

321309

35

UNIVERSIDAD DEL TEPEYAC

ESCUELA DE DERECHO
CON ESTUDIOS RECONOCIDOS OFICIALMENTE POR
ACUERDO No. 3213-09 CON FECHA 16 - X - 1979
DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO



LA INCERTIDUMBRE Y DESIGUALDAD EN LA IMPOSICION TRIBUTARIA DE ALGUNAS REFORMAS FISCALES PARA EL AÑO 2002

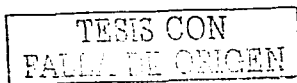
TESIS
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA

CONSTANTINO VARGAS LOPEZ PORTILLO

ASESOR DE LA TESIS:

LIC. IVAN OCTAVIO RICARDO OLIVARES RODRIGUEZ
CED. PROFESIONAL No. 1368564





Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

PAGINACIÓN DISCONTINUA

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la UNAM a difundir en formato electrónico e impresa el contenido de mi trabajo intelectual.

NOMBRE: Consuelo Pérez López

FECHA: 7 de febrero 2003

FIRMA: [Firma manuscrita]

DEDICATORIAS

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

B

A la Universidad del Tepeyac,
a sus catedráticos, quienes se esmeraron
por enseñarme a ser un profesional, con
principios y ética

A mi esposita Karen, quien me
apoya en todo momento con todo
su amor y cariño.

A mis padres y hermanos, quienes
son un ejemplo a seguir.

A mi nenita María José, quien esta
en todo momento en mi pensamiento.

A Lolis, Alfred y Ale, gracias por
estar conmigo en estos momentos.

Y a todos aquellos que han estado
conmigo para lograr la conclusión
de este trabajo.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

ÍNDICE

TESTS CON
FALLA DE ORIGEN

D

INTRODUCCIÓN

ii

CAPÍTULO I: LOS IMPUESTOS A TRAVÉS DEL TIEMPO

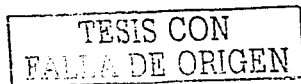
1.1.	Los impuestos en Egipto	2
1.2.	Los impuestos en Grecia	3
1.3.	Los impuestos en Roma	4
1.4.	Los impuestos en España (Barcelona)	6
1.5.	Los impuestos en México	8
	1.5.1 Época Prehispánica	9
	1.5.2 Época Colonial	13
	1.5.3 México Independiente	18

CAPÍTULO II: PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

2.1.	Principio de Justicia	22
	2.1.1 Equidad Tributaria	25
2.2.	Principio de Certidumbre	26
2.3.	Principio de Comodidad	28
2.4.	Principio de Economía	28
2.5.	Otros principios Jurídicos Constitucionales de las Contribuciones	30

CAPÍTULO III: IMPUESTOS

3.1.	Concepto de impuesto	33
------	----------------------	----



3.2.	Clasificación de los impuestos	38
3.3.	Validez Constitucional de los impuestos	40
	3.3.1 Impuestos, principios de legalidad que en materia de consagra la Constitución Federal	40
	3.3.2 Proporcionalidad y equidad de los impuestos	42
	3.3.3 Consideraciones de algunos elementos constitucionales fiscales en México	43
	3.3.4 Los requisitos constitucionales de los impuestos	45
3.4.	El Derecho a recaudar impuestos de la Federación, el Distrito Federal, las entidades federativas y los municipios	46
3.5.	Los impuestos deben ser establecidos por una ley	49
3.6.	Derechos	52
3.7.	Efectos de los impuestos	52
3.8.	Los Mexicanos están obligados a pagar impuestos	54

CAPÍTULO IV: EL DERECHO FISCAL MEXICANO

4.1.	El Estado y la Recaudación Fiscal	59
4.2.	Concepción antigua y moderna del Derecho Fiscal	64
	4.2.1 El Nuevo Universo Hacendario Mexicano	65
4.3.	Evolución del Derecho Fiscal Mexicano	66
	4.3.1 Sistema Alcabalatorio	69
	4.3.2 Sistema Cedral	72
	4.3.3 Sistema de Globalización	74
	4.3.4 Sistema de Integración	75
	4.3.5 Sistema de Base Ampliada	77
	4.3.6 Sistema Actual	83

F

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPITULO V: ALGUNAS REFORMAS FISCALES DEL AÑO 2002

5.1.	La Reforma Fiscal para el año 2002	88
5.2.	Impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios	92
5.3.	Impuestos nuevos	102
CONCLUSIONES		108
BIBLIOGRAFÍA		117

G

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

INTRODUCCIÓN

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

En lo que corresponde a los antecedentes históricos en nuestro país, los impuestos se han manifestado a través del tiempo de muy diversas formas, pero siempre denotando la existencia del poder que ejercen otros sobre algunos individuos para obtener de aquellos una parte de su riqueza, de su renta, o trabajos personales que les son impuestos unilateralmente.

En todos los tiempos se ha sentido la necesidad de que los impuestos sean equitativos.

Los impuestos tienen un significado muy amplio, ya que también pueden ser considerados como tributos o contribuciones, dependiendo en el sentido que se quiera aplicar. Así de esta manera las palabras impuesto y tributo llevan implícitas la característica de extracción de riqueza de un grupo de individuos a otros a través de la violencia, la fuerza o la intimidación, como sucedió con los romanos, con los Aztecas y otras culturas. Siendo así para suavizar esta característica, a partir de la Revolución Francesa, cambiaron el término tributo por el de contribución con el objeto de que se entendiera la aportación a los gobiernos como algo voluntario.

En la mayor parte de las sociedades, desde las épocas más remotas, el grupo de individuos que ha detentado el poder no ha utilizado el camino de las contribuciones en el estricto sentido, sino más bien el del tributo y del impuesto; es decir, un grupo de individuos que detentaran el poder, a través de la fuerza, la violencia, la conquista, la guerra o la intimidación, se

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

apoderan de la riqueza producida por otros, tal y como sucedió en la antigua Roma donde el imperio romano bajo su estructura jerárquica de mando de acuerdo a sus funciones, y con el poder de su ejército obtenían la riqueza de los pueblos conquistados.

Las enseñanzas que nos brinda la historia con relación a los impuestos son:

1.- En muchas épocas, los impuestos, como en el caso de Grecia y Roma se consideraban como algo indigno y en contra de la libertad de los ciudadanos.

2.- El crecimiento excesivo del aparato burocrático ha llevado necesariamente al aumento de los impuestos para costear principalmente los viajes y gastos superfluos de los gobernantes.

3. - Muchos pueblos como el Azteca en México, vivieron de los tributos o impuestos que hacían para pagar a los pueblos conquistados.

4. - La decadencia de las grandes civilizaciones e imperios, como fue el caso de la griega y la romana, coincidieron con los altos impuestos.

5. - Muchas de las rebeliones, sublevaciones y revoluciones fueron motivadas por el descontento producido por el pago de los altos impuestos.

Las contribuciones o anteriormente llamado tributo son de suma importancia para el desarrollo económico de un país en donde esta imposición debiera ser uniformizada para todos los contribuyentes.

Desde tiempos antiguos los impuestos, han sido una especie de deuda que el ser humano tiene con su país, misma que se transformará en beneficio a corto plazo aparentemente.

Esto sucederá cuando el país no presente recortes presupuestales o inflación, o algún otro tipo de repercusión económica.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Para nuestro país es de suma importancia el ir abriendo camino en la tributación, es decir, ordenar las prioridades de ingresos y la forma de obtenerlos con mayor facilidad, esto traerá como consecuencia a un país con mayores aprovechamientos y mejoras, así como una mayor contribución por parte de los ciudadanos.

Existen casos en que los impuestos son demasiado altos para los contribuyentes con escaso ingreso, y esto repercute primordialmente al ciudadano y al país, ya que estadísticas nos demuestran que más del 60% de la población vive en la pobreza, esto refiriéndonos en diferentes escalas, tal es el caso de México, país que sufre una crisis económica irrecuperable, en donde un punto importante para resaltar es la falta de poder adquisitivo de los ciudadanos para poder cumplir con la obligación del pago de impuestos.

Es de suma importancia obtener ingresos por parte de los ciudadanos, como lo establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que actualmente es insuficiente para salvaguardar los intereses del país.

A través de los años vemos como han ido implantándose los sistemas impositivos tributarios, que van desde el pago del impuesto con animales, con cosechas, así como también diferentes tipos de pagos en especie y en forma líquida, y dicho pago tuvo y tiene un destino que vendría siendo en teoría para el bien público.

Estadísticamente hay muchas empresas que llegan a eludir o evadir al fisco, pero considerando estos dos aspectos, el eludirlo es como en todo aspecto jurídico algo muy subjetivo y flexible para quien lo aplica, así como válido, en tanto que el evadirlo, es una inconsciencia por parte de quien lo lleva a cabo, por el riesgo que presenta cuando se encuentran registrados

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

como contribuyentes, pero cuando no, es una puerta abierta a la ganancia íntegra y en beneficio del mismo que ejerce el comercio, y ya no para beneficiar al Estado en su parte proporcional tributariamente para el beneficio del pueblo.

Por eso, es obligación de nuestros legisladores crear reformas que signifiquen un avance al sistema tributario, no un obstáculo al contribuyente o una carga para cada año. Una reforma fiscal que subsane errores actuales e incomprensibles, que cada vez van siendo más que los que anteriormente existían, es por eso que necesitan del apoyo de especialistas en la materia tributaria quienes los orienten y no traten ellos de ser autosuficientes en esferas jurídicas de alto entendimiento y valoración.

Dentro del marco jurídico del marco Constitucional, es necesario contemplar el Estado de Derecho, el cual en ocasiones es violatorio, pero todas las leyes que surjan, se adicionen o reformen, necesitan estar en total y absoluto apego a nuestra Constitución, en cuanto a las obligaciones y derechos de los mexicanos, que en coadyuvancia con esta Ley Suprema estarán los principios generales del Derecho, mismos que son de suma importancia para el entendimiento y resolución de las controversias.

Todos nos preguntamos porque nuestros legisladores complican más nuestras obligaciones fiscales, el porque depositar nuestra confianza en personas que solo nos perjudican, estos son cuestionamientos poco observables.

Lo que si es cierto es que nosotros como pueblo soportamos los excesos, las arbitrariedades y las irregularidades del gobierno. Si estoy de acuerdo que sea una imposición tributaria, pero el porque no son más coherentes en sus

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

decisiones los legisladores, más arbitrarios, más conscientes, más observadores en la aplicación de alguna futura reforma.

El realizar cambios tan radicales sin resultados para el Estado y perjudiciales para los contribuyentes, es lo que se ha dado con esta nueva reforma.

Es necesario hacer reformas con previo conocimiento de los beneficios o consecuencias que se suscitarán para poder derogarlas o abrogarlas, y así fomentar al crecimiento del país manteniendo su nivel económico.

Algunos de estos errores tributarios son de lo que abarcaré en el último capítulo, así como en los primeros capítulos se hablará en general de la materia tributaria desde tiempos remotos en diferentes lugares del mundo así como también en México, los principios tributarios, y los impuestos para una visión más amplia del tema.

Es fundamental que con las reformas que vayan surgiendo no existan arbitrariedades, ni que lleguen a crear incertidumbre entre los ciudadanos, ya que en ocasiones para interpretarlas crean confusión, y con mayor razón el tratar de entender que es lo que hicieron nuestros legisladores.

La reforma fiscal aprobada para este año ha sido una de las más discutidas en el Congreso, así como la más comentada y criticada por la opinión pública en los últimos años.

Esto no solo por los nuevos gravámenes impuestos al consumo, que originan las molestias e inconformidad natural esperada de alguien obligado a pagar más impuestos, si no por la baja calidad de los textos, que en su conjunto

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

forman las leyes respectivas, las cuales derivan en una inseguridad jurídica para el contribuyente y una difícil aplicación e implementación de la nueva disposición.

Esta nueva reforma fiscal del año dos mil dos, incluye modificaciones tendientes a una reforma fiscal más competitiva, sigue manteniendo desequilibrios en cuanto a los principios básicos en los que debiera estar sustentado un verdadero sistema tributario, es decir, la universalidad, equidad, y proporcionalidad; esta situación se ve reflejada en la aprobación de impuestos emergentes como el impuesto sobre artículos suntuarios y en la edición de impuestos especiales a los refrescos, los servicios de telecomunicaciones, etc.

Para lograrlo tendría que encaminarse hacia la eliminación de los impuestos emergentes y adicionales, los cuales atentan contra los principios de universalidad y equidad, al gravar únicamente ciertos sectores, fomentar las prácticas fiscales nocivas que favorecen el comercio informal así como el contrabando y, en el mejor de los casos pudieran provocar que las condiciones de competencia de México con respecto a otros países emergentes se vean rezagadas. Para incentivar la creación de nuevos empleos, deberá eliminarse la recién aprobada reforma en materia del impuesto sustitutivo al crédito al salario.

En este trabajo se utiliza principalmente la técnica de investigación documental partiendo de los textos legales, libros de teoría, periódicos, revistas y así de esta manera se explica de lo general a lo específico, que en este caso serán algunas de las disposiciones fiscales para el año dos mil dos.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

De esta manera en el primer capítulo se abarcaran a los impuestos de diversos países en tiempos pasados, como sucedió en Egipto, Grecia, España y México. Dandose esta trascendencia de reclamación surgen los principios tributarios los cuales están implícitos en la materia fiscal el cual se explicarán en que consisten estos en el segundo capítulo.

Posteriormente en el tercer capítulo será de suma importancia el considerar a los impuestos desde su definición, su clasificación, su validez Constitucional así como sus efectos.

En el cuarto capítulo tratará de la evolución del derecho fiscal mexicano.

En el quinto capítulo se retomaran algunas de las reformas fiscales del año dos mil dos, mismas que han sido muy erradas al promulgarlas por su falta de coherencia al tratar de interpretarlas. Cuestión que sigue siendo muy inexplicable como es que se aprobaron, pero que sin embargo estamos sujetos como contribuyentes.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPÍTULO I
LOS IMPUESTOS A TRAVÉS DEL TIEMPO

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

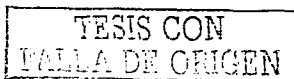
1.1. Los Impuestos en Egipto

Egipto es un claro ejemplo de cómo la centralización y acaparamiento del poder sin límites por el grupo gobernante, más que revertirse en un bien para la población se traduce en beneficio de una minoría.

Las famosas pirámides de Egipto son un monumento universal y perenne para demostrarnos cómo el excesivo poder en manos de los gobernantes lleva a sacrificar la vida de miles de seres humanos y los recursos escasos de un país, simplemente para satisfacer el capricho de un gobernante que quería un monumento excepcional que sirviera de marco a su cuerpo inerte. Todo Egipto, como cualquier Estado centralizado, estaba sujeto a tributación.

El agricultor pagaba por sus cosechas; el ganadero, por sus rebaños; el artesano por sus obras; aún el pescador tenía que pagar la pesca y el cazador por el caza. Desde entonces los impuestos requerían de registros contables, había que hacer estudios topográficos para clasificar las extensiones de tierra y las constancias de haberlos hecho. Como no se había inventado aún el dinero, los impuestos se pagaban en productos y trabajo, lo cual complicaba muchísimo.

En general, todo gobierno de los tiempos antiguos, tanto en Egipto como en la región de Mesopotamia donde floreció siglos antes la cultura sumeria, que posteriormente se convertiría en el imperio babilónico al igual que en



Asiria y en el imperio persa, basaron la grandeza de sus cortes en parte de su riqueza personal, pero en una mayor proporción a los tributos o botines sobre los pueblos vencidos y en los impuestos en especie o en servicio personales que tenían que prestar los miembros de la sociedad a la minoría gobernante.

1.2. Los Impuestos en Grecia

A principio de la civilización griega se consideraba como una ofensa el pago de impuestos de un ciudadano al gobierno.

Los gobernantes vivían en parte de su patrimonio privado. Los ciudadanos en un principio tenían únicamente la obligación de cumplir con el servicio militar. En esta forma la Ley no tenía que erogar dinero para pagar un ejército.

Otra forma de allegarse recursos de los reyes eran las llamadas liturgias, que constituían verdaderas contribuciones voluntarias de los ciudadanos al gobierno.

Aunque se sabe poco de las liturgias o contribuciones voluntarias, fueron durante los primeros tiempos de la civilización griega una de las principales fuentes para construir barcos y edificios públicos, y también para pagar las festividades religiosas.

El sometimiento del ciudadano a las cargas fiscales no constituía en Grecia una relación de servidumbre, sino un auxilio al Estado en la prosecución del bien público.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

En la mente de los ciudadanos griegos no se concebía que un hombre libre estuviera sujeto por la ley a un pago de impuestos en contra de su voluntad.

En otras palabras, para los griegos los impuestos personales directos iban en contra de la dignidad y de la libertad de los ciudadanos. Los únicos impuestos que aceptaron fueron algunos indirectos, como aduanales, de mercado y a algunas tasas judiciales.

Esa época pasa en Grecia y surgen posteriormente los impuestos personales, pero no como una necesidad del bien común, sino más bien como un resultado de los conflictos bélicos que, con las excepciones de la legítima defensa, casi siempre son causados por algún grupo gobernante para satisfacer su ego, sus aspiraciones de grandeza y aumentar su poder sobre otros individuos o pueblos.

En los mejores tiempos de Grecia, los impuestos en su mayoría eran voluntarios y temporales, mientras que en la decadencia se caracterizó por impuestos directos en contra de los ciudadanos, circunstancia que hizo cambiar la ideología de estos hacia la ciudad.

1.3. Los Impuestos en Roma

Al principio de la civilización romana, como en Grecia, los impuestos directos a los ciudadanos eran considerados humillantes e indignos, sólo en casos de emergencia se acudía a la imposición directa.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Entre las cargas que tenían los ciudadanos romanos en un principio, estaban el servicio militar y la contribución con su trabajo a la construcción de edificios públicos.

Se dice que no existieron impuestos directos, puesto que no había presupuestos de gastos. No eran necesarios, por otra parte, para satisfacer las cargas públicas, pues el Estado no pagaba ni el ejército, ni las prestaciones ni los servicios públicos en general.

Durante la República se hizo famosa en Roma la función de los republicanos, personajes con quienes el gobierno celebraba contratos para que en su nombre cobrarán los impuestos.

Constituye el ejemplo histórico más considerable de un estado que pone en modo permanente a cargo de las poblaciones sometidas al peso de sus gastos con el fin de no gravar a sus ciudadanos o de reducir todo lo posible sus deberes fiscales. Los últimos césares comprendieron, demasiado tarde sin duda, que esa política tributaria, unida al despilfarro de los gastos, llevaba al imperio a la ruina, e intentaron remediarlo con reformas fiscales como la Caracalla y Dioclesiano, inspiradas en principios impositivos de signo diferente a los que habían imperado desde los primeros tiempos de la República. Pero esas reformas se cometieron en vísperas de un cambio político fundamental, cuando Roma iba a convertirse de pueblo conquistador a Estado vencido.

Existían diversos tipos de impuestos: Uno de ellos, llamado la Moenia (de muros) consistía en prestaciones en las fincas reales, en edificios de la

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

ciudad y en obras públicas. La palabra *moenia* ha quedado como sinónimo de una prestación.

Otros impuestos concretos eran percibidos por el rey: El que perdía un pleito pagaba una parte del valor del litigio (*Sacramentum*).

Los colonos que no tenían la ciudadanía romana (llamados *aerarii*) pagaban una renta. Existía un impuesto sobre las aduanas marítimas, además se pagaba un impuesto por los dominios públicos, sobre todo consistentes en zonas de pasto de ganados (*scriptura*); devengaba también impuesto el arriendo de tierras del Estado (*vectigalia*).

Además, en casos urgentes, se imponía a la ciudad un *tributum*, es decir una contribución extraordinaria, el cual era reembolsable en tiempos más favorables.

1.4. Los Impuestos en Barcelona

Es durante el siglo XII cuando los condes de Barcelona que llegaron en el año 1100 con un patrimonio muy reducido en la ciudad desarrollaron por primera vez un sistema coherente de rentas e impuestos en la Ciudad Condal. Un sistema que se basaba básicamente en la recaudación de impuestos indirectos sobre la actividad de los forasteros, en los impuestos directos (la *questia*, que gravaba a los ciudadanos de Barcelona según su riqueza) y, sobretodo, en el control de los medios de producción que eran de monopolio real, los molinos del *rec condal*, los hornos, los *maells* (mataderos) y las carnicerías. Todo ello suponía, entre 100.000 y 140.000 sueldos al año para las arcas reales.

En una segunda fase, el patrimonio real fue vendido progresivamente para cubrir las deudas financieras de la corona, debidas fundamentalmente a las

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

continuas campañas bélicas. Molinos, maells, hornos y rentas irían a parar, entre finales del siglo XIII y mediados del XIV, a manos del patriciado de Barcelona y de la Iglesia.

Paralelamente a este largo proceso, el municipio fue tomando cada vez con más importancia desde el punto de vista fiscal y financiero, hasta que entre los años 1350 y 1360 se establece un verdadero sistema fiscal municipal.

Entre las novedades destacables, se detecta un crecimiento de los impuestos indirectos, con una enorme diversificación de los productos gravados y un aumento importante de las tarifas, lo que provocó un crecimiento espectacular de los ingresos municipales, ingresos que servirían en su mayor parte para financiar las continuas deudas generadas por las campañas militares. Es para hacer frente a estos mismos gastos que desde el año 1353 se emite, de forma masiva, deuda pública a través de la venta de títulos de renta. Así, esta época se caracteriza por una gran presión fiscal. Gran parte de los impuestos que se recaudan son destinados a pagar campañas militares en guerras, sobretudo, defensivas. El patrimonio real no llega a cubrir nunca los gastos y los municipios van desarrollando nuevas formas de impuestos, los indirectos, que desafortunadamente tienden a gravar los alimentos básicos (carne, pan, cereales y vino) de forma muy poco progresiva.

Así, por ejemplo, los impuestos sobre la carne podían suponer entre el 10 y el 40% de su precio. Es difícil cuantificar el impacto que tuvieron los impuestos sobre las ganancias de una persona o una familia, porque no siempre se tiene el dato de lo que ganaban, pero se presupone que muchas familias debieron salir malparadas desde el punto de vista económico. La

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

contribución que tenía que pagar la ciudad de Barcelona al monarca durante los años 1350 al 1359 era el doble que la contribución de la década anterior.

La ciudad debía pagar 186.000 libras entre 1353 y 1359, a un ritmo aproximado de 33.000 libras al año entre 1353 y 1355 y de 29.000 libras al año entre 1356 y 1359. Estas cantidades suponían prácticamente doblar las contribuciones de la década de los 40, pero si lo comparamos con lo que la ciudad pagaba de questia hasta los años 1320, el salto cuantitativo es escalofriante, dado que la questia oscilaba entre las 3,000 y las 5,000 libras.

Otra peculiaridad de la fiscalidad municipal de Barcelona es que hizo desaparecer los impuestos directos (una característica que mantendrá en los siglos siguientes). Todo lo contrario que otros municipios de Cataluña, que mantuvieron el impuesto directo en coexistencia con los impuestos indirectos.

Existe un gran número de documentos totalmente inéditos que han permitido aportar novedades a la historia de la Ciudad Condal. Así, por ejemplo, la obra da cuenta de la ubicación de los más de 50 hornos reales que existían en la ciudad, así como los cuatro maells. También, gracias a la localización de antiguos planos, se puede describir cómo era un matadero medieval.

1.5. Los Impuestos en México

En México siempre ha existido la tributación en los pueblos antiguos. La tributación es considerada como una característica principal para quienes están gobernando. Es así como sucedió con los aztecas, una de nuestras culturas más relevantes en cuando a su organización política, social y económica.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1.5.1 Época Prehispánica

La grandeza de los pueblos del Anáhuac, cuya hegemonía se fincó en la triple alianza (México Texcoco y Tacuba), hicieron operar un sencillo y claro sistema tributario. Fue a través de las cargas tributarias impuestas a los pueblos subyugados como canalizó en su provecho el esfuerzo, la capacidad y el talento artístico de los pobladores de sus diversos señoríos, así como la rica variedad de productos que de los confines del extenso territorio bajo su dominio, llevaban los Calpixques y Tecuhtlis, encargados de su recaudación.

En cuanto a los habitantes de Tenochtitlán, Tacuba y Texcoco, el tributo gravitaba según reglas del derecho consuetudinario, sólo sobre una parte de la población, al existir ciertos grupos sociales y categorías de personas exentas de su pago.

La exención era aplicable a los nobles, sacerdotes, guerreros, valientes, ancianos, viudas, huérfanos, menores, inválidos, escritores, músicos y pobres, y quienes mendigaban; esto se desprende a que unos servían al señor monarca y otros, dado su situación económica y de salud tan precaria, eran improductivos.

De acuerdo a nuestra historia, conocemos que los antiguos mexicanos hicieron de la guerra su ocupación primordial. Ello se debía, sin lugar a dudas, a las utilidades que les reportaban, tanto en el aspecto religioso como en el económico. En cuanto a lo primero, era el medio adecuado para tener contentos a sus dioses al ofrendarles la vida de sus prisioneros; y en cuanto a lo económico, era el medio fundamental de abastecimiento con que contaba el estado mexicano para su subsistencia.

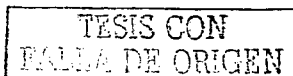
TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

La recia organización fiscal de los aztecas, sus severas sanciones en el caso de evasión fiscal o resistencia al pago del gravamen tributario y la distribución de la carga fiscal según cánones preestablecidos eran estrictamente vigilados. Hernán Cortés, señaló en sus cartas de relación, que en la ciudad de Tenochtitlán, existía un sistema preciso y efectivo para fijar y recaudar los tributos, en virtud de que cada habitante era inscrito en un padrón desde de la edad de seis o siete años y suprimidos a su muerte, para lo cual se llevaban pictogramas. Una bien organizada administración cuidaba con exactitud el cumplimiento de cada una de las personas.

Esta organización atendía a los señoríos conquistados, a la actividad que asumían cuando se pretendía imponerles el vasallaje (los pueblos rebeldes tributaban como esclavos Tequitin Tlacotl, la falta de pago del tributo o el retardo en el mismo, ocasionaba fuertes represalias por parte de los Aztecas, las que llegaban hasta la destrucción de las poblaciones); y en cuanto a los nacionales, a la clase social a la que pertenecían, a cierto espíritu protector o a circunstancias de particular capacidad tributaria, eran destacadas manifestaciones de la singular fisonomía del pueblo tenochca, esencialmente en lo que atañe a sus principios étnicos y a su elevado índice cultural. Afirma el estudioso Romero Vargas Iturbide "Que por su naturaleza misma, ninguna rama del Derecho lleva tan profundamente impresos los caracteres particulares de un pueblo y la personalidad de un estado, como el derecho Fiscal y este pensamiento cobra su más definitiva expresión de verdad en el Derecho Tributario de la Confederación Nahuatlaca".¹

Hernán Cortés se impresionó con los métodos adoptados para recabar las gabelas. En su segunda carta de relación, dice al emperador Carlos V " En

¹ Iturbide Romero Vargas, Derecho Constitucional Mexicano, p. 82



todas las entradas de la ciudad, y en las partes donde descargan las canoas, que es donde viene la mayor cantidad de los mantenimientos que entran en la ciudad, hay chozas hechas donde están personas por guardias y que reciben Certum Quid de cada caso que entra. En donde se lo llevaban al señor o pudiera ser propio para la ciudad, en otros mercados de otras partes y provincias se ha visto coger aquel derecho para el señor de ellas. Hay todos los días, muchas personas, trabajadores y maestros de todos oficios, esperando quien los alquile por sus jornales.”²

Al frente de la hacienda pública se encontraba el Cihuacoatl como ministro universal, le seguía el Hueycalpique o supremo recaudador, bajo cuyas ordenes estaban todos los Calpixques, diseminados en todos los Calpullis de Tenochtitlán y en todos los señoríos que formaban la triple alianza.

El Petlalcalcatl, señor de la casa de los tercios, era el encargado de almacenar los objetos y frutos naturales e industriales recolectados por los Calpixques. El mismo Petlalcalcatl anotaba los tributos almacenados, en el libro de papel denominado Amatl.

Se llamaba Petlalcalli el lugar donde almacenaban los tributos y Calpixccalli la sala donde se reunían los recaudadores o Calpixques.

El Calpixque era dentro de la organización financiera y económica de la triple alianza, era el funcionario de más destacada importancia.

Eran ellos los encargados de hacer llegar mediante el cobro de los tributos, los medios necesarios para cubrir los elevados gastos públicos, que

² Hernán Cortés, Cartas de Relación de la Nueva España, p. 103



comprendían según Friedrich Katz, el sostenimiento del soberano, su familia y su corte, el financiamiento de las guerras, la celebración de las fiestas, las donaciones, los regalos y los sacrificios con fines religiosos, los regalos de cortesía a mensajeros y huéspedes, las construcciones públicas, los sueldos de funcionarios y empleados, el sostenimiento de artesanos, cantores y otros artistas, así como diversas prestaciones asistenciales.

El Códice Mendocino, antecedente de los varios que registran tributos, señala que a los soberanos Aztecas del antiguo Tenochtitlán, no sólo les debían entregar cigarros, bolas de caucho para el juego sagrado de la pelota, águilas, serpientes de las reales pajareras, sino anualmente, cierto número de mancebos, a los que, naturalmente por motivos religiosos, se les arrancaba solemnemente el corazón. Según los códices, el Rey de Azcapotzalco pidió a los aztecas que además de las balsas sembradas de flores y frutos que llevaban como tributo, en adelante deberían entregarle una garza y un pato echado sobre sus huevos, de modo que al recibirlos estuviera picando el cascarón.

Era tal la organización de los aztecas, y la importancia que en su vida económica representaban los tributos, que para reconocer y ofrecerle un grado de jerarquía, dotaron al Calpixque de una formalidad única, reconocida en el reino, en virtud de que llevaba como credencial una vara en la mano y un abanico en la otra.

La actividad de los Calpixques estaba perfectamente reglamentada, pues de su preciso cumplimiento dependía la vida misma de los estados confederados. Esto nos lo demuestra Fray Bernardino de Sahagún, cuando el señor sabía y tenía, averiguado de alguno de los mayordomos, que había

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

tomado y aplicado para sí alguna parte del tributo que era a su cargo, mandaba a prenderle y echarle en una jaula hecha de viguetas gruesas, y también mandaba y proveía el señor que todas las mujeres amancebadas con tal mayordomo, e hijos o hijas, o deudores, les echasen fuera de su casa, y les despojasen de la casa con toda la hacienda que antes tenía el mayordomo delincuente y así, la casa con toda la hacienda, se aplicaba al señor y luego mandaba cerrarla y condenable a muerte.

Así también Fernando de Alva, se refiere de manera precisa a la severidad de la sanción que se le aplicaba a quienes se excedían en el cobro del tributo; tenían pena de muerte los cobradores que cobraban más de lo que debían pagar los súbditos o vasallos.

Se ha llegado a conocer que la tasa del tributo alcanzaba una tercera parte de los productos obtenidos por el sujeto, de ahí se desprende que el nombre del jefe de los grandes almacenes del estado, Petlalcatl (Señor de la casa de los tercios).

De acuerdo a lo anterior, podemos establecer que en la organización de los pueblos del Anáhuac, destacaban por su importancia los principios de legalidad rudimentaria y de equidad y proporcionalidad.

1.5.2 Época Colonial

A partir de la instauración del régimen colonial en nuestro país, los sistemas tributarios prehispánicos quedaron, desde luego, abolidos. Y es que los nuevos dominios habrían de convertirse en fuentes de ingresos para la corona y para los conquistadores.

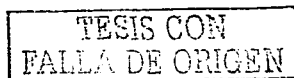
TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Cortés, tan hábil guerrero como buen político, reúne a los caciques y señores de Coyoacán con el objeto de establecer a favor del Rey de España la obligación de pagar tributos, sustituyendo en este orden, como sujeto activo de la relación jurídico tributaria a los reyes de México, Texcoco y Tacuba. Con esto, comenzó a imperar un régimen carente de toda unidad, proveniente de la España, que se fue integrando a las Colonias, a través de las llamadas ordenanzas reales.

En esta etapa de la vida nacional, época de la conquista, la real hacienda, se fue incrementando con impuestos, que se decretaban por el Consejo de Indias, a través de los más diferentes ordenamientos como eran las leyes, ordenanzas, cédulas reales y acuerdos.

Dentro de los textos históricos, se manifiesta que uno de los Virreyes de la Nueva España, el Conde de Revillagigedo hacia la relación de los diferentes ramos que componen la Real Hacienda de atender a todos y cada uno de por sí, y evitar la complicación y confusión de su manejo, el que debía llevarse con mejor orden y mayor claridad. Es también imposible que el contribuyente tenga noticia de cada uno de sus derechos, saber claramente lo que debe contribuir, cómo y por qué razón debe hacerlo, cuya ignorancia hace más difícil las contribuciones. Durante el desempeño del Virrey Revillagigedo en la Nueva España, se sustentaban un total de 84 gravámenes.

Durante casi 300 años que duró esta época, el sistema hacendario de la Colonia fue verdaderamente caótico; los tributos existentes empobrecieron a la Nueva España y fueron obstáculo para su desarrollo. En esta época se observa parcialmente el principio de legalidad en materia tributaria.



Sobresalen, en ese sentido, los abusos cometidos por los conquistadores, que exigían a los indígenas el pago de tributos cada 80 días. Era tan grande el temor que tenían a los españoles, que les daban cuanto tenían, y como los tributos eran excesivos y continuos, para cubrirlos vendían las tierras que tenían a menor precio y los hijos por esclavos y faltando de cubrir el tributo, muchos murieron por ellos en prisiones; otros murieron en tormentos para que dijese donde había oro y donde lo tenían, y en todo los trataban bestialmente y sin razón.³

Los ingresos del erario se clasificaban en tres grupos: El primer grupo, estaba constituido por los ingresos comunes de la real hacienda, que comprendían entre otros.

- De alcabala; causado por la venta o permuta de mercancías.
- De almofarifazgo; se cobraba a los buques, tanto en los puertos de España como de las colonias.
- Derecho de quinto; gravamen que se le impuso a la extracción y tratamiento de los metales, surgiendo así el llamado quinto real. En un principio se dio a este la connotación de quinta parte de los metales preciosos que adquiriesen los conquistadores, y posteriormente los encomendadores, entregados a la Corona, y al paso del tiempo surge la llamada amonedación, denominada también derecho de valija, consistente en la obligación a cargo de los particulares de llevar la plata ante los oficiales reales para que fuera quintada, es decir, separar de dicho metal la quinta parte (quinto real) para que posteriormente, el remanente pudiera ser labrado fabricándose así vajillas.

³ Friedrich Katz, Situación Social y Económica de los Aztecas durante los siglos XV y XVI, p103

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

En el mencionado procedimiento de recaudación fiscal, puso el Reino especial cuidado y estrecha vigilancia, sancionándose a incumplidos, con una pena que significaba entregar totalmente su plata a la real hacienda.

Impuesto de lanzas; pagadero a consecuencia de la obtención de un título de nobleza.

- De media anata; impuesto cubierto por los servidores públicos, incluyendo el Virrey, Oidor y Gobernador, consistente en media anualidad de su sueldo.
- Derecho de Caldos; el llamado derecho de caldos, consistía en la causación de un impuesto por la fabricación de vinos, aguardientes y licores.
- Juego de Gallos; causado por las apuestas realizadas en este tipo de juegos.
- Oficios vendibles y renunciables; causado cuando se efectuaba la venta de un oficio y se renunciaba a él para ser entregado por medio de la venta a otra persona.
- Papel Sellado; impuesto que se asignaba por medio de un sello; sello que era impreso en la correspondencia o en cualquier documento de tipo oficial, se puede decir que era el equivalente al correo en nuestros tiempos, este sello tenía la misma función de un timbre o sello postal.
- Tributos; otra fuente de ingresos para la real Hacienda la constituyeron los tributos que pagaban los indios, de que quedaban exentos los caciques, los enfermos y las mujeres.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

- Almirantazgo; pago que hacían los dueños de las mercaderías por la carga y descarga de éstas en puertos; dicho impuesto era a favor del almirante de Castilla.
- Pesca y buceo; por concepto de la extracción de perlas.

En fin, treinta y cinco clases distintas de impuestos, derechos y aprovechamientos.

El segundo grupo, tenían un destino especial tales como: Penas de cámara, bulas de la santa cruzada, diezmos eclesiásticos, vacantes menores y mayores y mesadas eclesiásticas.

Por último, el tercer genero o grupo, cuyo ramo se consideraba ajeno a la Real Hacienda, los cuales eran entre otros, fondo piadoso de californias, hospital real de indios, desagüe de huehuetoca, peaje, impuestos del pulque para el crimen y acordada, y banco nacional.

Esta heterogénea y diversificada tributación tiene un relativo perfeccionamiento con la introducción de la Constitución Gaditana de 1812. Este ordenamiento jurídico, trató de sistematizar la tributación introduciendo en las normas, el principio de proporcionalidad de los impuestos, estableciendo en uno de sus artículos, que todo español estaba obligado a contribuir en proporción a sus haberes para los gastos del Estado. Así mismo, surge con claridad el principio de legalidad de los impuestos, determinando que deberían de ser las cortes, el órgano legislativo, quienes deberían decretarlos, despojando al Rey de esta facultad.⁴

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1.5.3 México Independiente

Tres siglos habían transcurrido desde que Hernán Cortés había pisado por primera vez tierras mexicanas, sembrando a su paso y estancia la opresión y el vasallaje, durante los cuales, del choque y fusión de dos culturas distintas, nace no tan solo una nueva raza, sino también una nueva estructura económica, política y social.

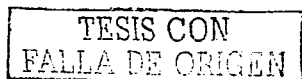
La independencia de las Colonias Inglesas de América, y la convulsión que causó la revolución Francesa, fueron factores que se unieron al despertar de un pueblo avido de libertad. Libertad que se inicia con el grito armado de Don Miguel Hidalgo y Costilla la noche del 15 de Septiembre de 1810 y que concluye con el acta de Independencia del 28 de Septiembre de 1821.

Durante ese período de once años, concurren, en el ejercicio del poder público, el gobierno virreinal y el insurgente.

El 6 de diciembre de 1810, Don Miguel Hidalgo y Costilla, promulga en Guadalajara un esbozo de programa político social, en el que destaca como punto importante, la abolición de la esclavitud y la libertad del pago de tributos.

La Constitución de Apatzingán, instrumento que vino a liberar de la opresión fiscal a que estaban sujetos los nacionales del país, por parte del gobierno español, caracterizado por la profusión de impuestos, gabelas, alcabalas, tributos, diezmos y otros. Es digno de reconocer que se le atribuye a dicha Carta Magna, el que la Hacienda Pública estuviera constituida por una

² José Kholer, El Derecho de los Aztecas, p. 87



intendencia general, que se integraba por un fiscal, un asesor letrado, un secretario, dos ministros y el jefe principal, quien recibía el nombre de Intendente General.

Se establecieron intendencias de provincias subordinadas a la Intendencia General.

Con el multitudado documento de Apatzingán comienzan a surgir lineamientos en materia fiscal. El artículo 36 del mencionado documento logro centrarse a la obligación tributaria no como una carga abusiva por parte del Estado, sino como un presupuesto indispensable para su subsistencia, el establecer que las contribuciones públicas no son extorsiones a la sociedad, sino donación de los ciudadanos para seguridad y defensa especificando en su artículo 41 la obligación ciudadana de contribuir a los gastos públicos. En aquel entonces cada individuo daba un 5% de sus ganancias o remuneraciones, como contribución justa al gasto público

Se debe destacar, además, el establecimiento del principio de legalidad en el documento constitucional de mención, ya que el artículo 113, establecía que los impuestos deberían de fijarse por la ley, teniendo para ello el Supremo Congreso.

El ya citado principio de legalidad tributaria, lo encontramos una vez más en la Constitución de 1824.

Mismo principio que viene reiterándose en los ordenamientos, como el de las Siete Leyes de 1836, en las bases orgánicas de 1843 y en las Constituciones de 1857 y 1917.

Sin embargo, encontramos casos aislados de la falta de equidad en la promulgación de una norma y los afanes recaudatorios de la autoridad, como en el año de 1853, bajo la casi siempre nefasta administración del General

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Antonio López de Santa Anna, donde se decretaron sendos impuestos sobre el uso y tenencia de ventanas y perros, que ocasionaron, por una parte, el que la Ciudad México presentara un curioso aspecto arquitectónico, al haberse tenido que tapar la mayoría de las ventanas de las casas y edificios para disminuir al máximo posible el campo de aplicación de este absurdo gravamen y por la otra, el sacrificio de centenares de canes, con los mismos fines de elusión tributaria.

A partir de la instauración del Decreto Magno de Apatzingán, el país sufre en un principio una metamorfosis total a su estructura de captación tributaria, cambio que benefició al pueblo y que a través de los años, trajo una cierta calma con la aparición de Leyes tributarias, como la Ley del Timbre de 1872, la Ley del Timbre de 1874, la Ley de la Renta Federal del Timbre de 1893, la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1925, la Ley de Justicia Fiscal de 1936, el primer Código Fiscal de la Federación de 1938, de entre muchos más.⁵

⁵ Gonzalo Armienta, Proceso Tributario en el Derecho Mexicano, p. 158



CAPÍTULO II
PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

2.1. Principio de Justicia

Según este principio todos los habitantes de la nación contribuirán en el sostenimiento del gobierno, siendo en proporción a lo más cercano a su capacidad económica.

" Los ciudadanos de cualquier Estado deben de contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. De la observancia o el menosprecio de esta máxima, depende lo que se le llama equidad o falta de equidad de los impuestos."⁶

En donde la igualdad jurídica, justificada a su vez por una universalidad como es en el caso en donde sólo se define mediante parámetros genéricos al referirnos a todos los hombres entendiéndose de esta manera a todo ser humano que se encuentre en el supuesto de contribuir al gasto público. Así también, como una generalidad donde todo aquel generador de ingreso que realice determinada actividad tendrá que adecuarse a ciertos periodos llevando implícito también una delimitación. Retomando lo anterior, el que un impuesto sea general significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Todo tributo debe incidir sobre un ingreso, una utilidad o un rendimiento, lo anterior indica que las contribuciones deben establecerse además de en función de lo que cada ciudadano gana, en proporción a todos los ingresos gravables existentes. Es por eso que el legislador debe distribuir

⁶ Ernesto Flores Zavala, Finanzas Públicas Mexicanas, p. 133

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

proporcionalmente las cargas tributarias entre todas las fuentes de riqueza de que se disponga, a fin de no hacerlas incidir sobre una o varias en particular, porque a pesar de que individualmente los tributos se estructuran para gravar a sus destinatarios proporcionalmente a sus respectivas capacidades económicas, siempre y cuando el tributo no absorba la totalidad o una parte sustancial de las percepciones de un contribuyente.

De tal forma que la proporcionalidad parte 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.

Los términos que usa la Constitución para fijar que los impuestos han de ser proporcionales y equitativos deben interpretarse en el alcance estrictamente fiscal empleado sin duda por el Constituyente, exigiendo que el impuesto se aplique en forma flexible, haciendo que el importe exigido en cada caso corresponda cuantitativamente a las operaciones, ingresos, utilidades o capital que afecta.

Así los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos, será que en lo que respecta a la proporcionalidad, 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 esto 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.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, o, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

El principio de proporcionalidad se encuentra inmerso en el sistema tributario buscando basarse en ideales de justicia de los siguientes supuestos:

- El gravar cualitativamente mediante tasas porcentuales de tipo diferencial a quienes posean una mayor capacidad económica, a fin de que el impacto patrimonial que sufran sea más elevado que el que tengan que soportar los ciudadanos de mediana o menor capacidad económica.
- El distribuir por igual las cargas públicas entre todas las fuentes de riqueza gravable disponibles en una nación en un momento dado, con el objeto de

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

que el peso de la contribución nacional no recaiga exclusivamente sobre una o varias de esas fuentes.

- El establecer tasas tributarias que incidan sobre una porción razonable del ingreso, utilidad o rendimiento obtenidos por cada ciudadano, sin que tal incidencia implique, bajo ninguna circunstancia, la confiscación de la totalidad o de una parte sustancial del patrimonio o del producto legítimo del trabajo y del esfuerzo del propio ciudadano.

2.1.1 Equidad Tributaria

La transgresión de este principio no requiere como presupuesto que se establezcan diversas categorías de contribuyentes: El requisito de equidad tributaria que debe cumplir toda ley fiscal, de conformidad con el artículo 31, fracción IV, constitucional, y que exige el debido respeto al principio de igualdad, que se traduce en dar trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, no requiere como presupuesto para su posible transgresión el que la norma legal relativa establezca diversas categorías de contribuyentes o diferenciación entre ellos, pues basta con que establezca un derecho que no pueda ser ejercido por todos los contribuyentes, sino sólo por aquellos que se coloquen en la hipótesis que de lugar a su ejercicio, o bien prevea regímenes diversos, aunque éstos sean aplicables a todos los contribuyentes sin diferenciación, según la hipótesis legal en que se coloquen y puedan, incluso, ser aplicables a un mismo sujeto pasivo del impuesto, para que se de la posibilidad de iniquidad ya que tal diferenciación en los regímenes o el ejercicio del derecho sólo por algunos pueden ser, en sí mismos, violatorios de tal principio al ocasionar según la aplicación que corresponda de los regímenes o el derecho, un trato desigual a iguales o igual a desiguales.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

2.2. Principio de Certidumbre

El principio de certidumbre o certeza, se refiere a que el tributo que se debe de pagar debe ser cierto y determinado, con la finalidad de evitar actos arbitrarios por parte de la administración pública, esto enfocándose a los siguientes elementos:

- El sujeto pasivo; quien deberá señalarse a la persona física o moral sujeta al tributo.
- El objeto; corresponderá a la ley hacendaria definir cual es la correspondiente hipótesis normativa o hecho generador del tributo o contribución.
- La tasa, cuota o tarifa, en donde se especificará la forma numérica o porcentual, la unidad aritmética o la formula matemática que deba utilizarse para la determinación del pago.
- La base gravable, aquí la porción del ingreso, el rendimiento o utilidad gravable se le aplicará una tasa, cuota o tarifa para fijar en cantidad líquida el monto de la prestación fiscal a satisfacer.
- La fecha de pago, se señalaran los plazos y fechas para que los sujetos pasivos estén obligados a enterar los tributos que hayan causado.
- Sanciones aplicables; serán las multas correspondientes con recargos y gastos de ejecución, según sea el caso, dando a conocer la legislación los montos mínimos y máximos.

Gastón Jéze, establece lo siguiente:

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

a.- Que las leyes que establezcan tributos, deben de ser redactadas en forma clara y sencilla, de manera que sean comprensibles para todos; no deben de contener formulas ambiguas o imprecisas.

b.- Que los contribuyentes deben de tener los medios para acceder fácilmente a las leyes, reglamentos, circulares o decretos que les afecten.

c.-Precisar si se trata de un impuesto federal, local o municipal.

d.- Se debe de preferir el sistema de cuota al de derrama, por que es menos incierto.

La administración debe de ser imparcial en el establecimiento del impuesto.

La legislación fiscal señala estos elementos con la finalidad de que el sujeto pasivo, quien realiza la contribución, los conozca con claridad y precisión para su mejor aplicación y entendimiento de los contribuyentes.

Hoy en día la complejidad terminológica de la legislación fiscal a lo único que conduce es a la evasión impositiva, especialmente en el caso de los llamados causantes menores, los que en gran número incumplen con sus deberes tributarios no tanto por mala fe, como por desconocer los alcances y la verdadera interpretación de los preceptos legales que le son aplicables y por carecer de recursos económicos que les permitan contratar los servicios de personas capacitadas que los asesoren en debida forma, aunada a esta complejidad fiscal el ciudadano desconoce sus derechos en la materia.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

2.3. Principio de Comodidad

Este principio se refiere a que el pago es una carga para el sujeto pasivo y para compensarlo se puede decir que sea lo más cómodo para realizar su entero, esto en las fechas o periodos que en atención a la naturaleza del gravamen sean más propicias y ventajosas para el contribuyente. Más allá de la comodidad de los plazos y fechas de pago también deberán considerarse los lugares en donde el mismo debe efectuarse, al que de igual manera su procedimiento.

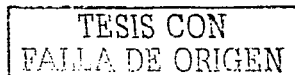
En cuanto a lo que engloba este principio de comodidad se puede concluir que deberán señalarse las fechas mas propicias y ventajosas para que el causante realice su pago esto en diferentes lugares dignos para un contribuyente, y los formatos sean de manera clara y sencilla para su adecuado llenado.

2.4. Principio de Economía

" Toda contribución debe de planearse de modo que la diferencia de lo que se recauda y lo que ingresa en el Tesoro Público del Estado, sea lo más pequeña posible."⁷ El que esta diferencia sea grande, puede deberse a una de las cuatro causas siguientes:

1.-La recaudación del impuesto puede necesitar un gran número de funcionarios cuyos sueldos pueden devorar la mayor parte del producto del mismo, y cuyos gajes pueden aun imponer una especie de impuesto adicional al público.

⁷ Ernesto Flores Zavala, op. cit. p. 144



2.-Puede ser causa, el que una parte del capital de la comunidad se separe de un empleo más productivo, para dedicarlo a otro menos productivo.

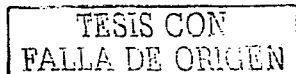
3.-Las multas y penas en las que incurrir los infortunados individuos que tratan sin éxito de evadir el impuesto, pueden con frecuencia arruinarlos, terminando así con el beneficio que la comunidad pudiera derivar del empleo de sus capitales. Un impuesto imprudente ofrece grandes tentaciones de evadirlo.

4.-Someter a la gente a las frecuentes visitas y al examen odioso de los recaudadores de impuestos, puede exponerla a muchas molestias, vejaciones y opresiones innecesarias.

En atención a lo anterior, la necesidad de que el costo de lo recaudado sea el menor posible, en comparación con el costo invertido para su recuperación, con el objeto de que la mayor parte de dicha recaudación sea utilizada por el Estado para el ejercicio de sus atribuciones, que como se ha de establecer más adelante al estudiar los principios constitucionales, estos son para sufragar los gastos públicos de la nación.

El economista alemán, Adolfo Wagner realizó serios estudios sobre las necesidades del Estado, de las otras personas públicas y de la población a gravar, estableciendo una serie de principios prácticos aplicables a la política y técnica fiscal. Considera que estos principios no deben de considerarse como absolutos, sino como relativos, según el tiempo y el lugar. Además, no deben de aplicarse aisladamente, sino en su conjunto de una manera armoniosa ⁸

⁸ Jacinto Faya Viesca, Finanzas Publicas, p. 95



Principios emitidos por Wagner:

- a) Principios de Política Fiscal (suficiencia y Elasticidad de la imposición).
- b) Principios de la Economía Pública. (Elección de buenas fuentes y clases de impuestos)
- c) Principios de equidad o de repartición equitativa de los impuestos (generalidad y uniformidad).
- d) Principios de Administración Fiscal o Principios de Lógica en materia impositiva (fijeza de la imposición, comodidad de la imposición y tendencia a reducir lo más posible los gastos de la recaudación de los impuestos).

2.5. Otros principios Jurídicos Constitucionales de las Contribuciones

Algunos otros principios jurídicos constitucionales de las contribuciones o garantías individuales en materia impositiva son los siguientes:

- a) Principio del derecho que tiene la familia de disfrutar vivienda digna y decorosa.
- b) Principio de libertad de trabajo o profesión en materia fiscal.
- c) Principio de respeto al derecho de petición
- d) Principio de libertad de asociación
- e) Principio de no aplicación de leyes fiscales privativas
- f) Principio de no ser juzgado por tribunales o autoridades fiscales especiales
- g) Principio de no dar efecto retroactivo a ninguna ley fiscal en perjuicio de persona alguna
- h) Principio de juicio previo a cualquier privación fiscal de propiedad, posesión o derechos.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

- i) Principio de competencia de las autoridades fiscales para dictar actos y resoluciones que afectan la esfera jurídica de los contribuyentes.
- j) Principio de fundamentación y motivación de los actos y resoluciones fiscales.
- k) Principios de prisión por delitos fiscales, de no hacerse justicia el fisco por si mismo, de justicia pronta y expedita, completa e imparcial y de prohibición de costas judiciales.
- l) Principio de prohibición de contribuciones en las cárceles.

Como bien sabemos, todo tipo de principios jurídicos son base primordial en el entorno del Derecho Mexicano.

Estos principios Constitucionales, son fundamentales en materia fiscal para los contribuyentes, ya que son medios de protección o garantía, en el cual el propósito de estos es de lograr un equilibrio social en un Estado de Derecho, por consiguiente no pueden ser transgredidos en perjuicio del contribuyente y de ser así se podrá optar por la vía de amparo.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPÍTULO III
IMPUESTOS

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

3.1 Definición de Impuesto

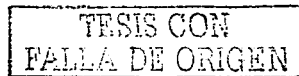
Establecer una definición de impuesto es importante, referirnos a todos los enunciados doctrinarios sería muy extenso, ya que son múltiples, debido a las diferentes escuelas, doctrinas económicas, ideas financieras, jurídicas o autores existentes, por lo que se ha de analizar en el presente trabajo sólo dos de ellas, una precisa, apoyada en la doctrina y la otra a la luz del concepto legal y constitucional del impuesto, para converger con la definición que el Código Fiscal de la Federación señala.

Gastón Jéze importante administrativista y prestigiado jurista francés, quien contribuyó al desarrollo de la ciencia financiera, afirma que el impuesto es aquella "prestación pecuniaria requerida a los particulares por vía de autoridad, a título definitivo y sin contrapartida, con el fin de cubrir las obligaciones públicas."⁹

De esta definición se desprenden algunos elementos importantes de carácter esencial, mismos que se comentan a continuación:

a.- Su carácter obligatorio. La obligatoriedad del pago se origina siempre en una ley, es ésta siempre su fuente y no la voluntad de los particulares, es decir, el cumplimiento de esta obligación no se deja al arbitrio de los

⁹ Jacinto Faya Viesca, op.cit. p 125



particulares, por lo que la autoridad tiene la facultad y la obligación de exigir su pago, prestación que el particular podrá cubrir libremente ó coaccionado por la autoridad competente.

b.- Falta de contraprestación específica frente al obligado a cumplir con el pago de un impuesto.- Otra nota distintiva y esencial es la falta total de toda relación de correspondencia entre el pago del impuesto y cualquier compensación directa del Estado a favor del contribuyente. Esto significa que, siempre que se impone un impuesto al obligado, deberá forzosamente cubrirlo, y en cambio, el Estado nunca estará obligado a otorgar al contribuyente una concreta contraprestación, en virtud de que lo anterior se deriva del principio de que los impuestos se destinan a cubrir los gastos generales del Estado.

c.- Exigibilidad de su pago, sin promesa de reembolso.- Lo anterior significa que el impuesto se paga sin la posibilidad de recuperación y sin esperar ninguna contraprestación a cambio, sin embargo, es importante señalar que en nuestra legislación como en muchas otras, opera la devolución de impuestos, tal y como lo establece el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, pero esta es otra cuestión, que no tiene ninguna relación con este concepto. En términos reales, el obligado al pago de un impuesto en ningún momento tiene derecho a la devolución del impuesto si este no es aplicado para un fin específico.

En atención a los conceptos esenciales descritos, se puede afirmar que el impuesto es aquella prestación pecuniaria requerida a los particulares por vía de autoridad y además, no se encuentra condicionada ni determinada por una prestación administrativa particular y concreta, sino que, por el contrario,

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

se ingresa siempre a título definitivo, con el fin de atender a las necesidades públicas generales.

Para ser exacto, el impuesto se paga sin posibilidad alguna de que el Estado se lo reintegre al contribuyente o le de a cambio una concreta contraprestación. Se paga a título definitivo y sin poder exigir contraprestación alguna. En esencia ese sería el espíritu de todo impuesto. Establecer un orden es interesante, es por ello que resulta interesante establecer y señalar cuáles son los elementos de los impuestos. En el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación se establece claramente cuales son los elementos de las contribuciones, sin estos, se declara inexistente el cobro o legalidad de su exigibilidad. Ante ello, es importante señalar que nos encontramos ante dos cualidades, las de materia cualitativa y las cuantitativas.

Señalar los elementos cualitativos de los impuestos, es hablar de los elementos que se refieren a la materia imponible, al sujeto pasivo del impuesto y al objeto del mismo. Ahora bien, establecer los elementos cuantitativos, invariablemente nos lleva a establecer el concepto de la base imponible y a la tarifa o tasa aplicable a dicha base.

La materia imponible se refiere a la renta del contribuyente, gravamen que recae sobre la totalidad de esta renta o sobre una parte de ella. Se toma en cuenta la riqueza como elemento económico, como la más clara manifestación de la capacidad contributiva del obligado.

El objeto del impuesto es el acto o el hecho que, como supuestos expresamente, la ley fiscal establece como generadores del crédito fiscal,

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

mientras este no sé de, sólo será un supuesto, pero al momento en que se produce, el contribuyente queda obligado al pago de un determinado impuesto. Así las cosas, el objeto para mayor claridad del concepto puede ser, un consumo, la transmisión de un bien, la percepción de un ingreso o la aceptación de una herencia.

El sujeto pasivo del impuesto es aquella persona física o moral a la que la ley fiscal le imputa la realización de determinados hechos o actos que son generadores del crédito fiscal. El obligado al pago es el sujeto pasivo de la relación tributaria, pues siempre el fisco es el acreedor de esa relación. La base imponible se refiere necesariamente a cuantificación en dinero del objeto del impuesto y sobre la tarifa o tasa aplicable para la determinación cuantitativa del impuesto, necesariamente se refiere a la determinación porcentual de su contribución intimamente relacionada a su capacidad contributiva. El problema radica en la diversidad de impuestos que existen en los sistemas fiscales y a la personalidad jurídica o a la actividad generadora de la renta, así pues, por citar el impuesto sobre la renta, en el caso de las actividades empresariales, existe diversos tratamientos para el ingreso generador del impuesto, ya que al que se le considera del régimen general de ley o contribuyente mayor, se le aplica una tasa o por ciento fijo, actualmente, debido a la complejidad de nuestro sistema, puede ser del 30% o del 35%. En cambio existe otro nivel de contribuyentes llamados medio (régimen simplificado) o pequeños (REPECOS) cuya renta es atendida por medio de una tarifa, bajo la consideración que de acuerdo al crecimiento de la base, el impuesto se incrementa.

El artículo 2º del Código Fiscal de la Federación de 1938 señalaba que por impuesto se entendía lo siguiente: "Son impuestos las prestaciones en

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

dinero y en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal."

El mismo artículo, pero referido al Código Fiscal de la Federación de 1967, conceptuaba de una forma más simple lo siguiente: "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos."

Actualmente, se establece en el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2º fracción primera: "Impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las fracciones II, III y IV de este artículo (aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos)."

Las definiciones, cada una en su tiempo, han resultado inexactas, situaciones que los juristas y tratadistas del Derecho Fiscal han considerado tanto en lo administrativo como en lo contencioso.

Quizás la definición actual es más afortunada, al precisar el concepto de individuo que señalaba el Código Fiscal de 1938, refiriéndose a las personas físicas y morales, como posibles sujetos pasivos del impuesto. Al referirse a la persona jurídica, en la actualidad el propio Código Fiscal en su artículo 1º tercer párrafo, a incorporado a partir de 1999, como sujetos obligados de los impuestos a los representantes (Asociantes) de unidades económicas sin personalidad jurídica, que sin duda, legalmente también tienen el carácter de sujetos pasivos de las obligaciones fiscales.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

3.2. Clasificación de los Impuestos

En nuestro Derecho Tributario los impuestos tienen una clasificación dependiendo la forma en que este recae sobre el contribuyente por medio de objetos, tasas o actividades de esta manera se enunciarán los siguientes impuestos:

- a) Impuestos directos; son aquellos impuestos que el sujeto pasivo no puede trasladar debido a que inciden en su propio patrimonio.
- b) Impuestos indirectos; son aquellos impuestos que el sujeto pasivo puede trasladar a otras personas de manera tal que no sufra el impacto económico del impuesto en forma definitiva.
- c) Impuestos personales. son aquellos impuestos que se refieren a la persona en específico como sujeto pasivo del impuesto, por lo que son llamados también impuestos subjetivos, ya que graban su actividad humana y se dirigen al pagador del impuesto.
- d) Impuestos reales; son aquellos impuestos que dejan en segundo plano al sujeto pasivo del impuesto grabando principalmente las cosas o los bienes.
- e) Impuestos con fines fiscales; estos impuestos son los que normalmente percibe el estado para cubrir los gastos públicos, es decir todos aquellos que se encuentran vigentes en un ejercicio fiscal.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

- f) Impuestos con fines extrafiscales; son aquellos impuestos que se generan sin la finalidad de que el estado perciba ingresos, sino que su finalidad es naturalmente económica o social.
- g) Impuestos generales; son aquellos impuestos que gravan diversas actividades u operaciones, pero tienen en común el que provenga de la misma naturaleza.
- h) Impuestos especiales; son aquellos impuestos que gravan una actividad en específico.
- i) Impuestos de derrama; son aquellos impuestos que se dan por el repartimiento de un impuesto o gasto, en estos impuestos se distribuye la derrama entre la totalidad de los sujetos deudores del caudal previamente determinado por la autoridad administrativa.
- j) Impuestos fijos, son aquellos impuestos que se establecen en ley, señalándose para su cobro una cantidad exacta e igual que debe pagarse por base unitaria gravada.
- k) Impuesto proporcional; es aquel impuesto en el que el coeficiente aplicado a la base contributiva lo hace aumentar o disminuir señalando un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base.
- l) Impuestos regresivos y progresivos; estos impuestos progresivos aumentan en razón de que aumentan también su base impositiva.
- m) Impuestos regresivos; son aquellos impuestos donde el ingreso disminuye

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

en razón de que la base también disminuye.

- n) Impuestos instantáneos; son aquellos impuestos que se dan o presentan en un solo momento.
- o) Impuestos periódicos; son aquellos impuestos que se prolongan en el transcurso del tiempo.

3.3. Validez Constitucional de los Impuestos

De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de los tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estipulado por la Constitución General.

Nuestra Carta Magna es la Ley suprema de nuestro país y del cual se desprenden todas las Leyes secundarias, que en teoría llevan implícitos los principios para su aplicación mas que sin embargo esta reforma fiscal del año dos mil dos no se apegaron a dichos principios.

3.3.1 Impuestos, principio de legalidad que en materia de, consagra la Constitución Federal

El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben de contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y éstas, además, minuciosamente reglamentado en su

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de su 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 sólo 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 que fundamentalmente 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 o 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

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificarse.

3.3.2 Proporcionalidad y Equidad de los Impuestos

La proporcionalidad y equidad de los impuestos son elementos que se refieren a la calidad de justo de la carga tributaria, por lo que algunos de los estudiosos de la doctrina del Derecho Fiscal, señalan que no son dos requisitos constitucionales, sino uno solo.

La observación que al respecto Flores Zavala señala en su libro Finanzas Públicas Mexicanas, es la siguiente:

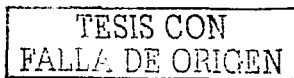
"Creemos que no es posible separar las dos palabras, sino interpretar la expresión proporcional y equitativa como significando justicia; lo que el Constituyente pretendió expresar, fue que los impuestos sean justos."¹⁰

No cabe la menor duda que este principio constitucional ha suscitado polémica por considerar que la proporcionalidad y equidad son dos conceptos iguales y por lo tanto una expresión redundante, o bien, si ambos conceptos son diferentes pero en ningún momento contradictorio. La Suprema Corte de Justicia de la Nación, todavía no ha emitido un criterio definido al respecto.

La equidad concede universalidad al tributo y la proporcionalidad es el rasgo característico de la carga impositiva.

La equidad no atiende a discriminaciones subjetivas o individuales entre los contribuyentes. La tributación debe de ser igual para todos aquellos que se encuentran en igualdad de condiciones y desigual para aquellos que se encuentran en desigualdad de situaciones, lo cual no excluiría el tratamiento

¹⁰ Ernesto Flores Zavala, op. cit. p. 209



diferente pero uniforme para grupos o categorías de contribuyentes siempre que ello no se base en discriminación de tipo personal.

En atención al análisis que se ha establecido en líneas anteriores es fundamental, en consideración al multicitado artículo 31 fracción IV Constitucional, que para que se cumpla plenamente con la garantía de justicia tributaria, se requieren tres requisitos fundamentales:

- 1.- Que se encuentre establecido en Ley.
- 2.- Que sea proporcional y equitativo.
- 3.- Que se destine al pago de los gastos públicos.

Si llegase a faltar uno de estos requisitos, necesariamente la contribución será contraria a lo establecido por la Carta Magna.

Son de vital consideración estos requisitos, ya que todo artículo, lineamiento u obligación, debe estar plasmado en una ley, misma que debe ser igual para todos los ciudadanos y en proporción a su ingreso de cada uno, y por consiguiente que estos pagos se destinen al gasto público, es decir para el beneficio común.

3.3.3 Consideraciones de algunos elementos constitucionales fiscales en México

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 la autoridad por el hecho de serlo, pueda actuar a su libre arbitrio.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

El presupuesto de egresos, la Ley de Ingresos, la revisión de la cuenta Pública y los requisitos constitucionales de los impuestos, son reglas creadas en nuestro país para protección de los contribuyentes y para la organización de la función administrativa pública de crear y cobrar impuestos.

Nuestra legislación ha tomado de la sajona algunos elementos, de tal suerte que de la práctica legislativa de los Estados Unidos de América, tomado tanto el presupuesto de egresos, como la Ley de Ingresos.

La revisión de la cuenta pública y los requisitos constitucionales de los impuestos, son producto de la tradición constitucional de nuestro país, reflejada en la redacción del texto constitucional que crea la obligación a los gobernados de pagar impuestos a la Federación, a los estados y a los municipios. La interpretación de la Constitución que ha realizado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al amparo de la Jurisprudencia, ha servido en algunos casos para otorgar firmeza a dichos requisitos constitucionales establecidos por la doctrina en nuestro Derecho Constitucional, doctrina que no siempre se ha visto reflejada en las sentencias del Poder Judicial Federal.

Desde la época de la Independencia, señalábamos en los antecedentes históricos de los impuestos, la constitución a mantenido en condiciones semejantes la obligación a cargo de los ciudadanos de pagar impuestos.

El artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución señala:

ARTÍCULO 31. Son obligaciones de los ciudadanos:

I, II, III, IV.-Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan de una manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

El antecedente más remoto lo encontramos en el texto de los artículos 8, 339 y 340 de la Constitución Política de la Monarquía Española, aprobada en Cádiz en 1812, que señalaba:

ARTÍCULO 8. - También está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado.

ARTÍCULO 339. - Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.

ARTÍCULO 340. - Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos.

Ahora bien, tomemos de base algunas consideraciones que los tribunales a través de diversas sentencias, tesis o jurisprudencias han interpretado los requisitos constitucionales de los impuestos.

3.3.4 Los Requisitos Constitucionales de los Impuestos

Del contenido de la fracción IV del artículo 31 Constitucional, se desprenden cinco importantes elementos constitucionales, esenciales en los impuestos, que son:

- I.- Los mexicanos están obligados a pagar impuestos.
- II.- Tienen derecho a percibir impuestos tanto la Federación, como los estados (entendiéndose como Entidades Federativas, y no en el sentido que el Derecho le da al Estado) y los municipios.
- III.- Los impuestos a cuyo pago están obligados los mexicanos, deben ser establecidos por una ley federal o estatal, según el impuesto sea federal, estatal o municipal.
- IV.- Los impuestos deben ser proporcionales y equitativos.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

V.- El dinero recaudado por los impuestos debe destinarse al gasto público federal, estatal o municipal, según el impuesto sea federal, estatal o municipal.

Al decir que deben destinarse al gasto público, significa que todos los impuestos, derechos, y aprovechamientos, se destinen al Estado para el bienestar social, así como en los servicios públicos.

De esta forma como lo establece el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de otro contribuyente, no esta en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación a las garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. Es necesario tener contemplado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad, la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en una misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual.

3.4. El Derecho a Recaudar Impuestos de la Federación, el Distrito Federal, las Entidades Federativas y los Municipios

Nuestra Carta Magna impone a los gobernados la obligación de pagar impuestos no solamente a la Federación, sino también a las Entidades Federativas y a los municipios en los cuales residan. De esta manera se deja asentada claramente la obligación fiscal en nuestra máxima legal, que

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

permite a las legislaturas de los estados aprobar leyes fiscales que obligan a sus residentes a pagar impuestos estatales y municipales.

Las reformas a la Constitución desde 1917, han complicado su interpretación a tal grado, que lo que debería de ser muy claro, se ha convertido en un gran problema de interpretación constitucional, según lo refiere Romero Vargas en su tratado sobre Derecho Constitucional Tributario. Se plantean cuestiones como si la Federación tiene la facultad ilimitada para establecer impuestos o si las entidades federativas pueden establecer cargas fiscales sin ninguna limitación.

El artículo 124 Constitucional señala lo siguiente: "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados." ; en atención a dicho precepto, los estados pueden imponer cargas fiscales en relación con todos los actos jurídicos o actividades civiles y mercantiles realizadas por los gobernados, en virtud de que la Constitución no limita el campo tributario a la Federación.

Es importante aclarar que la facultad para la imposición de cargas tributarias por los Estados, se encuentra limitada, en atención a aquellas materias, actividades o actos que la Constitución expresamente reserva para que el Congreso de la Unión establezca impuestos federales, con exclusión clara de los estados.

El artículo 73 Constitucional, señala cuales son facultades del Congreso de la Unión y en su fracción VII, establece lo siguiente: " Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto."

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

En atención a los anterior, se establece que esta facultad impositiva está limitada solamente por las atribuciones fiscales que la misma Constitución otorga en forma exclusiva a los estados en su artículo 115 y que por esa razón, quedan excluidas de la facultad impositiva de la Federación.

Para comprender lo anterior, es necesario que se establezca la competencia del estado en materia legislativa, es por ello que de acuerdo con el artículo 115 en su fracción cuarta, párrafo siguiente al inciso c); se manifiesta lo siguiente: " Las leyes federales no limitaran la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni conceder exenciones con relación a las mismas. Las leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, a favor de persona física o moral, ni de instituciones oficiales o privadas. Sólo los bienes del dominio público de la Federación, de los Estados o de los Municipios estarán exentos de dichas contribuciones."

Ya se había planteado la limitación que los Estados desde el punto de vista Constitucional tiene implícita para la legislación de los tributos, el artículo 117, fracciones IV, V, VI y VII, y el artículo 118, fracción I, estos preceptos contienen una serie de prohibiciones a la actividad económica de las Entidades Federativas, que en sentido contrario, se consideran atribuciones para los Poderes Federales. Algunas de esas prohibiciones están referidas a la materia tributaria.

Artículo 117. Los Estados no pueden, en ningún caso:

IV.- Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.

V.- Prohibir, ni gravar directa, ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

VI.- Gravar la circulación, ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos, o exija documentación que acompañe la mercancía.

VII.- Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razones de la procedencia de las mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

Artículo 118. Tampoco pueden sin consentimiento del Congreso de la Unión:

1.- Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

Se advierte claramente que la finalidad de estos preceptos, es la de preservar dentro del ámbito fiscal de la Federación, todos los gravámenes al comercio exterior e interior, mismos que en nuestros días, se encuentran comprendidas en las leyes del Comercio Exterior y del Impuesto al Valor Agregado.

3.5. Los Impuestos deben de ser establecidos por una Ley

Al establecerse en nuestra Constitución la obligación de que sólo mediante la aprobación de una ley pueden establecerse obligaciones fiscales o impositivas a los contribuyentes, impide que el Poder Ejecutivo pueda crear cargas fiscales no aprobadas por el Poder Legislativo (pero seguimos hasta nuestros días viviendo en un estado de total autoritarismo presidencial, es decir, subyugados por la imagen, presencia y decisión del Presidente de la República en todas las decisiones de orden jurídico- económico que afectan

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

al país) que por estar integrados por representantes populares electos, puede proteger el patrimonio de su representante aprobando sólo aquellos gravámenes fiscales que se estimen indispensables para cubrir o sufragar el gasto público, atento a nuestro deber constitucional. Este es el principio de legalidad de los impuestos y la más importante limitación a las facultades fiscales de la autoridad. El Poder Ejecutivo sólo puede cobrar a los gobernados, las contribuciones creadas y aprobadas por el Poder Legislativo, tanto en el ámbito federal, como en el estatal.

Es importante que nuestros representantes instalados en las Cámaras de Diputados y Senadores, estén atentos a la voluntad del pueblo, por que es de él, de donde reside su poder, no deben de olvidar que son los contribuyentes los que votaron por ellos, lo menos que pueden hacer es cumplir con dignidad su papel, desterrando cualquier compromiso partidista.

El Poder Legislativo examinará la naturaleza del gravamen que se desea imponer a los ciudadanos, ya sea por iniciativa propia de la Legislatura o a petición del Poder Ejecutivo, y si decide que es un impuesto aceptable por los contribuyentes, por sus características de fácil entendimiento y lógica fiscal, lo aprobará, no perdiendo de vista que la tasa sea proporcional a las condiciones socio económicas del país y a la capacidad de pago del obligado.

Si por el contrario, el Poder Legislativo concluye que la carga impositiva que se pretende establecer es inoportuna, exagerada o simplemente que no debe de incrementarse las obligaciones fiscales de los contribuyentes, rechazará la proposición y obligará al Poder Ejecutivo a reducir el gasto público o a

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

modificar su presupuesto de gastos, para distribuir en forma más adecuada los recursos aprobados con anterioridad por otras leyes fiscales.

Cabe recordarle al ejecutivo, que la confianza que el pueblo le depósito, no debe de ser olvidada, constantemente, año tras año, nos encontramos que las leyes fiscales sufren constantes reformas, modificaciones, adecuaciones, parches, enmiendas. Uno se pregunta, qué sistema jurídico genera confianza, cuando en materia tributaria existen circulares que cuando son emitidas, crean confusión, desalientan la inversión y promueven la inseguridad jurídica del interesado. No es posible que en nuestro sistema tributario una Secretaría de Estado, como lo es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, legisle: ésta es una actividad exclusiva de los Poderes Legislativos. No es posible que se violente el Estado de derecho del contribuyente, creando un sin número de disposiciones que agreden las más elementales garantías individuales, como es la aplicación de disposiciones de manera retroactiva.

Con frecuencia sentimos que la autoridad del Estado se olvida que los recursos fiscales son un medio para que el Estado pueda realizar sus actividades en beneficio del pueblo, y no un fin cuyo propósito sea obtener ingresos mediante cargas a los contribuyentes, solo para que el Estado y sus organismos puedan gastar en lo que les plazca.

Los impuestos deben ser una carga cuya medida es necesariamente el gasto público, mismo que es necesario e indispensable para la administración pública, pero en realidad, vemos que el contribuyente realiza un esfuerzo importante para pagar sus obligaciones fiscales, por lo que éstas deben de ser cómodas y ligeras, si realmente se desea el bienestar de los gobernados.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

3.6. Derechos

El artículo 2do fracción IV del Código Fiscal de la Federación define a los derechos como las contribuciones establecidas en ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación.

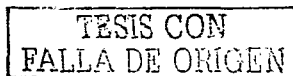
La doctrina señala que los derechos o tasas son contraprestaciones que los particulares pagan al Estado por la prestación de un servicio determinado.

En materia tributaria diversos autores han elaborado su definición sobre esta figura tributaria como son los siguientes:

Para de la Garza este tributo es una contraprestación en dinero obligatoria y establecida por la ley a cargo de quienes usan servicios inherentes al Estado prestados por la administración pública y que está destinado a sostener el servicio correspondiente y será fijado en cuantía necesaria para cubrir el costo del servicio. Ataliba indica que el tributo vinculado cuya hipótesis de incidencia consiste en una actividad estatal directa e inmediatamente referida al obligado. Giuliani Fonrouge señala que se trata de la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado en virtud de la ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado. Margain define a los derechos como la prestación señalada por la ley y exigida por la administración activa en pago de servicios administrativos particulares.

3.7. Efectos de los Impuestos

Los efectos de los impuestos son considerados como el fenómeno que señala los resultados que provocará la implantación de un impuesto dentro



de un sistema económico en el cual operara dicho impuesto, por lo tanto el legislador debe tomar en cuenta lo siguiente:

- a) La reacción que producirá en el campo económico dicho impuesto.
- b) Si al implantarse dicho impuesto se provocará la emigración de la fuente de donde se establece.
- c) Si habrá evasión por la implantación de dicho impuesto.

Dentro de los efectos de los impuestos están.

1.- Repercusión.- Que será el fenómeno que obliga a pagar a otro impuesto. Dentro de la repercusión se dan diferentes momentos como es el de percusión, traslación, incidencia.

Percusión.- Es la caída del impuesto sobre el sujeto pasivo del impuesto estando obligado legalmente a pagar el impuesto pero no siempre es el que lo paga.

Traslación.- Es el hecho de pasar la carga del impuesto a otro sujeto.

Incidencia.- Es la caída del impuesto sobre la persona que realmente lo pague.

2.- Difusión.- Se presenta cuando el pagador del impuesto sufre un impacto económico en su ingreso y, por lo tanto, en su capacidad de compra precisamente lo que se le ha retenido por concepto de impuesto.

3. - Absorción.- Es donde el sujeto pasivo no traslada el impuesto sino que lo absorbe y entonces opta por lograr un progreso técnico disminuir el precio del producto y obtener un mayor ingreso.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

4. - Evasión.- Ésta se presenta cuando el sujeto pasivo omite realizar el hecho generador del impuesto estando obligado a ello o bien omitiendo el pago del impuesto.

5. - Elusión.- Se refiere a que el sujeto pasivo se aproveche de las ventajas y prerrogativas que establece la ley para pagar menos impuestos.

3.8. Los mexicanos están obligados a pagar Impuestos

No se admite discusión en contrario, al establecerse que tanto los mexicanos como los extranjeros que obtengan ingresos o beneficios económicos en nuestro país, están obligados a pagar impuestos. Sería inaceptable que la obligación constitucional se interpretara como aplicable únicamente a los mexicanos y no a los extranjeros.

Será que sólo los mexicanos tienen la obligación de pagar impuestos y no así los extranjeros.

Aún cuando el precepto constitucional sólo se refiere a los mexicanos cuando establece la obligación, no prohíbe que se imponga a los extranjeros y, en consecuencia, puede hacerlo el legislador ordinario. La Ley de Extranjería y Naturalización de 28 de Mayo de 1886, en su artículo 35, decía: Los extranjeros tienen la obligación de contribuir para los gastos públicos de la manera que lo dispongan las leyes...; La Ley de Nacionalidad y Naturalización de 5 de enero de 1934, en el artículo 32, impone a los extranjeros y personas morales extranjeras, la obligación de pagar las contribuciones ordinarias o extraordinarias y a satisfacer cualquiera otra prestación pecuniaria, siempre que sean ordenadas por las autoridades y alcancen a la generalidad de la población donde residen. En la antigüedad

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

era muy común y frecuente, hacer recaer la carga impositiva fundamentalmente en los extranjeros. En la antigua Grecia, en tiempo normal, el impuesto sólo obligaba a los metecos, que eran extranjeros domiciliados, así como a los libertos. También, encontramos un antecedente interesante en el pasaje bíblico del tributo en el templo, en donde se narra que cuando llega Jesucristo y su discípulo Simón Pedro de Cafarnaúm, por ser extranjeros en ese lugar, los cobradores de impuestos les cobraban dos dracmas.

Entonces si mexicanos o extranjeros gozan de los derechos que emanan de la Constitución, de acuerdo a su artículo 1º, que establece que todo individuo (no distingue si nacional o extranjero, por lo tanto es a ambos) en los Estados Unidos Mexicanos, gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece, según el artículo 33 de dicho ordenamiento. Al respecto el artículo 30 de la Constitución establece quiénes son mexicanos y el artículo 33, por el contrario, quiénes tienen la categoría de extranjeros, por consiguiente también deben de estar colocados en el mismo nivel en cuanto a sus obligaciones públicas, y entre ellas el pago de los impuestos.

El artículo 1º del Código Fiscal de la Federación establece que las personas físicas y las personas morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos con forme a las leyes fiscales respectivas. De manera que, tanto los mexicanos como los extranjeros, deben de pagar sus impuestos, en virtud de que este mismo precepto establece que los estados extranjeros, en caso de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. Establece que las disposiciones del Código Fiscal son de aplicación general, sin perjuicio de lo

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

establecido en los tratados internacionales que México haya firmado a la luz del artículo 133 Constitucional.

Se refuerza lo anterior con el señalamiento que la ley del Impuesto sobre la Renta establece en las fracciones II y III del artículo primero.

Por consiguiente, es razonado y de justicia que tanto nacionales como extranjeros que se encuentren en nuestro país, cumplan con su obligación de contribuir para el gasto público, sería inaceptable que la obligación constitucional se interpretara como aplicable únicamente a los mexicanos y no a los extranjeros. Lo que sucede es que los extranjeros deben pagar impuestos únicamente cuando obtienen ingresos o beneficios por fuentes de riqueza ubicados en nuestro país o cuando son propietarios de bienes ubicados en nuestro territorio, cuyo derecho de propiedad está sujeto al pago de impuestos. tal es el caso del impuesto predial.

Los mexicanos estamos obligados a pagar impuestos aún en el supuesto de que no obtengamos ingresos, ya que el congreso podría aprobar una ley fiscal cuyo objeto sea obtener dinero para pago del gasto público, a cargo de todos los ciudadanos mexicanos, independientemente de sus ingresos.

Nuestra nacionalidad, el domicilio en el territorio del país y la obligación que nuestra Constitución nos impone, nos convierten a los mexicanos en sujetos obligados al pago de impuestos.

Señala Flores Zavala, que la Constitución de 1857 establecía claramente en su artículo 33, la obligación a cargo de los extranjeros de pagar impuestos. Dicha obligación se omitió inexplicablemente en la Constitución

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

de 1917, pero es evidente que al colocarse en una situación de igualdad con los mexicanos, la obligación impositiva no es discriminatoria.¹¹

Ahora bien, la obligación a cargo de los mexicanos de pagar los impuestos federales, estatales o municipales, está supeditada al cumplimiento por parte de la autoridad, de los requisitos indicados por el mismo texto constitucional.

¹¹ Ernesto Flores Zavala, Finanzas Públicas Mexicanas. P. 151

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPÍTULO IV
EI DERECHO FISCAL MEXICANO

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

4.1. El Estado y la Recaudación Fiscal

Los sistemas impositivos tienen como finalidad proporcionar al Estado, a través de la recaudación, las fuentes suficientes para sufragar el gasto público. La recaudación es a su vez producto de la actividad que lleva a cabo el Estado en la imposición, administración y recolección de los gravámenes.

Con el fin de contar con los fondos suficientes que le permitan hacer frente a sus programas sociales, el Estado requiere de autonomía y libre disposición en la instrumentación y administración de la política fiscal.

El término Estado, a la luz de nuestro sistema de gobierno, lo debemos entender como un ente compuesto por la federación, las entidades federativas y los municipios. La Federación es a su vez el Poder Ejecutivo, que a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, lleva a cabo la tarea impositiva; por su parte son entidades federativas, los estados que forman parte del pacto federal y los que por medio de sus tesoreros o entes financieros se encargan de regular y administrar los tributos locales. Finalmente, los Municipios son dentro de una circunscripción territorial, los que enmarcan las entidades federativas, las cuales por medio de los ayuntamientos efectúan la función hacendaria.

Tanto para la federación como para las entidades federativas y los municipios, el concepto de recaudación y disposición de los ingresos que se

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

obtienen por medio de los procedimientos fiscales es de vital importancia, ya que en mucho de esto depende el desarrollo de la región.

La imposición, fiscalización y recaudación de los tributos es y será un tema de controversia entre los entes de gobierno, ya que cada uno (federación, entidades y municipios) pretende actuar con plena libertad olvidando la necesidad ciudadana, con el fin de lograr el desarrollo regional. Los gravámenes surgen regionalizados, lo que fomenta la fuerza económica de algunas entidades y el empobrecimiento de otras. Esta regionalización impositiva se fue minimizando a través de los pactos federales, en los que se cedió autonomía local para que la federación realizara la función y se participara en forma proporcional de lo recaudado a los demás entes de gobierno.

Por otro lado, no es posible comentar sobre política fiscal y sus consecuencias en el federalismo, sin detenernos a analizar los efectos que ésta ha provocado en la masa contribuyente, puesto que cualquier modificación en el ámbito tributario afecta las decisiones, ya sea para invertir, generar fuentes de trabajo o promover la inversión extranjera.

Los pactos federales sobre la administración de los gravámenes provocan una constante modificación en el cumplimiento y la administración de los tributos directos e indirectos, lo que ha propiciado un ambiente de complejidad en su cumplimiento. El tema de los impuestos se ha considerado como una novedad en la ciudadanía, cuando los instrumentos tributarios nacen y se desarrollan, desde el momento en que un grupo de personas unen sus esfuerzos para la realización de una finalidad social y alguien o

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

algunos se encargan de llevar a cabo la rectoría de la comunidad, su administración o cualquier actividad en beneficio de la colectividad.

Si observamos el origen del hombre y la familia, debemos destacar que algunos por su juventud, por su fuerza o rudeza son los encargados de obtener la alimentación, el vestido y la habitación, otros por su experiencia, serán los que dirijan a los que efectúan las tareas antes mencionadas. Si esto lo enmarcamos en el contexto actual y en el ámbito impositivo, lo que se obtiene por la experiencia se considera como un pago por la actividad desarrollada y conforme la comunidad crece. los dirigentes requieren de un presupuesto para llevar a cabo los objetivos sociales. Para que este presupuesto se ejerza requiere de fondos que lo cubran y uno de los instrumentos que el Estado utiliza son los tributos; por medio de éstos es posible financiar las actividades, además de que permite la distribución de la riqueza.

El Estado posee diferentes renglones financieros que propician la generación de ingresos y uno de ellos, es el de los recursos tributarios, mismo que en el sistema fiscal mexicano se divide en contribuciones y aprovechamientos.

Las contribuciones a su vez se componen de impuesto, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Por impuesto debemos entender: Todo aquello que a través de los procesos impositivos se exige por la generación de un ingreso. Las aportaciones de seguridad social van dirigidas a satisfacer las necesidades económicas que corresponden al bienestar social, de la salud y de la habitación, como el Seguro Social y al Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, y el

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Seguro para el Retiro (SAR) que protege a aquellas personas que en su vida prestaron un servicio. Por lo que corresponde a la contribución de mejoras en el ámbito federal, pretende recuperar el gasto en la realización de infraestructura hidráulica, y también quienes se benefician de ella.

Finalmente, los derechos, son los ingresos que tiene el Estado en sus funciones de derecho público y se determinan por la contraprestación de quien obtiene el beneficio.

Las contribuciones en nuestro medio, se clasifican en fiscales y parafiscales. Las contribuciones fiscales son las que a través de su recaudación participan en sufragar el gasto público, y las parafiscales se administran para resolver las necesidades individuales de los organismos que tienen a su cargo la función del bienestar social.

En el ámbito de la finanza pública, el recurso tributario desempeña un papel importante en los ingresos que genera el estado para hacer frente al gasto y con él, participan los que se han denominado precio público, empréstito público y la emisión de moneda.

La ciudadanía no participa en forma activa, ya que las decisiones de gobierno (federal) son las que llevan a cabo los actos de su ejecución. Sin embargo, su decisión afecta a la economía del país, y por tanto a la colectividad. Por su parte, los recursos impositivos son un factor importante en el desarrollo personal y dinámico del contribuyente, ya que éste al convertirse en sujeto de la obligación tributaria participa con su ingreso en el gasto público, y su omisión impide la realización de las metas sociales, puesto que éstas no se alcanzan por falta de recursos económicos.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

La finanza pública pretende generar el ingreso suficiente para que se sufrague el gasto público en beneficio de la colectividad: alumbrado, pavimentación, drenaje, seguridad pública, en una palabra bienestar social. Para ello, se requiere de fuentes de financiamiento. Los elementos que integran la finanza pública se pueden agrupar en dos:

Aquellos donde se participa a través de una acción política y sus efectos se reflejan en precio público, emisión de moneda y empréstito público o en la actividad consciente y constante de la ciudadanía, que con esfuerzo y trabajo participa en la generación de los recursos tributarios.

El segundo, es la implementación de la política tributaria, donde se conjugan actos tanto del Estado como de la ciudadanía, ya que el primero impone, administra y sanciona; y el segundo, participa con sus recursos económicos.

En el ámbito tributario, las decisiones son a nivel interno y en los otros renglones se requiere de la participación externa y sus efectos; por lo tanto, trascienden nuestras fronteras y pueden provocar reacciones en el ámbito internacional.

Los recursos tributarios son un medio sano de financiamiento ya que la recaudación es producto de la generación de la riqueza interna de los ciudadanos, sin la necesidad de acudir a instrumentos que afecten la política externa, por lo que el recurso tributario es cada vez más utilizado, no obstante que implica el esfuerzo de los mexicanos, para el desarrollo del país.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

4.2. Concepción antigua y moderna del Derecho Fiscal

Puesto que el cometido financiero es polivalente, él mismo comprende la determinación, recaudación y administración de los ingresos; pero, y he aquí la rotunda convicción de nuestra doctrina, el mismo cometido financiero es mucho más amplio, ya que la fiscalidad incluye también al gasto, es decir, la planeación, programación, control y evaluación del presupuesto, puesto que las erogaciones actualmente presupuestadas integran la materia fiscal entendida en un sentido moderno, de clara esencia doctrinal estadounidense, obviamente muy posterior a trascendencia de la doctrina italiana, curiosamente demasiado difundida entre algunos de los tributaristas españoles y latinoamericanos.

Ahora bien, importa apuntar, de entrada, la importancia de lo fiscal, particularmente en los Estados Unidos Mexicanos, con posterioridad a la Reforma administrativa legislada básicamente en 1976 a 1986 y a la Reforma fiscal legislada a partir de 1980.

Esta importancia es tanto institucional como hacendaria:

a) Importancia institucional, en primer lugar, de la materia fiscal. Ello, porque la materia fiscal desborda cada vez más a la clásica Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y a la misma administración pública federal centralizada; en efecto puede decirse, contrastando con la insuficiente administración fiscal, institucionalizada en los tiempos de la Constitución de 1857, que lo fiscal tiende a abarcar casi todas las modalidades de lo financiero del poder público, por lo cual las facultades de este cometido esencial polivalente se dispersan coordinadamente en múltiples instituciones

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

de la galaxia administrativa federal, instituciones que son, según los casos y las competencias, tanto centralizadas como instituciones paraestatales.

b) Importancia hacendaria, en segundo lugar, porque la materia fiscal desborda igualmente la insuficiente perspectiva de lo tributario y puede definirse, más ampliamente y con mayor rigor científico, como el conjunto de reglas financieras relativas a la organización, funcionamiento, control, evaluación y responsabilidad del manejo de ingresos y egresos públicos, comprendiéndose así dentro del horizonte de lo hacendario en el umbral del siglo XXI, todos los renglones sustantivos correspondientes a la institucionalidad orgánica competente arriba indicada. Es decir, que lo hacendario, de la misma manera que rebasa orgánicamente a la Secretaría de Hacienda, para dispersarse en las múltiples instituciones centralizadas y paraestatales que vienen de señalarse, rebasa también lo puramente impositivo y aún lo tributario para comprender lo relativo a productos, crédito público, tanto interno como externo; moneda, programación, presupuestación y evaluación, esta última tanto de ingresos como de egresos públicos.

4.2.1. El Nuevo Universo Hacendario Mexicano

Cuando hablamos del Tribunal Fiscal de la Federación, del Código Fiscal de la Federación y de un agravio en materia fiscal nos estamos refiriendo a una temática impensable, cualitativa y cuantitativamente, para los autores más ilustres de hace apenas un cuarto de siglo. La nomenclatura de instituciones y conceptos parece engañosamente la misma; sin embargo, las notas e ideas respectivas, y aún las realidades concretas por ellos recubiertas, han cambiado. De este cambio, de las instituciones y reglas jurídicas del universo hacendario mexicano, se derivan consecuencias inconcebibles en la

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

exposición e investigación de la disciplina que, convencionalmente y con la máxima amplitud imaginable, podemos denominar como el derecho federal de las finanzas públicas.

4.3. Evolución del Derecho Fiscal Mexicano

Una vez que se ha comentado la necesidad de la implementación de sistemas impositivos, y los efectos que produce la recaudación para hacer frente al gasto público, es importante tener una visión amplia de su origen, así como de su evolución.

Lo que se pretende en este apartado es posible remontarlo a cualquier época de nuestra historia y no obstante la que se elija, encontraremos la vinculación tributaria. Sin embargo, el inicio partirá del antecedente fiscal que en su caso dejó la alcabala en donde encontraremos la presencia activa de los estados y de los municipios, para que posteriormente a través de impuestos directos cedieran su autonomía y su función se centralizará en la federación.

De los antecedentes tributarios de la alcabala pasaremos al análisis de la evolución del sistema cedular, que fue el primer reto importante del centralismo impositivo por parte de la federación y posteriormente al sistema de globalización y al de integración, concluyendo con el procedimiento de base ampliada que es el inmediato al que se encuentra en vigor.

Es importante destacar que dentro de la evolución tributaria por la que ha atravesado nuestro país, la tendencia durante el transcurso de los años se encaminó al abandono de los sistemas de recaudación a través de

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

gravámenes indirectos (a las ventas y al comercio en general), para que éstos fueran sustituidos por impuestos directos al ingreso.

En el cambio de indirectos a directos se aprecian tres etapas a largo plazo: La primera que concluye en 1946, la segunda abarca de 1946 a 1960 y la tercera de 1961, que aún no ha concluido.

En la primera etapa, a pesar del cambio ideológico y estructural que implantó la Revolución, prevaleció una política tributaria tradicional, basada en los impuestos al comercio exterior y en gravámenes indirectos de tipo regresivo y alcabalarío que generaban una baja recaudación y entorpecían la actividad económica del país.

Con el fin de elevar la recaudación de 1917 a 1946 se instrumentaron por lo menos 70 modificaciones a la estructura tributaria. Se pretendió gravar en forma específica todos los renglones productivos, y en 1917 se crearon impuestos especiales para licores, botellas cerradas, luz y fuerza, cerillos y anuncios, entre otros; en 1922 y 1923 se cobraron impuestos sobre capital, tabaco, ingresos de ferrocarril y, en 1924 sobre los servicios y la gasolina; en 1936 sobre la exportación de capitales y las utilidades de instituciones de crédito; en 1938 se tributó sobre consumo de energía eléctrica y sal; en 1941 se sumaron el alcohol, aguardiente y mieles incristalizables, venta de bebidas alcohólicas en general y a partir de finales de 1942 el benzol, xilol, toluol y naftas de alquitrán de hulla y así sucesivamente, lo que creó un sistema disperso y de costosa administración.

Los acontecimientos más importantes del período, en términos de reforma al sistema tributario, fueron la unificación de los impuestos de exportación de

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1917 con el de importación en 1929; la implantación del sistema del impuesto sobre la renta en 1921, la promulgación, de las Leyes de Fomento Industrial a partir de 1926, y la celebración de dos Convenciones Nacionales Fiscales.

El sistema tributario federal continuó descansando fundamentalmente en los impuestos al comercio exterior y en los gravámenes indirectos tradicionales.

Los recursos de la federación eran producto de sus fuentes ordinarias de financiamiento. En un principio, el gobierno federal dependió de las escasas posibilidades de emisión de bonos para el financiamiento de las obras de infraestructura.

La segunda etapa se inició con la Tercera Convención Nacional Fiscal, celebrada en 1947, y se caracterizó por la progresiva pérdida de importancia de los impuestos al comercio exterior, que se empezaron a utilizar más con finalidades de fomento que de recaudación.

Se implantó un impuesto general a las ventas (Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles), derogándose los impuestos indirectos tradicionales y de tipo alcabalariorio; se dio más importancia a la recaudación del impuesto sobre la renta, mismo que se trató de modernizar de 1951 a 1956, mediante la acumulación del ingreso personal, para hacerlo más justo y elevar con mayor rapidez la recaudación; se intensificaron las medidas tributarias para el fomento del desarrollo industrial y en general se inició la campaña para simplificar el sistema tributario federal.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

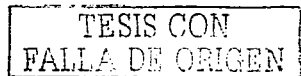
En cuanto a la tercera etapa, iniciada en 1961, se prosperó en los impuestos directos y se abandonaron a los gravámenes indirectos, al tiempo que se generó un centralismo tributario en el Ejecutivo federal dejando a las entidades federativas y a los municipios en una situación desventajosa en materia impositiva.

La autonomía estatal y municipal en términos tributarios se inició con la alcabala y se perdió con el impuesto sobre la renta, limitándose aún más durante la vigencia del impuesto sobre ingresos mercantiles y con el actual impuesto al valor agregado.

4.3.1 Sistema Alcabalatorio

El antecedente del gravamen lo encontramos en las poblaciones árabes quienes lo transmitieron a los españoles probablemente desde 1039. Este tributo fue tomado en cuenta en la Nueva España, en donde se concluyó que no se debía aplicar, ya que los colonos lograron convencer a Carlos V de que los exentaré de esa carga en los años de la conquista. Fue su hijo, Felipe II, quien autorizó la obligatoriedad de su cumplimiento en América en 1568. Tres años más tarde, se encomendó a los virreyes su implementación, aduciendo la bancarrota por la que atravesaba el erario, a causa de los continuos gastos para el mantenimiento del ejército y la armada en defensa de la cristianidad y del reino. La alcabala se aplicó sobre todas las personas, efectos y contratos, excepto a los indígenas, las iglesias y a los eclesiásticos, y a aquellas operaciones comerciales que no tuvieran carácter lucrativo.

Los alcabalas representaban algo más de la tercera parte de los ingresos de la Nueva España. En 1694, se adopta la práctica de cobrar por la simple introducción de las mercancías al territorio, de manera que el impuesto se



transformó de un gravamen sobre la compra venta, en otro que afectaba la circulación de las mercancías y que dio origen a uno de los mayores obstáculos al comercio interior durante más de dos siglos.

Por los ingresos que reportaba, el sistema alcabalatorio tomó gran arraigo en la Nueva España y continuó existiendo después de la Independencia, con la desventaja de que en la República Federal cada entidad gravó el tránsito de mercancías de acuerdo con sus necesidades o caprichos. Se inició así una guerra de aranceles que habría de subsistir por mucho tiempo. Los primeros esfuerzos para abolir las alcabalas en 1835 fracasaron, ya que éstos eran el medio más practico para obtener fondos para los gobiernos estatales; a pesar de ser la causa más importante del estancamiento de la agricultura, la industria y el comercio, por el aumento de precios que provocaban.

En ocasiones, incluso, los productos extranjeros pagaban menos que los mexicanos. Su efecto negativo se multiplicaba cuando los distritos y municipios agregaban por su cuenta alcabalas para captar ingresos y evitar la competencia.

Las peticiones para que se abolieran las alcabalas eran frecuentes por parte de industriales, comerciantes y consumidores, y en algunas ocasiones las autoridades lo solicitaban al Congreso.

Durante el gobierno del general Arista (1851-1853), se logró que las mercancías pudieran circular con salvoconducto por todo el país, y muchos estados comenzaron a abolir sus aduanas interiores. Sin embargo, poco tiempo se disfrutó de este beneficio, ya que al regresar Santa Anna al poder

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

en 1853, dispuso reestablecer el sistema. El Congreso Constituyente discutió con amplitud el problema, quedando asentado en el artículo 124 de la Constitución de 1857, la abolición de las alcabalas y aduanas interiores en toda la República. Con el estallido de la Revolución de Tacubaya, su aplicación se pospuso hasta enero de 1862. El 14 de abril de 1862, debido a la invasión extranjera, nuevamente fueron restablecidas las disposiciones.

El presidente Juárez encomendó a Matías Romero una reorganización hacendaria, encaminada a vigorizar la economía, puesto que la guerra contra los franceses había demostrado lo inconveniente de que las rentas federales tuvieran como base los impuestos exteriores, en lugar de los interiores.

Siendo presidente el general Manuel González, volvió a tomar actualidad el problema y se propuso nuevamente abolir las alcabalas y aduanas interiores en el distrito y los territorios de la federación. Se convocó a una conferencia a todos los estados en donde se estudiarían las cuestiones que afectarían sus intereses económicos. Se instaló la conferencia en 1883, bajo la presidencia del ministro de Hacienda, para valorar las posibilidades del acuerdo, se prepararon informes sobre la relación entre el total de los ingresos y el proveniente de las alcabalas. Se llegó a la conclusión que era imposible suprimir las alcabalas sin haber asegurado su sustitución con otros impuestos.

En esencia, el problema consistía en procurar a los estados nuevas fuentes de ingreso, pero su sola búsqueda produjo divergencias que dieron lugar a una mayor resistencia para abolir las alcabalas a corto plazo. Finalmente, como resultado de los esfuerzos Manuel Dublán, secretario de Hacienda y de José Ives Limantour (que se hizo cargo de la Secretaría a la muerte de

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Dublán), presentó al Congreso una iniciativa de reformas constitucionales para la abolición de las alcabalas, al 30 de mayo de 1895.

No obstante que el decreto les restaba ingresos y entregaba al gobierno federal un mayor control del sistema fiscal, los estados lo aceptaron ya que la mayor parte de los presupuestos estatales arrojaban un apreciable superavit. Los municipios fueron los más perjudicados al desaparecer las alcabalas.

4.3.2 Sistema cedular

La gran transformación de la economía mundial implicó el crecimiento interno de los países, así como su endeudamiento, lo que provocó que los sistemas impositivos modificaran la recaudación sobre una tributación indirecta en el sector industrial, comercial, y en la importación y exportación.

La tendencia fiscal posterior se enmarcó en la generación del ingreso dejando de presionar a los gravámenes indirectos, surgieron así los impuestos sobre la renta.

El sistema cedular obligaba al cumplimiento individual por gremio o actividad, lo que implicaba que se cumpliera conforme a las reglas de cada actividad.

Las cédulas de cumplimiento fiscal, durante el transcurso de la madurez tributaria, se fueron incorporando unas con otras, para abandonar procedimientos especiales que afectaban la equidad y la proporcionalidad tributaria.

Es importante recordar que en el sistema fiscal convergen necesidades de gobierno y oportunidades para el sector privado; el primero, busca el

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

cumplimiento y el logro de sus metas y el segundo, no ver afectado su patrimonio en el nivel que le impida el crecimiento o la prosperidad.

Los sujetos que cumplen con la obligación tributaria persiguen que la carga fiscal sea distribuida, entre todos los contribuyentes, en forma equitativa y proporcional. De no lograrse esto, surge un desequilibrio en los pagadores del impuesto, puesto que los que no participan en forma adecuada serán subsidiados.

De los principios impositivos en política fiscal destacan el de la distribución de la carga tributaria entre los contribuyentes, así como el de equidad y proporcionalidad, los que no se logran en el sistema cedular. Si observamos en un contexto general el cumplimiento del conjunto de las cédulas, es demostrable que la equidad y proporcionalidad si bien se contemplaban en una de ellas, en otra al no reflejarse bajo los mismos supuestos afectaba la distribución de la carga fiscal.

Como el sistema cedular no cumplía con la generalidad impositiva, fue necesario modificarlo y establecer otra política que permitiera la aplicación y observancia de los principios de equidad y proporcionalidad bajo un esquema general de distribución de la carga fiscal. Fue necesario reunir procedimientos cedulares para que éstos cada vez fueran menos y se incrementara así la base de contribuyentes.

Al irse sumando las cédulas, se inició el proceso de globalización, y a aquellas que por su complejidad política, económica o social, no fue posible dejar sin efectos, se les denominó bases especiales de tributación.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

4.3.3 Sistema de globalización

La globalización impositiva surgió como resultado de la suma de diversos regímenes cedulares.

La globalización cedular en términos prácticos se inició en 1964, cuando se pretendió en la Ley del Impuesto sobre la Renta unificar los procedimientos para determinar la base tributaria se dedicaran al comercio, a la industria, a la agricultura, a la ganadería y a la pesca; sin embargo, no fue posible unificar las cédulas bajo un mismo rubro, debido a su complejidad ya las presiones políticas de los grupos que no aceptaban el cambio.

La globalización en materia de política fiscal permitió agregar el principio de generalidad para distribuir la carga impositiva bajo un concepto más amplio. La generalidad en materia fiscal tiene como propósito eliminar cualquier efecto o tendencia que provoque diferencias en el tratamiento de los sujetos pasivos.

En el sistema cedular, si bien se observaban la equidad y la proporcionalidad, éstas se limitaban a un régimen individual y originaban desviación cuando se comparaban; la generalidad no se tomaba en cuenta por la diferencia entre ellas.

La globalización consistió en la suma del total del ingreso obtenido por el contribuyente, sobre el cual se aplicaba el gravamen tras permitir la deducción de los gastos propios.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

La Ley del Impuesto sobre la Renta de 1964 cumplió con su cometido y reflejó la generalidad impositiva en cumplimiento de una equidad y proporcionalidad transparente y plenamente demostrable, por consiguiente, neutralizó los gravámenes indirectos tratando, desde 1961, de que la recaudación se basara cada vez más en el impuesto sobre la renta.

4.3.4 Sistema de Integración

Una vez que se maduró en las disposiciones legales y en la mecánica contable que se desprendía de los procedimientos de globalización de los ingresos, se pretendió avanzar a fin de eliminar la aparente doble imposición que se presentaba entre las actividades empresariales y los accionistas que invertían en capital de riesgo para llevar a cabo dichas actividades.

En 1979, la Ley del Impuesto sobre la Renta pretendió llevar a cabo lo que se denominó Sistema de Integración Fiscal, con el ánimo de gravar como contribuyente al sujeto al que se le pagaba un dividendo y no a la actividad empresarial, que era el vehículo que utilizaba el accionista para la generación del ingreso, y para que el sujeto pasivo final fuera el propio accionista, ya que es el beneficiado por la actividad empresarial, al momento de recibir el producto de su inversión pagada por la sociedad.

Si observamos la generación del ingreso y la carga fiscal, con el ánimo de entender el sistema de integración, debemos iniciar por el ente que genera el ingreso, que es la empresa, la cual surge de la unión de por lo menos dos accionistas y el capital social que éstos constituyen para llevar a cabo el objeto social para el cual fue creada la persona jurídica.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Cuando la persona jurídica inicia su función, es de esperar que sea en provecho de los accionistas y cuando se reflejen utilidades, que éstos paguen el impuesto correspondiente del ingreso en la propia empresa.

Una vez que la empresa cumple con las responsabilidades para las que fue creada, el remanente que no se considera necesario para su función, es entregado a los accionistas a través del pago de dividendos, momento en el cual los receptores tendrán que pagar impuesto por el ingreso que obtienen, producto de ese dividendo.

El accionista, por el mismo ingreso, no obstante que proviene de diferentes fuentes, paga un doble impuesto: el primero, cuando la empresa genera el ingreso y el segundo, cuando al accionista percibe el ingreso del dividendo.

En estricto sentido, lo obtenido por la empresa es generado por la inversión del accionista y éste al recibir el ingreso producto de dicha inversión, cumple en dos ocasiones con el gravamen.

Lo anterior es inequitativo además de perjudicial para la inversión, puesto que debemos considerar que la empresa tributaba a razón del 42% y el dividendo al 21%, lo que implica que un peso generado por la empresa fuera disminuido en 42 centavos y el remanente al recibirlo el accionista nuevamente fuera afectado con el 21 por ciento.

Con el fin de evitar lo anterior, surgió el Sistema de Integración Fiscal mediante el cual se pretende que el accionista sea el sujeto pasivo de la carga fiscal, eliminando la gravitación en el ente que la generaba o sea la empresa, ya que ésta se considera transparente, puesto que el gravamen

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

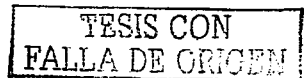
pagado sería acreditable en la proporción en la que el accionista detentaba el capital accionario.

Siguiendo el principio de integración se eliminaría la tributación a las personas jurídicas, y ésta se trasladaría al accionista como sujeto final en la relación jurídica tributaria.

El Sistema de Integración con la transparencia del gravamen en la persona jurídica, no cumplió fielmente su objetivo y se pretendió reforzarlo permitiendo la deducción para el ente pagadero de los dividendos o sea, la empresa al pagar dividendo lo consideraba como un concepto deducible a efecto de que quien lo recibía lo contabilizará como acumulable. Este procedimiento provocó indebidamente una descapitalización de las empresas, por lo cual fue necesario transformarlo en el proceso de dualidad de base para efectos de determinar el Impuesto Sobre la Renta.

4.3.5 Sistema de base ampliada

Las disposiciones fiscales por muchos años se quedaron al margen de los efectos inflacionarios, ésto provocó que la recaudación se viera seriamente afectada con la disminución del poder económico de los créditos tributarios que no se satisfacían en el momento en que debían pagarse. Por la razón anterior fue necesario introducir en la Ley del Impuesto sobre la Renta, procedimientos que tomarán en cuenta la inflación, tanto para el efecto de pago, como para la deducción de conceptos que los contribuyentes consideraban al determinar su base gravable.



La reforma fiscal presentada al Congreso de la Unión estuvo dirigida a restituir el equilibrio del sistema tributario y a alentar la inversión, por lo tanto, tenía cuatro objetivos fundamentales: alentar el crecimiento económico moderado y estable; renovar el combate a la inflación; consolidar y ampliar el cambio estructural, e impulsar la descentralización de la vida nacional.

La reforma fiscal tenía que ser un instrumento importante para conseguir los cuatro objetivos del programa y de la estrategia económica para 1987. Los instrumentos se dividieron en tres grandes grupos: el primero fue el saneamiento de las finanzas públicas; ahí se distinguieron tres medidas importantes: el aumento en la recaudación de los ingresos tributarios no petroleros, en el equivalente del 1.3% del PIB (Producto Interno Bruto); el aumento en los ingresos provenientes de precios y tarifas en 0.6 del PIB; y la reducción del gasto público no financiero en 0.5 del PIB. Estas fueron tres medidas cruciales en el saneamiento de las finanzas públicas.

Ahora bien, el programa tenía como condición necesaria abatir la inflación que tuvo un efecto de retroalimentación en un buen número de círculos viciosos que la Reforma Fiscal para 1987 se propuso atacar. El primero es la inflación que desajusta los precios de la economía.

El primer ajuste se hizo mediante una política de precios y tarifas que trató de minimizar los desajustes en los precios relativos; el segundo, trató de resolver conforme al ingreso de fondos negociados con el exterior.

Otro círculo vicioso importante, es el de inflación en tasas de interés, costos de las empresas inflación; que intenta en 1987 romper con una política que permitiera que las tasas de interés disminuyeran.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

El cuarto es el de inflación-tasas de interés que, por el servicio de la deuda interna, el gobierno tenía que pagar; sube su déficit público y tiene un impacto sobre la inflación, cosa que también se resuelve, por un lado, con el saneamiento de las finanzas públicas y, por el otro, con la disminución esperada en las tasas de interés.

Y el quinto y último, es el de inflación deterioro de ingresos tributarios e inflación.

Y así como la reforma presentada al Congreso intentó contribuir de manera importante a la corrección de las finanzas públicas, también intentó corregir este círculo vicioso que es el de inflación deterioro de los ingresos tributarios e inflación.

Conforme sube la inflación, baja la recaudación proveniente del Impuesto Sobre la Renta de las empresas, razón por la cual se propuso al Congreso una reforma fiscal para la estabilización y el crecimiento económico, que tenía los siguientes objetivos:

Primero, romper el círculo vicioso entre inflación y caída de ingresos tributarios. Segundo, aumentar la recaudación sin elevar las tasas impositivas y restaurar la dinámica de los ingresos tributarios y no tributarios fue parte fundamental. Tercero, y en concordancia con un programa de aliento y crecimiento, propiciar el crecimiento económico y el cambio estructural en favor de la inversión productiva y la capitalización de las empresas este es un fenómeno muy importante. Cuarto, mejorar la equidad del sistema tributario. Quinto, reducir la evasión para fortalecer los ingresos públicos y, sexto, mejorar la competitividad de nuestras empresas con el sector externo.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Los objetivos propuestos en la reforma fiscal se atendieron en la forma siguiente:

En primer lugar, un cambio estructural en el sistema impositivo, que tenía tres características centrales: el aumento de la base gravable, en las empresas; el estímulo a la inversión y al esfuerzo productivo, y la reducción de las tasas de gravamen, para lograr la competitividad y estimular al crecimiento.

Otra parte muy importante de estos instrumentos fue el fortalecimiento y la simplificación de la administración tributaria con dos grandes acciones: por un lado, una cruzada nacional contra la evasión fiscal, y por el otro, un foro de simplificación de la legislación tributaria en el país.

La primera medida, y la más importante, de la reforma planteada en 1987 fue la llamada Modificación a la Base Gravable del Impuesto Sobre la Renta de las Empresas, acompañada de una reducción de la tasa impositiva.

Para lograrlo, en primer lugar se abrió la opción de deducir inmediatamente un porcentaje fijo de las inversiones efectuadas durante el año. Esto perseguía alentar la inversión productiva de las empresas; es decir, que si adquirían un activo específico con características concretas, se les permitía una deducción inmediata del activo, para no acumularlo en la base gravable.

Así, si una empresa adquiría un activo que tenía una vida promedio de cinco años, se le permitía deducir más del 85% en el momento de su adquisición. Era un incentivo importante y sostenido a la inversión.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Al mismo tiempo, se autorizó la deducción por depreciación, a valor revaluado de todos los activos depreciables de las empresas. Lo que ocurría es que la inflación iba haciendo absolutos los valores históricos y de libros adquiridos en el pasado, de manera que iban perdiendo una importancia relativa en los esquemas de depreciación que tenían las empresas, lo que logró fue que se actualizará con la inflación el valor de esos activos depreciables.

Otra medida crucial para ello consistió en que se acumulaban y deducían sólo los intereses reales y la pérdida de utilidad cambiaría real. Esta medida se ha llamado ampliación de la base gravable.

Los intereses nominales van a la par y no representan un verdadero costo, sino que incorporan un costo inflacionario que no tiene por qué deducirse de la base gravable, y esta medida se tomó para evitar que la base gravable de las empresas se siguiera reduciendo de manera acelerada.

Se mantenían sistemas de deducción de dividendos, se revaluaban las aportaciones netas de capital de los accionistas; se permitía el ajuste por inflación de las pérdidas que no se lograban amortizar en el período, y aquí la inflación, porque el valor de la pérdida nominal iba perdiendo importancia relativa, y llegaba el momento en que no se podía acumular nada, o lo que se acumulaba no tenía un significado muy importante, por lo que simplemente se deducía una parte menor.

Se eliminó este procedimiento, en el sentido de que el costeo que una empresa adquiría con bienes, los acumulaba en un inventario con la inflación, lo cual hacía muy complejo el manejo tributario. Con el nuevo esquema no

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

había necesidad de mantener el costeo de inventario; simplemente se deducían las compras efectuadas durante el período y eso simplificaba drásticamente el cálculo de la base gravable.

Finalmente, se redujo la tasa de imposición a las empresas, de un 42% a un 35%, gracias a la ampliación de la base que venía asociada con esta medida de deducir tasas de interés real.

No era posible llevar a cabo en un ejercicio fiscal, la incorporación de conceptos inflacionarios en la leyes impositivas sino que había que hacerlo de acuerdo a la posibilidad del momento; es decir, se debía desfazar en cuatro años, lo que trajo como consecuencia el surgimiento de lo que se llamaría la base nueva o ampliada, y se mantuvo en forma paralela el cumplimiento tributario de la base tradicional o sea, aquella mediante la cual se cumplía antes de la incorporación de los conceptos inflacionarios.

La base nueva, además de incorporar aspectos tributarios en materia inflacionaria, disminuye los conceptos de deducción o minimiza algunos de ellos.

Las condiciones económicas del país cambiaron, la inflación se redujo y esto trajo como consecuencia que el procedimiento de dualidad de bases (tradicional y ampliada) no concluyera su transición y fuera eliminada la base tradicional antes de la fecha esperada.

El apresuramiento de la desaparición de la base tradicional propició desajustes en el cumplimiento tributario, sobre todo en la recuperación de las

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

inversiones en inventarios, así como en las deducciones que en el sistema anterior se consideraban y no eran aceptadas por aquel que quedó en vigor.

4.3.6 Sistema Actual

En los últimos 20 años, las autoridades fiscales han tratado de evolucionar el sistema tributario actualizando las disposiciones fiscales, así como creando políticas impositivas de acuerdo a las necesidades del país. Estas reformas, si bien han ocasionado un mejor ambiente en la administración y recaudación de los gravámenes, también han propiciado un desconcierto en la masa contribuyente.

El sujeto pasivo, por ejemplo, con los constantes cambios que se efectúan no termina de asimilar o cumplir bajo unas reglas cuando éstas son modificadas o incluso anuladas.

La constante modificación fiscal ha provocado, además del desconcierto, un incumplimiento generalizado por la falta de adaptabilidad inmediata y asimilación.

La autoridad ha llevado a cabo el dinamismo tributario a través de reformas legislativas (olvidando la capacitación), y cada año se esperan modificaciones o adecuaciones que afectan el criterio de política, en ocasiones en forma tajante.

También el Estado ha llevado a cabo la práctica de legislar a través de decreto como un medio útil para aclarar las normas que el contribuyente debe observar.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Las modificaciones impositivas a través de decreto han provocado desviaciones de carácter constitucional, puesto que la mayoría de ellas van en contra de los principios que rigen al derecho.

Por otro lado, la recaudación ha descansado en los últimos 21 años (1981-2002), tanto en los impuestos directos como en los indirectos, dependiendo de la situación económica y política por la que atraviesa el país.

Es importante comentar que se abandonó el efecto impositivo de cascada al eliminarse de nuestro ambiente tributario al impuesto federal sobre ingresos mercantiles, y en sustitución de éste surgió el impuesto al valor agregado, mismo que en principio fue administrado y recaudado por las entidades federativas y en los últimos dos años ha pasado a ser de control federal. Este control no es pleno puesto que intervienen en la instrumentación de la fiscalización las tesorerías de los estados. Sin embargo, la coordinación tributaria entre federación y entidades no ha reflejado el resultado que se esperaba y las segundas, muestran una pérdida de libertad en el manejo de los recursos tributarios.

Por lo que respecta al Impuesto Sobre la Renta, se coordinó con entidades federativas el tratamiento de los contribuyentes menores, los que quedaban bajo la administración de las entidades. Este control estatal se fue eliminando al desaparecer el régimen, mismo que se transformó en simplificado, que es el que en la actualidad se aplica.

La Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios trató de unificar los gravámenes especiales que se regulaban en forma individual, lo que permitió una mayor claridad en el cumplimiento, así como en el control

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

para el efecto de fiscalizar. El proceso de fiscalización es de competencia federal.

En el Código Fiscal de la Federación se instrumentaron políticas importantes en cuanto a la evasión y elusión fiscal, al tiempo que se creó la actualización de la base gravable cuando no se paga el impuesto dentro de los términos establecidos en las disposiciones legales.

Finalmente, se introdujeron conceptos legales para regular la inflación en el ámbito tributario. El efecto de la inflación propició ajustes en las tasas y tarifas, con el ánimo de hacer atractiva la recaudación para los fines del gobierno.

Iniciados los noventa, por primera vez en la historia de política fiscal se celebró Convenio con Estados Unidos de América para el intercambio de información fiscal con el ánimo de evitar la evasión y la manipulación de los ingresos generados por los contribuyentes de ambos países. También, en política fiscal internacional, se celebró un tratado de doble imposición con Canadá y se espera que dentro de pronto se lleve a cabo con Estados Unidos, con Italia y Francia.

La materia de comercio exterior en su aspecto tributario ha tenido un gran dinamismo, derivado de la apertura para la importación y la facilidad para la exportación.

Es de destacar que la política fiscal mexicana se encuentra a la vanguardia tecnológica impositiva que se observa en cualquier país, en donde la recaudación proviene de leyes autoaplicativas que permiten al

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

contribuyente determinar la base del gravamen después de deducir los conceptos que la ley considera como normales y propios.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPÍTULO V
REFORMAS FISCALES PARA EL AÑO 2002

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

5.1. La Reforma Fiscal para el año 2002

Antes de abordar el análisis de algunas reformas fiscales para el año 2002, se hablará en que consisten las garantías previstas en nuestra Constitución Federal, que violan dichas reformas.

De acuerdo a la Constitución Política, únicamente puede obligarse al particular a contribuir para sufragar los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Las garantías que establece la Constitución Política, como de proporcionalidad, legalidad y equidad tributarias representan una protección para los contribuyentes, y para el legislador un punto muy importante para no transgredirlos al establecer contribuciones.

En materia tributaria, la proporcionalidad consiste en gravar al sujeto de conformidad con su real y concreta capacidad para contribuir a sufragar el gasto público.

La legalidad tributaria consiste en precisar en la ley todos los conceptos necesarios para la determinación del pago del impuesto, es decir, deben contener los elementos esenciales del tributo, como lo es el objeto, sujeto, la base, tasa o tarifa.

La equidad tributaria es la igualdad de trato de la ley a los sujetos pasivos que se encuentren en las mismas circunstancias, y la desigualdad de trato

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

para aquellos que se encuentren en situaciones jurídicas desiguales.

Si falta alguna de estas tres garantías, necesariamente, la contribución será contraria a la establecido a la Constitución Federal.

Adicionalmente, las disposiciones legales no pueden ser aplicadas retroactivamente en perjuicio de persona alguna, para no afectar derechos adquiridos conforme a una ley anterior, pues de lo contrario se estaría violando la irretroactividad de la ley.

En lo que respecta a las reformas fiscales para el año 2002 se prevén algunas figuras relativas a la promoción de las actividades productivas, aunque de manera diferida para ejercicios siguientes. Además, se eliminó el crédito al salario como costo para el fisco y se avanzó en la globalización del ingreso de las personas físicas.

De esta manera la reforma integral que requería el país no se desarrolló, básicamente porque al no contar con los ciento diecinueve millones de pesos que se hubieran generado como incremento en la recaudación derivados del gravamen en alimentos y medicinas, no pudieron establecerse esquemas más agresivos de promoción a las actividades productivas.

Adicionalmente, con el fin de generar recursos para el gobierno, el régimen fiscal sufrió serias distorsiones que se plasman en nuevos impuestos como los siguientes: el 20% a los refrescos y aguas envasadas, el impuesto a las telecomunicaciones, el impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios, los impuestos locales sobre ventas y sobre ingresos, todos ellos considerados inconvenientes porque frenan las actividades productivas y obstaculizan la competitividad de la economía mexicana.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Estas transformaciones para realizar la reforma, salen mal en cuanto a sus objetivos, su sentido técnico y además fuera de periodo; porque por primera vez en la historia del país el presente ejercicio inició sin que se tuviera aprobado el presupuesto de egresos y sin que la Ley de Ingresos de la Federación hubiera entrado en vigor.

Es importante señalar que en la Ley de Ingresos de la Federación, el Congreso ya le ha exigido al Ejecutivo Federal y a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a la presentación de informes mensuales y trimestrales sobre la evolución de la recaudación con un grado de detalle importante. Es por eso que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá informar lo recaudado por sector de contribuyentes, y por cada una de las contribuciones, los ingresos derivados de las auditorías y de las acciones de fiscalización, la aplicación de multas, el costo real de los estímulos fiscales, los juicios ganados y perdidos por el Servicio de Administración Tributaria ante los Tribunales, la cartera de créditos fiscales y el importe mensual recuperado.

Además de que la creación de muchos impuestos especiales crea un sistema de gran complejidad, el cual sin duda obligará a los causantes a manejar estructuras contables muy costosas, ya que con estos cambios han salido a la luz muchas inequidades, para los contribuyentes.

Se reveló que el cobro del ISR creado por los legisladores favorece a los causantes de mayores ingresos y perjudica a los de menores ingresos.

Proporcionalmente, de acuerdo con el nuevo sistema de pago del ISR se incluyen modalidades que harán que los causantes de mayores ingresos paguen menos que los de menos ingresos, como que es algo contradictorio.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Esto, por supuesto, contradice el principio de equidad, que la Constitución prescribe para las contribuciones que impone el Estado. Este es sólo uno de los errores cometidos por los legisladores al aprobar el Presupuesto de Ingresos de la Federación.

En lo que respecta a la Ley del Impuesto sobre la Renta, se abrogó la Ley anterior vigente hasta el año 2001 que contenía 165 artículos divididos en seis distintos títulos; la actual del 2002 incluye 221 artículos divididos en siete títulos y adicionalmente 90 disposiciones transitorias. Muchos de los cambios contenidos en la nueva ley, son meras precisiones a las disposiciones que se contenían en la ley que se abroga.

Debido a la premura con la que los legisladores aprobaron los cambios a la ley en comento, existieron algunas fallas en cuanto a técnica legislativa se refiere, de trascendencia. Tal es el caso del decreto que le da origen a esta nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, la cual carece de un artículo primero mismo que teóricamente debiera contener todo el articulado de la misma, lo anterior repercute en el sentido de que el segundo artículo de tal decreto, mismo que contiene las disposiciones transitorias de la ley en comento, hace referencia al inexistente artículo 1ero, el cual señala la entrada en vigor de este, igualmente hay referencias a artículos de la misma ley o de otras que no existen o que regulan alguna materia diferente por lo que resultan equivocadas.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

5.2. Impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios

Este nuevo impuesto se causará aplicando la tasa del 5% sobre el valor de las actividades o actos gravados, sin considerar dentro de estos valores el impuesto al valor agregado

Este nuevo impuesto se menciona en el artículo 8avo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal del 2002.

Algunos productos, como los que se mencionan a continuación, quedarán gravados a la enajenación, importación; cuando se realice por el consumidor final: caviar, salmón ahumando, angulas, motocicletas de más de 350cm³, esquí acuático motorizado, motocicletas acuáticas y tablas de oleaje con motor, rines de magnesio, techos móviles para vehículos, aeronaves excepto fumigadores, perfumes, armas de fuego, artículos para acampar, automóviles con capacidad hasta de quince pasajeros con precio superior a los doscientos cincuenta mil pesos, accesorios deportivos para automóviles, prendas de vestir de seda o piel, exceptuando zapatos, relojes con valor superior de cinco mil pesos, televisores de pantalla plana, equipos de sonido superior a los cinco mil pesos, equipo de computo con precio superior los veinticinco mil pesos, equipo auxiliar, agendas electrónicas, videocamaras, reproductor de videos o formato de disco compacto, equipos reproductores de audio y video con precio superior a los cinco mil pesos, oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales cuyo precio sea superior a diez mil pesos, lingotes, medallas conmemorativas y monedas mexicanas o extranjeras que no sean de curso legal en el país cuyo contenido mínimo de oro sea del ochenta por ciento, siempre que su enajenación se efectúe al público en general.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Toda esta creación del nuevo impuesto, contenido en la Ley de Ingresos de la Federación, es violatorio de nuestra Constitución, ya que nuestra Carta Magna establece la formación de leyes o decretos que versen sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, deberá discutirse primero en la Cámara de Diputados, sin embargo, en el caso del impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios, la iniciativa y posterior discusión de la nueva contribución comenzó en la Cámara de Senadores, el 31 de Diciembre del 2001.

Por su parte, la Constitución Federal señala que es facultad exclusiva de la Cámara de Diputados examinar, discutir, y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que a su juicio deben decretarse para cubrirlo, siendo un hecho del dominio público que la Cámara que inició la discusión de la nueva contribución (impuesto por la venta de ciertos bienes y servicios suntuarios) fue la Cámara de Senadores.

Ahora bien, conforme a la Constitución Federal, en el proceso de formación de leyes o decretos, o reforma a los mismos, relacionados proyectos de empréstitos, contribuciones o impuestos, deberán discutirse primeramente en la Cámara de Diputados.

Algunos otros en lo que respecta a la prestación de servicios, al uso o goce temporal de bienes. Este impuesto se causará por ejercicios fiscales y los contribuyentes tendrán la obligación de efectuar pagos provisionales por los mismos periodos y en las mismas fechas de pago para las establecidas para el impuesto sobre la renta.

En virtud de que este impuesto recoge varias disposiciones similares a las contenidas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, también se establece que este impuesto se causará en el momento en que efectivamente se

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas. Por lo que respecta a las devoluciones, descuentos o bonificaciones, se disminuirá el impuesto correspondiente en el mes en que se reciban las devoluciones u otorguen los descuentos o bonificaciones.

Los conceptos de enajenación, prestación de servicios y uso o goce temporal de bienes muebles, son similares a los contenidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado al igual que la base que se utiliza para la determinación del impuesto.

Con relación a este nuevo gravamen sea que el mismo representa un retroceso en nuestro sistema tributario, ya que desde hace varios años atrás había quedado superado el intentar gravar estos bienes o servicios con impuestos especiales o sobretasas, ya que la experiencia había demostrado la mínima recaudación que este tipo de gravámenes le dejaba a la Hacienda Pública, y estos partiendo de ordenamientos mejor estructurados que el que nos ocupa ahora, ya que con las características de este nuevo ordenamiento, para evitar la causación de este impuesto se está orillando a que todos los adquirentes de estos bienes y servicios soliciten su comprobante fiscal con el traslado de manera expresa y por separado del impuesto al valor agregado, con lo cual automáticamente se dejará de considerar que la enajenación, prestación de servicio u otorgamiento uso o goce temporal de los bienes se realiza con el público en general, y por lo tanto se dejará de causar este gravamen.

Otro de los tantos problemas que trae consigo este nuevo impuesto, que tampoco fue observado por nuestros legisladores, es la problemática que se presenta en las tiendas de autoservicio y departamentales, en donde los

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

sistemas que se utilizan para el registro de la venta, en su gran mayoría emiten comprobantes simplificados lo cual en automático estaría provocando que todas estas ventas se consideraran que se realizaron con el público en general, situación que no es así en la realidad, ya que los adquirentes de estos bienes que por cualquier motivo requieran de una factura con el impuesto al valor agregado trasladado por separado, soliciten su factura en los lugares que al efecto haya designado el establecimiento. Ello traerá como consecuencia que en primera instancia todo mundo tenga que pagar este impuesto y cuando se llevé a cabo la elaboración de la factura se proceda al reembolso del mismo, situación que complicará enormemente la operación de estas cadenas comerciales, sobre todo considerando el incremento que se tendrá en la solicitud de facturas con los requisitos fiscales.

Obvio resulta que al no haberse establecido un artículo transitorio en el cual se difiriera la entrada en vigor de este nuevo impuesto, los legisladores no contemplaron todos los problemas administrativos que implica incluir un nuevo gravamen en la operación de una empresa, ya que esto comprende, entre otros puntos, la reprogramación de los equipos de computo, la modificación de los catálogos de cuenta, el adiestramiento del personal, la identificación de los bienes gravados, la modificación de papelería, etc; lo cual se da como resultado de un trabajo legislativo hecho sin conciencia.

En la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, se establece un nuevo esquema para gravar las bebidas alcohólicas y por otra parte se establecen nuevos supuestos para la causación de este impuesto, como son la prestación de los servicios de telecomunicación, enajenación de aguas gasificadas, refrescos y bebidas hidratantes.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Este impuesto se causará a la tasa del 20% sobre el precio de venta de aguas gasificadas o minerales, refrescos, bebidas hidratantes, concentrados, polvos, jarabes, esencias, extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos, siempre que utilicen edulcorantes distintos del azúcar de caña.

Pareciera que es un impuesto que se establece como un castigo para quienes utilicen cualquier edulcorante que no sea azúcar, lo cual parece tener problemas de constitucionalidad y posiblemente de violación a tratados internacionales.

Es de vital importancia recordar que las leyes deben ofrecer seguridad jurídica; en el ámbito fiscal, los impuestos deben precisar de manera clara sus elementos para que tenga el contribuyente una certeza al momento de que cumpla con sus obligaciones.

El artículo 1ero de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios de nuestra ley vigente, los sujetos obligados al pago de este impuesto son las personas físicas y morales que presten servicios, respecto a los servicios de telecomunicaciones y conexos además de otros supuestos.

El objeto del impuesto es el acto jurídico que la ley señala como hecho generador, son las circunstancias particulares en virtud de las cuales una persona actualiza la hipótesis de un determinado tributo. En el caso de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, el objeto del impuesto artículo segundo, para efecto de estudio, es la prestación de servicios de telecomunicaciones y conexos. El artículo tercero inciso A, fracción XIII de la misma ley, establece que se entenderían por servicios de telecomunicaciones y conexos los siguientes:

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1.- Radiotelefonía móvil con tecnología celular y acceso inalámbrico fijo o móvil.

2.- Radiolocalización móvil de personas o bienes.

3.- Servicio de radiocomunicación especializada de flotillas o aquellos servicios que comprenden grupos cerrados o grupos de usuarios determinados, definidos como aquellos que desarrollan actividades comunes o interrelacionadas y que requieren servicios de radiocomunicación móvil de voz y datos, en forma permanente e inmediata, sea de carácter grupal o privada entre pares de usuarios, haciendo uso de equipos fijos o móviles.

4.- Servicio de televisión restringida. tales como sistema de televisión por cable, satelitales o los que utilicen cualquier otro medio de transmisión alámbrico o del espectro radioeléctrico.

5.- Cualquier otro servicio prestado por concesionario o permisionario de servicios de telecomunicaciones, proveedores de servicios satelitales, de soluciones de telecomunicaciones y de internet, de servicios de valor agregado o cualquier otro proveedor de servicios, siempre que el servicio que se preste sea para la explotación comercial de servicios que impliquen la emisión, recepción o transmisión de señales de voz, datos o video.

6.- Conexos, todos aquellos prestados por las empresas de telecomunicaciones independientemente del nombre con el que se les designe, distintos de los señalados en el punto anterior, que se presten a los usuarios del servicio de telecomunicaciones como consecuencia o complemento de dichos servicios, aún cuando estos servicios conexos no

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

estén condicionados al citado servicio de telecomunicaciones, tales como el servicio de llamada en espera, identificador de llamadas o buzón de voz, entre otros.

Por lo que a la tasa impositiva se refiere, el monto del impuesto se calculará sobre el valor de la contraprestación pactada por la prestación de los servicios de telecomunicaciones y conexos, aplicándose la tasa del 10 por ciento, causándose el impuesto correspondiente en el momento en que se cobren efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas y enterándose a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente.

Cuando las contraprestaciones se cobren parcialmente, el impuesto se calculará aplicando a la contraprestación efectivamente percibida la misma tasa del 10 por ciento como lo señala el artículo 17 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Con base en lo anterior, se puede apreciar que en la mayoría de los conceptos del inciso A, fracción XIII del artículo 3 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios no se definen los servicios que constituyen el objeto de este impuesto, salvo el caso del número 3 (relativo a los servicios de radiocomunicación especializada de flotillas), por lo cual para conocer las definiciones de la mayoría de los servicios se tendrían que remitir al reglamento de telecomunicaciones. No obstante lo anterior, la legislación relativa a telecomunicaciones no se establece como supletoria en materia tributaria.

Aunando a lo anterior, en los números cinco y seis, los servicios están determinados de manera muy genérica, lo cual también deja en un estado de incertidumbre al contribuyente, puesto que en la ley no se define de manera

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

clara cual es el objeto del impuesto. Esto produciría la violación al principio de legalidad de nuestro artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Otro principio que se violaría con este precepto es el de equidad, ya que por ejemplo, en el número uno, del inciso A, de la fracción XIII, del artículo 3 sólo se actualiza la hipótesis de este impuesto si se presta radiotelefonía móvil con tecnología celular, no haciéndose referencia a la tecnología digital.

En otro orden de ideas, y sobre la misma base, podemos hacer referencia a otros de los principios constitucionales contemplados en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, refiriendonos a los principios de proporcionalidad y equidad.

La proporcionalidad consiste en que los sujetos pasivos de un tributo contribuyan al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, mientras que la equidad radica en la igualdad ante la ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los cuales deberán tener un tratamiento idéntico cuando se encuentren en las mismas condiciones de causación.

La Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, en su artículo 18, determina cuáles servicios de telecomunicaciones no pagarán el impuesto del 10 por ciento a que se refiere el artículo 2 fracción II, inciso B. Estos servicios son los siguientes:

1.- Telefonía rural, consistente en el servicio que se presta en poblaciones que de acuerdo al último censo disponible, cuente con menos de tres mil habitantes.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

2.- Telefonía básica residencial, consiste en el servicio automático de telefonía básica local hasta por doscientos cincuenta pesos mensuales.

3.- Telefonía pública, consistente en el acceso a los servicios prestados a través de redes públicas de telecomunicaciones y que se presta al público en general por medio de instalación, operación y explotación de aparatos telefónicos de uso público.

4.- Servicio de hospedaje compartido o dedicado, de colocación, elaboración de páginas, portales o sitios de internet, servicios de administración de dominios, nombres y direcciones de internet, servicios de administración de seguridad, de distribución de contenido, de almacenamiento y administración de datos y de desarrollo y administración de aplicaciones, todos ellos siempre que sean conexos a los servicios de datos o internet.

5.- Los que se presten entre concesionarios de redes públicas de telecomunicaciones o entre estos y proveedores de servicios de Internet, que sean un servicio intermedio, entre otros, interconexión nacional e internacional, servicios de transporte o reventa de larga distancia, privados, servicios de acceso a redes, prestación de enlaces de interconexión, de enlaces dedicados o privados, servicios de colocación, servicios de provisión de capacidad de espectro radioeléctrico, cargos relacionados a la prescripción o cambios de operador y troncales digitales para servicios de internet, siempre que sean servicios intermedios.

6.- Larga distancia nacional residencial hasta por \$40.00, y larga distancia internacional o cualquier otro servicio que se origine o termine como voz,

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

entre usuarios de México y un país extranjero, independientemente de que, durante su transmisión se hubiera utilizado formato de datos.

7.- Servicio de internet conmutado correspondiente a renta básica.

8.- Comunicaciones de servicio de emergencia.

9.- Telefonía celular(servicios que se presten a través de tarjetas prepagadas hasta 200 pesos fuera de los contratos regulares de servicios).

10.- Telefonía básica local en todas sus modalidades.

11.- Larga distancia nacional entre usuarios de dos áreas locales, independientemente de los medios o formatos utilizados durante su transmisión.

Visto lo anterior, es importante considerar que para el establecimiento de las exenciones, el legislador no tomó en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos obligados, sino las características del servicio que presta, las cuales están reguladas de acuerdo al mercado a quien va dirigido y no propiamente al servicio que es el objeto del impuesto, es decir, los conceptos para determinar las exenciones no se basan en la capacidad contributiva de los sujetos obligados, por ende, se estaría violando el principio de proporcionalidad establecido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

5.3. Nuevos Impuestos

En la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta del año 2002, se estableció un nuevo impuesto denominado IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO, que se determina aplicando al total de las erogaciones realizadas por la prestación de un servicio personal subordinado, la tasa de 3%.

En el mismo ordenamiento se señala que los contribuyentes podrán optar por no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario a que se refiere el mismo, siempre que no efectúen la disminución del crédito al salario pagado a sus trabajadores establecida en los artículos 116, 117 y 120 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Así mismo, se indica que cuando el monto del crédito al salario pagado a los trabajadores en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sea mayor que el impuesto sustitutivo del crédito al salario, los contribuyentes que ejerzan la opción de no pagar dicho impuesto podrán disminuir el impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, únicamente el monto en el que el crédito exceda del impuesto causado, siempre y cuando, además, se cumplan los requisitos que para tales efectos establece el artículo 120 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Con respecto a la opción antes señalada de no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, se ha generado la duda sobre que se debe entender por crédito al salario pagado, ante lo cual ha surgido lo siguiente:

Consiste en señalar que el crédito al salario pagado es el que el patrón entrega al trabajador como consecuencia de la aplicación del procedimiento indicado en los artículos 113, 114, y 115 de la Ley del Impuesto sobre la

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Renta, conforme al cual, cuando el impuesto a cargo del contribuyente que se obtenga de aplicar la tarifa del artículo 113 disminuido con el subsidio que en su caso resulte aplicable, sea menor que el crédito al salario mensual, el retenedor deberá entregar al contribuyente la diferencia que se obtenga en los términos de la fracción VI del artículo 119 de la misma.

Así, también, consiste en señalar que el crédito al salario pagado a los trabajadores a considerar por quienes opten por no pagar el impuesto sustitutivo, es el total que resulta de aplicar la tabla del artículo 115 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El crédito al salario se ha transformado en un instrumento de ineficiencia del sistema, pues ha sido utilizado por las empresas como un elemento para pagar menores salarios a sus trabajadores.

Así mismo estaría afectando principalmente a las empresas que pagan salarios altos.

Cabe destacar la deficiente técnica legislativa con que fue redactado dicho impuesto, porque al parecer el mismo sólo tendrá vigencia por un año, es decir en 2002, siendo que en el texto del artículo tercero transitorio, también se señala que dicho impuesto se calculará por ejercicios fiscales.

Por otro lado, la remisión que se hace en el séptimo párrafo del artículo tercero transitorio a los artículos referentes al crédito al salario contenidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta, resulta incorrecta y por ello, dentro del ámbito de la legalidad, los contribuyentes opten por no pagar el impuesto conforme a la opción prevista en dicha disposición transitoria, podrán disminuir o acreditar el crédito al salario mensual contra el impuesto a su

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

cargo, contenido en el artículo 115 de la ley; ya que dicho artículo no se encuentra contemplado en la citada disposición transitoria.

Es criticable que se consideren erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado, base del impuesto, a los salarios y demás prestaciones en efectivo o en especie que se otorguen por el patrón a los trabajadores, esto cuando aun analizando el impuesto sobre nóminas y el impuesto sobre erogaciones por remuneraciones al trabajo, personal subordinado, dentro de dichas erogaciones únicamente debe incluirse el salario como tal y aquellos conceptos asimilables al mismo.

Es inconstitucional el hecho de que se incluyan dentro de las erogaciones, como base gravable del tributo, a las demás prestaciones en efectivo o en especie que sean pagadas por la persona física o moral a quienes prestan el servicio personal subordinado, prestaciones tales como las de previsión social que jurídicamente no guardan vínculo ni similitud con las características propias del salario y conceptos asimilables, tal como puede ser el pago de horas extras.

También, de igual forma, el impuesto podría ser tildado de inconstitucional por violar el principio de equidad tributaria, en la medida de que se establece que cuando existan diversas personas morales que configuren una sola persona moral para efectos del impuesto, cada una de las mencionadas deberá pagar en lo individual el gravamen por la totalidad del monto que erogue por la prestación de un servicio personal subordinado, excluyéndose la posibilidad de que ejerzan la opción de no pagar el impuesto, siempre que no efectúen la disminución del crédito al salario pagado a sus trabajadores.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Lo anterior es inconstitucional, en virtud de que la opción que se establece para todos aquellos contribuyentes que se ubican en el mismo supuesto de las personas morales que configuran una sola, realizan el mismo hecho generador del tributo, relativo a realizar erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado.

Para el ejercicio fiscal del año 2002, en la Ley de Ingresos de la Federación se señala que ésta percibirá ingresos provenientes de los conceptos y cantidades señaladas en el artículo 1ero.

En el caso del impuesto sustitutivo del crédito al salario es de cero pesos con cero centavos.

Esto debido a que el legislador pretendió no recaudar dinero alguno para este nuevo gravamen.

Este nuevo impuesto resulta inconstitucional, porque este gravamen sustitutivo del crédito al salario no es designado para cubrir el presupuesto toda vez que el artículo 74 fracción IV, se contempla que la Cámara de Diputados examinará, discutirá, aprobará anualmente el presupuesto de egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo.

Es obvio que de todo impuesto se debe recaudar alguna cantidad, pero en el caso del impuesto sustitutivo del crédito no resulta así.

Retomando el punto del gasto público, que viene siendo lo que la Federación llega a recaudar por medio de los impuestos, derechos,

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

aprovechamientos, tenga como finalidad de destinarse a los servicios públicos y necesidades sociales.

Entonces, es inconcebible que los mexicanos contribuyan para los gastos públicos como está en nuestro artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Este nuevo impuesto sustitutivo del crédito al salario transgrede también el principio de proporcionalidad tributaria, porque existe la dualidad de poder pagar o no pagar este impuesto, como es posible tal incoherencia de pagar si tratase de recuperar el crédito al salario o de no pagarlo en caso de no recuperarlo, por eso es inconstitucional este nuevo impuesto, porque no puede ser justo abstenerse de ejercer un derecho por otra ley, esto es algo fuera del alcance de lo que es la justicia.

Es posible que exista una mala intención con el fin de que se obtenga un ahorro para el gobierno federal por el solo hecho de no devolver el crédito al salario.

Estos puntos respecto al nuevo impuesto son de gran incomprensión, a la aplicación o finalidad de este impuesto.

Por consiguiente, cuándo será el año que realmente nuestros legisladores entiendan que debe prevalecer un Estado de Derecho.

Solamente nos queda esperar a que se de un cambio radical en nuestro Congreso de la Unión.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CONCLUSIONES

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

En este paquete fiscal aprobado, se evidencia la ausencia de cambios orientados hacia la eficiencia tributaria; no existieron cambios para mejorar la equidad en la distribución de los recursos públicos y la calidad en el ejercicio del gasto, particularmente en el ámbito de la política social, lo cual presupone reasignación de gasto, transparencia presupuestaria y evaluación objetiva e independiente de los impactos de los programas públicos.

El emprender una reforma fiscal es un proceso común y frecuente en las naciones desarrolladas o que por lo menos lo quieren llegar a ser, y donde se tiene un sistema fiscal muy complejo.

La definición de diccionario de reforma fiscal dice que es aquel proceso por el que se transforma la estructura tributaria del país.

Es importante señalar las razones que mueven a los gobiernos a realizar una reforma fiscal. Es muy común en los gobiernos de corte socialista o con ideología progresista que la Reforma Fiscal se instrumente vía el aumento de impuestos, sobre todo en las clases de mayores recursos, y además de que tratan de instaurar mecanismos de redistribución de la renta nacional y la riqueza.

Sin embargo, los gobiernos con ideología liberal tienden a reformar el sistema fiscal mediante la reducción de impuestos, sobre todo en las clases productivas, y tratando de fomentar una economía de libre mercado con la

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

menor intervención pública posible.

La Reforma Fiscal debe perseguir varios objetivos para ser completa y efectiva, no tan sólo servir como impulso para un partido o grupo político:

- a) Debe simplificar la forma de cálculo y pago de impuestos.
- b) Debe regular con más eficiencia el pago de las obligaciones tributarias, de manera que más gente pague menos impuestos, pero en suma se contribuya más a los ingresos del gobierno.
- c) Legalidad y transparencia en el uso y asignación de los recursos.
- d) Promover y facilitar el empleo y la creación de empresas.
- e) Fomentar áreas de gobierno con rezagos estructurales.

Necesitamos una reforma fiscal que impulse la eficiencia y el desarrollo productivo del país. Que promueva el empleo, que no estorbe a las actividades emprendedoras y que premie la capacitación de los empleados, pero sobre todo, necesitamos un gobierno que intervenga menos en la labor empresarial y que se comprometa con la legalidad y en el crear un mejor camino e infraestructura para el desarrollo.

En la medida que estas circunstancias se cumplan, tendremos una mejor estructura tributaria, simplificada, justa y donde la gente vea los beneficios de contribuir por medio de los impuestos.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

También, es necesario que nuestro país tenga una mayor cultura en lo que es al pago de impuestos, se refiere así también a que el estado deberá recaudar mayores ingresos tributarios, implantando un nuevo sistema de imposición a todos aquellos comercios ambulantes que de una u otra manera están exentos al pago de impuestos, debido a que no existe un registro de estos como contribuyentes.

Es bien sabido que estos comerciantes que no realizan su pago de impuestos, sería una causa justa para contemplar los suficientes ingresos del cual Estado debe de soportar o absolver por falta de conciencia de algunos ciudadanos y por falta de coacción tributaria a estos comerciantes.

También, es necesario que nuestros legisladores además de facilitar o simplificar todo tipo de trámites correspondientes al pago de diversos impuestos, tengan la disposición de que sea en beneficio del pueblo, y no tratando de abarcar mucho sin obtener poco, refiriéndonos al pago de impuestos por parte de los contribuyentes, sino también que contemplen los gastos que implican las nuevas reformas hacia los diferentes giros de empresas, el control más detallado de las cuentas con la cual es necesario la contemplación de más personal, o una explotación mayor al personal ya instalado, mayor tiempo y mayor costo. Aún cuando en nuestra época actual donde con la tecnología se recupera tiempo y se facilitan los trabajos, parece detenerse el avance tecnológico en nuestro país debido a todas las deficiencias implantadas por las reformas fiscales para el año 2002, haciendo mención que estas significan una carga administrativa demasiado considerable.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

No se trata de crear nuevas leyes u ordenamientos jurídicos, ni de rebuscar más la interpretación de la ley, que tal parece que es la meta de los legisladores, sino que deben de hacer un análisis más profundo de las carencias del Estado velando por los intereses de la nación, en primer lugar; y posteriormente buscando la forma de poder hacer crecer mas al país, que exista un crecimiento económico año con año, y no como hoy en día que no ha crecido la economía, así teniendo un poder económico entonces sí, se podrá pensar en la distribución de los tributos de un manera mas adecuada para que no exista también la evasión de impuestos.

Bien es cierto que muchos no pagan impuestos porque no ven mejoras en diferentes ámbitos en el país, pero cuando se vea disposición por parte del Estado las cosas cambiarán, así como también el Estado carece de recursos suficientes para distribuir los egresos, para esto, es necesario que retomen las prioridades que son muchas, para no malgastar el poco dinero con el que cuenta actualmente.

Es necesario que el esquema fiscal debe revisarse y reformarse para concretarse en los impuestos necesarios, además, para hacer más equitativo el sistema de tributación ya que no es posible para muchas empresas o personas resistir la grande carga fiscal.

Evitando que se evadan los recursos por el pago de impuestos, sería suficiente para elevar los ingresos del sector público, sin tener que recurrir al aumento de los impuestos.

En el área fiscal hay situaciones que quizá por tradición histórica o por demagogia populista o sentimental en relación a los llamados pobres en

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

nuestro país se han conservado a pesar de que técnicamente son contrarias a la actividad económica progresista del país.

Desafortunadamente, así como adolecemos de graves carencias en materia de educación e instrucción general, la ciudadana adolece de una terrible falta de moralidad fiscal. La honestidad fiscal está ausente de la gran mayoría de los mexicanos.

Uno de los resultados de esos desórdenes y de tanta ignorancia en materia fiscal, es que el gobierno mexicano ha sido incapaz de identificar a más del 60% de los contribuyentes. De ese modo, sólo el 30 a 35% de los contribuyentes son quienes soportan la carga fiscal, sin que el otro resto, por no estar identificados como contribuyentes aporten lo que deberían. De aquí podemos concluir que si esos cálculos son algo aproximados a la realidad, en el momento en que hubiese una verdadera conciencia fiscal, la carga de los actuales contribuyentes identificados o apodados cautivos, se reduciría en consecuencia a una tercera parte.

Al decir la justicia fiscal que se refiere a los impuestos en la fuente de los ingresos como el impuesto sobre la renta y a los impuestos que no se recaudan en la fuente sino en el destino de los dineros como son los impuestos al consumo. Hasta hoy, la realidad fiscal ha demostrado que el impuesto sobre la renta es menos eficiente en su recaudación que el impuesto al valor agregado.

Ello puede obedecer a varios factores. Uno de ellos es simplemente que, la recaudación en el caso del Valor Agregado es hecha por autoridades

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

recaudadoras locales: las tesorerías estatales, lo que facilita más su vigilancia y la hace menos costosa que la ejercida por la autoridad federal.

Puede ser que una revisión de las políticas económicas fiscales nos lleven a un replanteamiento de la actividad impositiva del Estado Gobierno y sea la oportunidad de plantear seriamente lo que pudiera ser casi un impuesto único al consumo. En ese caso, las mismas tesorerías estatales vigilarían su cumplimiento, ayudando a que su recaudación sea lo suficientemente económica como para que el costo de cada peso recaudado no sea tan alto como sucede con el impuesto sobre la renta, y aunque parezca descabellado, quizá sea conveniente eliminar este último.

Aparte de esa economía recaudadora, posiblemente se logre alguna justicia fiscal, que es cobrar menos impuestos a los pobres, ya que ellos serán los que menos consuman y quienes más consuman serán los ricos. y serán quienes paguen más impuestos. Ahora que, si los ricos no consumen mucho, lo que resultaría es una mayor generación de ahorro abaratando el costo del dinero, o bien se creará la planta productiva.

También puede ser la oportunidad para estudiar si la política fiscal del país es la adecuada o se le debe dar mayor preeminencia a la actividad impositiva y/o recaudadora de las entidades estatales y/o municipales.

Estamos conscientes de que el mundo se está encaminando rápidamente hacia una etapa en la que cada vez habrá mayor integración económica, lo que exigirá todavía más cesiones de control político, y de hecho, de soberanía. Los gobiernos, ante esta perspectiva, tendrán que abocarse a atraer e invitar a inversionistas, ahorradores y personas y empresas con

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

tecnología mexicanos y extranjeros, en lugar de pretender que los puede conducir sin más, teniendo el legislador la obligación de colocarse en el discurso disyuntivo y ofrecer alternativas reales. Por un lado, la promoción de la inversión, tanto nacional como extranjera, y por el otro, la soberanía.

Para lograr la construcción de un marco ideal y justo para el desarrollo económico, debemos incluir a la población en las políticas económicas y también colocar en su correcto papel, la importancia de la conjunción Estado población, así como permitir la participación de los diversos actores sociales y de la idiosincrasia de cada pueblo, la cual imprime sus características al proceso de crecimiento. El crecimiento y elaboración de políticas de desarrollo es, por consiguiente, un proceso complejo en el que intervienen factores políticos, sociales, económicos, culturales e internacionales.

Debemos tener un manejo más sensato y muy responsable de las finanzas públicas, porque estamos reduciendo la inversión pública y aumentando impuestos. En los últimos años esta economía se ha manejado con la idea de que hay que tener en todo momento y lugar finanzas públicas equilibradas: los ingresos del gobierno tienen que ser iguales a los gastos del gobierno; eso es equivocado. Para reactivar una economía hay dos mecanismos macroeconómicos fundamentales: uno es bajar las tasas de interés y estimular la actividad económica, hacer factible la inversión y el consumo de largo plazo, etc. El otro instrumento es la política fiscal: o se reducen impuestos o se aumenta la inversión. En México, hemos hecho las cosas al revés.

Deben incrementarse los salarios reales, no como una medida suelta y aislada. Si así lo hiciéramos, dañaríamos gravemente a las empresas. Tenemos que aumentar los salarios en medio de todo este paquete de

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

medidas de política económica. No solamente por razones de justicia. Debemos evitar que los salarios reales, que el poder adquisitivo de la población continúe deteriorándose, no sólo por razones humanas, sino también macroeconómicas, porque la caída de los salarios junto con las altas tasas de interés y la escasez del crédito producen una caída de las ventas, como lo ocurrido con el fantasma de la devaluación de 1994. Estamos en un círculo vicioso y depresivo que hay que romper, y una de las maneras de hacerlo, es restaurando paulativamente el salario.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

BIBLIOGRAFÍA

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

LEGISLACIÓN

Código Fiscal de la Federación, Editorial Themis. México, 2000

Código Fiscal de la Federación, Editorial Themis. México, 2002

Ley del Impuesto al Activo, Editorial Themis. México, 2000.

Ley del Impuesto al Activo, Editorial Themis. México, 2002.

Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, Editorial Themis. México, 2000.

Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, Editorial Themis. México, 2002.

Ley del Impuesto sobre la Renta, Editorial Themis. México 2000.

Ley del Impuesto sobre la Renta, Editorial Themis. México, 2002.

Ley del Impuesto al Valor Agregado, Editorial Themis. México, 2000.

Ley del Impuesto al Valor Agregado, Editorial Themis. México, 2002.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

- ARMIENTA, Gonzalo. Proceso Tributario en el Derecho Mexicano. México, Editorial Manuel Porrúa S.A. 1977, pp. 125.
- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal. México. Editorial Themis. 20000, pp. 1265.
- CARDENAS ELIZONDO, Francisco. Introducción al Estudio del Derecho Fiscal. México. Editorial Porrúa. 1995, pp. 865.
- CARRASCO IRRIZARTE, Hugo. Derecho Fiscal. México. Editorial Harla. 1997, pp. 54.
- CORTES, Hernan. Cartas de Relación de la Nueva España. México. Editorial Porrúa. 1998, pp. 480.
- DAMM ARNAL, Arturo. El Engendro Tributario México. Editorial Planeta Mexicana, S.A de C.V. 2002, pp. 81.
- FERNANDEZ SAGARDI, Augusto. La Defensa Fiscal y Usted. México. Editorial Sicco 1998, pp. 120.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. Finanzas Publicas Mexicanas. México. Editorial Porrúa 1999, pp. 345
- KATZ, Friedrich. Situación Social y Económica de los Aztecas durante los siglos XV y XVI. México. Editorial UNAM. 1966, pp. 270.
- KHOLER, José. El Derecho de los Aztecas. México. Revista Jurídica de la Escuela Libre de Derecho Editorial Latinoamericana. 1924, pp. 120.
- MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. México. Editorial Porrúa. 1999, pp. 327.
- PONCE, Francisco. Derecho Fiscal. México. Editorial Banca de Comercio. 1997, pp. 45
- ROMERO VARGAS, Iturbide. Derecho Constitucional Mexicano. México. Editorial Romero Vargas y Blasco. 1957, pp. 446.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

ROJO CHAVEZ, Juan José. Análisis de las reformas fiscales. México. Editorial Contables Admons. 1997, pp. 706.

SANCHEZ GOMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. México. Editorial Porrúa. 1999, pp. 656.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN