contenido usual de las expresiones al examinar en amparo la constitucionalidad de las resoluciones relativas, la correcta interpretación de la ley bastaría para corregir el posible abuso, sin que ello pudiera significar que se hubieran delegado en las autoridades administrativas facultades legislativas y que, por ello, la ley fuera inconstitucional.

AR 2053/91, Bebidas Purificadas de Acapulco, S.A. de C.V., 16 ene. 1996, unanimidad 11 votos; ponente: Mariano Azuela Güitrón; secretario: Jorge Dionisio Guzmán González.

De igual manera, del análisis integral que se efectúe, a varios de los ordenamientos legales vigentes, se podrá advertir que en muchas ocasiones, éstos se encuentran apartados de la exposición de motivos que le da origen, entendida ésta como la intención que se persigue con la elaboración de la ley en cuanto a su impacto en el ambiente social, que no por esta razón debe considerarse inconstitucional, al tener presente que desde el punto de vista estrictamente jurídico lo que tiene validez es precisamente todos y cada uno de los preceptos aprobados por el Poder Legislativo, no así la exposición de motivos propiamente dicha, que en el mejor de los casos es tan solo un instrumento de interpretación, siempre y cuando no se encuentre en contravención con disposición legal alguna, o bien puede considerarse tan solo como la expresión de la autoridad respecto a las consideraciones sociales, económicas, políticas, etcétera que tuvo en cuenta para elaborar y aprobar el ordenamiento respectivo. En este sentido se encuentra la tesis jurisprudencial número 15, Gaceta, núm. 52, ab. 1992, primera parte, Pleno, p. 11, SCJN, Octava época, que literalmente expresa:

LEYES. NO SON INCONSTITUCIONALES PORQUE SE APARTEN DE LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LAS INICIATIVAS QUE LES DAN ORIGEN. La Constitución de la República no instituye la necesaria correspondencia entre las leyes emanadas del Congreso de la Unión y las exposiciones de motivos que acompañan a las iniciativas que les dieron origen, el constituye no consideró a las exposiciones de motivos como elementos determinantes de la validez de las leyes, ni tampoco calificó la función que habrían de desempeñar en alguna de las fases de creación de las leyes, de ahí que el Congreso de la Unión puede apartarse de las razones o motivos considerados en la iniciativa, modificar los textos propuestos y formular los que en su lugar formarán parte de la ley, aunque éstos tengan alcances o efectos distintos o incluso contrarios a los expresados en las exposiciones de motivos por el autor de tal

iniciativa. Por ello, desde el punto de vista constitucional, las exposiciones de motivos no condicionan en modo alguno las facultades del Congreso de la Unión para decidir y establecer las normas legislativas de acuerdo con su competencia.

AR 5880/90, Epn Reyco, S.A. de C.V., 14 ene 1992, mayoría 16 votos. AR1360/90, Mueblería El Dorado, S.A. de C.V., 19 mar. 1992, mayoría de 14 votos. AR 1553/90, Muebles y Motos Rincón, S.A. de C.V., 19 mar. 1992, mayoría de 14 votos. AR 1571/90, Maquinaria Agrícola Industrial y Refacciones, S.A. de C.V., 19 mar. 1992, mayoría de 14 votos. AR 1611/90, Aknacebes Zaragizam S.A., 19 mar. 1992, mayoría 14 votos.

Por otra parte, se debe indicar que el principio de legalidad es preferente a otros principios constitucionales en materia tributaria, como el de equidad, proporcionalidad o de destino al gasto público, etcétera, pues no puede pensarse que un impuesto sea desproporcional o inequitativo, por ejemplo, cuando ni siquiera esté establecido en una ley en sentido formal y material, o escuetamente estándolo, alguno de sus elementos esenciales no se encuentran establecido en ésta. De ahí que, sin restar importancia a los otros principios constitucionales en materia tributaria, puede afirmarse que el principio de legalidad adquiere mayor relevancia. Resulta importante invocar para robustecer lo anterior la tesis de jurisprudencia P./J. 77/99 sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Novena época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: X, Agosto de 1999, página: 20, Materia Constitucional y Administrativa.

LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO AL DE LAS DEMÁS DE JUSTICIA FISCAL. Las argumentaciones encaminadas a poner de manifiesto en el juicio de amparo, la existencia de una violación a la garantía de legalidad tributaria

consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, deben examinarse previamente a las que también se esgriman respecto de la violación de las demás garantías de justicia fiscal de los tributos, dado que el principio general de legalidad constituye una exigencia de primer orden, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por una disposición legal anterior, por lo que de no respetarse, no podría considerarse equitativa y proporcional una contribución cuyos elementos no estén expresamente previstos en una ley formal y material.

Amparo en revisión 1897/95. Calixto Villamar Jiménez. 13 de abril de 1999. Mayoría de ocho votos. Amparo en revisión 1404/95. Carlos Alberto Hernández Pineda. 13 de abril de 1999. Mayoría de ocho votos. Amparo en revisión 205/97. Fidel Enrique Navarro Espinoza. 13 de abril de 1999. Mayoría de ocho votos. Amparo en revisión 146/97. J. Jesús Martínez Franco. 13 de abril de 1999. Mayoría de ocho votos. Amparo en revisión 3093/96. Beatriz Ramírez Ortiz. 13 de abril de 1999. Mayoría de ocho votos. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el trece de julio del año en curso, aprobó, con el número 77/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a catorce de julio de mil novecientos noventa y nueve.

3.1.2 GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA

La garantía de equidad y proporcionalidad tributaria, contrariamente a lo que podría pensarse, resulta de difícil comprensión, sobre todo en cuanto a la precisión de su contenido y alcance, por lo que es necesario elucidar los conceptos, en razón de que es indispensable tener un conocimiento de carácter científico ya que la utilidad de los mismos nos señala sus diferencias.

Para "juridizar" el impuesto se han establecido una serie de principios en materia tributaria. Diversos tratadistas han emitido toda una serie de conceptos con los que se ha buscado la naturaleza o las modalidades del tributo.

El primero de esos tratadistas fue Adam Smith, quien desde hace alrededor de 200 años enunció los primeros principios tributarios en su obra "La Riqueza de las Naciones", y que son las conocidas como:

1. Certidumbre, esto es, establecer en forma cierta y determinada el tributo, o sea, no al arbitrio caprichoso de la autoridad.
2. Proporcionalidad, es decir, la igualdad en el impacto del tributo.
3. Comodidad, para hacer accesibles al contribuyente los modos y tiempos necesarios para cumplir con el tributo.
4. Economía, pues el costo de la recaudación no debe dañar al contribuyente por ser elevado y oneroso el aparato burocrático necesario para su cobro.

Asimismo, el citado autor en su mencionada obra, señala algunos aspectos que van en contra del principio de economía, siendo éstos los siguientes:²⁰

1. "El mantenimiento de una burocracia que absorba buena parte de los ingresos;"
2. "La existencia de un impuesto que oprima a la industria;"
3. "El retiro de capitales con confiscaciones o penalidades; y"
4. "Visitas frecuentes y fiscalizaciones odiosas."

²⁰ SMITH, Adam; *La riqueza de las Naciones*; vol. II, Editorial Publicaciones Cruz O.; México 1978, pág. 728.

Dichos principios intentaron eliminar los vicios existentes, a saber: que el tributo impactaba en forma desigual, que se establecía a capricho del gobernante y en la época en la que le convenía, que se establecía de improviso y que, frecuentemente, resultaba incoesteable su recaudación, todo lo cual terminaba por incidir en el gobernado mismo.

Así, con ellos se buscó que sucediera lo contrario en beneficio del gobernado, es decir: que los impuestos se establecieran mediante leyes, con lo que se obtiene certidumbre; que sean proporcionales a la capacidad económica del gobernado; con lo que se alcanza también una cierta comodidad; e incluso, suele preverse la inejecución por razones de incoesteabilidad, lo que parece responder al ideal de su economicidad.

Los tratadistas posteriores, han mejorado estos principios como se verá en las siguientes líneas y la mayoría de ellos llegan a la conclusión de que constituyen una necesidad institucional del Estado en materia prioritariamente financiera.²¹

Las limitaciones de proporcionalidad y equidad son principios que deben observarse al expedir las leyes necesarias para satisfacer el gasto público, de ahí que su cumplimiento dependa, en primera instancia, del Poder Legislativo Federal tal y como se dispone en la siguiente tesis aislada, que literalmente expresa:

CONGRESO DE LA UNIÓN, FACULTAD IMPOSITIVA DEL. LIMITACIONES. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. La facultad impositiva del congreso de la Unión a fin de cubrir el presupuesto de egresos (arts. 65, frac. II y 73, frac. VII de la Carta Magna) ha de entenderse sujeta a las limitaciones que la misma Constitución Federal establezca, entre otras, las que se contienen en el art. 31, frac. IV.

²¹ Ver supra Capítulo I

AR. 4543/68 Ángel . Bejarano, 26 ago. 1975. Mayoría 14 votos; ministro ponente: J. Ramón palacios vargas; disidente: ministros Alfonso López Aparicio, Ezequiel Bueguete Farrera y Abel Huitrón y A. séptima época. Vol. 80, primera parte p.13

Por proporcionalidad entendemos aquel principio de carácter axiológico, en virtud del cual las leyes tributarias, por mandato constitucional, deben establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su capacidad económica, es decir, que la carga impositiva incida en 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, el impacto total de la afectación tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular.

Es de esta manera, como el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sentado diversos criterios para elaborar el concepto de proporcionalidad tributaria, como lo es la Jurisprudencia P./J. 4/1990 correspondiente a la octava época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, IV Primera Parte, página: 143, donde se expone:

PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERISTICAS PARTICULARES DE CADA UNA. La Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver asuntos relativos al impuesto sobre la renta, ha establecido que el principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas. Sin embargo, tratándose de tributos distintos del impuesto sobre la renta, no puede regir el mismo criterio para

establecer su proporcionalidad, pues este principio debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo.

Amparo en revisión 1717/88. Constructora Maple, S.A. de C.V. 5 de septiembre de 1989. Amparo en revisión 2286/88. Johnson and Johnson de México, S.A. de C.V. 5 de septiembre de 1989. Amparo en revisión 2384/88. Cámara Nacional de la Industria Editorial Mexicana. 5 de septiembre de 1989. Amparo en revisión 1564/88. Telas Especiales de México, S.A.. de C.V. 6 de septiembre de 1989. Amparo en revisión 1463/88. Química Flúor, S.A. de C.V. 5 de diciembre de 1989. Texto de la tesis de jurisprudencia 4/1990 aprobada por el Tribunal en Pleno en Sesión Privada de jueves dieciocho de enero de 1990. Unanimidad de veinte votos de los ministros: de Silva Nava, Alba Leyva, Azuela Gutiérrez, Rocha Díaz, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, González Martínez, Villagordo Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez. Ausente: Magaña Cárdenas. México, D. F., a 24 de enero de 1990. NOTA: Esta tesis también aparece publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, número 25, Enero de 1990, pág. 42.

Ahora bien, como ya desde entonces lo señalaba Adam Smith en su obra antes citada, los súbditos de un Estado deben contribuir a su mantenimiento conforme a su respectiva capacidad económica, capacidad contributiva aplicando este concepto a la materia impositiva. Este concepto ha sido precisado en cuanto a su significado por la Jurisprudencia P./J. 109/99 de la novena época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo: X, noviembre de 1999, donde queda asentado:

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados

Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

Amparo en revisión 1113/95. Servitam de México, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Amparo en revisión 2945/97. Inmobiliaria Hotelera El Presidente Chapultepec, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Amparo en revisión 2269/98. Arrendamientos Comerciales de la Frontera, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Amparo en revisión 69/98. Hotelera Inmobiliaria de Monclova, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Amparo en revisión 2482/96. Inmobiliaria Bulevares, S.C. y coags. 9 de febrero de 1999. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 109/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

Así como por la tesis P. LXXIX/98 de la novena época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VIII, Diciembre de 1998, página 241, que dice:

CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. La potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones no es precisamente el de generalidad, sino el de la identificación de la capacidad contributiva de los gobernados, por lo que no existe obligación de contribuir si no existe la relativa capacidad contributiva, y consecuentemente, habrá de pagar más quien tiene una capacidad mayor, y menos el que la tiene en menor proporción; todo lo cual descarta la aplicación del principio de generalidad en la elección del objeto del tributo.

Amparo en revisión 2695/96. Inmobiliaria Firpo Fiesta Coapa, S.A. de C.V. y coags. 31 de agosto de 1998. Mayoría de diez votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el diecinueve de noviembre en curso, aprobó, con el número LXXIX/1998, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a diecinueve de noviembre de mil novecientos noventa y ocho.

La equidad tributaria podemos definirla como aquel principio derivado del valor justicia en virtud del cual, por mandato constitucional, de acuerdo con la interpretación jurídica emitida, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación tributaria (hipótesis de causación, objeto gravable, fecha de pago, gastos deducibles, sanciones, etcétera), con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas que deberá encontrarse

inspirado en criterios de progresividad. En suma, equidad tributaria significa que los causantes de un mismo impuestos deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

El concepto de equidad como se ha precisado su contenido y alcances ha sido motivo de diversas Tesis jurisprudenciales que literalmente señalan:

Tesis: P./J. 42/97, novena época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: V, Junio de 1997, Página: 36, Materia: Administrativa, Constitucional.

EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES. El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad

económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

Amparo en revisión 321/92. Pyosa, S. A. de C. V. 4 de junio de 1996. Amparo en revisión 1243/93. Multibanco Comermex, S. A. 9 de enero de 1997. Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 42/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete.

Tesis: P./J. 41/97, novena época, Instancia Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Torno: V, Junio de 1997, Página: 43, Materia: Administrativa, Constitucional.

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de

hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

Amparo en revisión 321/92. Pyosa, S. A. de C. V. 4 de junio de 1996. Amparo en revisión 1243/93. Multibanco Comermex, S. A. 9 de enero de 1997. Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 41/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete.

Tesis de jurisprudencia P./J. 24/2000, novena época, Instancia Pleno, Fuente Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XI, Marzo de 2000, Página: 35, Materia: Constitucional, Administrativa Jurisprudencia.

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

Amparo directo en revisión 682/91. Matsushita Industrial de Baja California, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1995. Amparo directo en revisión 1994/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Amparo directo en revisión 3029/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Amparo directo en revisión

324/99. Universal Lumber, S.A. de C.V. 1o. de junio de 1999. Amparo directo en revisión 1766/98. WMC y Asociados, S.A. de C.V. 4 de noviembre de 1999. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintinueve de febrero en curso, aprobó, con el número 24/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintinueve de febrero de dos mil.

En efecto, como puede advertirse de los conceptos elaborados claramente se deduce que ambos son complementarios entre sí, y necesita el uno del otro para lograr el ideal máximo de justicia tributaria, de tal forma que no se logrará este valor supremo si una contribución es proporcional pero no equitativa, como tampoco si lo es equitativa y no proporcional.

Sobre este principio, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sentado jurisprudencia en el sentido de que la proporcionalidad y equidad de los impuestos constituye una garantía individual, aun cuando se encuentre localizada fuera del capítulo respectivo de la Constitución.

IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS. De acuerdo con el art. 31, frac. IV de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Aun cuando este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuando un impuesto cumple con los requisitos de proporcionalidad y equidad, de justicia tributaria, o sea de algunas de las tesis que ha sustentado, sí pueden formarse ciertos criterios. Se ha sostenido que, si bien el art. 31 de la Constitución establece los requisitos de proporcionalidad y equidad

como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinado que es norma de equidad la de estar obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la Ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente, o sea tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.

Séptima época, primera parte: vol. 62, p. 31, AR 6168/63, Alfonso Córdoba y coagraviados (acumulados), mayoría 18 votos; vols. 97-102, p. 108, AR. 1597/65, Pablo Legorrea Chauvet y coagraviados, unanimidad 18 votos; vols. 145-150, o. 123, AR. 3658, 80, Octavio Barocio unanimidad 16 votos; vols. 181-186, AR 5554/83, Compañía cerillera "La Central", S.A. mayoría 14 votos; vols. 187-192, AR 2502/83, Servicios Profesionales Tolteca, S. A., mayoría 16 votos; vol. Apéndice al SJF 1917-1985, primera parte, Tribunal Pleno, México, 1985, pp. 112-113.

Algunos tratadistas, e incluso la Suprema Corte de Justicia de la Nación, han sostenido que, en realidad, son dos conceptos diferentes la proporcionalidad y la equidad, como se puede observar de la tesis 3a./J. 4/91, correspondiente a la octava época, Instancia: Tercera Sala, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Parte VII-Febrero, Página: 60, que dispone:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES. La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV de artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Amparo en revisión 3098/89. Equipos y Sistemas para la Empresa, S.A. de C.V. 13 de agosto de 1990. Amparo en revisión 2825/88. Sanko Industrial, S.A. de C.V. 8 de octubre de 1990. Amparo en revisión 3813/89. María Rocío Blandina Villa Mendoza. 8 de octubre de 1990. Amparo en revisión 1825/89. Rectificaciones Marina, S.A. de C.V. 23 de noviembre de 1990. Amparo en revisión 1539/90. María del Rosario Cachafeiro García. 13 de diciembre de 1990. Tesis de Jurisprudencia 4/91 aprobada por la Tercera Sala de este alto Tribunal en sesión privada celebrada el catorce de enero de mil novecientos noventa y uno. Cinco votos de los señores ministros: Presidente Salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Gúitrón, Sergio Hugo Chapital Gutiérrez, Ignacio Magaña Cárdenas y José Antonio Llanos Duarte. NOTA: Esta tesis también aparece publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, número 38, Febrero de 1991, pág. 15.

Sin embargo, como se verá posteriormente al citar a varios tratadistas mexicanos, ambos son solo un concepto que se refiere al valor supremo de justicia tributaria que desde hace 200 años señalaba que los súbditos de un Estado deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de tributos que se establezcan en función de su capacidad económica, o bien capacidad contributiva trasladado a la materia impositiva.

Raúl Rodríguez y Lobato es atinado al mencionar que "Este principio de proporcionalidad y equidad, se desdobra, a su vez, en otros dos principios, que le son complementarios y que resultan también indispensables para lograr el ideal de justicia tributaria, estos otros principios son el de generalidad y el de igualdad. . ."²²

El principio de generalidad consiste en que la ley, como tal, sea una disposición abstracta e impersonal, pues de otra forma no podría ser reputada como una disposición legislativa, en el sentido material, pues le faltaría algo que pertenece a su esencia y estaríamos en presencia de lo que el artículo 13 de la Constitución General de la República prohíbe bajo el nombre de la ley privativa, en otras palabras, este principio significa que la ley comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la hipótesis normativa ahí prevista. En cambio, el principio constituye un trato de igualdad a los iguales, en iguales circunstancias, y, consecuentemente, que deberá tratar en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de circunstancias. Sin embargo como acertadamente lo señala José Barrera Ríos, los conceptos de proporcionalidad y equidad, aunque supraordenados al valor genérico de justicia, contienen las siguientes diferencias²³:

1.- "La proporcionalidad atiende la capacidad económica del sujeto pasivo en los impuestos y al costo en las demás cargas fiscales, y la posible distribución jurídica de las cargas fiscales en todas las fuentes de riqueza de una nación; equidad se refiere al problema de la igualdad de los sujetos pasivos ante el hecho imponible."

2.- "La proporcionalidad tiene relación normativa con la situación financiera de la Federación, entidad federal y municipio, en el sentido de repartir el gasto público entre los sujetos pasivos o universo de contribuyentes, de acuerdo con su capacidad económica; la equidad se refiere a la correcta normatividad aplicable a ese universo de contribuyentes frente a la ley fiscal en particular."

²² RODRÍGUEZ Y LOBATO, Raúl, Op. cit.; pág. 44

²³ BARRERA RÍOS, José; *Proporcionalidad y Equidad*; Revista Pronuario de Actualización Fiscal; Ira. Quincena; Junio de 2001, pág. 85 y 86

3.- "La proporcionalidad se logra mediante la aplicación de tasas, cuotas o tarifas; la equidad connota a la obligación fiscal, porque se refiere a sus elementos internos, inclusive a los de la proporcionalidad."

4.- "La proporcionalidad es siempre razón de progresividad; la equidad es razón de igualdad del pago del gravamen."

5.- "La proporcionalidad impacta en la desigualdad real del universo de contribuyentes, ya que afecta en mayor medida a los sujetos pasivos con mayor capacidad económica, debido a la necesidad de una tasa progresiva; la equidad pugna por la igualdad dentro de la proporcionalidad, exigiendo tratamiento idéntico en cada nivel de proporcionalidad."

6.- "La proporcionalidad se atiende a la materialidad tributaria, puesto que se relaciona con el pago de la contribución; la equidad se satisface en la formalidad normativa."

Estas diferencias se infieren de la interpretación jurídica emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis jurisprudencial número 98, visible en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1917-1985, Primera Parte, páginas 190 y 191, que establece:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los

gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que deba ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en calidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pagos, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria. Significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deban guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Séptima Época: Primera Parte, Volúmenes 181-186. Amparo en revisión 5554/83.- Compañía Cerillera La Central, S.A. Mayoría de 14 votos. Volúmenes 187-192. Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Toltteca, S.A. Mayoría de 16 votos. Volúmenes 187-192. Amparo en revisión 441/83. Cerillos y Fósforos La Imperial, S.A. Mayoría de 14 votos. Volúmenes 187-192. Amparo en revisión 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A. Mayoría de 14 votos. Volúmenes 187-192. Amparo en revisión 5413/83. Fabrica de Loza El Anfora, S.A. Mayoría de 15 votos."

Tesis: P./J. 90/99, novena época, Instancia Pleno, Fuente Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: X, Septiembre de 1999, Página 5.

IMPUESTOS. LAS DISPOSICIONES LEGALES QUE PARA SU PAGO ESTABLECEN TARIFAS EN LAS QUE EL AUMENTO DE LA BASE GRAVABLE, QUE PROVOCA UN CAMBIO DE RANGO, CONLLEVA UN INCREMENTO EN LA TASA APLICABLE QUE ELEVA EL MONTO DE LA CONTRIBUCIÓN EN UNA PROPORCIÓN MAYOR A LA QUE ACONTECE DENTRO DEL RANGO INMEDIATO INFERIOR, SON VIOLATORIAS DE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIOS. Las normas jurídicas que al establecer una tarifa para el pago de un impuesto prevén una estructura de rangos y tasas en la cual el aumento en una unidad del parámetro de medición de la base gravable, que provoca un cambio de rango al rebasar su límite superior, conlleva un incremento en la tasa aplicable, que eleva el monto a enterar de la contribución en una proporción mayor a la que tiene lugar en el renglón inferior, por un aumento de la misma cuantía de la base gravable, no atienden a la capacidad contributiva de los gobernados, ni otorgan un trato equivalente a los que realizan el mismo hecho imponible, pues al rebasar los contribuyentes en una unidad el límite superior de un rango y quedar comprendidos en el siguiente, les resulta un aumento considerable del impuesto a enterar, proporcionalmente mayor al incremento de la suma gravada, y si se toma en cuenta que la tarifa progresiva grava el hecho imponible en su totalidad y no solamente en la porción que exceda de cada rango, opera un salto cuantitativo en la tasa, lo que implica un trato desigual en relación con los contribuyentes que se ubiquen en el tope del rango inmediato inferior.

Amparo en revisión 1297/93. Elías Madrigal Almeida y coags. 11 de mayo de 1995. Amparo en revisión 1741/96. Controles de Presión de Ciudad Juárez, S.A. de C.V. 25 de noviembre de 1996. Amparo en revisión 1683/96. Electrónica Alcázar, S.A. de C.V. 25 de noviembre de 1996. Amparo en revisión 1725/96. Óscar Enrique Barros Ferreiro y coags. 23 de enero de 1997. Amparo en revisión 1755/96. Inversiones Turísticas San Luis, S.A. y coags. 14 de agosto de 1997. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de septiembre del año en curso, aprobó, con el número 90/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de septiembre de mil novecientos noventa y nueve. Nota: La ejecutoria relativa al amparo en revisión 1297/93 aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, octubre de 1995, página 60.

Como se sabe, en nuestro derecho vigente, el género es contribución, las especies son: impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras.

La proporcionalidad y la equidad de cada especie dependen de su naturaleza. Así, las contribuciones especiales tienen como diferencia específica, respecto de los derechos, que se trata de la misma forma de gravar, pero el servicio público o la obra pública no la acción o el sujeto pasivo, sino que le es impuesta por el sujeto activo.

A diferencia, en el derecho, es el sujeto activo quien acciona la prestación, por lo que la siguiente interpretación jurídica le es aplicable guardando las distancias que señala a ambos gravámenes.

DERECHOS FISCALES. LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE ÉSTOS ESTÁ REGIDA POR UN SISTEMA DISTINTO DE LOS IMPUESTOS. La satisfacción de las garantías de proporcionalidad y equidad de las cargas fiscales establecidas por el art. 31, frac. IV de la Constitución Federal, que las leyes tributarias tratan de llevar a cabo en materia de derechos a través de una escala

de mínimos a máximos, traduce un sistema de relación de proporcionalidad y equidad que únicamente es aplicable a los impuestos, pero que en manera alguna puede invocarse o aplicarse, cuando se trate de la constitucionalidad de derechos, cuya naturaleza es distinta de la de los impuestos, y por tanto, reclama un concepto adecuado de esa proporcionalidad y equidad. De acuerdo con la doctrina jurídico fiscal y la legislación tributaria, por derechos han de entenderse las contraprestaciones que se paguen a la hacienda pública del Estado, como precio de servicios de carácter administrativo prestado por los poderes del mismo o sus dependencias a personas determinadas que los soliciten, de tal manera que para la determinación de las cuotas correspondientes por concepto de derechos ha de tenerse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio que causen los respectivos derechos y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos.

AR 5238/79, gas Licuado, S.A., 25 ene. 1983, unanimidad de 18 votos; ponente: Alfonso López Aparicio, séptima época, vols. 169-174, primera parte, p. 23. Precedente: AR 1514/65, Armando Ruiz Alvarado, 3 dic. 1968, unanimidad 18 votos; ponente. Ezequiel Burguete Farrera, sétima época, vol. 12, primera parte, p. 27. Precedente que no han integrado jurisprudencia 1917-1988, Tribunal Pleno, SJF, México, 1989, p. 661.

En efecto, conforme a la tesis antes transcrita, los impuestos y los derechos tienen una naturaleza distinta por lo que sus características difieren de ambos, pues en el caso de los derechos para cumplir con los requisitos constitucionales de equidad y proporcionalidad debe existir correlación entre la prestación del Servicio Público y el monto de la cuota como lo establece la tesis del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Informe 1989, primera parte, México, 1989, pp. 610 y 661, que indica:

DERECHOS FISCALES. SUBSISTE LA CORRELACIÓN ENTRE LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO PÚBLICO Y EL MONTO DE LA CUOTA.

Pese a que en la legislación vigente en la actualidad se suprimió de la definición de derechos fiscales el concepto de contraprestaciones por el servicio público prestado, como precisaba el Código Fiscal de la Federación de 1967, subsiste cuando se trata de una hipótesis a correlación entre la prestación del servicio público y el monto de la cuota, a tal grado que son términos interdependientes y que aquél es supuesto de causación de ésta, dichas características que distinguen a este tributo de las demás contribuciones permiten considerar, aplicando los principios de equidad y proporcionalidad que establece la frac. IV del art. 31 Constitucional, que debe existir un razonable equilibrio entre la cuota y la prestación (sic) del servicio, y que se impone dar el mismo trato fiscal a los que reciben igual servicio, lo que lleva a reiterar en lo esencial los criterios que este Alto Tribunal ya había establecido conforme a la legislación fiscal anterior, en el sentido de que el establecimiento de normas que determinen el monto del tributo atendiendo al capital del causante, puede ser correcto tratándose de impuestos, pero no de derechos, respecto de los cuales debe tenerse en cuenta ordinariamente el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio; y de que la correspondencia entre ambos términos no debe entenderse como un derecho privado, de manera que el precio corresponda exactamente al valor del servicio prestado, pues los servicios públicos se organizan en función del interés general y sólo secundariamente en los particulares.

AR 7233/85, Mexicana del Cobre, S.A. 30 marzo. 1989, mayoría 13 votos de los ministros: De Silva Nava, Magaña Cárdenas, Azuela Güitrón, Fernández Doblado, pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Moreno Flores, Suárez Torres, Chapital Guitérrez, Schmill Ordóñez y presidente del Río Rodríguez; se resolvió modificar la sentencia recurrida y conceder el amparo en forma lisa y llana; el mismo Villagordo Lozano emitió su voto en el sentido de que debía negarse el amparo, y los ministros Alba Leyva y Díaz Romero votaron a favor del proyecto: ausentes: Castañón León, López Contreras y González Martínez. Impedido: Rocha Díaz; ponente: Juan Díaz Romero; secretaria: María Del Refugio Covarrubias de Martín del Campo.

El mismo criterio sostuvo el Poder Judicial de la Federación al resolver problemas de constitucionalidad respecto de erogaciones de personas, así como lo relativo al impuesto local de nóminas, es decir, se mantuvo la posición de considerar a éstos en razón de sus características particulares, en razón de su distinta naturaleza con respecto al impuesto sobre la renta, como se observa de las siguientes tesis:

Tesis: P./J. 43/95 de la Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Parte II, Diciembre de 1995, Página: 98, que dice:

CODIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL. IMPUESTO SOBRE NOMINAS. LA TARIFA UNICA DEL 2% NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD. Esta Suprema Corte ha establecido que la forma más adecuada de gravar la capacidad económica del contribuyente, es a partir de tarifas progresivas, pero conviene aclarar que dicho criterio es aplicable tratándose de impuestos sobre el ingreso, las utilidades o los rendimientos del causante. Efectivamente, la tarifa progresiva constituye una útil herramienta de valoración sobre los ingresos totales del particular, empero tratándose de impuestos reales u objetivos que gravan una manifestación aislada de

su riqueza, no existe obstáculo para que se aplique una tarifa única, en tanto que dichos tributos no participan de los aspectos subjetivos o personales de cada contribuyente, sino que se limitan a la porción de riqueza elegida por el Estado. De aquí que, la tarifa única del 2% que establece el Código Financiero del Distrito Federal para el cobro del impuesto sobre nóminas, no infringe el principio de proporcionalidad, dado que no se trata de un gravamen de carácter personal.

Amparo en revisión 727/95. Aceites y Esencias, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Amparo en revisión 1051/95. Sinca, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Amparo en revisión 1194/95. Chrysler de México, S.A. 9 de noviembre de 1995. Amparo en revisión 1196/95. Combustibles Roquero, S.A. 9 de noviembre de 1995. Amparo en revisión 1226/95. Tanques de Acero Trinity, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el dieciséis de noviembre en curso, por unanimidad de once votos de los ministros: presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número 43/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, Distrito Federal, a dieciséis de noviembre de mil novecientos noventa y cinco.

En el mismo sentido la tesis:

GASTOS DE EROGACIONES DE LAS PERSONAS. EL ESTADO TIENE FACULTAD DE GRAVARLOS EN EJERCICIO DE SU POTESTAD TRIBUTARIA. El art. 31, frac. IV de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, otorga al legislador ordinario la facultad de determinar cómo y en qué forma los mexicanos deben contribuir al gasto público. El legislador tiene facultad para seleccionar el objeto del tributo siempre que éste

satisfaga los principios establecidos en la Constitución. El precepto constitucional señalado no establece como requisito que los gravámenes se impongan sólo a los ingresos, a los bienes o al capital. Al no existir restricción constitucional en este sentido el Estado está facultado para gravar erogaciones o gastos en dinero o en especie que revelen capacidad contributiva de quienes los efectúan por ende, sean susceptibles de ser objeto de imposición por parte del Estado.

AR 2159/88, Francisco de Icaza Dofour, 3 may. 1989. AR 143/89, Panificadora Churubusco, S.A. de C.V., 25 may. 1989. AR 1718/88, Alcon Laboratorios, S.A. de C.V., 25 may, 1989. AR 2286/88, Johnson and Johnson de México, S.A. de C.V., 5 sep. 1989. AR 1717/88, Constructora Maple, S.A. de C.V., 5 sep. 1989.

Informe 1989, Suprema Corte de Justicia de la Nación, primera parte, Pleno, México, 1989; pp. 554-556

En conclusión, los principios de proporcionalidad y equidad de las contribuciones no pueden aplicarse en forma idéntica a todo tipo de tributos, pues el cumplimiento de dicho requisito dependerá del estudio profundo de la naturaleza de la contribución aisladamente considerada. Respecto de los accesorios de las contribuciones como son las sanciones y los recargos, al ser accesorios de las contribuciones y participar de la naturaleza de lo principal, también deben cumplir el requisito constitucional de proporcionalidad y equidad tributarias, como se aprecia de las siguientes tesis P./J. 2/98, Novena Época, Instancia Pleno, Fuente Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VII, Enero de 1998, Página 41.

RECARGOS Y SANCIONES. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD NO DEPENDEN DE QUE GUARDEN UNA RELACIÓN CUANTITATIVA CON LAS CONTRIBUCIONES OMITIDAS. El artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación determina que los recargos y las sanciones, entre otros conceptos, son accesorios de las contribuciones y participan de su naturaleza, lo que

los sujeta a los requisitos establecidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, como son los de proporcionalidad y equidad, principios estos que, tratándose de los recargos y las sanciones, no pueden interpretarse como una relación cuantitativa entre lo principal y lo accesorio, de lo que se siga que su monto no pueda exceder de una determinada cantidad, en virtud de que lo accesorio de los recargos y sanciones no reconoce tal limitación porque tienen sus propios fundamentos. Los recargos son accesorios de las contribuciones dado que surgen como consecuencia de la falta de pago oportuno de ellas, esto es, para que se origine la obligación de cubrir recargo al fisco es imprescindible la existencia de una contribución que no haya sido pagada en la fecha establecida por la ley; de ahí que, si no se causa la contribución no puede incurrirse en mora, ni pueden originarse los recargos, ya que éstos tienen por objeto indemnizar al fisco por la falta de pago oportuno de contribuciones, mientras que las sanciones son producto de infracciones fiscales que deben ser impuestas en función a diversos factores, entre los que descuellan como elementos subjetivos, la naturaleza de la infracción y su gravedad. Desde esa óptica, el monto de los recargos y, por consiguiente, su proporcionalidad y equidad, dependerán de las cantidades que durante la mora deje de percibir el fisco, mientras que el monto de las sanciones dependerá de las cantidades que por concepto de pago de contribuciones haya omitido el obligado. Así, aquellos requisitos constitucionales referidos a los recargos, se cumplen, tratándose de la ley que los previene, cuando ésta ordena tomar en consideración elementos esencialmente iguales a los que corresponden para la determinación de intereses, como son la cantidad adeudada, el lapso de la mora y los tipos de interés manejados o determinados durante ese tiempo. En cambio, la equidad

y la proporcionalidad de las sanciones, sólo pueden apreciarse atendiendo a la naturaleza de la infracción de las obligaciones tributarias impuestas por la ley, así como a la gravedad de dicha violación y a otros elementos subjetivos, siendo obvio que su finalidad no es indemnizatoria por la mora, como en los recargos, sino fundamentalmente disuasiva o ejemplar.

Amparo en revisión 2353/96. Instituto de Estudios Fiscales y Administrativos, A.C. 6 de julio de 1998. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el diecinueve de noviembre en curso, aprobó, con el número C/1998, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a diecinueve de noviembre de mil novecientos noventa y ocho.

Ambos conceptos, la proporcionalidad y la equidad, son axiológicos, su contenido, no es de fácil comprensión, pero lo que se trata con el presente trabajo de investigación es encontrar el sentido jurídico de los mismos, dentro del texto legal de la Constitución. La literalidad no nos resuelve el problema y en tanto eso suceda el contenido de los mismos debe llenarse mediante la interpretación jurídica que se cita.

José Barrera Ríos en su artículo denominado concluye que "Lo proporcional es a la equidad lo que lo horizontal es a o vertical, puesto que la proporcionalidad se logra mediante el establecimiento de una tarifa ascendente que más grava a quien más gana, consecuentemente menos grava a quien menos gana; la equidad se logra mediante el establecimiento de deducciones e ingresos exentos. Este equilibrio fiscalmente tiene el efecto conocido como simetría fiscal." Y concluye, "La simetría fiscal es posible describirla bajo la fórmula de que quien efectúa una erogación tiene la posibilidad jurídica de deducirla o amortizarla y, a su vez, quien recibe el monto de la erogación está obligado al pago del impuesto por su totalidad, siempre que ese ingreso no esté exento o sea deducible."²⁴

²⁴ BARRERA RÍOS, José; Op. Cit; pág. 87.

Ahora bien para una mejor precisión de los conceptos mencionados dada la importancia que asumen a continuación se analizará brevemente lo que algunos tratadistas mexicanos han expresado respecto a la proporcionalidad y equidad en las contribuciones.

Ernesto Flores Zavala dice "no es posible separar las dos palabras, interpretar la expresión "proporcional y equitativa" como significado de justicia. Lo que el constituye pretendió expresar, fue que los impuestos sean justos."²⁵ De trascendental importancia reviste el criterio del mencionado autor cuando indica que este principio "requiere la realización de dos principios: el de generalidad y el de uniformidad, es decir, que todos los que tienen capacidad contributiva, paguen algún impuesto, y que éste represente para todos el mínimo de sacrificio posible." o lo que es lo mismo "el Estado sólo debe imponer el sacrificio , mínimo, el indispensable para cubrir el presupuesto, sin atesorar."²⁶ Y finaliza diciendo que "El principio de generalidad, dijimos, no significa que todos deben pagar todos los impuestos, sino que todos los que tiene capacidad contributiva paguen algún impuesto. Sin embargo, este principio puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerando y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto coincide con lo que Ley señala como hecho generador del créditos fiscal, sin excepciones."²⁷

Por su parte, Servando J. Garza sostiene que: "En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria. Es posible pensar que el lenguaje del legislador se justifica porque el principio de justicia se expresa en los impuestos indirectos mediante la cuota proporcional, y en los directos, mediante la progresiva que es también fórmula de equidad, pero manteniendo siempre, para análogas capacidades contributivas, idéntica cuota tributaria."²⁸

²⁵ FLORES ZAVALA, Ernesto, Op. Cit.; págs. 201 y 202.

²⁶ Idem.

²⁷ Idem.

²⁸ GARZA, Servando J.; *Las Garantías constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*; Editorial Cultura; T.G., México, 1949, págs 71 y 72.

Para corroborar lo anterior señala que "Si esos dos conceptos a los cuales debe ajustarse simultáneamente toda ley tributaria del congreso fueran contradictorios o excluyentes, ninguna ley podría ajustarse simultáneamente a ambos porque su adecuación a uno implicaría desajuste al otro y la fracción constitucional liga los adjetivos mediante la conjunción copulativa."²⁹ Y concluye "Ahora puede explicarse la importancia del epígrafe sobre el que llamamos la atención al inicio: si el derecho es el arte de lo bueno y lo equitativo, y se llama así porque el vocablo latino deriva de "justicia"; nuestro derecho tributario se cimienta con mayor razón en el principio de equidad..."³⁰

Sergio Francisco de la Garza opina que "la exigencia de la proporcionalidad y de equidad que establece la frac. IV del art. 31 Constitucional es una justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar de cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos. El sistema más adecuado para las capacidades contributivas es el de los impuestos directos, que por su naturaleza pueden ser progresivos. Sin embargo, en los impuestos indirectos, que no pueden eliminarse de ningún sistema tributario, la distribución tiene que hacerse en forma proporcional."³¹

El citado autor termina expresando un punto de vista interesante al hablar de que "no puede darse una fórmula general y que el requisito de la justicia tributaria tiene que ser definido jurisprudencialmente, como sucede en todos los países del mundo donde el Poder Judicial tiene una actuación destacada, y cuya influencia sobre los demás poderes y la sociedad con relevantes."³²

²⁹ idem.

³⁰ idem.

³¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco; *Derecho Financiero Mexicano*; Editorial Porrúa, S.A.; México, 1983; págs. 257 y 258

³² idem.

Finalmente, Miguel Valdéz Villarreal dice que la equidad tributaria tiene cuatro significados, a saber:

"Primera equidad. La distribución equitativa de los recursos económicos nacionales para su aplicación, a los propósitos directos de los particulares y a los fines del gasto público de autoridades."³³

"Segunda Equidad. La equidad que debe manifestarse en los sistemas tributarios, en vista de conjunto, al formularse la serie de impuestos con afectación de personas respecto a sus bienes y según sus actividades; y la equidad en cada impuesto particular, de tal modo que la carga fiscal total y parcialmente considerada, sea justa."³⁴

"Tercera equidad. La pareja aplicación de la ley de tal manera que no se deje de aplicar a quien corresponde, ni se aplique ilegalmente a quien no está obligado o no lo está en el momento de lo exigido."³⁵

"Cuarta equidad. La debida aplicación de los recursos recaudados por impuestos a los gastos públicos que se originan en el ejercicio correcto de las atribuciones de las autoridades en eficaces programas de gobierno que revierten los recursos recaudados por impuestos en obras y servicios públicos a la comunidad conforme a un criterio de seres humanos que la componen, en vez de tomar en cuenta su status económico."³⁶

Así las cosas, a todas luces se puede afirmar que los anteriores autores no tienen un concepto homogéneo en relación con lo que se debe entender por la equidad y proporcionalidad a que se refiere el artículo 31, frac. IV; de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pero al menos todos llegan al mismo punto, esto es, que

³³ RIVERA CAMPOS, José; *Equidad y Proporcionalidad de los impuestos*; Cuarenta y cinco años al servicio de México; t. I; Tribunal Fiscal de la Federación, México; 1982; pág. 477.

³⁴ Idem.

³⁵ Idem.

³⁶ Idem.

dicho principio constitucional prevé la justicia de las leyes tributarias. Lo anterior es así, toda vez que efectivamente de lo que se trata es de que el Estado sólo imponga un mínimo de sacrificio a los particulares en la medida en que sea indispensable para cubrir el presupuesto.

Por proporcionalidad puede comprenderse que la norma fiscal debe ser general, sin excepciones y atendiendo a la capacidad económica de los contribuyentes, como señala Hugo Carrasco³⁷ Iriarte siguiendo a Emilio Margáin Manautou, que un tributo sea proporcional significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia, en tanto que la equidad es comprender la cuantificación del impuesto, el aspecto económico del tributo.

Finalmente, además de que inicialmente la apreciación de la proporcionalidad y equidad, es decir, la justicia de los impuestos, corresponde exclusivamente al poder Legislativo, también puede hacerlo el poder Judicial. De hecho, se estima indispensable la intervención firme y enérgica del Poder Judicial, cuando el Poder Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. En ese sentido modificó su Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al sostener que, sí está capacitado el Poder Judicial para revisar los decretos o actos del poder Legislativo, en cada caso especial, cuando a los ojos del poder Judicial aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso, o cuando el Legislativo ha rebasado sus facultades constitucionales, excediéndose de las mismas. Textualmente ese alto tribunal dijo:

IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS.

Aunque la jurisprudencia sentada por la Suprema Corte, en ejecutorias anteriores, establecía que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es

³⁷ CARRASCO IRIARTE, Hugo; *Derecho Fiscal Constitucional*; Op. Cit.; pág. 186.

conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que sí está el Poder Judicial capacitado para revisar los decretos o actos del poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. Aun cuando el art. 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías, por lo que, si de demanda ante el poder Judicial al amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso de haría nugatoria la frac. I del art. 103 de la Constitución y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezan contra leyes o actos del poder Legislativo.

Sexta época. Primera parte: vol. XLI, p. 198. AR 190/57. Fomento Inmobiliario, S.A. mayoría 15 votos. Vol. XLI, p. 198. AR. 44/58 H.E. Bouchier Sucesores, S.A. mayoría 14 votos: vol. XLVI, p. 253, AR. 3923/58. La Istmeña, S.A. Compañía de Bienes Inmuebles, mayoría 15 votos; vol. XLVII, p. 38 AR. 2742/57, Inmuebles Continental, S.A mayoría 14 votos; vol. LVI, p. 128. AR 1909/58 EL Refugio, S.A. mayoría 15 votos.

Apéndice al SJF 1917-1985, primera parte. Tribunal Pleno, México 1985 pp. 96

Como complemento hasta lo aquí explicado, sólo debemos considerar que lo que se pretende al implementar el valor supremo justicia, es que si bien es cierto que los gobernados deben contribuir para el mantenimiento del aparato estatal, también lo es que esto debe ser de forma tal que no destruya la fuente de riqueza de donde emerge la contribución, pues sostener lo contrario equivaldría a "matar a la gallina de los huevos de oro". Atinadamente así, lo ha sostenido la Suprema Corte al disponer:

DOBLE TRIBUTACIÓN.- PRUEBA DE SU PROPORCIONALIDAD E INEQUIDAD.

La doble tributación se justifica si la obligación de aportar la contribución establecida en la ley reclamada no destruye la fuente que le da origen. Teniendo la fuente del impuesto siempre un contenido económico, pues se basa, entre otros supuestos, en el rendimiento del capital, del trabajo, de la combinación de ambos o del conjunto de bienes que integran el patrimonio del contribuyente, es necesario que los particulares promoventes de los juicios de amparo en los que se reclaman leyes que permiten la multigravación, demuestran en relación con la fuente impositiva a la cual se aplica y que podría poner en peligro la existencia de la misma, produciéndose, por ende, una violación al art. 31, frac. IV Constitucional; por el contrario, la falta de acreditamiento de esos extremos provoca la imposibilidad de declarar la inconstitucionalidad de la figura en análisis.

AR 1300/75, Automotores Roma, S.A. 4 may. 1977. AR 1597/65, Pablo Legorreta Chauvet y coagraviados, 12 ab. 1977. AR 402/76. J. Jesús Castellanos Castellano, 3 ene. 1978. AR 5322/50. Siderúrgica Monterrey, S.A. 6 marz 1984. AR 7734/83, Micaela Gutiérrez viuda de Muñoz 12 jul. 1988. Texto de la tesis aprobado por el Tribunal en Pleno, 18 oct. 1988, unanimidad 21 votos de los ministros presidente: Carlos del Río Rodríguez, Carlos de Silva Nava, Felipe López Contreras, Salvador Rocha Díaz, Samuel Alba Leyva, mariano Azuela Güitrón, Noé Castañón León, Ernesto Díaz Infante, Luis Fernández Doblado, Francisco H. Pavón Vasconcelos, Victoria Adato Green, Santiago Rodríguez Roldán, José Martínez Delgado, Manuel Gutiérrez de Velasco, Atanasio González Martínez, José Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores, Ángel Suárez Torres, Sergio Hugo Chapital Gutiérrez, Juan Díaz Romero y Ulises Schmill Ordóñez.
Informe 1988, Suprema Corte de Justicia de la Nación, primera parte, Pleno México, 1988, p. 802-9- 802-11.

No obstante lo antes expuesto, debe recordarse que el establecimiento de los impuestos y su posible inconstitucionalidad depende de circunstancias generales y no particulares, por lo que nunca deberá estimarse que por el solo hecho de que para un contribuyente un determinado impuesto indirecto resulte más gravoso que para otros en virtud de percibir menos ingresos, o bien por la circunstancia de que la tasa haya subido en una cuantía que puede considerarse alta, deba ser declarado inconstitucional. Al respecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al sustentar las siguientes dos tesis que a la letra se estableció:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS, FALTA DE. DEPENDE DE CIRCUNSTANCIAS GENERALES. El alegato de un causante en el sentido de que su capacidad contributiva ha disminuido por circunstancias diversas y que, por este hecho, el impuesto que debe cubrir resulta desproporcionado e inequitativo, no es razón para considerar que la ley que lo impone es inconstitucional, toda vez que tal determinación no puede derivar de situaciones particulares de un contribuyente, sino que depende de circunstancias generales. El carácter desproporcionado o inequitativo de una contribución únicamente puede derivar, por la propia naturaleza de la ley fiscal que la establece, de su relación con el conjunto de los sujetos pasivos.

Amparo en revisión 8953/83. María Cristina Quintero Valladares. 12 de febrero de 1985. Amparo en revisión 6456/83. Luis Fernando Zúñiga Soberanes. 12 de marzo de 1985. Amparo en revisión 665/84. Eloísa Neria Balderas y coagraviados. 11 de agosto de 1988. Amparo en revisión 1718/88. Alcon Laboratorios, S. A. de C.V. 25 de mayo de 1989. Amparo en revisión 143/89. Panificadora Churubusco, S. A. de C. V. 25 de mayo de 1989. Texto de la tesis de jurisprudencia 13/1989 aprobada por el Tribunal en Pleno en Sesión Privada de ocho de noviembre de 1989. Esta tesis también aparece publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, número 19-21, Julio-Septiembre de 1989, pág. 51. Octava Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación Parte: III Primera Parte, Tesis: P./J. 39 13/89, Página: 232.

IMPUESTOS, AUMENTO CONSIDERABLE EN EL MONTO DE LOS. NO DEMUESTRA NECESARIAMENTE QUE SEAN DESPROPORCIONADOS E INEQUITATIVOS. Si bien es cierto que de conformidad con lo establecido por el art. 31, frac. IV de la Constitución, las contribuciones deben reunir los requisitos de proporcionalidad y equidad, sin embargo, no se puede estimar que el aumento considerable en el monto de un presupuesto demuestre que se esté en presencia de un impuesto desproporcionado e inequitativo, pues, en la determinación del mismo, son múltiples los factores que se deben tener en cuenta, como la capacidad contributiva, las necesidades colectivas que deben satisfacer, la redistribución de la riqueza, etc., por lo que, el que un impuesto sea elevado, incluso considerablemente, de un año a otro, no significa necesariamente que se incurra en violación al art. 31, frac. IV de la Constitución.

AR 3524/84, Planta Pasteurizada Durango, S.A. de C.V., unanimidad 16 votos, séptima época, vols. 199-204, Primera parte, p. 132.- AR 2939/84, Triplay Maderas del Norte, S.A. unanimidad 16 votos, séptima época, vols. 199-204, primera parte, p. 132. AR. 8993/83, Unión Regional de Crédito Ganadero de Durango, S.A. de C.V., unanimidad 16 votos, séptima época, vols. 199-204, primera parte, p. 132. AR. 9622/83, Importadora y Exportadora de Mármol, S.A. unanimidad 19 votos, séptima época, vols. 205-216, primera parte, p. 56. AR 7876/83, Arhmer de México, S.A. unanimidad 17 votos, séptima época, vols. 205-216, primera parte, p. 56. Apéndice al SJF 1917-1988, primera parte, Tribunal Pleno, México, 1989, pp. 143-144.

A pesar de los principios hasta aquí analizados, se han sentado tesis interpretando jurídicamente el concepto de proporcionalidad y equidad tributaria, que en ocasiones resultan apartados del concepto que se ha dado, pero que la Corte justifica aduciendo criterios para ello, tal y como se establece en la tesis P./J. 31/97 correspondiente a la novena época, Instancia Pleno, Fuente Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: V, Mayo de 1997, Página 59, Materia: Administrativa, Constitucional.

RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

La fracción IV del artículo 31 constitucional impone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, pero sea cual fuere el criterio interpretativo que se adopte, en la expresión "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" tiene perfecta cabida no sólo la tasa progresiva, sino también la proporcional, ya que el precepto constitucional en cita no prohíbe la instauración de las tasas proporcionales, y menos aún consigna que sólo mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisfagan los principios tributarios contenidos en el mismo. Ello es así, en razón de que el pago de tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas proporcionales, como sucede en el caso del impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles, pues en la composición legal de la base gravable se tiene en cuenta, como ocurre en el impuesto de que se trata, la distinta aptitud contributiva de la riqueza delimitada por medio de los componentes que determinan el contenido económico del hecho imponible. En tales condiciones, en el impuesto sobre la renta de las sociedades, el respeto a la garantía de proporcionalidad exigida por el artículo 31, fracción IV, constitucional, se consigue en una primera fase, con la determinación de la base gravable del impuesto, a lo cual no conciernen los gastos indispensables de la negociación; y después, con la aplicación de la

cuota del 35% sobre esa base gravable que, independientemente de su monto, tendrá siempre la característica de ser producto del capital y no del trabajo.

Amparo en revisión 1573/94. María Guadalupe Olea Sánchez. 9 de enero de 1997. Amparo en revisión 529/92. Distribuidora Dina de Morelos, S.A. de C.V. 11 de febrero de 1997. Amparo en revisión 794/92. Tauro Consultora de Derecho Fiscal, S.A. de C.V. 11 de febrero de 1997. Amparo en revisión 964/89. Grupo Lepa Marmay, S.A. de C.V. 11 de febrero de 1997. Amparo en revisión 1516/94. Porcelanite, S.A. de C.V. 4 de marzo de 1997. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el doce de mayo en curso, aprobó, con el número 31/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a doce de mayo de mil novecientos noventa y siete.

3.1.3. GARANTÍA DE GASTO PÚBLICO

En capítulos anteriores³⁸ quedó analizado el concepto de gasto público para los fines de Política Financiera, donde quedaron señalados sus alcances. El principio conforme al cual la recaudación tributaria se destine a satisfacer los gastos públicos, igualmente se encuentra establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal como se vio con anterioridad.

Dicho dispositivo establece la obligación de contribuir a los gastos públicos, tanto de la Federación como del Estado o Municipio en que residan los contribuyentes. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que el destino de la recaudación por contribución a los gastos públicos es una condición de validez constitucional de los tributos. En cuanto a lo que debe entenderse por gastos públicos, ya ha quedado suficientemente explicado en cuanto a sus alcances en el capítulo primero de este trabajo de investigación.

³⁸ Ver supra 1.3.1

En efecto, de no destinarse las contribuciones al Gasto Público, esto es, de solo tener fines extrafiscales, sin tomar en cuenta las garantías de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino a los gastos públicos, dicho tributo no cumplirá con las máximas constitucionales necesarias para su validez. Así lo ha sostenido el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis aislada P. CIV/99 en la novena época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo X, Diciembre de 1999, página: 15, Materia: Constitucional, Administrativa, que enuncia:

CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. La existencia de un fin extrafiscal, entendido éste como un objetivo distinto al recaudatorio que se pretende alcanzar con el establecimiento de una determinada contribución no puede convertirse en un elemento aislado que justifique la violación a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público consagrados por el artículo 31, fracción IV de la Ley Fundamental. Los fines extrafiscales son exclusivamente otros elementos que debe analizar el órgano de control para determinar la constitucionalidad o no de un determinado precepto.

Amparo en revisión 95/98. Laura Paulina Bátiz Morfin. 15 de noviembre de 1999. Amparo directo en revisión 1092/99. Guillermo Garza Morales. 15 de noviembre de 1999. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dieciséis de noviembre en curso, aprobó, con el número CIV/1999, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a dieciséis de noviembre de mil novecientos noventa y nueve.

Como ya quedó analizado el capítulo primero del presente estudio, para que una contribución se destine al gasto público es necesario que la erogación sea hecha a través de la administración activa, es decir, por el Estado a través de sus dependencias centralizadas; que dicha erogación se destine a la satisfacción de las funciones de los entes que constituyen en la administración activa de la Federación; que también se encuentre prevista en el Presupuesto de Egresos; y que la erogación se haga con cargo a la partida destinada al renglón respectivo.

Solo es necesario adicionar que el concepto de gasto público puede ser entendido desde un punto de vista material, o bien formal. Formalmente se entiende por Gasto público aquél cálculo de los gastos del Estado que se fija en el Presupuesto de Egresos de la Nación, es decir, cuando la partida correspondiente está prescrita, cosa que sucede cuando existe el renglón respectivo relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, etcétera, a cuya satisfacción está destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República.

En su sentido material, gasto público, estriba en el destino de un impuesto para la realización de un función publica específica o general, al través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. De esta guisa, será gasto público todo recurso que sea destinado a la satisfacción de una necesidad pública.

El anterior criterio ha sido asumido por la Sala Auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Séptima Época, en la siguiente tesis, publicada en el Informe de 1969, parte II, página 25, que exactamente indica:

GASTO PUBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL.

La circunstancia, o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de como todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tiene fines específicos, como lo son, comúnmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etc. el "gasto público", y doctrina y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre "gasto público", que el importe de lo recaudado por la Federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los Servicios públicos. sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional "gastos públicos de la federación". El anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también al través de su concepto formal. La fracción III del artículo 65 de la Constitución General de la República estatuye que el Congreso de la Unión se reunirá el 1ro. de septiembre de cada año, para examinar discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. En concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma Carta

Fundamental de la Nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto: y el texto 126 de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no este comprendido en el Presupuesto o determinado por ley posterior. Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el presupuesto de egresos de la federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales. Cuando el importe de la recaudación de un impuesto está destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función publica, por ser una actividad que constituye una atribución del estado apoyada en un interés colectivo. El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de un función publica especifica o general, al través de la erogación que realice la federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el presupuesto de egresos de la nación, esta prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se comprueba de la consulta, ya que existe el renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción esta destinado el impuesto aprobado por el congreso de la unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la carta general de la República.

Amparo en revisión 529/62. Transportes de Carga Modelo, S. A. 28 de marzo de 1969. Amparo en revisión 1528/62. José Cardona Saldaña y Coagraviados. 10 de abril de 1969. Amparo en revisión 1668/61. Enrique Contreras Valladares y Coagraviados: 10 de abril de 1969. Amparo en revisión 8720/61. Ramón Bascos Olivella. 10 de abril de 1969. 5 votos. Amparo en revisión 325/60. Autotransportes

"La Piedad de Cabadas, S. C. L. 10 de abril de 1969. Amparo en revisión 5136/58. Mariano López Vargas. 10 de abril de 1969. Unanimidad de 4 votos. Amparo en revisión 5672/58. Industrias Metálicas Monterrey, S. A. 18 de abril de 1969. Amparo en revisión 4329/58. Jesús G. Serna Uribe. 6 de mayo de 1969.

En conclusión, la garantía de destino de las contribuciones al gasto público es un candado de seguridad más con el que se intenta, en mayor medida, evitar arbitrariedades de la autoridad, restringiendo la potestad tributaria para establecer tributos que sean estrictamente necesarios para satisfacer el gasto público. De la misma manera, se intenta evitar el desvío de recursos públicos, evitando que funcionarios se enriquezcan con el dinero de los contribuyentes.

3.1.4. OTRAS GARANTÍAS EN MATERIA TRIBUTARIA

Además de los Principios Constitucionales de legalidad, equidad, proporcionalidad y de destino de las contribuciones al gasto público, el poder tributario del Estado también está restringido por las siguientes limitantes: de irretroactividad de la ley; de la garantía de audiencia; del derecho de petición; y de no confiscación de bienes.

El principio de irretroactividad de la ley está consagrado por el artículo 14, primer párrafo, de la Constitución Política del país al disponer que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. Este principio consiste en la prohibición de aplicar una ley, en este caso de carácter impositiva, a situaciones generadas con anterioridad a su vigencia. Sólo en el aspecto sancionatorio, y adoptando un principio de Derecho Penal "*nulum tributum sine lege*", podría caber la aplicación retroactiva de la ley y solo si con ello se beneficia al contribuyente.

Por cuanto hace al principio de la garantía de audiencia, como ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, constituye un derecho de los particulares frente a las autoridades administrativas y judiciales para que tengan la oportunidad de ser oídos en defensa de sus derechos antes que éstos sean afectados, es decir, que se les dé la oportunidad para hacerlo.

Nuestro más Alto Tribunal ha sostenido la garantía de audiencia constituye un derecho de los particulares no sólo frente a las autoridades administrativas y judiciales, sino también frente a la autoridad legislativa la que deberá consignar en sus leyes los procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y se les dé oportunidad de defenderse en todos aquellos casos en que puedan resultar afectados sus derechos y, por lo tanto, será inconstitucional toda ley ordinaria que no consagre la garantía de audiencia a favor de los particulares, es decir, que no establezca el procedimiento ante la autoridad administrativa o judicial conforme al cual los particulares tengan la oportunidad de hacer la defensa de sus derechos para que la autoridad que tenga a su cargo la decisión final tome en cuenta tal defensa previamente a la emisión de la resolución que afecte esos derechos. Así se asentó en la tesis de jurisprudencia 80 correspondiente al Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Apéndice de 1995. Séptima Época, Tomo I, Parte SCJN. Página: 94. (Suprema Corte de Justicia de la Nación. Informe 1944, pág. 63)

AUDIENCIA, GARANTIA DE. OBLIGACIONES DEL PODER LEGISLATIVO FRENTE A LOS PARTICULARES.

La garantía de audiencia debe constituir un derecho de los particulares, no sólo frente a las autoridades administrativas y judiciales, sino también frente a la autoridad legislativa, que queda obligada a consignar en sus leyes los procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y se les dé oportunidad de defensa en aquellos casos en que resulten afectados sus derechos. Tal obligación constitucional se circunscribe a

señalar el procedimiento aludido; pero no debe ampliarse el criterio hasta el extremo de que los órganos legislativos estén obligados a oír a los posibles afectados por una ley antes de que ésta se expida, ya que resulta imposible saber de antemano cuáles son todas aquellas personas que en concreto serán afectadas por la ley y, por otra parte, el proceso de formación de las leyes corresponde exclusivamente a órganos públicos.

Amparo en revisión 1501/53. Leonardo Barrera Román y coags. 11 de junio de 1968. Unanimidad de veinte votos. Amparo en revisión 3708/75. José María Escobar Olivas. 5 de marzo de 1977. Unanimidad de dieciséis votos. Amparo en revisión 6153/75. Juan Ramos Russell y otros. 15 de marzo de 1977. Unanimidad de dieciséis votos. Amparo en revisión 5847/76. Eduardo Roberto Casares G. Cantón y otros. 22 de noviembre de 1977. Unanimidad de dieciocho votos. Amparo en revisión 6408/76. María Fortes de Lamas y otro. 18 de marzo de 1980. Unanimidad de dieciséis votos.

Por su parte, el derecho de petición, consagrado por el artículo 8º de la Constitución Federal, constituye el derecho de los particulares, siempre que hagan una petición por escrito, esté bien o mal formulada, a que la autoridad dicte un acuerdo también por escrito, que debe hacerse saber en breve término al peticionario, o sea, que este derecho de los particulares y la correlativa obligación de las autoridades tiende a asegurar para los primeros un proveído y no a que se resuelvan las peticiones en determinado sentido.

Este precepto constitucional no aclara lo que debe entenderse por breve plazo, pero el Poder Judicial Federal ha interpretado que cuatro meses es ese plazo "breve" para que la autoridad fiscal emita el proveído que debe recaer a las instancias que se le formulen, pues de no hacerlo así se tendrá por violado el derecho de petición. En un sentido similar el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, dispone que las instancias o peticiones que sean formuladas a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses y que transcurriendo dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado

podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte resolución, o bien, espera a que ésta se dicte. Lo anterior, de acuerdo a la siguiente Jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1917-1995, Tomo III, Primera Parte, tesis 132, pág. 90 y Apéndice de 1975, Parte III, Sección Administrativa, Tesis: 470 Página: 767, de la Quinta Época. (En los Apéndices 1917-1954 y 1917-1965, difiere rubro: "PETICION, DERECHO DE."), que en su letra expresa:

PETICION, DERECHO DE. TERMINO PARA EL ACUERDO RESPECTIVO. Atento lo dispuesto por el artículo 8º de la Constitución, que ordena que a toda petición debe recaer el acuerdo respectivo, es indudable que si pasan más de cuatro meses desde que una persona presenta un ocurso y ningún acuerdo recae a él, se viola la garantía que consagra el citado artículo constitucional.

Tomo XLIX, pág. 40. Amparo en revisión 2924/36. González Daniel. 3 de julio de 1936. Unanimidad de cuatro votos. Tomo L, pág. 716. Amparo en revisión 3882/36. Vico López Manuel. 28 de octubre de 1936. Unanimidad de cuatro votos. La publicación no menciona el nombre del ponente. Tomo L, pág. 729. Amparo en revisión 1450/36. Solares María. 29 de octubre de 1936. Cinco votos. La publicación no menciona el nombre del ponente. Tomo L, pág. 1173. Amparo en revisión 3885/36. "La Impulsora", Cía. de Bienes Inmuebles, S. A. 12 de noviembre de 1936. Unanimidad de cuatro votos. La publicación no menciona el nombre del ponente. Tomo L, pág. 2009. Amparo en revisión 2050/36. Blanes López Antonio. 10 de diciembre de 1936. Unanimidad de cuatro votos.

Como podemos observar, en materia impositiva la ley secundaria es más severa en relación a lo que establece la Constitución Federal, pues está sólo obliga a que la autoridad dicte un proveído que puede ser un acto de trámite en el procedimiento, en cambio aquélla obliga a resolver la cuestión planteada, o sea, que no bastaría un acto de trámite.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Artículo 37. Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.”

.....

Esta severidad de la ley secundaria, que evidentemente va más lejos de lo preceptuado por nuestra Ley Fundamental, no se considera inconstitucional, pues no debemos olvidar que la Constitución General de la República, en materia de garantías individuales, establece y consagra los derechos mínimos del individuo, pero de ningún modo prevé limitación alguna para que la secundaria, otorgue mayores derechos a los particulares.

El principio de no confiscación de bienes, establecido por el artículo 22 de la Constitución General de la República, consiste en que nuestra Ley Fundamental prohíbe el establecimiento de tributos que en sí mismos sean confiscatorios porque absorban a la mayor parte o a la totalidad del ingreso del contribuyente; pero señala como excepción que no se considerará confiscatorio la aplicación total o parcial de bienes del contribuyente para el pago de gravámenes o sanciones lo que significa que la prohibición en manera alguna tiene el alcance de impedir al Estado hacer efectivos los tributos que se hayan acumulado por falta de pago oportuno, pudiendo llegar a apropiarse totalmente de todos los bienes del causante moroso.

Al respecto, es oportuno señalar que no se considera confiscación el procedimiento con motivo del ejercicio por parte de la autoridad de su facultad económica coactiva, pues este procedimiento se lleva a cabo con el fin de hacer efectivos créditos fiscales. Por lo que es evidente que no constituye confiscación de bienes, prohibido por el artículo 22 constitucional.

CONFISCACION, ACTOS DE LAS AUTORIDADES FISCALES QUE NO LA CONSTITUYEN. Cuando se reclaman de las autoridades fiscales, actos consistentes en la incautación de bienes decretada dentro de un procedimiento seguido ante dichas autoridades, como tal incautación tendrá como fin el pago de impuestos o multas, es evidente que no constituye la confiscación que prohíbe el artículo 22 constitucional. **PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO.**

Improcedencia 6/89. Benjamín Miano Moschella. 29 de agosto de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Ramón Medina de la Torre. Secretaria: Silvia Irina Yayoe Shíbya Soto. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Época: Octava Época. Tomo V Segunda Parte-2. Tesis: Página: 558. Tesis Aislada.

El principio constitucional de no exención de impuestos que establece el artículo 28 constitucional, con la salvedad prevista por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido de que procede la exención cuando no se trata de la concesión de privilegios particulares, sino que se establece mediante ley en forma general y para una determinada categoría de contribuyentes, tal como lo establece la Tesis de Jurisprudencia 163, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia, publicada en el Apéndice de 1995, Séptima Época, Tomo I, página 165, que dice:

IMPUESTOS, EXENCION DE. ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECE CONSIDERANDO LA SITUACION OBJETIVA DE LAS PERSONAS EXENTAS. Interpretando en forma sistemática el artículo 28 constitucional y el artículo 13 de su reglamento, se obtiene la conclusión de que la prohibición contenida en el primero de ellos respecto de la exención de impuestos debe entenderse en el sentido de que ésta se prohíbe cuando tiende a favorecer intereses de determinada o determinadas personas, y no cuando la exención de impuestos se concede considerando situaciones objetivas en que se reflejan intereses sociales o económicos en favor de categorías determinadas de sujetos.

Amparo en revisión 1004/63. Bertha Olguín Urquidez. 29 de julio de 1969. Unanimidad de diecinueve votos. Amparo en revisión 1015/63. Angel Torrentegui Millán. 29 de julio de 1969. Unanimidad de diecinueve votos. Amparo en revisión 1116/64. Banco Occidental de México, S. A. 29 de julio de 1969. Unanimidad de veinte votos. Amparo en revisión 1016/63. José Hilario Guzmán Landeros. 26 de agosto de 1969. Unanimidad de dieciocho votos. Amparo en revisión 3978/68. María Emigdia Contreras de Garza. 27 de junio de 1974. Unanimidad de diecinueve votos.

3.2. TRATADOS INTERNACIONALES

Son los contemplados en la norma constitucional, según el artículo 133 de la misma. Es decir, aquellos que, con aprobación del Senado, lleve a cabo el Presidente de la República, con lo que alcanzarán el rango de Ley Suprema de la Unión. Su interés es de gran importancia si se toma en cuenta que han sido celebrados gran cantidad de ellos en materia de tipografía, derechos de autor, etcétera, así como en la materia fiscal lo concerniente a doble tributación internacional e información de autoridades extranjeras.

Sobre el nivel jerárquico que ocupan este tipo de ordenamientos el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo, en un principio, que éstos ocupaban el mismo rango que las leyes federales lo cual se pone de manifiesto en la consulta de la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA.". Sin embargo, el Pleno de ese alto Tribunal consideró oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal, tal y como se aprecia de la tesis de jurisprudencia de la novena época, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo: X, Noviembre de 1999, Tesis: P. LXXVII/99, Página: 46, que a la letra dice:

TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la expresión "... serán la Ley Suprema de toda la Unión ..." parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de la Unión y de que los tratados deben estar de acuerdo con la Ley Fundamental, lo que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema. El problema respecto a la jerarquía de las demás normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones, entre las que destacan: supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de los dos, en sus variantes lisa y llana, y con la

existencia de "leyes constitucionales", y la de que será ley suprema la que sea calificada de constitucional. No obstante, esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Esta interpretación del artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional; por ello se explica que el Constituyente haya facultado al presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y, por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades. Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio artículo 133 el Presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier materia, independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia de las entidades federativas. Como consecuencia de lo anterior, la interpretación del artículo 133 lleva a considerar en un tercer lugar al derecho federal y al local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley Fundamental, el cual ordena que "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.". No se pierde de vista que en su anterior conformación, este Máximo Tribunal había adoptado una posición diversa en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación,

Número 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA."; sin embargo, este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal."

Amparo en revisión 1475/98. Sindicato Nacional de Controladores de Tránsito Aéreo. 11 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Antonio Espinoza Rangel. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiocho de octubre en curso, aprobó, con el número LXXVII/1999, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y nueve. Nota: Esta tesis abandona el criterio sustentado en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Número 60, Octava Época, diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA."

En efecto, debe quedar bien en claro que nadie duda que la Constitución General de la República es la norma de normas superior a cualquier otro ordenamiento nacional, a pesar de que incluso algunos tratadistas estudiosos del Derecho Internacional sostengan que los Tratados Internacionales validamente celebrados son superior a la Constitución misma.

Respecto a la discusión sobre la prevalencia entre el Derecho Interno y el Derecho Internacional, Carlos Arellano García cuanta con una postura distinta al mencionar que: ". . . doctrinalmente somos partidarios de la supremacía de la norma jurídica internacional y juzgamos necesario que tanto en el Derecho Internacional contenido en los tratados internacionales como en el Derecho interno se admita expresamente tal supremacía de la norma jurídica internacional. Es la única manera de mantener la

armonía en la comunidad internacional, a base de una sumisión de los Estados a la norma jurídica Internacional. Los Estados que aún conservan en su orden jurídico interno reglas de supremacía del Derecho Interno, deben derogarlas." Y añade "No se piense que si admitimos, en forma dualista la existencia de dos Derechos, el Internacional y el interno, somos contrarios a la tesis monista internacionalista pues, admitiendo la existencia de ambos Derechos, sostenemos que, en caso de oposición entre el Derecho Internacional y el Derecho interno, en lo internacional, debe prevalecer la norma jurídica internacional, salvo que la norma internacional le da prevalencia al Derecho interno."³⁹

No obstante lo anterior, teniendo la Constitución un primer plano jerárquico respecto de todos los demás ordenamientos vigentes, la interrogante se visualiza respecto del lugar que ocupan los tratados internacionales y las leyes federales, que como se mencionó la misma Corte ya ha dicho que los Tratados son superiores jerárquicamente que las Leyes Federales, criterio que a nuestro juicio resulta erróneo, pues contrariamente a lo sustentado por la tesis antes transcrita, el hecho de que la Constitución haya encomendado la suscripción de los tratados internacionales al Presidente de la República, necesitando de la ratificación del Senado para su validez, no le da un nivel superior al derecho federal, pues en todo caso, al necesitar las leyes federales, desde un punto de vista formal, de la aprobación de ambas Cámaras, esto es, de Diputados y Senadores, para su aprobación y no de solo una de ellas, como en el caso de los tratados internacionales, resulta evidente que por mayoría de razón las leyes federales comprometen en mayor medida a las autoridades de Federales y Entidades Federativas.

Ahora bien, puede afirmarse que los principios constitucionales de legalidad, equidad, proporcionalidad, y destino de contribuciones al gasto público son perfectamente aplicables en materia de tratados internacionales al ser éstos formal y materialmente actos legislativos.

³⁹ ARELLANO GARCÍA, Carlos, *Primer Curso de Derecho Internacional Público*; Segunda edición; Editorial Porrúa, S.A.; México, 1993; págs. 89 y 91

Al respecto, el Estado mexicano signante de un Tratado Internacional debe considerar las disposiciones legales de aplicación Interna que son:

1. Ley sobre la Celebración de Tratados.
2. Decreto de Promulgación de la Convención de Viena.
3. La normatividad internacional para la interpretación de los convenios sobre doble tributación celebrados por México

Algunos tratados internacionales suscritos por el Estado Mexicano en materia tributaria son:

1. Acuerdo para la Exención del pago del impuesto a la Totalidad de Ingresos derivados de la Operación del Tráfico Internacional de Barcos y Aeronaves.⁴⁰
2. Acuerdo con Canadá para Evitar la Doble Imposición sobre los Ingresos Obtenidos de las Operaciones de Barcos en Tráfico Internacional.⁴¹
3. Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de los Países Bajos para Evitar la Doble Imposición sobre los Ingresos Obtenidos de las Operaciones de Barcos en Tráfico Internacional.⁴²
4. Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y Estados Unidos de América para el Intercambio de Información Tributaria.⁴³
5. Decreto Promulgatorio del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta.⁴⁴
6. Decreto de Promulgación del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta.⁴⁵

⁴⁰ Tlatelolco, Distrito Federal, siete de agosto de 1989.

⁴¹ Tlatelolco, Distrito Federal, veintinueve de enero de 1974.

⁴² La Haya, dieciocho de octubre de 1974.

⁴³ Washington, D.C., nueve de noviembre de 1989.

⁴⁴ Diario Oficial de la Federación, diecisiete de julio de 1992.

⁴⁵ Diario Oficial de la Federación, tres de febrero de 1994.

7. Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de los Países Bajos para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta.⁴⁶

3.3. LEYES Y DECRETOS

Ya ha quedado asentado que la ley es un acto del Poder Legislativo que crea situación de carácter abstractas e impersonales y que conforme al principio de hermenéutica jurídica no puede ser modificada ni derogada sino por otro acto del mismo órgano que así lo prevea.

Ahora bien, conviene aclarar que si bien es cierto que el órgano del Estado encargado de dictar las leyes aplicables a los gobernados es el Poder Legislativo, también lo es que existen figuras de excepción a esa regla, que lo son el decreto-ley y el decreto-delegado. En estos casos, el Poder Ejecutivo se encuentra facultado por la Constitución para emitir decretos con fuerza de ley, que provienen del propio Ejecutivo, que pueden modificar y aún suprimir las leyes existentes, o bien, pueden crear nuevos ordenamientos, los que no pueden ser anulados sino en virtud de otro decreto de idéntica naturaleza o por una ley (principio de hermenéutica jurídica).

Se está en presencia de un decreto-ley cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo ante situaciones consideradas como graves para la tranquilidad pública, para dictar disposiciones transitorias para hacer frente a esa situación, por ejemplo, cuando el Presidente de la República cuando en el caso contemplado por el artículo 29 de la Constitución, puede emitir disposiciones llamadas prevenciones generales en los casos de suspensión de garantías individuales, o bien, cuando se hace frente a epidemias de carácter grave o peligro de invasión de enfermedades exóticas en el país etcétera, facultado por el artículo 73, fracción XVI constitucional.

⁴⁶ La Haya, veintisiete de septiembre de 1993.

En el caso de un decreto-delegado la Constitución faculta al Poder Ejecutivo para emitir normas con fuerza de ley por un tiempo limitado y para objetos definidos. Específicamente en materia tributaria el caso de la delegación de facultades para legislar en favor del Presidente de la República, que establece el artículo 131, segundo párrafo de la Ley Fundamental, conforme al cual el Ejecutivo es facultado por el Congreso para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país.

Del análisis que sea efectuado a los artículos 70; 71; 72, inciso h); 73, fracción VI, inciso j) y 92 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se concluye, que los decretos decretos o leyes tiene una misma significación constitucional; el derecho de iniciarlos corresponde al Presidente de la República, a los diputados y senadores del Congreso de la Unión y las legislaturas de los Estados; su formación puede comenzar, indistintamente, en cualquiera de las dos Cámaras, con la excepción de los relativos a contribuciones o impuestos deben discutirse primero en la Cámara de Diputados; y finalmente, todos requieren del refrendo del Presidente de la República y de la autoridad a la que conciernen para ser obedecidos. Sin embargo, la doctrina sí distingue entre la ley entendida como una disposición de carácter general y el decreto propiamente dicho como un acto particular, así existen actos del Congreso que no son leyes, como por ejemplo, cuando se concede permiso a un ciudadano para aceptar y usar títulos y condecoraciones extranjeras, o bien actos del ejecutivo que crean situaciones jurídicas concretas como en el caso de los reglamentos.

Ahora bien, la Ley Fiscal debe contener dos tipos de preceptos, unos de carácter declarativo que establezcan los derechos y deberes del fisco y otros de carácter ejecutivo que impulsen la conducta de los contribuyentes para el debido cumplimiento de la obligación fiscal, pues de lo contrario enfrentarán diversas consecuencias dañinas. La ley tributaria también debe contener dispositivos de carácter orgánico, así como dispositivos de carácter transitorio, en donde en los primeros se contendrá toda la regulación específica, y en los segundos, se tratará de dilucidar problemas de carácter temporal que pudieran llegar a acontecer por la vigencia de la nueva ley o por modificación de la existente respecto de situaciones no reguladas con anterioridad o reguladas de distinta manera.

A mayor abundamiento, en todo sistema legal se distinguen varias clases de normas. De manera elemental existe una primera clasificación entre la Constitución y todas las demás leyes. Sin embargo, algunos tratadistas señalan también que hay normas fundamentales, orgánicas, reguladoras y complementarias o accesorias.

La anterior clasificación es fundamental en materia tributaria, en razón de que al momento de su aplicación a los casos concretos, debe ponerse especial cuidado en que la norma que se aplica no contravenga en manera alguna la Constitución General de la República, lo cual, como ya quedó asentado, sólo las autoridades jurisdiccionales pueden determinar en definitiva, así como verificar que los reglamentos no vayan más allá de la ley que reglamenta, todo lo cual repercute en la esfera jurídica del gobernado, pues no es posible que a éste se le aplique una norma en conflicto con alguna de mayor jerarquía.

El objetivo de las clasificaciones anteriores no sólo es poner especial énfasis en cuanto a la ubicación jerárquica de la norma dentro del sistema jurídico, o bien dentro de la ley misma a que corresponde, sino también destacar la importancia de la interpretación de la norma.

Por cuanto hace a las limitaciones de carácter temporal y constitucional de la Ley Fiscal a lo largo del presente trabajo de investigación se fijan esas reglas por lo que para obviar en repeticiones innecesarias se remite a los puntos específicos.

3.4. REGLAMENTOS

La facultad reglamentaria del titular del Poder Ejecutivo Federal, o sea del Presidente de la República, aparece prevista dentro del artículo 89 Constitucional, que contempla tanto sus facultades como sus obligaciones. Su fracción I expresamente se señala lo siguiente:

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

Artículo 89. Son facultades del Presidente

Fracción I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

.....

El reglamento es un acto materialmente legislativo pero formalmente ejecutivo, es decir, contiene normas de carácter general, abstracta e impersonal, pero no es emanado del Poder Legislativo como la ley, sino antes bien, es expedido por el Ejecutivo de conformidad con el dispositivo constitucional antes mencionado. Así lo ha señalado la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Jurisprudencia 159 correspondiente a la séptima época, publicada en el Apéndice de 1995, Tomo III, parte, página 109.

REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS. FACULTAD DEL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA PARA EXPEDIRLOS. SU NATURALEZA. El artículo 89, fracción I, de nuestra Carta Magna, confiere al Presidente de la República tres facultades: a).- La de promulgar las leyes que expida el Congreso de la Unión; b).- La de ejecutar dichas leyes; y c).- La de proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia, o sea la facultad reglamentaria. Esta última facultad es la que determina que el Ejecutivo pueda expedir disposiciones generales y abstractas que tienen por objeto la ejecución de la ley, desarrollando y complementando en detalle las normas contenidas en los ordenamientos jurídicos expedidos por el Congreso de la Unión. El reglamento es un acto formalmente administrativo y materialmente legislativo; participa de los atributos de la ley, aunque sólo en cuanto ambos ordenamientos son de naturaleza impersonal, general y abstracta. Dos características separan la ley del reglamento en sentido estricto: este último emana del Ejecutivo, a quien incumbe proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de la ley, y es una norma subalterna que tiene su medida y justificación en la ley. Pero aún en lo que aparece común en los dos ordenamientos, que es su carácter general y abstracto, separándose por la finalidad que en el área del reglamento se imprime a dicha característica, ya que el reglamento determina de modo general y abstracto los medios que deberán emplearse para aplicar la ley a los casos concretos.

Amparo en revisión 1409/72. Creaciones Raklin, S. A. 22 de marzo de 1973. Cinco votos. Amparo en revisión 1137/72. Manuel Álvarez Fernández. 25 de abril de 1973. Cinco votos. Amparo en revisión 1608/72. Blusas y Confecciones, S. A. 3 de mayo de 1973. Unanimidad de cuatro votos. Amparo en revisión 1017/72. Yosam, S. A. 21

de junio de 1973. Cinco votos. Amparo en revisión 1346/72. Embotelladora Potosí, S. A. de C. V. 9 de julio de 1973. Cinco votos.

Esta facultad reglamentaria, no sujeta al procedimiento de formación que reciben las leyes, es una potestad de carácter complementario. Consecuentemente, los reglamentos no deben ir más allá de lo previsto por las leyes mismas, puesto que sólo se trata de "proveer en la esfera administrativa", entendido esto como la implementación de las medidas objetivas para su "exacta" observancia o aplicación.

En efecto, los Reglamentos se ubican en un nivel jerárquico por debajo de las normas constitucionales y legales, pues lo que se trata con esos instrumentos normativos es fijar el alcance y precisión de la ley que reglamenta conforme al principio señalado en el párrafo anterior.

En este punto cabe tener presente y precisar el Principio de Primacía de la Ley conforme al cual existen solo en una ley formal y material deben quedar reguladas algunas materias, donde la Constitución señalará cuáles son esas materias. Este principio se complementa junto con el Principio de Reserva de la ley, a propósito de los Reglamentos expedidos por el Ejecutivo en ejercicio de la facultad conferida por el artículo 89, fracción I constitucional, conforme al cual existen materias que necesariamente están reservadas para su tratamiento en una ley y no en reglamento. Lo anterior es criterio reiterado de los Tribunales Colegiados de Circuito en la tesis I.3o.A.J/25, publicada en la Gaceta número 37, pág. 87 del Semanario Judicial de la Federación, tomo VII-Enero, pág. 83., así como la tesis 732 del Apéndice de 1995, octava época, tomo III, página: 544.

REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS. SUS LIMITES.

Mediante el ejercicio de la facultad reglamentaria, el titular del Ejecutivo Federal puede, para mejor proveer en la esfera administrativa el cumplimiento de las leyes, dictar ordenamientos que

faciliten a los destinatarios la observancia de las mismas, a través de disposiciones generales, imperativas y abstractas que detallen sus hipótesis y supuestos normativos de aplicación. Sin embargo, tal facultad (que no sólo se deduce de la fracción I del artículo 89 constitucional, sino que a la vez se confirma expresamente con el contenido de la fracción VIII, inciso a), del artículo 107 de la propia Carta Suprema), por útil y necesaria que sea, debe realizarse única y exclusivamente dentro de la esfera de atribuciones propia del Poder Ejecutivo, esto es, la norma reglamentaria actúa por facultades explícitas o implícitas que se precisan en la ley, siendo únicamente esa zona donde pueden y deben expedirse reglamentos que provean a la exacta observancia de aquélla y que, por ello, compartan además su obligatoriedad. De ahí que, siendo competencia exclusiva de la ley la determinación del qué, quién, dónde y cuándo de una situación jurídica general, hipotética y abstracta, al reglamento de ejecución competará, por consecuencia, el cómo de esos mismos supuestos. Por tal virtud, si el reglamento sólo encuentra operatividad en el renglón del cómo, sus disposiciones sólo podrán referirse a las otras preguntas (qué, quién, dónde y cuándo), siempre que éstas ya estén contestadas por la ley, es decir, el reglamento desenvuelve su obligatoriedad a partir de un principio definido por la ley y, por tanto, no puede ir más allá de ella, ni extenderla a supuestos distintos ni, mucho menos, contradecirla; luego entonces, la facultad reglamentaria no puede ser utilizada como instrumento para llenar lagunas de la ley, ni para reformarla o, tampoco, para remediar el olvido o la omisión. Por tal motivo, si el reglamento debe contraerse a indicar los medios para cumplir la ley, no estará entonces permitido que a través de dicha facultad, una disposición de tal naturaleza otorgue mayores alcances o imponga diversas limitantes que la propia norma que busca reglamentar, por

ejemplo, creando y obligando a los particulares a agotar un recurso administrativo, cuando la ley que reglamenta nada previene a ese respecto. (TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.)

Amparo directo 1113/88. Constructora Inversionista, S. A. 2 de agosto de 1988. Unanimidad de votos. Amparo directo 343/89. Productos San Cristóbal, S. A. de C. V. 4 de abril de 1989. Unanimidad de votos. Amparo directo 763/89. Fundición y Maquinado de Metales, S. A. 7 de junio de 1989. Unanimidad de votos. Amparo directo 793/89. Mex-Bestos, S. A. 7 de junio de 1989. Unanimidad de votos. Amparo en revisión 1733/90. Decoraciones Barcel, S. A. de C. V. 22 de agosto de 1990. Unanimidad de votos.

No obstante la claridad de los principios mencionados, conforme a los cuales la autoridad debe ajustar sus actos, es común que los mismos sean frecuentemente violados, cuando la autoridad modifica la ley en perjuicio del particular, o bien, cuando el legislador no establece en la ley todas las materias que deben quedar comprendidas en ella, sino antes bien, establece en el cuerpo de la ley que será el reglamento de ella el encargado de regular esas materias, cuando por disposición de la propia Constitución dicho regulación debe quedar comprendida en la propia ley formal y material.

Sobre el particular, resulta interesante tener presente el punto de vista del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Unión al sentar la tesis P. CXLVIII/97 de la novena época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VI, Noviembre de 1997, Materia: Administrativa, Constitucional, que expresa:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los

mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución

en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Precisado lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.

Amparo en revisión 2402/96. Arrendadora e Inmobiliaria Dolores, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1997. Mayoría de siete votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Genaro David Góngora Pimentel y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Olga M. Sánchez Cordero. Secretario: Marco Antonio Rodríguez Barajas. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el treinta de octubre en curso, aprobó, con el número CXLVIII/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a treinta de octubre de mil novecientos noventa y siete.

En efecto, conforme a la tesis antes transcrita, el principio de reserva de la ley en materia tributaria es de carácter relativo y no absoluto, en virtud de que por medio del reglamento puede regularse tópicos que la ley no hace en forma pormenorizada, sin embargo debe recordarse lo dicho a propósito del principio de legalidad, esto es, los elementos esenciales de la contribución deben estar plasmados en la ley. Lo anterior se corrobora con la tesis P./J.29/91, publicada en la Gaceta número 42, pág. 50 del Semanario Judicial de la Federación, tomo VII-Junio, pág. 62, así como en la tesis 289 del Apéndice de 1995, octava época, tomo I, página: 269.

REGLAMENTOS EN MATERIA FISCAL.

CARACTERISTICAS DE LOS MISMOS. En relación con la facultad reglamentaria conferida por el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos al Presidente de la República, se debe tomar en cuenta que los artículos 28 y 31, fracción IV; constitucionales, reservan a las leyes entendidas desde los puntos de vista formal y material, la exclusiva determinación de los elementos esenciales de las contribuciones. Por ello, la expedición de una norma reglamentaria, además de que no debe contrariar o alterar la ley que reglamenta, por ser tal ordenamiento su medida y justificación, tampoco debe establecer alguno o algunos de los mencionados elementos esenciales de las contribuciones, dado que éstos, por mandato constitucional, deben estar en un acto formal y materialmente legislativo y no en una norma reglamentaria.

Amparo en revisión 1795/90. Algo para Recordar, S. A. de C. V. 15 de mayo de 1991. Amparo en revisión 3423/90. Tempo Internacional, S. A. 15 de mayo de 1991. Amparo en revisión 4125/90. Selecciones Mercantiles, S. A. de C. V. 15 de mayo de 1991. Amparo en revisión 4206/90. Premix de México, S. A. de C. V. 15 de mayo de 1991. Amparo en revisión 4390/90. Grupo Palmira, S. A. de C. V. 15 de mayo de 91.

3.5. CIRCULARES Y RESOLUCIONES

Las circulares son potestad de los funcionarios fiscales debidamente facultados, según lo prevé el artículo 35 del Código Fiscal Federación, y están orientados a dar a conocer a las diversas dependencias las directrices a seguir en cuanto a las disposiciones fiscales, sin que de ellos nazcan obligaciones para los particulares, aunque sí derechos cuando se publican en el Diario Oficial de la Federación.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Artículo 35. Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones a los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

Las resoluciones, por otra parte, también son de orden administrativo, sólo que de carácter individual, según lo indica el artículo 36 del mismo Código Tributario citado, y tienen vigencia durante el ejercicio fiscal del contribuyente, según lo indica el artículo 36-bis del mismo, aunque son prorrogables a gestión de parte, existiendo algunas excepciones que el mismo precepto señala. Sin embargo, también el artículo 36 se refiere a resoluciones administrativas de carácter general, por lo que, aunque no se le denomine en forma alguna, se entiende que vienen a ser las llamadas (reglas generales), o convencionalmente (circulares), a las que repetidamente aluden las leyes tributarias.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Artículo 36. Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por

el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.

Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modifique las Resoluciones administrativas de carácter general, estas modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución.

.....

De los artículos antes transcritos, fácilmente se deduce que existen dos tipos de circulares, a saber: las primeras, contienen las instrucciones dadas por un funcionario jerárquicamente superior a otros, respecto de la conducta que deben desplegar, o bien sobre la aplicación concreta de una disposición fiscal, con miras al buen funcionamiento de la dependencia respectiva. Otro es el caso de las llamadas reglas de carácter general emitidas por los funcionarios legalmente facultado para ello, cuyo contenido establece los lineamientos o cómo los contribuyentes deben comportarse o la manera en que deben aplicar las disposiciones fiscales, a fin de cumplimentar debidamente sus obligaciones fiscales, en cuyo caso debe considerarse a éstos últimos como verdaderos ordenamientos fiscales.

Hasta aquí, puede advertirse claramente que aquellas circulares de observancia general son auténticos reglamentos a las que le son aplicables los principios que se comentaron respecto a los reglamentos.

El nivel jerárquico de las circulares, o reglas de carácter general es el mismo que el de un reglamento en razón de que, como se mencionó, en muchas de las ocasiones precisan a los particulares la interpretación de la ley por parte de la autoridad, o bien se comunican decisiones o procedimientos que deben seguirse. La diferencia entre el

Reglamento y las circulares es que los primeros son expedidos por el Ejecutivo Federal en ejercicio de la facultad otorgada por el artículo 89, fracción I constitucional, y los segundos, son emitidos por funcionarios de la dependencia a la que corresponden. Ambos tipos de circulares han sido definidas por el Tribunal Fiscal de la Federación, hoy Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en la siguiente tesis:

CIRCULARES. Deben clasificarse en dos términos diversos, comprendiéndose en uno, regla general, instrucciones de los superiores jerárquicos en la esfera administrativa, a los inferiores, acerca del régimen interior de las oficinas, de su funcionamiento con relación al público, o de aclaraciones para la debida inteligencia de las disposiciones legales ya existentes, mediante las cuales no se pueden establecer derechos ni imponer restricciones al ejercicio de ellos; y en el otro término quedan incluidas las que tienen el carácter de disposiciones de observancia general, siendo verdaderas normas reglamentarias de las leyes, que están supeditadas en cuanto a su validez a las circunstancias de que deben concretarse a proveer a la ejecución de un precepto de la ley, sin contradecir disposición alguna de jerarquía superior ni invadir una materia reservada a la ley en el sentido formal, y emanar de la autoridad que tenga competencia para ejecutar las normas que reglamenta, siendo necesario para su eficacia que sean disposiciones de carácter general que se hayan publicado en el Diario Oficial de la Federación.

Resolución del Pleno de 8 de febrero de 1938. Resoluciones Contradictorias en los juicios 4126/937 y 4547/937. Tesis del Pleno de 1937 a 1948.

3.6. JURISPRUDENCIA

Cuando la ley no permite, por sí sola, la resolución de los conflictos entre particulares y autoridad, y se requiere llevar a los tribunales las diferencias que se presenten, en nuestra materia entre la autoridad fiscal y el contribuyente, surge lo que se denomina, como resultante del juicio, "sentencia". La repetición de sentencias en el mismo sentido respecto de un determinado aspecto jurídico, da margen a que se origine la denominada Jurisprudencia.

La Jurisprudencia no es otra cosa sino el conjunto de criterios que en forma reiterada sustentan los Tribunales legalmente facultados para ello con motivo de la interpretación de la ley materia de estudio, dicho en otras palabras, constituye la verdad legal.

En México, la jurisprudencia puede ser originada, en el caso del Poder Judicial de la Federación, de la tesis emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por sus Salas o por los Tribunales Colegiados de Circuito. Dentro del ámbito externo al Poder Judicial de la Federación, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa también forma jurisprudencia en materia tributaria.

La Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación establece que el Poder Judicial de la Federación se ejerce por:

1. La Suprema Corte de Justicia de la Nación. (Pleno y Salas)
2. El Tribunal Electoral.
3. Los Tribunales Colegiados de Circuito.
4. Los Tribunales Unitarios de circuito.
5. Los Juzgados de Distrito.
6. El Jurado Popular Federal.
7. El Consejo de la Judicatura Federal.
8. Los Tribunales de los Estados y del Distrito Federal.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través del Pleno y de las Salas que la integran, así como los Tribunales Colegiados de Circuito, son los únicos forjadores de jurisprudencia dentro de dicho Poder, así como el Tribunal Electoral respecto de la materia de su competencia.

Las ejecutorias de amparo, así como los votos particulares de los ministros. los magistrados de los Tribunales Colegiados de Circuito y del Tribunal Electoral, se publican en el Semanario Judicial de la Federación, bien para sentar Jurisprudencia, bien para contrariarla o bien porque lo acuerden expresamente la Corte, funcionando en Pleno, las Salas, los propios Tribunales Colegiados o el Tribunal Electoral. Por otra parte, la jurisprudencia se interrumpe y deja tener carácter de obligatoria cuando se pronuncia sentencia en contrario.

Esta publicación ha tenido cuatro épocas con anterioridad a la Constitución de 1917. La quinta época comprendió del 1° de junio de 1917 al 30 de junio de 1957. La Sexta comprendió del 1° de julio de 1957 hasta el 31 de diciembre de 1968. La Séptima época comprendió del 15 de enero de 1988 a 1994. La novena época es la operante desde entonces hasta la fecha.

Ahora bien, por lo que concierne al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, los artículos 259 a 263 del Código Fiscal de la Federación establecen las reglas respecto a la fijación de Jurisprudencia y sus requisitos. Si se trata de tesis sustentadas en las sentencias o en las resoluciones de contradicción de sentencias del la Sala Superior, por lo menos por siete magistrados de la Sala Superior, constituyen precedente a partir de su publicación en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Si se trata de tesis de las Secciones de la Sala Superior constituyen precedente cuando sean aprobadas por cuando menos cuatro de los magistrados integrantes de la Sección de que se trate y se publiquen en la referida Revista.

Las Salas pueden apartarse de los precedentes establecidos por ambas entidades, pero siempre que expresen las razones y envíen copia de la sentencia al Presidente del Tribunal.

La Jurisprudencia se fija, por dos medios: cuando el Pleno de la Sala Superior apruebe tres precedentes en el mismo sentido ininterrumpidamente; y cuando alguna Sección de la Sala Superior lo haga en cinco ocasiones, también ininterrumpidas.

La contradicción de sentencias es denunciable ante el Presidente del Tribunal para que lo comunique al Pleno, que será el único que resuelva cuál deba ser la tesis que prevalezca, aunque sólo con el fin de fijar precedente, pero sin afectar las resoluciones recaídas en los juicios respectivos. La Jurisprudencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es obligatoria para sus Salas, siempre y cuando no contravenga la Jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación.

Respecto del nivel jerárquico que ocupa la Jurisprudencia, se puede decir que se encuentra en un último escalón, toda vez que es la interpretación, como consecuencia de la aplicación de todas las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias, en razón de que la jurisprudencia no puede ir más allá de lo que las disposiciones normativas establezcan.

No obstante lo anterior, desde el punto de vista pragmático, válidamente puede sostenerse que la jurisprudencia ha adquirido un grado mayor de jerarquía, pues de su invocación dependerá en gran medida la determinación jurisdiccional que se pretende alcanzar, toda vez que de existir Jurisprudencia firme en tal o cual sentido, necesariamente la resolución judicial respectiva deberá ajustarse a ella, independientemente de disposiciones en contrario que existan en otros ordenamientos normativos.

La Jurisprudencia es un eficaz instrumento interpretativo que sirve para poder amoldar la actuación de las autoridades y del contribuyente a seguir un determinado lineamiento, pues de lo contrario y de llegar la controversia a los tribunales, sufrirán las consecuencias de su desobediencia.

3.7. MEDIOS DE CONTROL CONSTITUCIONAL.

Existen diversos medios de control constitucional, entendidos éstos como los mecanismos de carácter jurídico que permiten ajustar los actos de las autoridades a los imperativos constitucionales. En México dichos mecanismos que permiten controlar los actos de las autoridades para ajustarlos a la Constitución son de carácter jurisdiccional, es decir, es el Poder Judicial Federal el encargado de decir la existencia de alguna violación a la Ley Suprema y nulificar el acto. En el sistema jurídico mexicano existen tres medios de control constitucional, a saber:

- Juicio de Amparo.
- Acciones de Inconstitucionalidad.
- Controversias Constitucionales.

3.7.1. JUICIO DE AMPARO

El Juicio de Amparo o Juicio de Garantías es un medio de control constitucional consistente en un procedimiento tendiente a restituir a los individuos en el goce y disfrute de las garantías individuales de las que son titulares, y que se encuentran establecidas en la Constitución Política del país, o como dice Ignacio Burgoa "es un medio jurídico de tutela directa de la Constitución y de tutela indirecta de la ley secundaria, preservando, bajo este último aspecto y de manera extraordinaria y definitiva, todo el derecho positivo."⁴⁷

⁴⁷ BURGOA ORIHUELA, Ignacio; *El Juicio de Amparo*; Trigesimacuarta edición actualizada; Editorial Porrúa, S.A.; México, 1998, pág. 169.

El Amparo también es un derecho subjetivo, es el poder jurídico para exigir un derecho, esto es, exigir el cumplimiento de un derecho. Es la posibilidad de exigir a otro el cumplimiento de un deber.

El Juicio de Amparo se clasifica en:

- Amparo indirecto, cuyo conocimiento corresponde a los Juzgados de Distrito y por excepción a los Tribunales Unitarios de Circuito.
- Amparo directo, cuyo conocimiento corresponde a los Tribunales Colegiados de Circuito y por excepción a la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

La anterior clasificación tiene su fundamento en razón de la naturaleza del acto autoritario que se pretende impugnar, o bien en virtud de la estrategia de defensa⁴⁸ planteada, pues en ocasiones se puede interponer de manera inmediata Juicio de Amparo indirecto o esperar a agotar todos los recursos administrativos previos por vicios de ilegalidad, y solo para el caso de que se dicte una sentencia desfavorable, o no satisfaga los intereses del impetrante de amparo en la sentencia que se dicte con motivo de un Juicio de Nulidad por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal o alguno de los Tribunales Administrativos de los Estados, hacer valer en el Juicio de Garantías, además, la inconstitucionalidad de una Ley Fiscal.

En efecto, el Juicio de Amparo se solicita contra actos que violen las garantías individuales y que sean emitidos por una autoridad, lo cual dará la posibilidad de pedir la declaración de la inconstitucionalidad de la ley. Al respecto, los tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite:

1. Por Leyes o actos de la autoridad que violen las garantías individuales;

⁴⁸ CARRASCO IRIARTE, Hugo; *Amparo en Materia Fiscal*; Colección Manuales de Derecho; Editorial Oxford University Press Harla; México, 1998, págs. 2 y 3.

2. Por leyes o actos de la autoridad federal que vulneran o restrinjan la soberanía de los Estados o la esfera de competencia del Distrito Federal, y
3. Por leyes o actos de las autoridades de los Estados o del Distrito Federal que invadan la esfera de competencia de la autoridad federal.”

También se puede solicitar el juicio de amparo, cuando una autoridad del ámbito local invade la esfera del ámbito federal y afecte a una garantía individual. Asimismo cuando una autoridad del ámbito federal invade el ámbito local, afectando algún derecho o garantía individual. En suma, el Juicio de Amparo, nulifica los actos contrarios a la Constitución. En el Amparo indirecto, algunos casos más comunes son:

1. Cuando el contribuyente se autoaplica la ley fiscal, es decir, presenta su declaración de impuestos, lo que provoca que empiece a correr el término para estar en posibilidad de presentar la demanda de Amparo. En este caso, no se requiere que se lleve a cabo un acto de la autoridad fiscal en el que se determine un crédito fiscal, en consecuencia, no hay necesidad de que se garantice el Interés fiscal.

De no obtenerse el resultado favorable esperado, el contribuyente no tiene que enfrentar a los ejecutores de la hacienda pública; y de ganarse, por haberse resuelto por el Poder Judicial que una Ley Fiscal es inconstitucional, el efecto será la devolución, con los intereses respectivos, del dinero pagado indebidamente.

2. Esperar que se notifique al contribuyente un acto de la autoridad impositiva cuya ley que se aplique se considere inconstitucional, por lo general, la notificación de la existencia de un crédito fiscal o el inicio del Procedimiento Administrativo de Ejecución, supuesto en el cual deberá garantizarse el interés fiscal para suspender los efectos del acto reclamado.

3. **Contra actos ejecutados en la tramitación de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal o alguno de los Tribunales Administrativos de los Estados, que tengan sobre las cosas o las personas una ejecución que sea de imposible reparación.**

Por su parte, el Juicio de Amparo Directo, procede con motivo de sentencias definitivas o resoluciones que pongan fin al juicio de origen dictadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal o alguno de los Tribunales Administrativos de los Estados, respecto de los cuales no proceda ningún recurso o medio de defensa por virtud del cual puedan ser modificados o revocados. Es en esta clase de Amparo, en donde también se pueden esgrimir conceptos de violación tendientes a evidenciar la inconstitucionalidad de la Ley Fiscal.

3.7.2. CONTROVERSIAS CONSTITUCIONALES

Las controversias constitucionales son un medio de control del orden jurídico constitucional que surge con motivo de los conflictos que se suscitan entre los municipios, los órganos legislativo, ejecutivo y judicial de la federación, o de las entidades federativas, bien sea, entre ellos mismos, o bien, entre los de la federación y los de una entidad federativa, sin olvidar los conflictos entre un municipio y alguno de los órganos de la federación o de alguna entidad federativa.

Las Controversias Constitucionales con fundamento en el artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con excepción a la materia electoral, son las siguientes:

1. La Federación y un Estado o el Distrito Federal.
2. La Federación y un Municipio.
3. El Poder Ejecutivo y el Congreso de la Unión, aquel y cualquiera de las Cámaras de éste o, en su caso, la Comisión Permanente, sean como órganos federales o del Distrito Federal.
4. Un Estado y otro.
5. Un Estado y el Distrito Federal.
6. El Distrito Federal y un Municipio.
7. Dos municipios de diversos Estados.
8. Dos Poderes de un mismo Estado, sobre la constitucionalidad de sus actos o disposiciones generales.
9. Un Estado y uno de sus municipios, sobre la constitucionalidad de sus actos o disposiciones generales.
10. Un Estado y un municipio de otro Estado, sobre la constitucionalidad de sus actos y disposiciones generales.
11. Dos órganos de gobierno del Distrito Federal, sobre la Constitucionalidad de sus actos o disposiciones generales.

No obstante lo anterior, no está prevista la siguiente situación entre un Estado y la Federación, Poder Ejecutivo y Poder Judicial, Poder Legislativo Federal y Poder Legislativo Local y Poder Judicial y Poder Legislativo. En efecto, solo está previsto, la Federación (todos los poderes juntos) contra un Estado (todos los poderes juntos). Asimismo, no está previsto que un Estado, contra la Federación y el Municipio contra la Federación. En el artículo 105 antes mencionado, están enumeradas algunas posibles controversias, pero no esta la posibilidad donde se pueda invalidar una ley federal, por un Municipio o un Estado.

Las controversias deben versar sobre disposiciones generales de los Estados o de los municipios impugnadas por la Federación, de los municipios impugnadas por los Estados, o en los casos a que se refieren los incisos c, h y k anteriores, y la resolución de la Suprema Corte de Justicia las declare inválidas, dicha resolución tendrá efectos generales cuando hubiera sido aprobada por una mayoría de por lo menos ocho votos. En los demás casos, las resoluciones de la Suprema Corte de Justicia tendrán efectos únicamente respecto de las partes en la controversia.

En efecto, las Leyes federales no pueden ser invalidadas del todo, es decir, no produce efectos derogatorios sobre la ley en cuestión, por lo que si se llega a decretar una invalidez de una Ley Federal, está solo valdrá para el Municipio y/o un Estado que haya promovido la controversia constitucional correspondiente y no así para Municipios o Estados terceros.

3.7.3. ACCIONES DE INCONSTITUCIONALIDAD

Es el mecanismo que permite un efectivo control de la constitucionalidad en relación con las leyes emanadas de del Poder Legislativo, bien sea Federal o de alguna Entidad Federativa, y que tiene por objeto que el sujeto legitimado ara ejercerla produzca el beneficio de que la ley sea invalidada impidiendo su aplicación a caso concreto alguno.

Al respecto Hugo Carrasco Iriarte menciona que "la problemática de la gestión de las normas impositivas, no está exenta de cualquier acción que quieran ejercitar las minorías parlamentarias, por estimar en un momento dado que una legislación fiscal contraviene la Ley Fundamental, por esas razones se hace alusión a la acción de inconstitucionalidad que en materia fiscal se pudiera promover."⁴⁹

⁴⁹ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Lecciones de Práctica Contenciosa Fiscal*; Décima primera edición; Editorial Themis, Colección de Textos Jurídicos Universitarios; México, 2001; pág. 369.

La Acción de Inconstitucionalidad está establecida en el artículo 105 fracción II, donde se contempla esta figura que tiene por objeto plantear la posible contradicción entre una norma de carácter general y la Constitución. Las Acciones de Inconstitucionalidad podrán ejercitarse dentro de los treinta días siguientes a la publicación de la norma por:

1. El equivalente al treinta y tres por ciento de los integrantes de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, en contra de leyes federales o del Distrito Federal expedidas por el Congreso de la Unión.
2. El equivalente al treinta y tres por ciento de los integrantes del Senado, en contra de leyes federales o del Distrito Federal expedidas por el Congreso de la Unión o de tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano.
3. El Procurador General de la República, en contra de leyes de carácter federal, estatal y del Distrito Federal, así como de tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano.
4. El equivalente al treinta y tres por ciento de los integrantes de alguno de los órganos legislativos estatales, en contra de leyes expedidas por el propio órgano.
5. El equivalente al treinta y tres por ciento de los integrantes de la Asamblea de Representantes del Distrito Federal, en contra de leyes expedidas por la propia Asamblea.

Las resoluciones de la Suprema Corte de Justicia solo podrán declarar la invalidez de las normas impugnadas, siempre que fueren aprobadas por una mayoría de cuando menos ocho votos, siendo importante enfatizar que solo es sujeto legitimado para denunciar la acción de inconstitucionalidad, el mismo órgano que la emitió, en un porcentaje del treinta y tres por ciento, es decir, un treinta y tres por ciento federal, local, o bien, el Procurador General de la República. Finalmente.

Las controversias y las acciones de inconstitucionalidad de las leyes, las resuelve la Suprema Corte de Justicia de la Nación y puede llegar a declarar la invalidez de una ley, 8 de 11 ministros que la integran.

A diferencia del Juicio de Amparo, la Acción de Inconstitucionalidad de las leyes, sí produce efectos generales respecto de la ley que invalida, lo que produce consecuencias similares a la derogación de la ley.

CAPÍTULO IV

EJEMPLOS DE ACTUACIONES ESTATALES REÑIDAS CON LA CONSTITUCIÓN

CAPÍTULO IV

EJEMPLOS DE ACTUACIONES TRIBUTARIAS ESTATALES REÑIDAS CON LA CONSTITUCIÓN

4.1. LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS PARA 1999.

4.1.1. Generalidades.

Este impuesto fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1980 para entrar en vigor el día 1° de enero de 1981, de acuerdo con su artículo 1° transitorio. El Impuesto Especial sobre Producción y Servicios es una contribución de las clasificadas en la doctrina fiscal como impuestos al consumo e indirectos, lo que significa que el que en realidad contribuye es el consumidor final. En México existen productos diversos por los que se paga esta contribución y que son consumidos por gran parte de la población, por ejemplo, bebidas alcohólicas y la cerveza, entre otros.

Los Contadores Públicos Jusús F. Hernández Rodríguez y Mónica Isela Galindo Cosme nos dicen que "El IEPS al quedar comprendidos dentro de los impuestos indirectos, la traslación del mismo llega hasta el consumidor final quien, al ya no poder trasladarlo, lo absorbe. La particularidad de esta contribución es que el consumidor, en muchos de los casos, no sabe que lo que está pagando, por que los consumidores de bebidas alcohólicas, de cigarros, etc. no saben cuánto están pagando por concepto de este impuesto al adquirir dichos productos. Precisamente una de las particularidades de este impuesto es que está oculto en el precio de los productos y es pagado sin llamar la atención de la persona que lo paga."¹

¹ HERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Jusús F. y GALINDO COSME, Mónica Isela; *Estudio Práctico del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios*; primera edición; Editorial Ediciones Fiscales ISEF, México, mayo de 2001; Pág. 10.

El artículo 19 fracción II señala que los comprobantes que se expidan por los contribuyentes deberán ser sin el traslado en forma expresa y por separado del impuesto, lo que reafirma que el impuesto oculto en el precio evita que sea notado por el adquirente. Es común que en algunos comercios, al comprar un bien, el vendedor no expida la factura correspondiente, y en caso de que ésta sea solicitada por el comprador, le aclare que el precio se incrementa con el IVA; sin embargo, no ocurre lo mismo cuando se trata del IEPS.

La ley en cita durante el ejercicio fiscal de 1999, tuvo como estructura lo siguiente:

		ARTÍCULOS
CAPÍTULO I.	Disposiciones Generales	1 al 6-A
CAPÍTULO II.	De la enajenación	7 al 11
CAPÍTULO III.	De la importación de bienes	12 al 16
CAPÍTULO IV.	De la prestación de servicios	17 y 18
CAPÍTULO V.	De las obligaciones de los contribuyentes	19 al 21
CAPÍTULO VI.	De las facultades de las autoridades	22 al 26
CAPÍTULO VII.	De las participaciones a entidades federativas	27 y 28

Sin embargo, dicha ley fue reformada para el ejercicio fiscal de 2000 y con ella su estructura donde se encuentra separado en el primer Título lo relativo a la bebidas alcohólicas fermentadas, cervezas y bebidas refrescantes, tabacos labrados, gasolinas, diesel y gas natural, y en el Título II lo referente a bebidas alcohólicas, además de pasar a un Título III las disposiciones relativas a las participaciones a Entidades Federativas.

Se dice que el objeto de hacer esta separación y diferenciación entre las bebidas fermentadas y las bebidas alcohólicas es la simplificación del esquema fiscal; por lo tanto, a las bebidas alcohólicas ahora se les aplica una cuota fija por litro aplicable por tipo de producto; esta cuota se causa en la etapa de producción, envasamiento o importación.

Otro de los objetivos es reducir la elusión y evasión fiscales. Al simplificar la mecánica se facilita al sector de bebidas alcohólicas el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales, pero, al mismo tiempo, la autoridad cuenta con un manejo más sencillo en la fiscalización de las actividades regidas por este ordenamiento.

Las razones que motivaron el cambio se visualizan en la iniciativa de reforma, la cual argumentó dentro de las medidas para simplificar el sistema fiscal y mejorar la seguridad jurídica del contribuyente que la LIEPS, respecto de bebidas alcohólicas, establecía un esquema de tasas diferenciadas, según el grado de alcohol que contenga la bebida, siendo la primera enajenación la única etapa que se grava con este impuesto. La base gravable se determinaba a partir del precio de venta del detallista que es fijado por el productor, obligando a comparar dicho precio con el que el producto tiene en la lista de precios registrada ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prácticamente a nivel de cada unidad envasada, situación que le generaba diversos obstáculos en el desempeño óptimo del sector y, por ende, en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

El sector de bebidas alcohólicas solicitó de manera reiterada que se estableciera un nuevo esquema que lograra efectivamente el objetivo de combatir prácticas desleales que llevan a cabo los productores clandestinos y que al mismo tiempo elimine las distorsiones que el esquema impositivo imponía a las cadenas de producción y comercialización.

En este sentido, y con el objeto de simplificar el esquema fiscal, se estableció un mecanismo de cuota fija por litro aplicable por tipo de producto, que se causara en la etapa de producción, envasamiento o importación, estableciendo la opción de poderlo cubrir en el momento de la enajenación. Este esquema libera por completo del impuesto al resto de la cadena de comercialización.

La nueva mecánica permite mantener los esfuerzos para reducir la elusión y la evasión fiscales, facilitando al sector de bebidas alcohólicas el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales y a la autoridad un manejo sencillo en la administración fiscalización de las actividades regidas por este ordenamiento.

Una diferencia significativa es que hasta 1999, el artículo 4 establecía que el pago del impuesto es la diferencia entre el impuesto a cargo del contribuyente y el que le hubieran trasladado o el que hubiese pagado en la importación, siempre que fuese acreditable. A partir del año 2000, el citado artículo 4º establece que el impuesto se pagará sin que proceda acreditamiento alguno contra dicho pago, sin embargo, después de negar el acreditamiento, abre la posibilidad al mencionar "salvo en los supuestos a que se refiere el siguiente párrafo".

Ahora bien, para la Reforma Fiscal Integral el gobierno propone suprimir el Título II denominado "De las bebidas alcohólicas" con la correspondiente derogación de los artículos 26-A al 26-P, con lo cual la estructura quedaría:

CAPÍTULO I.	Disposiciones Generales
CAPÍTULO II.	De la enajenación
CAPÍTULO III.	De la importación de bienes
CAPÍTULO IV.	De la prestación de servicios
CAPÍTULO V.	De la exportación
CAPÍTULO VI.	De las obligaciones de los contribuyentes
CAPÍTULO VII.	De las facultades de las autoridades
CAPÍTULO VIII.	De las participaciones a entidades federativas

Un cambio significativo que propone la reforma es la reducción en tasas de bebidas alcohólicas y el incremento a la tasa para cigarrillos populares, puros y otros tabacos labrados.

También se incluye en el artículo 3° el concepto de bebidas alcohólicas; se suprimen los conceptos específicos del actual Título II, manteniéndose la definición de "Bebidas alcohólicas a granel, marbete, precinto, alcohol, alcohol desnaturalizado y tabacos labrados, así como gasolina, diesel, gas natural" y se adiciona el concepto de contraprestación.

De la misma manera, se modifica el artículo 5° para convertir el pago por ejercicios fiscales en pagos mensuales. Se modifica el artículo 6° para permitir la disminución del monto causado de este Impuesto en caso de otorgar descuentos o bonificaciones, en el mes de que se trate, retomando el período mensual para pago.

Por otra parte, se adiciona el Capítulo V "De la exportación" para señalar en qué casos no se paga Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; tratamiento fiscal en caso de exportaciones a territorios considerados como regímenes fiscales preferentes.

En las disposiciones transitorias, se aclara que los productores, envasadores e importadores de bebidas alcohólicas que hubieran optado por pagar el día 17 del mes siguiente a aquél en que se efectúe la enajenación de los productos y que a la fecha de entrada en vigor del mismo cuenten con inventarios de bebidas alcohólicas que tengan adheridos marbetes, pagarán el Impuesto correspondiente de conformidad con la tabla contenida en el artículo octavo transitorio, fracción II, inciso a); además, deberán presentar dentro de los seis días a la publicación del decreto, mediante escrito libre, un reporte del inventario de dichas bebidas por: tipo, marca, presentación, capacidad del envase y número de envases.

4.1.2. Características del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

Es en naturaleza y esencia igual al Impuesto al Valor Agregado, más no completamente idéntico.

El Impuesto Especial sobre Producción y Servicios es un impuesto indirecto, especial, de tratamiento diferencial, semiplurifásico, no acumulativo, con posibilidades de autocontrol, sobre consumo, real, federal e instantáneo.

1. Es indirecto, ya que el sujeto pasivo del impuesto puede trasladar a otras personas el impuesto de manera que no sufre el impacto económico de éste en forma definitiva. El Estado pretende gravar al receptor del servicio o consumidor, es decir, que hace recaer la obligación de enterar el impuesto al enajenante o prestador del servicio salvo en el caso de importaciones.
2. Es especial, ya que grava en forma específica determinadas actividades económicas.
3. Es de tratamiento diferencial, ya que establece tasas diversas para cada uno de los productos y servicios cuyo valor grava, así como por establecer operaciones no gravadas (exentas)
4. Es semiplurifásico, porque grava casi todas las etapas del proceso de producción y distribución de bienes o servicios, excepto algunas fases finales de consumo.
5. Es no acumulativo, porque se traslada el impuesto fuera del precio registrándolo por separado en la contabilidad del contribuyente y acreditándolo después, sin que forme parte del precio en la siguiente etapa de producción o distribución.
6. Tiene posibilidades de autocontrol, porque existe o se genera interés en el contribuyente de exigir factura y traslado expreso del impuesto al proveedor.
7. Es sobre consumo, ya que grava la circulación y gasto de cosas que con el uso se extinguen o destruyen.

8. Es real, porque no atiende a las características del sujeto obligado, no del que soporta el gravamen al final, sino exclusivamente a las actividades relacionadas con los productos y servicios gravados.
9. Es federal, porque está establecido mediante ley expedida por el Congreso de la Unión y se aplica en todo el país.
10. Es instantáneo, porque se causa cada vez que se verifica uno de los actos o actividades señalados como objeto del impuesto. Podría calificarse de periódico si atendemos a que el entero real de las cantidades cobradas se paga cada periodo mensual o trimestral según corresponda.

4.1.1.3. Elementos esenciales del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

A efecto de evidenciar la inconstitucionalidad de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios para el ejercicio fiscal de 1999 en la materia de enajenación de las bebidas alcohólicas a que se refieren los incisos E y F de la fracción I del artículo 2º de la Ley y sea efectuada por productores, fabricantes evasadores e importadores, será necesario, en primer término, realizar el estudio de sus elementos constitutivos conforme a la doctrina de la tributación, mismos que fueron analizados al explicar el principio de legalidad en el capítulo III y que son: a saber, a) sujeto activo; b) sujeto pasivo; c) objeto (hecho generado); d) unidad del impuesto o unidad fiscal; e) cuota; f) base; g) tarifa; h) forma y época de pago; y i) excepciones; así tenemos:

a) sujeto activo

Es la persona que tiene el derecho de exigir el pago a los contribuyentes de las contribuciones, que al haber realizado el hecho generador, forman parte de la relación jurídico tributaria. En nuestro derecho fiscal, los sujetos activos pueden ser la Federación, los estados, el Distrito Federal y los municipios.

En la Ley del Impuesto Especial de Producción y Servicios, el sujeto activo de la relación tributaria es la Federación dado que dicho ordenamiento es de carácter federal ya que es una ley expedida por el Congreso de la Unión.

b) sujeto pasivo

Es la persona física o moral que realiza los actos o actividades gravadas por la ley, en las especie, quienes enajenen en territorio nacional o, en su caso, importen los bienes señalados en la Ley, entre otros Bebidas alcohólicas con una graduación de hasta 13.5° G.L; Bebidas alcohólicas con una graduación de más de 13.5° y hasta 20° G.L; Bebidas alcohólicas con una graduación de más de 20° G.L., así como sus concentrados, alcohol y alcohol desnaturalizado.

El artículo 3° de la Ley en estudio señala lo que se entiende por cada uno de los conceptos señalados, siendo los que interesan en el presente estudio:

LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

Artículo 3°.- Para los efectos de esta Ley se entiende por:

.....

V.- Bebidas alcohólicas, las que a la temperatura de 15° centígrados tengan una graduación alcohólica de más de 2° G.L., incluyendo al aguardiente y a los concentrados de bebidas alcohólicas.

.....

IX.- Alcohol desnaturalizado, la solución acuosa de etanol con las impurezas que la acompañan, con una graduación mayor de 55° G.L., a una temperatura de 15° C., con la adición de las sustancias desnaturalizantes autorizadas por la Secretaría de Salud.

X.- Bebidas alcohólicas a granel, las que se encuentren envasadas en recipientes cuya capacidad exceda a 5,000 mililitros.

.....

XV.- Alcohol, la solución acuosa de etanol con las impurezas que la acompañan, con graduación mayor de 55° G.L., a una temperatura de 15° C.

.....

c) objeto (hecho generado)

Está constituido, según el artículo 1° de la ley en estudio, por los actos o actividades que realicen las personas físicas y morales, consistentes en la enajenación en territorio nacional o, en su caso, la importación de los bienes señalados en dicha ley.

El objeto está constituido específicamente en cada caso de la siguiente forma:

1. Actos o actividades consistentes en enajenación de bienes señalados en la ley, en territorio nacional.
2. Actos o actividades consistentes en la importación de los bienes señalados en la ley.

f) base

Se entiende como base del impuesto, la cuantía sobre la que se determinará éste a cargo de un sujeto, es decir, el monto sobre el que se aplicará la tasa o tarifa para obtener el impuesto a pagar.

En la ley que se analiza, el artículo 11 contiene los lineamientos para obtener la base del impuesto que servirá para calcular el impuesto a pagar, al establecer:

LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

Artículo 11.- Para calcular el impuesto tratándose de enajenaciones se considerará como valor el precio pactado, incluyendo el de los envases y empaques, no retornables, necesarios para contener los bienes que se enajenan, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto distinto de impuestos. A falta de precio pactado se estará al valor que los bienes tengan en el mercado, o en su defecto al de avalúo. En la enajenación de los bienes a que se refieren los incisos I), J), y K) de la fracción I del artículo 2o. de esta Ley, en ningún caso se considerarán dentro del valor del precio pactado las cantidades que en su caso se carguen o cobren al adquirente por los conceptos a que se refiere el inciso C) de la fracción II del artículo 2o. de esta Ley.

Tratándose de la enajenación de bebidas alcohólicas a granel a personas distintas a las exentas a que se refiere el artículo 8o., fracción VI de esta Ley, se considerará como valor para el cálculo del impuesto, el precio pactado de conformidad con el párrafo anterior.

Cuando con motivo de la enajenación de bienes sujetos al pago de este impuesto se convenga además del precio por dicha enajenación el pago de cantidades adicionales al mismo por concepto de publicidad o cualquier otro, que en su defecto se hubieran tenido que realizar por parte del enajenante, dichas erogaciones formarán parte del valor o precio pactado, salvo que se trate de los bienes a que se refieren los incisos I), J), y K) de la fracción I del artículo 2o. de esta Ley.

Los productores o importadores de tabacos labrados, para calcular el impuesto por la enajenación de esos bienes en territorio nacional, considerarán como valor de los mismos el precio de venta al detallista. Los fabricantes, productores, envasadores o importadores de bebidas alcohólicas, para calcular el impuesto por la enajenación de esos bienes en territorio nacional, determinarán el valor a que se refiere el primer párrafo de este artículo, dividiendo el precio de venta del detallista entre el resultado de sumar a la unidad el factor que resulte de dividir la tasa expresada en por ciento a que se refiere el artículo 2o., fracción I, incisos E) y F) de esta Ley, según corresponda, multiplicado por 100 entre 100. El precio de venta del detallista señalado no podrá ser inferior al registrado en el periodo en que se enajenen dichos bienes, conforme a la lista de precios a que se refiere la fracción XV del artículo 19 de esta Ley y no podrá disminuirse con descuentos, rebajas o bonificaciones otorgadas al adquirente. En el caso de exportación definitiva de dichos bienes en los términos de la legislación aduanera, considerarán el valor que se utilice para los fines del impuesto general de exportación. Tratándose de la enajenación de los combustibles a que se refieren los incisos I) y

J) de la fracción I del artículo 2o. de esta Ley, los productores o importadores para calcular el impuesto por la enajenación de esos bienes considerarán como valor el precio a que se refiere la fracción I, del artículo 2o-A de esta Ley.

.....

En el caso del impuesto que se analiza el artículo 11, de la ley en su primer párrafo menciona que la base para el cálculo del impuesto en tratándose de bebidas alcohólicas, tabacos labrados, bebidas refrescantes y cervezas será el valor del precio pactado, incluyendo el de los envases y empaques, no retornables, necesarios para contener los bienes que se enajenan, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto distinto de impuestos. A falta de precio pactado se estará al valor que los bienes tengan en el mercado, o en su defecto al de avalúo.

Por su parte, el cuarto párrafo menciona que para el caso de las bebidas alcohólicas (artículo 2º fracción I, incisos E y F) deberá tomarse como base del impuesto el precio de venta al detallista que dividido entre el resultado de sumar a la unidad el factor que resulte de dividir la tasa expresada en por ciento a que se refiere el artículo 2o., fracción I, incisos E) y F) de la Ley, según corresponda, multiplicado por 100 entre 100, dé como resultado el valor a que se refiere el primer párrafo del artículo 11, lo cual constituye la base.

Cabe agregar que el artículo 3º fracción XVIII de la ley define al precio de venta al detallista como:

LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

Artículo 3°.- Para los efectos de esta Ley se entiende por:

.....

XVIII.- Precio de venta del detallista, el valor cierto y comprobable sugerido por el fabricante, productor, envasador o importador, como contraprestación a pactarse en la venta al consumidor final, incluido el impuesto, en la enajenación de bebidas alcohólicas sin considerar el impuesto al valor agregado causado por dicha enajenación.

En efecto, el precio de venta al detallista es el valor cierto y comprobable, pero sugerido por el fabricante, envasador, productor o importador como precio del producto al consumidor final en donde se incluye el propio impuesto.

g) tasa

Se entiende por tasa la lista de unidades o el número expresado en por ciento que aplicado a la base del tributo da como resultado el importe a pagar para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría.

De esta manera el artículo 2°, fracción I de la ley menciona los porcentajes que constituyen la tasa del impuesto por cada uno de los bienes que se enajenen al disponer:

LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

Artículo 2o.- Al valor de los actos o actividades que a continuación se señalan, se aplicarán las tasas siguientes:

I.- En la enajenación o, en su caso, en la importación de los siguientes bienes:

.....

E) Bebidas alcohólicas:

1.- Con una graduación de hasta 13.5° G.L. 25%

2.- Con una graduación de más de 13.5° y hasta 20° G.L. 30%

F) Bebidas alcohólicas con una graduación de más de 20° G.L., así como sus concentrados, alcohol y alcohol desnaturalizado. 60%

.....

h) forma y época de pago

Los artículos 4° y 5° de la Ley establecen los términos y la forma en que deberá efectuarse el pago del impuesto calculado, en donde se menciona:

LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

Artículo 4o.- El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas el impuesto a su cargo, sin que proceda acreditamiento alguno contra dicho pago, salvo en los supuestos a que se refiere el siguiente párrafo.

.....

Artículo 5o.- El impuesto se calculará por ejercicios fiscales, excepto en el caso de importaciones ocasionales de bienes en el que se estará a lo dispuesto en el artículo 16 de esta Ley.

Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas por los mismos periodos y en las mismas fechas de pago que las establecidas para el impuesto sobre la renta, excepto en los casos del ejercicio de iniciación de operaciones, en el que efectuarán pagos provisionales trimestrales y en el ejercicio de liquidación, en el que los pagos provisionales se efectuarán por los mismos periodos y en las mismas fechas en que se venían realizando con anterioridad al inicio del ejercicio de liquidación. El pago provisional será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de actividades realizadas en el periodo por el cual se efectúa el pago, a excepción de las importaciones, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento, incluidas las cantidades pagadas por el contribuyente por la adquisición de marbetes y precintos.

.....

De la lectura de las disposiciones legales antes transcritas se tiene:

1. Que los contribuyentes afectos al Impuesto Especial sobre producción y Servicios deberán determinar y enterar el impuesto a pagar. (artículo 6° Código Fiscal de la Federación)

2. Que los contribuyentes deberán pagar el impuesto en las oficinas del fisco autorizadas o en las instituciones autorizadas.
3. El impuesto se calculará por ejercicios fiscales, excepto en el caso de importaciones ocasionales de bienes en el que se estará a lo dispuesto en el artículo 16 de la Ley.
4. Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas por los mismos periodos y en las mismas fechas de pago que las establecidas para el impuesto sobre la renta.

i) excepciones

Las exenciones son excepciones en el pago del impuesto a los causantes de éste que el legislador plasma en la ley con ese objetivo por razones de política económica, social, etcétera.

Las exenciones de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios contiene diversa excepciones en el pago del impuesto en su artículo 8° que dice:

LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

Artículo 8o.- No se pagará el impuesto establecido en esta Ley, en las enajenaciones siguientes:

I.- Alcohol y alcohol desnaturalizado.

II.- Aguamiel y productos derivados de su fermentación.

.....

IV.- Las ventas de bebidas alcohólicas fermentadas, cerveza y bebidas refrescantes, que se efectúen al público en general, salvo que el enajenante sea fabricante, productor, envasador, distribuidor o importador de los bienes que enajene. Tampoco gozarán del beneficio establecido en esta fracción, las enajenaciones de los citados bienes efectuadas por comerciantes que obtengan la mayor parte del importe de sus ingresos de enajenaciones a personas que no forman parte del público en general. No se consideran enajenaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan comprobantes que cumplan con los requisitos a que se refiere el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

V.- Las de bebidas alcohólicas cuando el precio de venta al que se efectúa dicha enajenación, no exceda del precio de venta del detallista y el envase que las contenga lleve adherido el marbete correspondiente.

Cuando el precio de venta al que se efectúa la enajenación exceda del precio de venta del detallista, quien efectúe la enajenación deberá pagar el impuesto establecido en esta Ley sobre el excedente de que se trate, considerando dicho pago como impuesto definitivo.

No será aplicable la exención a que se refiere esta fracción, tratándose de enajenaciones que efectúen los fabricantes, productores y envasadores de bebidas alcohólicas en envases que tengan adheridos los marbetes correspondientes.

La exención a que se refiere esta fracción no procederá cuando quien enajene las bebidas alcohólicas no expida el comprobante fiscal correspondiente a la operación, o cuando habiéndolo expedido, no

anote los números de folio de los marbetes adheridos a los envases correspondientes a los bienes enajenados o el precio de venta del detallista a que se refiere esta fracción. Tampoco procederá la citada exención, cuando en el comprobante de adquisición de quien enajena las bebidas alcohólicas no estén anotados los números de folio de los marbetes adheridos a los envases correspondientes a los bienes que enajena o el precio de venta del detallista de dichos bienes. En este último caso se presumirá que no se pagó el impuesto.

VI.- Las de bebidas alcohólicas a granel, siempre que sean enajenadas por fabricantes, productores o envasadores de dichos bienes, a fabricantes, productores o envasadores inscritos en el registro a que se refiere la fracción XIV del artículo 19 de esta Ley, en envases o recipientes con precinto. También gozarán de la exención a que se refiere esta fracción, las enajenaciones efectuadas por importadores de bebidas alcohólicas a granel en envases o recipientes con precinto.

Tampoco se pagará este impuesto en la enajenación al público en general de bebidas alcohólicas para su consumo en el mismo lugar o establecimiento en que se enajenen, siempre que dicha enajenación se realice exclusivamente en botellas abiertas o por copco y quien las enajene no sea fabricante, productor, envasador e importador.

Así las cosas, la ley exenta del pago del impuesto a diversas personas que efectúen enajenaciones de los bienes que ahí se precisan en los términos que se establecen.

4.1.4. Violación a la garantía de equidad tributaria.

El Impuesto Especial sobre Producción y Servicios viola la garantía constitucional de igualdad así como el principio de equidad tributaria al obligar a tributar a los fabricantes, productores, envasadores e importadores no en proporción al ingreso recibido efectivamente por ellos, sino por el ingreso que recibirán los siguientes enajenantes hasta llegar al enajenante consumidor final, exentando a los siguientes enajenantes de la obligación de pagar el tributo de la ley de la materia y dejándole toda la carga impositiva, así como sus consecuencias establecidas en la ley a los propios fabricantes, productores, envasadores e importadores de bebidas alcohólicas. El artículo 31 fracción IV establece:

**CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS
MEXICANOS**

Artículo 31. Son obligaciones de los Mexicanos:

.....

Fracción IV. 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.

De lo que se pretende que tal precepto contempla la obligación para los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de la Federación Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Los conceptos de proporcionalidad y equidad constituyen garantías de la propiedad o patrimonio de los gobernados, a fin de que no se les afecte desmesurada e inequitativamente por vía fiscal, sin perder de vista el interés público de atender al gasto oficial, indispensable para dar satisfacción a las necesidades colectivas, y el interés de los particulares de que la carga contributiva no sea injusta.

El principio de equidad radica en que los sujetos con capacidad igual tributen con idéntico tratamiento en cuanto a hipótesis de su causación. Como se vio en el capítulo III, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha puntualizado que el principio de equidad a que alude el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho. El principio de equidad se encuentra delimitado por los siguientes elementos objetivos:

- a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable;
- b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas;
- c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y
- d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

Ahora bien, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios dispone:

LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

Artículo 3°.- Para los efectos de esta Ley se entiende por:

.....

XVIII.- Precio de venta del detallista, el valor cierto y comprobable sugerido por el fabricante, productor, envasador o importador, como contraprestación a pactarse en la venta al consumidor final, incluido el impuesto, en la enajenación de bebidas alcohólicas sin considerar el impuesto al valor agregado causado por dicha enajenación.

.....

Artículo 11.- Para calcular el impuesto tratándose de enajenaciones se considerará como valor el precio pactado, incluyendo el de los envases y empaques, no retornables, necesarios para contener los bienes que se enajenan, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto distinto de impuestos. A falta de precio pactado se estará al valor que los bienes tengan en el mercado, o en su defecto al de avalúo. En la enajenación de los bienes a que se refieren los incisos I), J), y K) de la fracción I del artículo 2o. de esta Ley, en ningún caso se considerarán dentro del valor del precio pactado las cantidades que en su caso se carguen o cobren al adquirente por los conceptos a que se refiere el inciso C) de la fracción II del artículo 2o. de esta Ley.

Tratándose de la enajenación de bebidas alcohólicas a granel a personas distintas a las exentas a que se refiere el artículo 8o., fracción VI de esta Ley, se considerará como valor para el cálculo del impuesto, el precio pactado de conformidad con el párrafo anterior.

Cuando con motivo de la enajenación de bienes sujetos al pago de este impuesto se convenga además del precio por dicha enajenación el pago de cantidades adicionales al mismo por concepto de publicidad o cualquier otro, que en su defecto se hubieran tenido que realizar por parte del enajenante, dichas erogaciones formarán parte del valor o precio pactado, salvo que se trate de los bienes a que se refieren los incisos I), J), y K) de la fracción I del artículo 2o. de esta Ley.

Los productores o importadores de tabacos labrados, para calcular el impuesto por la enajenación de esos bienes en territorio nacional, considerarán como valor de los mismos el precio de venta al detallista. Los fabricantes, productores, envasadores o importadores de bebidas alcohólicas, para calcular el impuesto por la enajenación de esos bienes en territorio nacional, determinarán el valor a que se refiere el primer párrafo de este artículo, dividiendo el precio de venta del detallista entre el resultado de sumar a la unidad el factor que resulte de dividir la tasa expresada en por ciento a que se refiere el artículo 2o., fracción I, incisos E) y F) de esta Ley, según corresponda, multiplicado por 100 entre 100.

El precio de venta del detallista señalado no podrá ser inferior al registrado en el periodo en que se enajenen dichos bienes, conforme a la lista de precios a que se refiere la fracción XV del artículo 19 de esta Ley y no podrá disminuirse con descuentos, rebajas o bonificaciones otorgadas al adquirente. En el caso de exportación definitiva de dichos bienes en los términos de la legislación aduanera, considerarán el valor que se utilice para los fines del impuesto general de exportación. Tratándose de la enajenación de los combustibles a que se refieren los incisos I) y J) de la fracción I del

artículo 2o. de esta Ley, los productores o importadores para calcular el impuesto por la enajenación de esos bienes considerarán como valor el precio a que se refiere la fracción I, del artículo 2o-A de esta Ley.

El impuesto a que se refiere el párrafo anterior no se pagará por las enajenaciones subsecuentes no procediendo en ningún caso el acreditamiento o devolución del impuesto por dichas enajenaciones. Tratándose de bebidas alcohólicas se estará a lo dispuesto en el artículo 8o, fracciones V y VI de esta Ley.

Los intereses moratorios y las penas convencionales, darán lugar al pago de este impuesto en el mes en que se paguen.

Artículo 24.- Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente el precio en que los contribuyentes enajenaron los productos a que esta Ley se refiere, aplicando cualquiera de los siguientes métodos:

.....

V.- Los precios corrientes de venta del detallista en el mercado interior, tratándose de la enajenación de bebidas alcohólicas, cuando se compruebe que el precio del detallista que se utilizó como valor para calcular el impuesto no corresponda al precio corriente al que se enajenan estos productos, cuando este último precio exceda en más del 3%.

.....

Artículo 80.- No se pagará el impuesto establecido en esta Ley, en las enajenaciones siguientes:

.....

V.- Las de bebidas alcohólicas cuando el precio de venta al que se efectúa dicha enajenación, no exceda del precio de venta del detallista y el envase que las contenga lleve adherido el marbete correspondiente.

Quando el precio de venta al que se efectúa la enajenación exceda del precio de venta del detallista, quien efectúe la enajenación deberá pagar el impuesto establecido en esta Ley sobre el excedente de que se trate, considerando dicho pago como impuesto definitivo.

No será aplicable la exención a que se refiere esta fracción, tratándose de enajenaciones que efectúen los fabricantes, productores y envasadores de bebidas alcohólicas en envases que tengan adheridos los marbetes correspondientes.

La exención a que se refiere esta fracción no procederá cuando quien enajene las bebidas alcohólicas no expida el comprobante fiscal correspondiente a la operación, o cuando habiéndolo expedido, no anote los números de folio de los marbetes adheridos a los envases correspondientes a los bienes enajenados o el precio de venta del detallista a que se refiere esta fracción. Tampoco procederá la citada exención, cuando en el comprobante de adquisición de quien enajena las bebidas alcohólicas no estén anotados los números de folio de los marbetes adheridos a los envases correspondientes a los bienes que enajena o el precio de venta del detallista de dichos bienes. En este último caso se presumirá que no se pagó el impuesto.

VI.- Las de bebidas alcohólicas a granel, siempre que sean enajenadas por fabricantes, productores o envasadores de dichos bienes, a fabricantes, productores o envasadores inscritos en el registro a que se refiere la fracción XIV del artículo 19 de esta Ley, en envases o recipientes con precinto. También gozarán de la exención a que se refiere esta fracción, las enajenaciones efectuadas por importadores de bebidas alcohólicas a granel en envases o recipientes con precinto.

.....

De los preceptos transcritos se puede observar que para que los fabricantes, productores, envasadores e importadores de bebidas alcohólicas a que se refiere el artículo 2º fracción I, incisos E y F puedan calcular el impuesto por la enajenación que realice de bebidas alcohólicas, deberán tomar en cuenta el precio de venta al detallista; es decir, de un tercero ajeno a las obligaciones del contribuyente, en términos del cuarto párrafo del artículo 11 de la ley que se estudia, cuando no debe olvidarse que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, según artículo 6 del Código Fiscal de la Federación; lo que implica que la base del impuesto que tendrá que pagar la quejosa, no sea sobre el hecho generador del impuesto, la enajenación de bebidas alcohólicas, sino que éste dependerá de actos de otros causantes; el del detallista; de tal manera que el cálculo no será sobre la actividad que origina la obligación a cargo del contribuyente, sino sobre uno que se estima precio de "venta al detallista"; lo que pugna con el principio de equidad, previsto en el artículo 31, fracción IV constitucional, dado que no se considera en ese mismo plano al susodicho detallista, sino solo a los fabricantes, productores, envasadores o importadores de bebidas alcohólicas.

Por otro lado, se establece que las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente el precio en que los contribuyentes enajenaron los productos atendiendo al importe corriente de venta del detallista en el mercado interior; circunstancia que permite evidenciar que el pago del impuesto que en su momento deberá realizar la quejosa aún presuntivamente depende de un tercero ajeno a él; es decir, al importe corriente de venta del detallista y ello significa que el sujeto pasivo de la relación tributaria no podrá conocer en forma cierta y proporcional la manera de contribuir en los gastos públicos; circunstancia que contraviene lo dispuesto por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Atendiendo a lo dispuesto por el artículo 8° fracción V de la ley a estudio, tenemos:

1.- Que las personas que enajenen bebidas alcohólicas a los productores, fabricantes y envasadores, estarán exentas del pago del impuesto que se analiza cuando el precio de venta al que se efectúa dicha enajenación, no exceda del precio de venta del detallista y el envase que las contenga lleve adherido el marbete correspondiente.

2.- La quejosa nunca podrá estar exenta del pago del impuesto, ya que tiene el carácter de fabricante, productor y/o envasador de bebidas alcohólicas y atendiendo a las características de las bebidas que expende, necesariamente éstas por disposición de la ley que se analiza, tendrán adheridos los marbetes correspondientes.

Circunstancias que se traducen en violación al principio de equidad previsto por el artículo 31 fracción IV constitucional. La Suprema Corte de Justicia al estudiar el principio de equidad tributaria con el que debe cumplir todo tributo ha dicho en su Tesis: P./J. 42/97, novena época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: V, Junio de 1997, Página: 36, Materia: Administrativa, Constitucional, lo siguiente:

EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES

DISPARES. El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

Amparo en revisión 321/92. Pyosa, S. A. de C. V. 4 de junio de 1996. Amparo en revisión 1243/93. Multibanco Comemex, S. A. 9 de enero de 1997. Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 42/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete.

De la misma manera en la tesis de jurisprudencia P./J. 24/2000, novena época, Instancia Pleno, Fuente Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XI, Marzo de 2000, Página: 35, Materia: Constitucional, Administrativa Jurisprudencia, sostuvo que:

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas

clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Amparo directo en revisión 682/91. Matsushita Industrial de Baja California, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1995. Amparo directo en revisión 1994/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Amparo directo en revisión 3029/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Amparo directo en revisión 324/99. Universal Lumber, S.A. de C.V. 1o. de junio de 1999. Amparo directo en revisión 1766/98. WMC y Asociados, S.A. de C.V. 4 de noviembre de 1999. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintinueve de febrero en curso, aprobó, con el número 24/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintinueve de febrero de dos mil.

En consecuencia, el principio de equidad previsto constitucionalmente, significa la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo; los que, en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente; en esencia la equidad atiende a la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes del tributo o contribución.

En este orden de ideas, al concentrar la ley del impuesto sobre producción y servicios la carga tributaria en los fabricantes, productores, envasadores e importadores de bebidas alcohólicas, exentar a los enajenantes siguientes cuando el precio de venta no exceda del precio de venta al detallista y el envase que las contenga lleve adherido el marbete correspondiente, violenta el principio de equidad; en virtud que como se ha afirmado a iguales supuestos de hecho, deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; y en el caso a pesar que los enajenadores secundarios colman el objeto de la tributación, sin razón se les exime del pago; circunstancia que se traduce en una violación al principio

en comento, toda vez que esta desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.

Por consiguiente no es equitativo que los fabricantes, productores, envasadores e importadores de bebidas alcohólicas paguen un impuesto por la enajenación de las mismas, absorbiendo el total de la carga tributaria, derivada de una actividad económica que funciona en cadena hasta el detallista, el cual no se encuentra sujeta al pago de tal impuesto. Lo anterior, se corrobora con el cuarto párrafo del artículo 11 de la ley en estudio que da un trato desigual a quienes se encuentran en situaciones semejantes, violentando el principio de equidad tributaria, dado que el detallista también realiza la enajenación de bebidas alcohólicas y no se encuentra obligado al pago del impuesto aludido.

Así las cosas, resulta evidente que la ley tildada de inconstitucional viola el principio de equidad consagrado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los estados Unidos Mexicanos, al obligar a los sujetos pasivos a determinar el impuesto no con base en el precio al que vende sus bienes, sino con base al del detallista y como consecuencia tratar desigual a los sujetos pasivos.

4.1.5. Violación al principio de proporcionalidad tributaria.

El Impuesto Especial sobre Producción y Servicios viola la garantía constitucional de proporcionalidad tributaria en perjuicio de los fabricantes, productores, envasadores e importadores al establecer como base del impuesto no sobre el hecho generador del crédito fiscal, sino sobre actos de otros causantes y su cálculo no es sobre la actividad que origina la obligación a cargo del contribuyente sino sobre un hecho futuro e incierto que es el precio de venta al consumidor final, precio de venta al detallista, obligándolo a tributar sobre una base mayor a la que realmente enajena sus productos, mismos que son

vendidos, en volúmenes que pueden considerarse al mayoreo; le obliga a tributar no e proporción al ingreso recibido efectivamente por ellos, sino por el ingreso que recibirán los siguientes enajenantes hasta llegar al enajenante consumidor final.

El artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece la obligatoriedad de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de la Federación Estados o Municipios de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

El concepto de proporcionalidad es como ya se dijo una garantía de propiedad o patrimonio de los gobernados, a fin de que no se les afecte desmesurada por vía fiscal, sin perder de vista el interés público de atender al gasto oficial, indispensable para dar satisfacción a las necesidades colectivas, y el interés de los particulares de que la carga contributiva no sea injusta.

La proporcionalidad radica medularmente en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica. Por tanto, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha puntualizado que el principio de proporcionalidad a que alude el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se refiere a que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos, debiendo existir una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

Este concepto ha sido precisado en cuanto a su significado por la Jurisprudencia P.J. 109/99 de la novena época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo: X, noviembre de 1999, donde queda asentado:

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

Amparo en revisión 1113/95. Servitum de México, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Amparo en revisión 2945/97. Inmobiliaria Hotelera El Presidente Chapultepec, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Amparo en revisión 2269/98. Arrendamientos Comerciales de la Frontera, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Amparo en revisión 69/98. Hotelera Inmobiliaria de Monclova, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Amparo en revisión 2482/96. Inmobiliaria Bulevares, S.C. y coags. 9 de febrero de 1999. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 109/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

Ahora bien, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios dispone en sus artículos 3º, 8º y 11, lo siguiente:

LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

Artículo 3o.- Para los efectos de esta Ley se entiende por:

.....

XVIII.- Precio de venta del detallista, el valor cierto y comprobable sugerido por el fabricante, productor, envasador o importador, como contraprestación a pactarse en la venta al consumidor final, incluido el impuesto, en la enajenación de bebidas alcohólicas sin considerar el impuesto al valor agregado causado por dicha enajenación.

Artículo 11.- Para calcular el impuesto tratándose de enajenaciones se considerará como valor el precio pactado, incluyendo el de los envases y empaques, no retornables, necesarios para contener los bienes que se enajenan, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto distinto de impuestos. A falta de precio pactado se estará al valor que los bienes tengan en el mercado, o en su defecto al de avalúo. En la enajenación de los bienes a que se refieren los incisos I), J), y K) de la fracción I del artículo 2o. de esta Ley, en ningún caso se considerarán dentro del valor del precio pactado las cantidades que en su caso se carguen o cobren al adquirente por los conceptos a que se refiere el inciso C) de la fracción II del artículo 2o. de esta Ley.

Tratándose de la enajenación de bebidas alcohólicas a granel a personas distintas a las exentas a que se refiere el artículo 8o., fracción VI de esta Ley, se considerará como valor para el cálculo del impuesto, el precio pactado de conformidad con el párrafo anterior.

Cuando con motivo de la enajenación de bienes sujetos al pago de este impuesto se convenga además del precio por dicha enajenación el pago de cantidades adicionales al mismo por concepto de publicidad o cualquier otro, que en su defecto se hubieran tenido que realizar por parte del enajenante, dichas erogaciones formarán parte del valor o precio pactado, salvo que se trate de los bienes a que se refieren los incisos I), J), y K) de la fracción I del artículo 2o. de esta Ley.

Los productores o importadores de tabacos labrados, para calcular el impuesto por la enajenación de esos bienes en territorio nacional, considerarán como valor de los mismos el precio de venta al detallista. Los fabricantes, productores, envasadores o importadores de bebidas alcohólicas, para calcular el impuesto por la enajenación de esos bienes en territorio nacional, determinarán el valor a que se refiere el primer párrafo de este artículo, dividiendo el precio de venta del detallista entre el resultado de sumar a la unidad el factor que resulte de dividir la tasa expresada en por ciento a que se refiere el artículo 2o., fracción I, incisos E) y F) de esta Ley, según corresponda, multiplicado por 100 entre 100.

El precio de venta del detallista señalado no podrá ser inferior al registrado en el periodo en que se enajenen dichos bienes, conforme a la lista de precios a que se refiere la fracción XV del artículo 19 de esta Ley y no podrá disminuirse con descuentos, rebajas o bonificaciones otorgadas al adquirente. En el caso de exportación definitiva de dichos bienes en los términos de la legislación aduanera, considerarán el valor que se utilice para los fines del impuesto general de exportación. Tratándose de la enajenación de los combustibles a que se refieren los incisos I) y J) de la fracción I del artículo 2o. de esta Ley, los productores o importadores para calcular el impuesto por la enajenación de esos bienes considerarán como valor el precio a que se refiere la fracción I, del artículo 2o-A de esta Ley.

El impuesto a que se refiere el párrafo anterior no se pagará por las enajenaciones subsecuentes no procediendo en ningún caso el acreditamiento o devolución del impuesto por dichas enajenaciones. Tratándose de bebidas alcohólicas se estará a lo dispuesto en el artículo 8o, fracciones V y VI de esta Ley.

Los intereses moratorios y las penas convencionales, darán lugar al pago de este impuesto en el mes en que se paguen.

Artículo 24.- Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente el precio en que los contribuyentes enajenaron los productos a que esta Ley se refiere, aplicando cualquiera de los siguientes métodos:

.....

V.- Los precios corrientes de venta del detallista en el mercado interior, tratándose de la enajenación de bebidas alcohólicas, cuando se compruebe que el precio del detallista que se utilizó como valor para calcular el impuesto no corresponda al precio corriente al que se enajenan estos productos, cuando este último precio exceda en más del 3%.

.....

Artículo 8o.- No se pagará el impuesto establecido en esta Ley, en las enajenaciones siguientes:

.....

V.- Las de bebidas alcohólicas cuando el precio de venta al que se efectúa dicha enajenación, no exceda del precio de venta del detallista y el envase que las contenga lleve adherido el marbete correspondiente.

Quando el precio de venta al que se efectúa la enajenación exceda del precio de venta del detallista, quien efectúe la enajenación deberá pagar el impuesto establecido en esta Ley sobre el excedente de que se trate, considerando dicho pago como impuesto definitivo.

No será aplicable la exención a que se refiere esta fracción, tratándose de enajenaciones que efectúen los fabricantes, productores y envasadores de bebidas alcohólicas en envases que tengan adheridos los marbetes correspondientes.

La exención a que se refiere esta fracción no procederá cuando quien enajene las bebidas alcohólicas no expida el comprobante fiscal correspondiente a la operación, o cuando habiéndolo expedido, no anote los números de folio de los marbetes adheridos a los envases correspondientes a los bienes enajenados o el precio de venta del detallista a que se refiere esta fracción. Tampoco procederá la citada exención, cuando en el comprobante de adquisición de quien enajena las bebidas alcohólicas no estén anotados los números de folio de los marbetes adheridos a los envases correspondientes a los bienes que enajena o el precio de venta del detallista de dichos bienes. En este último caso se presumirá que no se pagó el impuesto.

VI.- Las de bebidas alcohólicas a granel, siempre que sean enajenadas por fabricantes, productores o envasadores de dichos bienes, a fabricantes, productores o envasadores inscritos en el registro a que se refiere la fracción XIV del artículo 19 de esta Ley, en envases o recipientes con precinto. También gozarán de la exención a que se refiere esta fracción, las enajenaciones efectuadas por importadores de bebidas alcohólicas a granel en envases o recipientes con precinto.

.....

De los preceptos transcritos se puede observar que para que los fabricantes, productores, envasadores e importadores puedan calcular el impuesto por la enajenación que realicen de bebidas alcohólicas, deberán tomar en cuenta el precio de venta al detallista; es decir, de un tercero ajeno a las obligaciones de ellos, en términos del cuarto párrafo del artículo 11 de la ley que se impugna, cuando no debe olvidarse que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, según artículo 6 del Código Fiscal de la Federación; lo que implica que la base del impuesto que tendrá que

pagar la quejosa, no sea sobre el hecho generador del impuesto, la enajenación de bebidas alcohólicas, sino que éste dependerá de actos de otros causantes; del detallista; de tal manera que el cálculo no será sobre la actividad que origina la obligación a cargo del contribuyente, sino sobre uno que se estima precio de "venta al detallista"; lo que pugna con el principio de proporcionalidad, previsto en el artículo 31, fracción IV constitucional, dado que la base del impuesto prevista en el artículo 11 de la ley tildada de inconstitucional no guarda relación alguna con el hecho imponible.

Así las cosas, no puede decirse que la base del impuesto en los términos del dispositivo legal en comento sea indicativo de capacidad contributiva, pues no refleja una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos, toda vez que siendo el hecho imponible la enajenación que los fabricantes, productores, envasadores e importadores realicen de bebidas alcohólicas a que se refiere el artículo 2 fracción I, incisos E y F, la ley tildada de inconstitucional toma como base no el valor de la enajenación que efectúen dichos sujetos, sino el valor de la enajenación que realice el detallista, y que es el precio sugerido cierto y comprobable a que se refiere el artículo 19 fracción XV de la Ley en estudio.

En tales condiciones, el acto reclamado obliga a los fabricantes, productores, envasadores e importadores de bebidas alcohólicas a establecer el precio de venta al consumidor final, obligándolo a tributar sobre una base mayor a la que realmente enajena sus productos, siendo evidente que los sujetos que se mencionan sólo venden su producto en volúmenes que puede considerarse al mayoreo para que a su vez otros contribuyentes constituidos como comerciantes enajenen al público consumidor final o bien lo enajenen a contribuyentes que se dediquen a ese fin, estando el sujeto pasivo ante la obligación de establecer sus precios de venta superiores a los que realmente enajenan sus productos, es decir, que la base del cálculo del impuesto se incrementa por la utilidad que van a tener tanto el intermediario como el consumidor final, presentándose evidentemente que no se ha dado la situación jurídica o de hecho consistente en la

enajenación al consumidor final para que pueda conocerse el valor de la venta que constituye la base a la que se le aplicará la tasa prevista en el artículo 2º, es decir, la enajenación al consumidor final es un acto futuro e incierto, un acto futuro el cual no es inminente que se realice la operación de enajenación al consumidor final, además que obliga a los siguientes enajenantes de los productos del sujeto pasivo a enajenar sobre el precio de venta que es sugerido, dándose en consecuencia la posibilidad que se realice la venta a un precio diferente al sugerido por él, sin cumplirse la hipótesis normativa de la Fracción XVIII del artículo 3 de la Ley de la Materia.

En efecto, no existe relación entre el hecho imponible y la base del impuesto, pues mientras la primera lo es la enajenación de bebidas alcohólicas que realicen los fabricantes, productores, envasadores e importadores de bebidas alcohólicas, la base se determina no en atención al valor de dicha operación, sino tomando en cuenta una venta distinta que es la enajenación del detallista al público en general con base en un precio que es sugerido por el propio sujeto pasivo y respecto del cual no existe ninguna certeza de que será ese el importe, pero sobre todo, se aparta del hecho imponible consistente en la enajenación real y efectiva que lleve a cabo dicho fabricante, productor, envasador e importador de bebidas alcohólicas.

En consecuencia, la enajenación de bebidas alcohólicas que lleven a cabo los fabricantes, productores, envasadores e importadores será gravada de acuerdo con el precio de venta del detallista y no con el precio de venta del contribuyente, lo que pugna con el principio de proporcionalidad tributaria, porque el pago del impuesto se incrementará en proporción al precio de venta del detallista, considerándose que, en todo caso, debiera tomarse en cuenta el precio de venta del contribuyente y no el precio de venta de otra persona diversa a la relación tributaria, como lo viene a ser el detallista, el cual no se encuentra obligado al pago del impuesto. Lo anterior, sin duda alguna es indicativo de que el sujeto pasivo del impuesto, deberá cubrirlo calculando sobre una

base que corresponde a diversa persona, es decir, al detallista y no al precio de venta del propio contribuyente, sin que exista relación con el hecho generador del crédito fiscal, que viene a ser la enajenación de bebidas alcohólicas.

Por tanto, es claro que la contribución del sujeto pasivo, con base en el precio de venta del detallista no es justa ni adecuada a sus ingresos, utilidades o rendimientos, ya que para ello sería necesario que la base de dicho impuesto no se calculara teniéndose en cuenta el precio de venta del detallista, que resulta ajeno a la relación tributaria, todo lo cual lleva a concluir la inobservancia de la garantía de proporcionalidad tributaria, en razón de que el impuesto establecido en estos términos no es indicativo de capacidad contributiva del propio fabricante, productor, envasador o importador, al no establecerse el impuesto de mérito en atención a la actividad que constituye el hecho generador que realiza el sujeto pasivo, sino a una manifestación de riqueza distinta de una persona diversa como lo es el detallista.

Por otro lado, se establece que las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente el precio en que los contribuyentes enajenaron los productos atendiendo al importe corriente de venta del detallista en el mercado interior; circunstancia que permite evidenciar que el pago del impuesto que en su momento deberá realizar la quejosa aún presuntivamente depende de un tercero ajeno a él; es decir, al importe corriente de venta del detallista y ello significa que el sujeto pasivo de la relación tributaria no podrá conocer en forma cierta y proporcional la manera de contribuir en los gastos públicos; circunstancia que contraviene lo dispuesto por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En conclusión, los anteriores argumentos son suficientes para considerar inconstitucionales los preceptos normativos que quedaron invocados en virtud de que la ley reclamada viola los principios de proporcionalidad y equidad consagrados en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los estados Unidos Mexicanos, al

obligar a los sujetos pasivos a determinar el impuesto no con base en el precio al que vende sus bienes, sino con base al del detallista y como consecuencia fijar la base del tributo con base en una actividad distinta al hecho generador del impuesto, inobservando el legislador establecer una estrecha relación entre la base del impuesto y el hecho imponible, todo lo cual revela su desproporcionalidad tributaria.

4.2. EL PERDÓN FISCAL.

4.2.1. Mecánica de funcionamiento del perdón fiscal.

A continuación se verá un aspecto de las reformas fiscales de diciembre del año 2000 que aprobó el Congreso de la Unión, es una medida de promoción del cumplimiento voluntario, incluida dentro de los cambios formulados al Código Fiscal de la Federación. La exposición de motivos determinó que uno de los principales objetivos de los cambios a las disposiciones fiscales es aumentar el cumplimiento tributario. Se intenta propiciar que los contribuyentes con adeudos fiscales se animen a pagarlos.

La fracción VII del artículo segundo transitorio se refiere a lo que los medios de comunicación denominaron "Amnistía Fiscal" o "Perdón Fiscal" desde que la iniciativa se mandó al Congreso. La reforma al Código Fiscal de la Federación contiene un programa que establecen autoridades fiscales, con respecto de contribuciones que se pagan mediante declaración periódica formulada por los contribuyentes. Tiene como objetivo incentivar a los contribuyentes con créditos fiscales, a que regularicen su situación fiscal ofreciendo que en el año 2001 declaren correctamente sus contribuciones del año 2000, y no requieran corregir los cuatro ejercicios anteriores, quedando protegidos con la caducidad según el artículo 67 del ordenamiento legal invocado. A esto la Secretaría de Hacienda y Crédito Público le ha denominado "cuenta nueva y borrón", expresión que ya se había utilizado en el pasado, pero redactada de manera diferente.

No obstante lo anterior, el mecanismo descrito con antelación condiciona una salvaguarda para que de allí en adelante, el contribuyente siga declarando y pagando correctamente. De esta manera, si en alguno de los ejercicios futuros se detectan irregularidades, el fisco podrá liquidar los anteriores, inclusive los que habían sido provisionalmente protegidos con la declaración correcta del ejercicio posterior. De ahí que para lograr una salvaguarda completa sobre los ejercicios que no se corrigieron se requiera de cuatro ejercicios posteriores y sucesivos, correctamente declarados. En este sentido, la salvaguarda obtenida declarando correctamente el ejercicio del año 2000, únicamente puede mantenerse si, a su vez, se declaran correctamente los años 2001, 2002, 2003 y 2004.

Los que se corrijan hasta el año 2002 tendrán que declarar correctamente los dos ejercicios anteriores; en 2003 serán tres y así sucesivamente, hasta completar los cinco y quedar protegidos por la caducidad; pero si son revisados antes de corregirse, los contribuyentes estarán obligados a pagar por todos los ejercicios anteriores irregularidades, sin exceder del plazo de caducidad.

Las reglas para que opere el programa "nueva cuenta y borrón" son las siguientes:

1.- Tratándose de contribuyentes distintos a aquellos que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales, cuando el ejercicio de las facultades de comprobación inicie:

Período de revisión	Determinación de contribuciones omitidas del ejercicio
Entre abril de 2001 y marzo de 2002	correspondiente al año 2000
Entre abril de 2002 y marzo de 2003	correspondientes a cualesquiera de los años 2000 y 2001.

Entre abril de 2003 y marzo de 2004	correspondientes a cualesquiera de los años 2000, 2001 y 2002
Entre abril de 2004 y marzo de 2005	correspondientes a cualesquiera de los años 2000, 2001, 2002 y 2003

2.- Tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales, cuando el ejercicio de las facultades de comprobación inicie:

Período de revisión	Determinación de contribuciones omitidas del ejercicio
Entre septiembre de 2001 y agosto de 2002	correspondiente al año 2000.
Entre septiembre de 2002 y agosto de 2003	correspondientes a cualesquiera de los años 2000 y 2001.
Entre septiembre de 2003 y agosto de 2004	correspondientes a cualesquiera de los años 2000, 2001 y 2002.
Entre septiembre de 2004 y agosto de 2005	correspondientes a cualesquiera de los años 2000, 2001, 2002 y 2003.

Es importante mencionar que en todos los casos, las autoridades fiscales podrán determinar los pagos provisionales de las contribuciones correspondientes al período transcurrido entre la fecha de terminación del último ejercicio anterior a la fecha de inicio de las facultades de comprobación y la fecha en que las mismas se inicien.

En consecuencia, no se limita las facultades de determinación de contribuciones de las autoridades fiscales respecto de los ejercicios anteriores a 2000, en los siguientes casos:

1.- Tratándose de la revisión de dictámenes formulados por contador público registrado sobre los estados financieros de los contribuyentes, cuando la misma se inicie antes de septiembre de 2001.

2.- En los demás casos, siempre que las facultades de comprobación se inicien antes de abril de 2001.

Cabe enfatizar que la autoridad está imposibilitada para liquidar contribuciones omitidas anteriores a 2000, pero no para revisarlas. A este respecto, se coincide con Mauricio Soriano Ariza cuando se pregunta: "Esto en realidad es una amnistía. ¿Qué caso tiene que el Transitorio comentado le permita a la autoridad revisar los ejercicios supuestamente amnistiados, si en principio está imposibilitada para calcular y cobrar contribuciones omitidas en los mismos?. La respuesta es obvia en este contexto: Porque en realidad no está impedida para calcular y exigir el pago de contribuciones omitidas en esos ejercicios anteriores al 2000, sino que está a su alcance hacerlo con una sola condición: que sea esta misma autoridad quien afirme que tal o cual disposición de la ley se interpretó y aplicó equivocadamente y que por consecuencia el contribuyente sólo cumplió parcialmente con sus obligaciones fiscales, para de esta forma abrirse la posibilidad de sancionar las omisiones de los ejercicios pasados."²

De suma trascendencia es el análisis de lo que la propia ley ha llamado "irregularidades, pues al comprobarse que durante cualesquiera de los ejercicios se omitió la presentación de la declaración del ejercicio de alguna contribución, o que el contribuyente incurrió en alguna "irregularidad", se podrán determinar, contribuciones omitidas correspondientes a ejercicios anteriores.

Se consideran irregularidades las siguientes omisiones:

² SORIANO ARIZA; Mauricio; *La Amnistía Fiscal, Una Falacia*; <http://legal.terra.com.mx/EnLinea/Columnas/articulo/113default.asp?tipoArt=2&idArt=113>; consultado el 3 de noviembre de 2001.

- a) Omisión en el pago de participación de utilidades a los trabajadores;
- b) Omisión en el pago de contribuciones por más del 3% sobre el total de las declaradas por adeudo propio;
- c) Omisión en el entero de contribuciones por más del 3% sobre el total retenido o que debió retenerse; y omisión de actos realizados por establecimientos en dos o más entidades por más del 3% de la cantidad que debió ser proporcionada.
- d) Efectuar compensación o acreditamiento improcedentes contra contribuciones a su cargo, u obtener en forma también improcedente la devolución de contribuciones, por más de 3% sobre el total de las declaradas;
- e) No solicitar la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes o no presentar el aviso de cambio de domicilio fiscal o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando se presenten en forma espontánea. Se considera que se incurrió en la irregularidad señalada, aún cuando los supuestos mencionados en el mismo hubiesen ocurrido en ejercicios o periodos distintos;
- f) Proporcionar en forma equivocada u omitir la información correspondiente al valor de los actos o actividades realizados en cada entidad federativa, cuando se tengan establecimientos en dos o más entidades de la Unión, siempre que la omisión o alteración exceda en más de 3% de las cantidades que debieron proporcionarse, de conformidad con los actos o actividades realizados.
- g) Proporcionar información o datos falsos en estados de resultados que se presenten para solicitar devolución de pagos provisionales o en informes acerca de movimientos de efectivo y bancos, cuando se solicita el pago a plazos ya sea diferido o en parcialidades
- h) No presentar el dictamen de estados financieros o presentarlo fuera del plazo;
- i) No corregir dentro de los 15 días siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros formulado por contador público, ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las contribuciones omitidas que hubieran sido observadas en el dictamen.
- j) Cuando se de alguno de los supuestos del artículo 55 del Código Fiscal de la Federación, que son:

1. oponerse al ejercicio de las medidas de comprobación;
2. omitir presentar alguna declaración del ejercicio, hasta que se inicien dichas atribuciones;
3. no presentar contabilidad o documentación comprobatoria, por más de 3%, de alguno de los conceptos por declarar;
4. omitir ingresos, compras u operaciones por más de 3%;
5. registrar compras, gastos o servicios no recibidos o no realizados;
6. omitir o alterar las existencias en inventarios o registrar existencias a precios distintos, en más de 3%;
7. no cumplir con las reglas sobre valuación de inventarios o con el procedimiento de control de los mismos;
8. no tener en operación los sistemas o registros electrónicos autorizados, o destruirlos, alterarlos, así como impedir el propósito para el que fueron instalados;
9. otras irregularidades en la contabilidad.

Siempre se podrá volver a determinar contribuciones omitidas correspondientes al mismo ejercicio, cuando se comprueben hechos diferentes.

Si se incurre en alguna de las irregularidades señaladas anteriormente, se podrá incluso determinar contribuciones omitidas distintas a aquéllas en que se cometió la irregularidad, aun cuando correspondan a ejercicios anteriores.

También se podrán determinar contribuciones omitidas por los ejercicios anteriores, cuando dentro del lapso comprendido desde el segundo día anterior a aquél en que se inicie el ejercicio de facultades de comprobación y hasta la fecha en que, en su caso, se notifique la resolución determinante del crédito, se presenten declaraciones complementarias, respecto del ejercicio fiscal por el que se iniciaron las facultades de comprobación, y siempre que con dichas declaraciones o formas se corrija alguna de las irregularidades.

Las declaraciones complementarias o las formas de corrección de la situación fiscal, correspondientes a periodos anteriores a los sujetos de comprobación, podrán ser motivo de determinación de contribuciones en cualquier tiempo por lo que hace a los conceptos que hubieren modificado.

Las contribuciones retenidas o que debieron retenerse podrán ser determinadas en cualquier tiempo, aun cuando en el último ejercicio sujeto a fiscalización no se determinen contribuciones o no se encuentren irregularidades.

En los casos en que el ejercicio de las facultades de comprobación se hubieren iniciado entre el 1o. de abril del año 2001 y el 31 de marzo del año 2005. Estas fechas no serán aplicables cuando las autoridades fiscales inicien el ejercicio de sus facultades de comprobación después del 31 de marzo de 2005.

Además de lo anterior la disposición transitoria del Código Fiscal de la Federación excluye a diversos contribuyentes de la aplicación de los beneficios del programa "nueva cuenta y borrón" al establecer excepciones a la Amnistía Fiscal, las siguientes:

- a) Cuando la misma derive de la revisión de la cuenta pública federal efectuada por la Contaduría Mayor de Hacienda.
- b) Cuando se determinen cualesquiera de las siguientes contribuciones: aportaciones de seguridad social, las que se causen por la importación de bienes y el Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos e impuesto sobre automóviles nuevos.
- c) Cuando la determinación se derive de: la omisión de ingresos provenientes del extranjero o del rechazo de deducciones de gastos o inversiones efectuadas en el extranjero, la creación o incremento de reservas de pasivos y cuando los pagos correspondientes se efectúen en ejercicios posteriores a aquél en que se hizo la deducción.

- d) En los ejercicios en que se incurrió en pérdidas para los efectos del impuesto sobre la renta, cuando dichas pérdidas se disminuyan total o parcialmente, en el ejercicio respecto del cual se ejercen las facultades de comprobación; así como en los ejercicios en los que se hubiera determinado el impuesto al activo cuya devolución se hubiera obtenido en el ejercicio respecto del cual se ejercen dichas facultades.
- e) Tratándose de las personas morales que componen el sistema financiero en los términos del artículo 7o.-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- f) Las que resulten como consecuencia de aplicar lo señalado en las fracciones IV, V, VI y VII del artículo 120 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- g) Por el ejercicio de liquidación.
- h) Por el ejercicio por el que se hubiera presentado el aviso para dictaminar para efectos fiscales los estados financieros y el dictamen no se presente oportunamente.
- i) Respecto de los ejercicios en que la autoridad emita la determinación de contribuciones omitidas y sus accesorios por la reposición del procedimiento de verificación, revisión o determinación, por haberlo ordenado así la autoridad al resolver un recurso administrativo o un órgano jurisdiccional en resolución firme, así como cuando, respecto de dichos ejercicios, la citada resolución haya dejado a salvo los derechos de la autoridad fiscal para ejercer sus facultades de comprobación o determinación.
- j) Tratándose de contribuyentes que consolidan su resultado fiscal en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, incluyendo aquellas sociedades que en los términos de dicha ley consolidaron su resultado fiscal con anterioridad al 1o. de enero de 2001.
- k) Respecto de las observaciones que hubieran sido hechas por el contador público autorizado, en los dictámenes de los estados financieros que hubiera formulado para efectos fiscales, en los ejercicios anteriores al 2000.
- l) Tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.

Ahora bien, también se da una oportunidad para regularizar su situación fiscal a los contribuyentes que tengan créditos fiscales pendientes de pago. A estos se les otorga una condonación parcial del crédito, que equivale a una reducción en los recargos de mora, para igualarlos con los pagos en parcialidades. Este beneficio es aplicable a los pagos que realice el contribuyente en los meses de enero a abril de 2001.

La dificultad para calcular en cada uno de los créditos fiscales la parte correspondiente a los recargos, sobre todo en los casos en que se autorizó un pago en parcialidades, lleva a proponer una tasa promedio de condonación, la cual se aplica sobre la totalidad del crédito y corresponde a una disminución equivalente a la diferencia promedio entre la tasa de recargos de mora y la de pago en parcialidades, durante años de calendario. La reducción propuesta es de 12.5% para los años de 1996, 1997 y 1998 y de 10% para 1999.

4.2.2. Comentarios al programa “Cuenta Nueva y Borrón”

Existen varias posturas para explicar la decisión del gobierno de establecer un esquema de perdón fiscal para el 2001, entre las que destacan:

1. Incrementar el número de contribuyentes que no están registrados;
2. Conocer los niveles reales de ingresos y deducciones, para que en los años posteriores pueda monitorear y detectar posibles omisiones;
3. Dar un respiro fiscal para aquellos contribuyentes que por ignorancia o mala fe regresen a la normalidad fiscal;
4. Aumentar para el 2001 los niveles de recaudación y dar resultados sorprendentes en esta materia; y

5. Reconocer que las condiciones económicas no han sido buenas en los años pasados y sería conveniente dar una nueva oportunidad para que la gente cumpla como debe ser.

Sin embargo, la respuesta salta a la vista con facilidad, porque lo que interesa al fisco federal es aumentar la recaudación que arroja resultados realmente alarmantes. Nadie duda que el dinero no alcanza para las necesidades sociales, pero nunca la política fiscal de un estado debe tener como fundamento principal la recaudación, sino que debe tener como eje una política distributiva y no meramente recaudatoria como en la especie acontece.

Del análisis de la mecánica de la amnistía fiscal prevista por el artículo segundo transitorio, fracción VII del Código Fiscal de la Federación, aún y cuando la autoridad podrá recurrir en períodos posteriores a partir de que encuentre irregularidades, hasta cinco años atrás, resulta evidente que estamos ante una violación del Principio de Igualdad y en contravención al artículo 1º de la Constitución, porque aquellos que cumplieron con las obligaciones formales y sustantivas, tanto en presentación de declaraciones y cálculos de enteros, en cualquier impuesto, tienen un claro perjuicio, ya que estos que si atendieron sus obligaciones, no se les premia, y si en caso contrario, nos hemos portado mal, tenemos consideraciones y prerrogativas; es una clara transgresión de garantías individuales, en concreto, el ser un contribuyente cumplido, beneficio a los que no lo han sido hasta ahora (la autoridad quita de éste beneficio los grandes contribuyentes), por ello, es con meros fines recaudatorios, ya que si me adhiero a la norma, me podrán liquidar cinco años atrás, y si no me adhiero, también, aparente beneficio.

Por cuanto hace a las irregularidades en las que se puede incurrir son diez, y el cuestionamiento es, ¿habrá algún contribuyente que no incurra en alguna de esas irregularidades, aún en forma involuntaria?. Hay que tomar muy en cuenta que el margen de error es de solo el 3%, significando esto que todo aquel que quiera gozar del beneficio de la amnistía fiscal se tendrá que llevar una contabilidad casi perfecta con un margen de error máximo del 3% o de lo contrario se podrán liquidar ejercicios anteriores a 2000.

Ojalá la economía mejore bastante en virtud de que habrá que pagar en tiempo y forma la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la empresa y las diversas contribuciones, porque si alguna contribución se paga a requerimiento de la autoridad fiscal se rompe el supuesto de buen cumplimiento y se cae en una irregularidad por lo tanto desde ese momento se es sujeto a revisión, nada más se tendrá que esperar el momento en el que la autoridad fiscal inicie sus facultades de revisión.

Es muy probable que se deje en fechas próximas gran cantidad de requerimientos sobre la declaración anual de 2000 o para que ir tan lejos a partir de enero de 2000 solicitarán las declaraciones de pagos provisionales del ejercicio 2000 con tal de romper el supuesto para gozar de "La Amnistía Fiscal".

En relación con la irregularidad consistente en la omisión en el pago de contribuciones por más del 3% sobre el total de las declaradas por adeudo propio, el mencionado 3% de margen de error se deberá considerar por cada tipo de contribución, reduciendo con esto el margen total de error. Esto es, del universo total de contribuciones no se toma el 3% de margen de error, sino que ese 3% se toma por cada contribución que revisen las distintas dependencias que se encargan de revisar las contribuciones que le competen.

Como se puede observar del análisis de las fracciones VII y VIII del artículo segundo transitorio del Código Fiscal para 2001, relativas a "La Amnistía Fiscal" se puede concluir que de "Perdón Fiscal", tienen muy poco y en realidad se trata de una medida verdaderamente recaudatoria, la cual a pesar de las trampas que encierra, la gran mayoría de contribuyentes, cree en esta medida. Sin embargo, falsas las promesas del gobierno cuando los contribuyentes se percaten de no ver borrado un pasado fiscal sin consecuencias. Pero lo peor salta a la vista, cuando en los términos de la multicitada disposición fiscal, claramente se advierte que se da un margen discrecional amplio a la autoridad para que ésta pueda perdonar efectivamente a quien ella considere que se merece ese tan mencionado perdón fiscal, lo que indudablemente contiene una gran carga de injusticia tributaria..

Ahora bien, a manera de preámbulo al estudio de constitucionalidad que se analizará en el siguiente punto, resulta importante destacar la opinión de José Corona Fuentes cuando sostiene la inequidad del Perdón fiscal, porque "la autoridad no podrá ejercer su labor fiscalizadora y, por tanto, determinar omisiones a contribuyentes incumplidos causando inequidad, ya que otros contribuyentes que sí han pagado y que no les interesa el perdón fiscal estarán en franca desventaja de aquellos que no contribuyeron. Pensamos que es una señal equivocada al padrón de contribuyentes, donde se traduce que el que no paga puede, en un futuro, ser perdonado"³, y agrega "por otro lado, también resulta inequitativo, porque el perdón fiscal, como lo veremos más adelante, sólo se aplica a un número determinado de contribuyentes, resultando el beneficio sólo para unos y no para todos."⁴

³ CORONA FUENTES, José; "El Perdón Fiscal, Cuenta Nueva y Borrón"; primera edición, Editorial Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, S.A. de C.V.; México, 2001; página 5.

⁴ Ibidem.

4.2.3. Inconstitucionalidad de la fracción VIII del artículo segundo transitorio del Código Fiscal de la Federación para 2001.

El programa Borrón y Cuenta Nueva viola la garantía constitucional de igualdad así como el principio de equidad tributaria al excluir a diversas categorías de contribuyentes de los beneficios de la amnistía constitucional previstos en la fracción VII, inciso a) del artículo segundo transitorio del Código Fiscal de la Federación para 2001, puesto que si bien es cierto que la autoridad fiscal para determinar contribuciones omitidas mediante liquidación en ejercicio de sus facultades de comprobación, deben liquidar primero los ejercicios fiscales de 2000, 2001, 2002 y 2003, y solo ante la falta de presentación de alguna declaración de tales ejercicios, o bien, ante la verificación de alguna irregularidad prevista por el inciso c), podrán liquidar ejercicios anteriores sin más limitación que el término de caducidad previsto por el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, también lo es que dicho programa resulta ser sumamente inequitativo al excluir a diversos contribuyentes de las prerrogativas antes mencionadas, pues la fracción VIII de la citada disposición transitoria prevé diversos supuestos respecto de los cuales no será aplicable la fracción VII. El artículo 31 fracción IV establece:

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

Artículo 31. Son obligaciones de los Mexicanos:

.....

Fracción IV. 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.

De lo que se desprende que tal precepto contempla la obligación para los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de la Federación Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Los conceptos de proporcionalidad y equidad constituyen garantías de la propiedad o patrimonio de los gobernados, a fin de que no se les afecte desmesurada e inequitativamente por vía fiscal, sin perder de vista el interés público de atender al gasto oficial, indispensable para dar satisfacción a las necesidades colectivas, y el interés de los particulares de que la carga contributiva no sea injusta.

El principio de equidad radica en que los sujetos con capacidad igual tributen con idéntico tratamiento en cuanto a hipótesis de su causación. Como se vio en el capítulo III, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha puntualizado que el principio de equidad a que alude el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho. El principio de equidad se encuentra delimitado por los siguientes elementos objetivos:

- no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable;
- a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas;
- no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y

- para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

Por otra parte, la exención tributaria es prohibida tajantemente por el artículo 22 constitucional, sin embargo, en interpretación jurisprudencial la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que este privilegio legal de no exigir el cumplimiento de la obligación tributaria a cierta categoría de contribuyentes es permitido siempre que cumpla con los requisitos de generalidad y abstracción, esto es, que no se favorezca a personas individualmente consideradas sino a cierta categoría de contribuyentes que se ubiquen en una hipótesis normativa de carácter general formalmente legislativa, criterio que a continuación se transcribe:

IMPUESTOS, EXENCIÓN DE. ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECE CONSIDERANDO LA SITUACIÓN OBJETIVA DE LAS PERSONAS EXENTAS. Interpretando en forma sistemática el art. 28 Constitucional y el art. 13 de su Reglamento, se obtiene la conclusión de que la prohibición contenida en el primero de ellos respecto de la exención de impuestos debe entenderse en el sencillo de que ésta se prohíbe cuando tiende a favorecer intereses de determinada o determinadas personas, y no cuando la exención de impuestos se concede considerando situaciones objetivas en que se reflejan intereses sociales o económicos a favor de categorías determinadas se sujetos.

Séptima época, primera parte: vol. 7, p. 32, AR. 1116/64, Banco Occidental de México, S.A. unanimidad de 20 votos; vol. 7, p. 32 AR 1015/63, Ángel Torrentegui Millán, unanimidad 19 votos; vol. 7, p. 32, AR 1004/63, Bertha Olguín Irquidez, unanimidad 19 votos; vol. 8, p. 34, AR 1016/63 José Hilario Guzmán Landeros, unanimidad 18 votos; vol. 66, p. 40, AR 3978/68, María Emigdia Contreras de Garza, unanimidad 19 votos. (Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985, primera parte, Tribunal Pleno, México, 1985, p. 104.)

Además, como la propia jurisprudencia lo indica, la exención tributaria debe implantarse en razón de circunstancias objetivas que evidencien intereses sociales o económicos a favor de los contribuyentes a los que se pretenden privilegiar, es decir, el privilegio no debe implantarse caprichosamente sin los elementos que reflejen esas situaciones sociales o económicas de los contribuyentes exentos que les hacen merecer tal privilegio. Al respecto, es aplicable el criterio de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XII, Diciembre de 2000, Tesis: 2a. CLVII/2000 Página: 440 Materia: Constitucional, Administrativa, tesis que a la letra dice:

EXENCIONES TRIBUTARIAS. LAS RAZONES PARA JUSTIFICARLAS DEBEN DESPRENDERSE CLARAMENTE DE LA LEY O EXPRESARSE EN EL PROCESO LEGISLATIVO EN QUE SE SUSTENTAN. Cuando en una ley tributaria se establece una exención, ésta debe justificarse como situación de excepción, ya sea porque del propio contenido de la ley se advierta con claridad o porque en la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente, en los dictámenes de las comisiones legislativas o en las discusiones parlamentarias de las Cámaras que sustentaron la norma que prevea la exención, se expresen las razones que den esa justificación.

Amparo en revisión 249/99. Gerardo Nieto Martínez y otro. 18 de octubre del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Impedido: José Vicente Aguinaco Alemán.
Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Hugo Guzmán López.

Ahora bien, la fracción VIII del artículo segundo transitorio del Código Fiscal de la Federación dispone:

DISPOSICIONES TRANSITORIAS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN PARA 2001.

Artículo segundo transitorio.

VIII. Lo dispuesto en la fracción anterior no es aplicable a la determinación de contribuciones realizadas por las autoridades fiscales, en los siguientes casos:

a) Cuando la misma derive de la revisión de la cuenta pública federal efectuada por la Contaduría Mayor de Hacienda.

b) Cuando se determinen cualesquiera de las siguientes contribuciones:

1. Aportaciones de seguridad social.

2. Las que se causen por la importación de bienes.

3. Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos e impuesto sobre automóviles nuevos.

c) Cuando la determinación se derive de:

1. La omisión de ingresos provenientes del extranjero o del rechazo de deducciones de gastos o inversiones efectuadas en el extranjero.

2. La creación o incremento de reservas de pasivos, cuando los pagos correspondientes se efectúen en ejercicios posteriores a aquél en que se hizo la deducción.

d) En los ejercicios en que se incurrió en pérdidas para los efectos del impuesto sobre la renta, cuando dichas pérdidas se disminuyan total o parcialmente, en el ejercicio respecto del cual se ejercen las facultades de comprobación; así como en los ejercicios en los que se hubiera determinado el impuesto al activo cuya devolución se hubiera obtenido en el ejercicio respecto del cual se ejercen dichas facultades.

e) Tratándose de las personas morales que componen el sistema financiero en los términos del artículo 7o.-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

f) Las que resulten como consecuencia de aplicar lo señalado en las fracciones IV, V, VI y VII del artículo 120 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

g) Por el ejercicio de liquidación.

h) Por el ejercicio por el que se hubiera presentado el aviso para dictaminar para efectos fiscales los estados financieros y el dictamen no se presente oportunamente.

i) Respecto de los ejercicios en que la autoridad emita la determinación de contribuciones omitidas y sus accesorios por la reposición del procedimiento de verificación, revisión o determinación, por haberlo ordenado así la autoridad al resolver un recurso administrativo o un órgano jurisdiccional en resolución firme, así como cuando, respecto de dichos ejercicios, la citada resolución haya dejado a salvo los derechos de la autoridad fiscal para ejercer sus facultades de comprobación o determinación.

j) Tratándose de contribuyentes que consolidan su resultado fiscal en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, incluyendo aquellas sociedades que en los términos de dicha ley consolidaron su resultado fiscal con anterioridad al 1o. de enero de 2001.

k) Respecto de las observaciones que hubieran sido hechas por el contador público autorizado, en los dictámenes de los estados financieros que hubiera formulado para efectos fiscales, en los ejercicios anteriores al 2000.

l) Tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.

Del precepto antes transcrito se puede observar que el beneficio establecido en la fracción VII no es aplicable a los contribuyentes que se ubiquen en los diversos supuestos de la fracción VIII del propio precepto legal, entre ellos, cuando se cause el Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos e impuesto sobre automóviles nuevos; en el caso de las personas morales que componen el sistema financiero en los términos del artículo 7o.-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta; cuando se hubiera presentado el aviso para dictaminar para efectos fiscales los estados financieros y el dictamen no se presente oportunamente; cuando por sentencia firme de la autoridad judicial se haya dejado a salvo los derechos de la autoridad fiscal para ejercer sus facultades de comprobación o determinación; y respecto de las observaciones que hubieran sido hechas por el contador público autorizado, en los dictámenes de los estados financieros que hubiera formulado para efectos fiscales, en los ejercicios anteriores al 2000; entre otros.

Pues bien, es el caso que en relación a la exclusión que realiza la disposición transitoria en cita respecto de los casos que se indicaron en el párrafo anterior, resulta inconstitucional el artículo segundo transitorio fracción VIII del Código Fiscal de la Federación para 2001, toda vez que si bien es cierto cumple con los requisitos de generalidad y abstracción en razón de que se excluye a todos aquellos contribuyentes que se ubiquen en los diversos supuestos que contempla, también lo es que no existen razones que justifiquen que los contribuyentes que se mencionan sean excluidos de tal beneficio lo que sin lugar a dudas resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria consagrada en el artículo 31 fracción IV constitucional.

Circunstancias que se traducen en violación al principio de equidad previsto por el artículo 31 fracción IV constitucional. La Suprema Corte de Justicia al estudiar el principio de equidad tributaria con el debe cumplir todo tributo ha dicho en su Tesis: P.J. 42/97, novena época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: V, Junio de 1997, Página: 36, Materia: Administrativa, Constitucional, lo siguiente:

EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES. El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que

existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

Amparo en revisión 321/92. Pyosa, S. A. de C. V. 4 de junio de 1996. Amparo en revisión 1243/93. Multibanco Comermex, S. A. 9 de enero de 1997. Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 42/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete.

De la misma manera en la tesis de jurisprudencia P./J. 24/2000, novena época, Instancia Pleno, Fuente Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XI, Marzo de 2000, Página: 35, Materia: Constitucional, Administrativa Jurisprudencia, sostuvo que:

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.

De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las

disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Amparo directo en revisión 682/91. Matsushita Industrial de Baja California, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1995. Amparo directo en revisión 1994/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Amparo directo en revisión 3029/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Amparo directo en revisión 324/99. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de junio de 1999. Amparo directo en revisión 1766/98. WMC y Asociados, S.A. de C.V. 4 de noviembre de 1999. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintinueve de febrero en curso, aprobó, con el número 24/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintinueve de febrero de dos mil.

En consecuencia, el principio de equidad previsto constitucionalmente, significa la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo; los que, en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, exenciones, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente; en esencia la equidad atiende a la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes del tributo o contribución, así como de sus excepciones.

En este orden de ideas, del texto de la propia ley, de la exposición de motivos de la iniciativa de reformas al Código Fiscal de la Federación para 2001, del dictamen de la Comisión Legislativa de Hacienda y de las discusiones parlamentarias, en ningún momento se manifiestan las razones que tuvo el legislador para excluir de la mencionada amnistía fiscal a los contribuyentes que se ubiquen en los diversos supuestos de la fracción VIII del propio precepto legal, entre ellos, cuando se cause el Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos e impuesto sobre automóviles nuevos; en el caso de las personas morales que componen el sistema financiero en los términos del artículo 7o.-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta; cuando se hubiera presentado el aviso para dictaminar para efectos fiscales los estados financieros y el dictamen no se presente oportunamente; cuando por sentencia firme de la autoridad judicial se haya dejado a salvo los derechos de la autoridad fiscal para ejercer sus facultades de comprobación o determinación; y respecto de las observaciones que hubieran sido hechas por el contador público autorizado, en los dictámenes de los estados financieros que hubiera formulado para efectos fiscales, en los ejercicios anteriores al 2000.

Por el contrario, del análisis de la iniciativa de ley enviada al Congreso de la Unión por el Ejecutivo Federal para reformar el Código Fiscal de la Federación para el ejercicio fiscal del 2001 se tiene que solo se limitó a indicar, sin justificar las razones que tuvo para ello, que las facilidades del programa "no serán aplicables a los grandes contribuyentes".⁵ Asimismo, en el Diario de Debates de fecha 21 de diciembre de 2001, se consigna que el C. Diputado del Grupo Parlamentario del Partido Revolucionario Institucional, José Luis Ugalde Montes, manifestó que "El Programa Cuenta Nueva y Borrón, deberá mostrar su eficacia recaudatoria y superar las críticas recibidas que señalan la existencia de limitantes que hacen inaccesible el perdón fiscal a la gran mayoría de los contribuyentes. Este perdón fiscal acotado, podría no ser el mecanismo para el cumplimiento voluntario que pretende instrumentar el fisco federal."⁶

⁵ EL CONSEJERO FISCAL; *Iniciativa de Decreto que Reforma Diversas Disposiciones Fiscales*; http://www.consejerofiscal.com/portada_proyecto%20de%20reformas%20fiscales_2001.htm; Gaceta Parlamentaria, año III, número 646-III, jueves 7 de diciembre de 2000 consultado el 30 de octubre de 2001.

⁶ CÁMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN; *Diario de Debates del 21 de diciembre de 2001*; <http://www.cddhcu.gob.mx/servddd/verest/1po00/DICTAMEN2>; consultado el 30 de octubre de 2001.

En efecto, es en el texto los propios documentos antes citados que implícitamente se reconoce el trato desigual a los diversos contribuyentes ante situaciones que pueden considerarse semejantes, pues en el caso del programa cuenta nueva y borrón debe recordarse que se trata de una serie de beneficios con la finalidad de incentivar el pago voluntario de contribuciones a las que se encuentran obligados los contribuyentes, por lo que a la luz de este programa puede válidamente sostenerse que no existe razón alguna que justifique que cierta categoría de contribuyentes sea excluida de la amnistía fiscal, toda vez que no hay ninguna base objetiva que siendo un programa que tiende a alentar el cumplimiento oportuno y eficaz de las contribuciones a las que se está afecto, no resulta constitucional que se brinde tales beneficios a ciertos contribuyentes y a otros no.

Así las cosas, creemos que los contribuyentes que se ubiquen en los supuestos establecidos en la fracción VIII del artículo segundo transitorio del Código Fiscal de la Federación para 2001, resulta injustificada su exclusión de la amnistía fiscal, porque no se encuentran intereses sociales o económicos que hagan razonable tal exclusión, sino por el contrario, todo el universo de contribuyentes a la luz de la amnistía fiscal se encuentran en situaciones que pueden considerarse semejantes consistentes en la oportunidad tener por regularizada su situación fiscal, pues el programa se creó sin atender a cuáles contribuyentes en lo particular son deudores o no del fisco federal, sino que tomando en consideración que los niveles de recaudación son bajos se llega a la conclusión de que existe un número indeterminado de contribuyentes que no están declarando su verdadera situación fiscal y enterando sus contribuciones correcta y oportunamente, por lo que se crea el presente programa sin atender a circunstancias de índole económico o social de determinada categoría de contribuyentes.

Y es que la amnistía fiscal no es otra cosa que un programa de regularización fiscal basado en una fundada presunción de evasión fiscal del universo de contribuyentes mexicanos que no atiende, como en el caso de los impuestos por ejemplo, a su capacidad contributiva, sino a una falta de pago de contribuciones causadas, en donde tan evasor puede ser un contribuyente del impuesto sobre la renta como uno del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, o una persona física con actividad empresarial como una persona moral del sistema financiero, etcétera, razones que evidencian que no existen circunstancias económicas ni sociales que justifiquen brindar a unos los beneficios del artículo segundo transitorio fracción VII y a otros no, porque no puede considerarse constitucional un programa de regularización fiscal en donde no se contemple a todo el universo de contribuyentes, ya que teniendo en consideración que el perdón fiscal se basa en una presunción de falta de pago de impuestos causados, todos los contribuyentes deben tener acceso a los beneficios que tal programa establece y no excluir sin razón alguna a ciertas categorías de contribuyentes que se encuentran en la misma presunción de evasión que los demás que refleja una situación que puede considerarse semejante, es decir, su falta de pago correcto y oportuno de sus adeudos fiscales y se les da trato desigual.

Luego entonces, resulta indudable que el legislador caprichosamente y sin ninguna justificación ha excluido de los beneficios establecidos en el programa "cuenta nueva y borrón" a los contribuyentes que se ubiquen en alguna de las hipótesis de la fracción VIII del artículo segundo transitorio del Código Fiscal de la Federación para 2001.

A mayor abundamiento y a manera de ejemplo, resulta importante analizar en particular el inciso e) de la fracción VIII del artículo segundo transitorio del Código Fiscal de la Federación para 2001 para enfatizar la transgresión constitucional que implica. Tal norma expresa:

**DISPOSICIONES TRANSITORIAS DEL CÓDIGO FISCAL DE
LA FEDERACIÓN PARA 2001.**

Artículo segundo transitorio.

VIII. Lo dispuesto en la fracción anterior no es aplicable a la determinación de contribuciones realizadas por las autoridades fiscales, en los siguientes casos:

.

e) Tratándose de las personas morales que componen el sistema financiero en los términos del artículo 7o.-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

.

El artículo 7-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta menciona que componen el sistema financiero las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, de sociedades controladoras de grupos financieros, de almacenes generales de depósito, administradoras de fondos para el retiro, arrendadoras financieras, sociedades de ahorro y préstamo, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa, casas de cambio, y sociedades financieras de objeto limitado.

Ahora bien, el Dictamen de la Comisión Dictaminadora correspondiente, en relación con la exclusión de las personas morales que componen el sistema financiero expresó como razones lo siguiente: "Esta Dictaminadora considera adecuada la excepción de la aplicación de los beneficios a las empresas que consolidan ya que éstas tienen alta capacidad administrativa y al sector financiero que maneja recursos del público en general."⁷

⁷ CÁMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN; *Gaceta Parlamentaria*, año III, diciembre de 2000; <http://gaceta.rddhcu.gob.mx/Gaceta/58/2000/dic/DictaMiscelanea.html>; consultado el 30 de octubre de 2001.

De lo anterior, se advierte que el legislador federal consideró como razón fundamental para excluir del perdón fiscal a las empresas que componen el sistema financiero el hecho de que operan con la captación de recursos provenientes del público en general, situación por demás insuficiente para excluir a dichas empresas de la amnistía fiscal.

Esto es así, por que el hecho de que manejen recursos del público en general, no parece ser razón suficiente para que se les excluya de los beneficios de la fracción VII, pues tal circunstancia es ajena a la propia finalidad de la amnistía fiscal y porque ello no evidencia ningún signo de beneficio social o económico a favor de otros contribuyentes que de cómo resultado la inaplicabilidad del perdón fiscal para las empresas del sector financiero. Caso similar fue motivo de estudio por la Suprema Corte de Justicia de la Nación al sustentar la tesis P./J. 10/96 publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Parte: III, Mayo de 1996, página: 255, que a la letra dice:

ACTIVO, IMPUESTO AL. LA EXENCION A LAS EMPRESAS QUE COMPONEN EL SISTEMA FINANCIERO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. El artículo 6o., fracción I de la Ley del Impuesto al Activo, vigente en su origen (actual fracción II) al establecer que exenta del pago del tributo a las empresas que componen el sistema financiero, transgrede el principio de equidad tributaria, consagrado en el artículo 31, fracción IV constitucional, en virtud de que teniendo estas empresas activos destinados a actividades empresariales, y no presentarse respecto de ellas ninguna situación de beneficio o justificación social que pudiera fundar un trato privilegiado de exención, no existe razón alguna por la que respecto de ellas no se establezca que al ser sujetos del tributo deban pagar el impuesto al activo, el cual podrán acreditar al impuesto sobre la renta efectivamente pagado, sin que pueda

argüirse como justificación de tal exención la dificultad para medir con exactitud el activo neto afecto a sus actividades empresariales por el hecho de operar con ahorro captado del público y con depósitos efectuados por el mismo, como se señala en la exposición de motivos de la Ley, pues tal circunstancia, en todo caso, podría dar lugar a prever una forma especial de determinación de la base del tributo, pero de ningún modo justifica su exención, máxime que tales empresas son contribuyentes del impuesto sobre la renta, de manera tal que si pueden determinar sus utilidades para efectos de este impuesto, no existe razón alguna para presumir que en el impuesto al activo, esencialmente vinculado a aquél, no puedan hacer la determinación relativa. Tampoco puede admitirse como justificación de la exención que estén sujetas a un estricto control financiero, pues además de que ello no puede llevar a considerar innecesario el control que como "objetivo fiscal no contributivo", persigue el impuesto al activo, bajo este contexto se podría afirmar que todos los contribuyentes no sólo están sujetos a control fiscal y a diversos tipos de control administrativo, de acuerdo con la naturaleza específica de cada empresa, sino que el legislador siempre está en posibilidad de establecer nuevos sistemas de control dentro del marco constitucional, por lo que ello no puede considerarse una situación que diferencie esencialmente, para efectos fiscales contributivos, a las empresas que integran el sector financiero, de los demás sujetos pasivos del impuesto, lo que obliga concluir que la exención de mérito introduce dentro del sistema del tributo un trato desigual a iguales, lo que resulta violatorio del artículo 31, fracción IV de la Constitución, en cuanto previene como un requisito esencial de las contribuciones que sean equitativas.

Amparo en revisión 1558/90. Complementos Alimenticios, S.A. 22 de febrero de 1996. Amparo en revisión 4736/90. Martex, S.A. 22 de febrero de 1996. Amparo en revisión 16/92. Arrendadora Hotelera del Sureste, S.A. de C.V. 22 de febrero de 1996. Amparo en revisión 5815/90. Zahori, S.A. de C.V. 22 de febrero de 1996. Amparo en revisión 749/91. Compañía Harinera de La Laguna, S.A. de C.V. 22 de febrero de 1996. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de febrero en curso, aprobó, con el número 10/1996, la tesis de jurisprudencia que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de febrero de mil novecientos noventa y seis.

Por consiguiente, no es equitativo que las empresas del sistema financiero y todos aquellos contribuyentes que se ubiquen en alguna de las hipótesis de la fracción VIII sean excluidos del programa "cuenta nueva y borrón" del artículo segundo transitorio fracción VII, pues teniendo todos una situación que puede considerarse semejante bajo la presunción de una falta de pago oportuno y correcto de sus obligaciones fiscales, se les trata desigual frente al resto del universo de contribuyentes mexicanos violentando el principio de equidad tributaria, dado que ellos también pueden tener una mala situación fiscal y sin razón se les excluye del cuenta nueva y borrón.

Así las cosas, como podemos observar del análisis de éstas fracciones VII y VIII, relativas a "La Amnistía Fiscal" se puede concluir que de "Perdón Fiscal", tienen muy poco y en realidad se trata de una medida verdaderamente recaudatoria, esto es con toda la publicidad que se le está haciendo a dicha facilidad para el ejercicio 2001, la gran mayoría de contribuyentes, creará en ésta medida. Sin embargo, amargas serán las experiencias que sufrirán en su momento los contribuyentes cuando vean desvanecidas todas sus esperanzas de ver borrado su pasado fiscal sin consecuencias. Tal vez ésta medida obedece a que la autoridad fiscal podrá perdonar efectivamente a quien ellos consideren que se merece ese tan mencionado perdón fiscal.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

1. La Constitución es la norma de normas o norma suprema, pues constituye el origen de todo el orden jurídico, en consecuencia, ninguna ley debe superar a la Constitución, tanto en su proceso de creación, como en cuanto a su contenido, porque deben ajustarse estrictamente a lo que ella marca. La Constitución es el objeto y materia de estudio de la rama del Derecho denominada Derecho Constitucional. El Derecho Constitucional a través de sus normas garantiza al individuo un mínimo de seguridad jurídica a los gobernados tanto en lo individual como en lo social.

El artículo 133 constitucional establece la Supremacía de la Constitución lo que necesariamente implica que las leyes emanadas de ella puedan no estar acorde con la Constitución, razón por la cual una ley puede ser invalidada al contravenir disposiciones jerárquicamente superiores de la Ley Suprema.

2. El principio general de legalidad se traduce en que la autoridad sólo puede actuar de conformidad con lo que se encuentra autorizado por la norma jurídica. En materia fiscal, existe un principio de legalidad específico, conforme al cual no puede existir una contribución que no esté decretada por una ley.

Se entiende que una contribución se encuentra establecida por una ley cuando sus elementos esenciales; sujeto, objeto, exenciones, base, cuota, tarifa y forma de pago estén comprendidos en ésta. Una contribución debe necesariamente estar contemplada en una ley formal y materialmente considerada, es decir, que sea emanada del órgano del Estado constitucionalmente facultado para ello, y que reúna las características de generalidad y abstracción.

3. La proporcionalidad tributaria es un principio axiológico de carácter constitucional en virtud del cual las leyes tributarias deben establecer cuotas, tasas o tarifas preferentemente progresivas que graven a los contribuyentes en función de su capacidad económica donde la carga impositiva incida en una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente, individualmente considerado, así como distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles, el impacto total de la afectación tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular.

La equidad tributaria es el principio constitucional derivado del valor justicia en virtud del cual las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación tributaria, donde se guarde una situación de igualdad frente a la norma jurídica que establece y regula un impuesto.

La proporcionalidad y equidad tributarias son complementarios entre sí, y necesita el uno del otro para lograr el ideal máximo de justicia tributaria, ambos se encuentran subordinados al valor supremo de justicia fiscal. Con el valor supremo justicia se pretende básicamente que no destruya la fuente de riqueza de donde emerge la contribución.

4. Otros principios en materia fiscal son: El destino de la recaudación por contribuciones al gasto público, El principio de irretroactividad de la ley, la garantía de audiencia, El derecho de petición, El principio de no confiscación de bienes, La garantía de no exención de contribuciones.
5. Las contribuciones son un gravamen que el Estado impone a los particulares para sufragar el gasto público, los cuales deben cumplir de manera obligatoria. Son contribuciones los impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social, aprovechamientos y sus accesorios; exigibles a los particulares en el ejercicio del Imperio del Estado.

6. Tanto los empréstitos como la emisión de moneda pueden resultar bastante dañinos, máxime cuando son utilizados de manera irresponsable por el Gobierno, pues el primero es un crédito que genera un costo financiero (intereses), aumentando la deuda pública a la que se tiene que hacer frente más temprano que tarde. La emisión de moneda, por su parte, trae consigo un efecto inflacionario, pues tan solo echar a andar la máquina de billetes sin tener su respaldo en la producción nacional de bienes y servicios, trae consigo una distribución equitativa de la riqueza.
7. Existe la regla lógica económica consistente en que si la recaudación contributiva disminuye, aumenta la necesidad de emitir moneda y buscar financiamiento vía empréstito y, por el contrario, si la recaudación contributiva aumenta, disminuye la necesidad de acudir al empréstito, así como a la emisión de moneda, pudiendo aplicar el excedente al pago de la deuda ya existe.
8. La sola función presupuestaria del Estado no es suficiente para asegurar que la política de ingresos y de gastos sea la más adecuada. Una política de endeudamiento immoderado o de emisión de moneda en proporciones indiscriminadas trastorna radicalmente la situación económica del país de que se trate. Lo mismo ocurre con el incremento desmedido de los gravámenes o las políticas de fiscalización extremas, dado que propician el abandono de ciertas actividades o la búsqueda del incumplimiento.
9. Las dos reformas más importantes introducidas en nuestra legislación fiscal federal han dado como consecuencia que los organismos de contribuyentes solicitaran un periodo de regularización. El primero de ellos en el año de 1948, en el que se dejó en libertad al propio contribuyente para que señalara lo que había omitido al erario. En cambio el segundo periodo de regularización, ya que antes de él una minoría del comerciante y del industrial, no más del 10% declaraban el ingreso real y de esa minería no más del 40% venía declarando la utilidad real, en consecuencia, la evasión alcanzaba límites inimaginables.

10. Con la creación de la Auditoría Fiscal Federal se sustituyó al cuerpo de auditores que hasta 1959 tenía la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sin ninguna coordinación entre sí, por personal técnico que eran ajenos a la situación existente entre el personal de los antiguos cuerpos de auditores y los contribuyentes, por lo que estos últimos hallándose al margen de una correcta situación fiscal, con grave peligro para ellos y para la economía de sus empresas si llegasen a ser visitados por el nuevo personal, se acercaron al fisco federal por medio de sus asociaciones y fue entonces cuando surgió la petición de regularización fiscal.

11. Las labores de regularización fiscal son criticadas porque son consideradas como una corrupción del cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes, pues se piensa que son un aliciente para la evasión de los impuestos a pagar. Sin embargo, ante la petición unánime del comercio y la industria, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se vio en la necesidad de abrir un segundo periodo de regularización, además de que resultaba evidente que no toda la responsabilidad era del contribuyente, sino también del mismo fisco federal, puesto que conociendo la situación que imperaba nunca había tratado de corregir o cuando menos tratar de disminuir las corruptelas en la actuación de su propio personal.

12. A partir del mes de diciembre de 1970 a 1994, la política tributaria se ha caracterizado en lograr incrementos en las contribuciones aumentando las tasas de los existentes y creando nuevas, observándose que en 1989 se inició un intenso combate a la evasión fiscal mediante consignaciones penales, lo que se ha aprovechado por elementos del fisco para provocar lo que se ha dado en llamar un terrorismo fiscal, que no obstante el pánico introducido no ha producido los efectos deseados pues no puede pensarse lo contrario cuando existe una sensible disminución de las tasas aplicables a contribuyentes de elevados rendimientos, dejándose descansar el peso de la tributación en la clase media y clase media alta. En consecuencia, no se ha logrado una sensible reducción en la distancia de lo que percibe el grueso de los contribuyentes y lo que declara el fisco, sea algunos en ingresos y otros en unidades.

13. La evasión fiscal es muy alta. Se deben hacer esfuerzos para reducirla, lo que incluye acciones de simplificación administrativa, creación de estímulos para incrementar la cultura de pago, y aplicación estricta de la ley. Asimismo, los castigos por evasión deben ser incrementados. Finalmente, existe todavía corrupción en el brazo recolector del gobierno, práctica que debe ser atacada con mayor firmeza.

En adición, la gente tiene que saber que su dinero se gasta bien y de manera eficiente. Es decir, el incentivo más importante para fomentar el pago de impuestos es gastar bien. Los contribuyentes deben poder apreciar que sus impuestos sirven para mejorar el nivel de vida de todos los mexicanos. Conviene aquí retomar dos conceptos esenciales: el de la transparencia, que implica claridad en la asignación y uso de los recursos públicos; y el de la rendición de cuentas, que sugiere que para pagar a gusto los impuestos, debe abatirse la impunidad. Si un funcionario desvía, roba, o aplica mal los recursos, debe ser claramente identificable por los sectores sociales afectados, y debe ser imputable.

14. La Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios es inconstitucional por inobservancia del principio de proporcionalidad y equidad tributaria, previsto en el artículo 31, fracción IV constitucional, dado que no se considera en el mismo plano de igualdad al detallista, respecto de los fabricantes, productores, envasadores o importadores de bebidas alcohólicas.

Al concentrar la ley del impuesto sobre producción y servicios la carga tributaria en los fabricantes, productores, envasadores e importadores de bebidas alcohólicas, exentar a los enajenantes siguientes cuando el precio de venta no exceda del precio de venta al detallista y el envase que las contenga lleve adherido el marbete correspondiente, violenta el principio de equidad; en virtud de que a iguales supuestos de hecho, deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; y en el

caso a pesar que los enajenadores secundarios colman el objeto de la tributación, sin razón se les exime del pago; circunstancia que se traduce en una violación al principio en comento, toda vez que esta desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.

Por consiguiente, no es equitativo que los fabricantes, productores, envasadores e importadores de bebidas alcohólicas paguen un impuesto por la enajenación de las mismas, absorbiendo el total de la carga tributaria, derivada de una actividad económica que funciona en cadena hasta el detallista, el cual no se encuentra sujeta al pago de tal impuesto. Lo anterior, evidencia que la ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios otorga un trato desigual a quienes se encuentran en situaciones semejantes, violentando el principio de equidad tributaria, dado que el detallista también realiza la enajenación de bebidas alcohólicas y no se encuentra obligado al pago del impuesto aludido.

El Impuesto Especial sobre Producción y Servicios viola la garantía constitucional de proporcionalidad tributaria en perjuicio de los fabricantes, productores, envasadores e importadores al establecer como base del impuesto no sobre el hecho generador del crédito fiscal, sino sobre actos de otros causantes y su cálculo no es sobre la actividad que origina la obligación a cargo del contribuyente sino sobre un hecho futuro e incierto que es el precio de venta al consumidor final, precio de venta al detallista, obligándolo a tributar sobre una base mayor a la que realmente enajena sus productos, mismos que son vendidos, en volúmenes que pueden considerarse al mayoreo; le obliga a tributar no e proporción al ingreso recibido efectivamente por ellos, sino por el ingreso que recibirán los siguientes enajenantes hasta llegar al enajenante consumidor final.

Lo anterior, porque la base del tributo en la ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios para 1999 no es indicativo de capacidad contributiva, pues no refleja una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos, toda vez que siendo el hecho imponible la enajenación que los fabricantes, productores, envasadores e importadores realicen de bebidas alcohólicas a que se refiere el artículo 2 fracción I, incisos E y F, la ley tildada de inconstitucional toma como base no el valor de la enajenación que efectúen dichos sujetos, sino el valor de la enajenación que realice el detallista, por lo que no existe relación entre el hecho imponible y la base del impuesto.

En consecuencia, se obliga a los fabricantes, productores, envasadores e importadores de bebidas alcohólicas a establecer el precio de venta al consumidor final, obligándolo a tributar sobre una base mayor a la que realmente enajena sus productos, siendo evidente que los sujetos que se mencionan sólo venden su producto en volúmenes que puede considerarse al mayoreo para que a su vez otros contribuyentes constituidos como comerciantes enajenen al público consumidor final o bien lo enajenen a contribuyentes que se dediquen a ese fin, estando el sujeto pasivo ante la obligación de establecer sus precios de venta superiores a los que realmente enajenan sus productos, es decir, que la base del cálculo del impuesto se incrementa por la utilidad que van a tener tanto el intermediario como el consumidor final.

15. La fracción VII del artículo segundo transitorio del Código Fiscal de la Federación para 2001, se refiere a la denominada "Amnistía Fiscal" o "Perdón Fiscal" que contiene un programa que establecen respecto de contribuciones que se pagan mediante declaración periódica formulada por los contribuyentes. Tiene como objetivo incentivar a los contribuyentes con créditos fiscales, a que regularicen su situación fiscal ofreciendo que en el año 2001 declaren correctamente sus contribuciones del año 2000 y posteriores, y no requieran corregir los cuatro ejercicios anteriores, pero si en alguno de los ejercicios futuros se detectan

irregularidades, el fisco podrá liquidar los anteriores, inclusive los que habían sido provisionalmente protegidos con la declaración correcta del ejercicio posterior, sin más limitación que la caducidad de las facultades de determinación de las autoridades fiscales. A esto la Secretaría de Hacienda y Crédito Público le ha denominado "cuenta nueva y borrón", expresión que ya se había utilizado en el pasado, pero redactada de manera diferente.

Del análisis de la mecánica de la amnistía fiscal prevista por el artículo segundo transitorio, fracción VII del Código Fiscal de la Federación, resulta evidente que estamos ante una violación del Principio de Igualdad y en contravención al artículo 1º de la Constitución, porque aquellos que cumplieron con las obligaciones formales y sustantivas, tanto en presentación de declaraciones y cálculos de enteros, en cualquier impuesto, tienen un claro perjuicio, ya que estos que sí atendieron sus obligaciones, no se les premia, y si en caso contrario, no hemos cumplido a cabalidad se obtienen consideraciones y prerrogativas; es una clara transgresión al principio de inequidad tributaria, ya que contribuyentes que sí han pagado y que no les interesa el perdón fiscal estarán en franca desventaja de aquellos que no contribuyeron.

16. La exención tributaria es prohibida por el artículo 22 constitucional, sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido privilegio legal de no exigir el cumplimiento de la obligación tributaria a cierta categoría de contribuyentes es permitido siempre que cumpla con los requisitos de generalidad y abstracción, esto es, que no se favorezca a personas individualmente consideradas sino a cierta categoría de contribuyentes que se ubiquen en una hipótesis normativa de carácter general formal y materialmente legislativa.

También, la exención tributaria debe implantarse en razón de circunstancias objetivas que evidencien intereses sociales o económicos a favor de los contribuyentes a los que se pretenden privilegiar, es decir, el privilegio no debe implantarse caprichosamente sin los elementos que reflejen esas situaciones sociales o económicas de los contribuyentes exentos que les hacen merecer tal privilegio.

En relación a la exclusión que realiza la disposición transitoria fiscal, respecto de diversos contribuyentes, resulta inconstitucional el artículo segundo transitorio fracción VIII del Código Fiscal de la Federación para 2001, toda vez que si bien es cierto cumple con los requisitos de generalidad y abstracción en razón de que se excluye a todos aquellos contribuyentes que se ubiquen en los diversos supuestos que contempla, también lo es que no existen razones que justifiquen que los contribuyentes que se mencionan sean excluidos de tal beneficio lo que sin lugar a dudas resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria consagrada en el artículo 31 fracción IV constitucional.

17. En el caso particular de la exclusión de la amnistía fiscal de las personas morales que componen el sistema financiero, el Dictamen de la Comisión Dictaminadora correspondiente, expresó como justificación de tal exclusión que dichas personas operan con la captación de recursos provenientes del público en general, situación por demás insuficiente para excluir a dichas empresas de la amnistía fiscal, pues tal circunstancia es ajena a la propia finalidad de la amnistía fiscal y porque ello no evidencia ningún signo de beneficio social o económico a favor de otros contribuyentes que de cómo resultado la inaplicabilidad del perdón fiscal para las empresas del sector financiero.

18. Así las cosas, como podemos observar del análisis de éstas fracciones VII y VIII, relativas a "La Amnistía Fiscal" se puede concluir que de "Perdón Fiscal", tienen muy poco y en realidad se trata de una medida verdaderamente recaudatoria, la cual a pesar de las trampas que encierra, la gran mayoría de contribuyentes, cree en esta medida. Sin embargo, amargas serán las experiencias que sufrirán en su momento

los contribuyentes cuando vean desvanecidas todas sus esperanzas de ver borrado su pasado fiscal sin consecuencias. Pero lo peor salta a la vista, cuando en los términos de la multicitada disposición fiscal, claramente se advierte que se da un margen discrecional amplio a la autoridad para que ésta pueda perdonar efectivamente a quien ella considere que se merece ese tan mencionado perdón fiscal, lo que indudablemente contiene una gran carga de injusticia tributaria..

BIBLIOGRAFÍA**BIBLIOGRAFÍA**

BIBLIOGRAFÍA

1. ARELLANO GARCÍA, Carlos, *Primer Curso de Derecho Internacional Público*; segunda edición; Editorial Porrúa, S.A.; México, 1993.
2. BARRERA RÍOS, José; *Proporcionalidad y Equidad*; Revista Prontuario de Actualización Fiscal; 1ra. Quincena; Junio de 2001.
3. BURGOA ORIHUELA, Ignacio; *El Juicio de Amparo*; Trigesimacuarta edición actualizada; Editorial Porrúa, S.A.; México, 1998.
4. CARRASCO IRIARTE, Hugo; *Amparo en Materia Fiscal*; Colección Manuales de Derecho; Editorial Oxford University Press Harla; México, 1998.
5. CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Lecciones de Práctica Contenciosa Fiscal*; Décima primera edición; Editorial Themis, Colección de Textos Jurídicos Universitarios; México, 2001.
6. CARRASCO IRIARTE, Hugo; *Derecho Fiscal Constitucional*; 2da. edición; Editorial Harla Oxford University Press, México, 1997.
7. CARRASCO IRIARTE, HUGO; *Diccionario de Derecho Fiscal*; Primera Edición, Editorial Oxford University Press Harla México, S.A. de C.V.; México, 1998.
8. CASTRO Juventino V.; *Garantías y Amparo*; Décima edición; Editorial Porrúa, S.A.; México, 1998.
9. CORONA FUENTES, José; "El Perdón Fiscal, Cuenta Nueva y Borrón"; primera edición, Editorial Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, S.A. de C.V.; México, 2001.
10. DÁVALOS MEJÍA, CARLOS FELIPE, *Títulos y Contratos de Crédito, Quiebras*; Tomo I: Títulos de crédito; Segunda Edición, Editorial Oxford University Press Harla México, S. A. de C.V.; Marzo, 1992.
11. DE LA GARZA, Sergio Francisco; *Derecho Financiero Mexicano*; Editorial Porrúa, S.A.; México, 1983.

12. DE PINA, Rafael y DE PINA VARA Rafael; *Diccionario de Derecho*; México; Editorial Porrúa; 1995; 21ª. Edición.
13. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto; *Principios de Derecho Tributario*; Limusa, Tercera edición, México, 1990.
14. DIEP DIEP DANIEL; *Tendencias Teorías y Políticas Tributarias*; Primera Edición, Editorial Pac, S.A. de C.V.; México, 1985.
15. FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Editorial Porrúa, México, 1977.
16. FRAGA, Gabino; *Derecho Administrativo*; Duodécima edición; Editorial Porrúa, S.A.; México, 1968.
17. GARZA, Servando J.; *Las Garantías constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*; Editorial Cultura; T.G., México, 1949.
18. GIULIANI FONROUGE, CARLOS M.; *Derecho Financiero*; Editorial Depalma; Buenos Aires, 1962.
19. HERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Jesús F. y GALINDO COSME, Mónica Isela; *Estudio Práctico del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios*; primera edición; Editorial Ediciones Fiscales ISEF, México, mayo de 2001.
20. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS; *Diccionario Jurídico Mexicano*; Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz; Tomo D-H; Octava Edición; Editorial Porrúa, México, 1995.
21. KELSEN, Hans; *Teoría Pura del Derecho*; traducción del original en alemán de Roberto J. Vernengo; Séptima edición; Editorial Porrúa; México, 1993.
22. LASSALLE, Ferdinand; *¿Qué es una Constitución?*; Segunda edición; Editorial Temis, S.A.; Santa Fe de Bogotá, Colombia, 1997.

23. MARGAÍN MANAUTOU, EMILIO; *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*; Sexta Edición; Universidad Autónoma de San Luis Potosí; México, 1967.
24. MARGAÍN MANAUTOU, Emilio; *Nociones de Política Fiscal*; 2da. Edición; Editorial Porrúa, S.A.; México, 1998.
25. MARTÍNEZ MORALES, RAFAEL I.; *Derecho Administrativo 3er y 4º Cursos*; Segunda Edición; Editorial Oxford University Press Harla México, S.A. de C.V.; México, 1997.
26. PEREZNIETO, LEONEL y LEDESMA MONDRAGON, ABEL; *Introducción al Estudio del Derecho*; Primera Edición; Editorial Harla; México, 1989.
27. RIVERA CAMPOS, José; *Equidad y Proporcionalidad de los impuestos*; Cuarenta y cinco años al servicio de México; t. I; Tribunal Fiscal de la Federación, México; 1982.
28. RODRÍGUEZ Y LOBATO, RAÚL, *Derecho Fiscal*, Segunda Edición; Editorial Oxford University Press Harla México, S.A. de C.V.; México, 1992.
29. SERRA ROJAS, ANDRÉS; *Derecho Administrativo*; Décima Edición; Editorial, Porrúa, S.A; México, 1981.
30. SMITH, Adam; *La riqueza de las Naciones*; vol. II, Editorial Publicaciones Cruz O.; México 1978.

I N T E R N E T

1. BANCO CENTRAL DE COSTA RICA; <http://www.bccr.fi.cr/ci/infoenlace/mar-abr99/inflacion.html>; consultado el 2 de agosto de 2001.
2. CAMACHO, Idelfonso; "¿Pagar los Impuestos?"; <http://www.fespinal.com/espinal/castellano/visua/es36.htm#5>; consultado el 15 de julio de 2001.

3. CÁMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN; *Diario de Debates del 21 de diciembre de 2001*; <http://www.cddhcu.gob.mx/servddd/verest/1po00/DICTAMEN2>; consultado el 30 de octubre de 2001.
4. CÁMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN; *Gaceta Parlamentaria, año III, diciembre de 2000*; <http://gaceta.cddhcu.gob.mx/Gaceta/58/2000/dic/DictaMiscelanea.html>; consultado el 30 de octubre de 2001.
5. CENTRO DE INVESTIGACIONES SOBRE LA LIBRE EMPRESA; *Inflación*; <http://www.cisle.org.mx/noticias/inflacion.htm>; consultado el 25 de agosto de 2001.
6. COMISIÓN NACIONAL PARA LA DEFENSA DE LOS USUARIOS DE LOS SERVICIOS FINANCIEROS; *El sube y Baja de los precios: ¿Qué es la inflación?*; http://www.condusef.gob.mx/revista/proteja/art_inflacion/inflacion.htm; consultado el 26 de agosto de 2001.
7. CONSEJERO FISCAL; *Iniciativa de Decreto que Reforma Diversas Disposiciones Fiscales*; http://www.consejerofiscal.com/portada_proyecto%20de%20reformas%20fiscales_2001.htm; *Gaceta Parlamentaria, año III, número 646-III, jueves 7 de diciembre de 2000* consultado el 30 de octubre de 2001.
8. CONTRERAS, Iván; *"Ética e Impuestos"*; <http://members.tripod.com/ivancontreras/etica7.html>; consultado el 3 de mayo de 2001.
9. MARTÍNEZ COLL, Juan Carlos; *Las consecuencias de la inflación en La Economía de Mercado, Virtudes e Inconvenientes*; <http://www.cumed.net/cursecon/13/13-2.htm>; fecha de consulta 25 de agosto de 2001.
10. MARTÍNEZ COLL, Juan Carlos (2001); *"Naturaleza y medida de la inflación" en La Economía de Mercado, virtudes e inconvenientes*; <http://www.cumed.net/cursecon/13/13-1.htm>; consultado el 27 de agosto de 2001.

11. MARTÍNEZ COLL, Juan Carlos; *Políticas anti-inflacionistas en La Economía de Mercado, virtudes e inconvenientes*; <http://www.cumed.net/coursecon/13/13-4.htm>; consultado el 25 de agosto de 2001.
12. SABINES ZOYDO, Juan Carlos; *"Inconsistencias en la Política Fiscal"*; <http://www.latinstocks.com.mx/mx>; consultado el 10 de octubre de 2001.
13. SORIANO ARIZA; Mauricio; *La Amnistía Fiscal, Una Falacia*; <http://legal.terra.com.mx/EnLinea/Columnas/articulo/113default.asp?tipoArt=2&idArt=113>; consultado el 3 de noviembre de 2001.
14. TÉLLEZ, Jorge; Asociación Cívica Pro Plata, A.C.; *Acabando con la Inflación en Dos Patadas*; <http://www.plata.com.mx/plata/comNOT18.htm>; consultado el 25 de agosto de 2001.
15. YÁNEZ CASTRO, Guillermo; *Los efectos de la inflación sobre nuestro bolsillo*; <http://www.guillermo.cl/generales/generales7.htm>; consultado el 27 de agosto de 2001.

H E M E R O G R A F Í A

1. Diario Oficial de la Federación, diecisiete de julio de 1992.
2. Diario Oficial de la Federación, tres de febrero de 1994.
3. SCHETTINO, Macario; *Economía Informal Reforma fiscal IV. La economía la política*; El Universal, México, 25 de enero de 2001.

L E G I S L A C I Ó N

1. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN; <http://www.scjn.gob.mx/consultas/>
2. CONSTITUCION POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS; <http://www.scjn.gob.mx/consultas/>

3. LEY GENERAL DE DEUDA PÚBLICA; <http://www.scjn.gob.mx/consultas/>
4. LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS;
<http://www.scjn.gob.mx/consultas/>
5. LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN, para el ejercicio fiscal de 2001;
Diario Oficial de la Federación; 31 de diciembre de 2000.
6. LEY DE PRESUPUESTO, CONTABILIDAD Y GASTO PÚBLICO;
<http://www.scjn.gob.mx/consultas/>
7. PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACIÓN, para el ejercicio fiscal
de 2001; Diario Oficial de la Federación; 31 de diciembre de 2000.