

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE QUERÉTARO
FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN

PROPUESTA DE IMPLANTACIÓN DEL CONTROL DE OBLIGACIONES
POR PARTE DE GOBIERNO DEL ESTADO PARA CONTRIBUYENTES
DEL REGIMEN INTERMEDIO.

TESIS

QUE COMO PARTE DE LOS REQUISITOS PARA
OBTENER EL GRADO DE:

MAESTRO EN IMPUESTOS

PRESENTA:

MIGUEL JUAN NIÑO RODRÍGUEZ

SANTIAGO DE QUERÉTARO, QRO., SEPTIEMBRE DE 2005

BIBLIOTECA CENTRAL
UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE QUERÉTARO

No. Adq. H30485

No. Título _____

Clas. TS D.344.3

N 716 p

ej. 1



Universidad Autónoma de Querétaro
Facultad de Contaduría y Administración
Maestría en Impuestos

"PROPUESTA DE IMPLANTACIÓN DEL CONTROL DE OBLIGACIONES POR PARTE DE GOBIERNO DEL ESTADO PARA CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN INTERMEDIO"

TESIS

Que como parte de los requisitos para obtener el grado de
Maestro en Impuestos

Presenta:

C.P. MIGUEL JUAN NIÑO RODRÍGUEZ

Dirigido por:

DR. ARTURO SÁNCHEZ ACEVEZ

SINODALES

Dr. Arturo Sánchez Acevez
Presidente.

M.I. Victor Vega Villa
Secretario

M.I. Luis Briseño López
Vocal

Dra. Graciela Lara Gómez
Suplente

Dr. Fernando Barragán Naranjo
Suplente

MC. JOSE ANTONIO INCLAN MONTES
Director Facultad de Contaduría y Administración

DR. SERGIO QUESADA ALDANA
Director de Investigación y Postgrado

Centro Universitario
Querétaro, Qro.
Septiembre del 2005
México

RESUMEN

En el ámbito internacional, México es uno de los principales países donde existe la evasión fiscal. Estudios realizados señalan que en la actualidad cada contribuyente mexicano sostiene con el pago de sus impuestos a 12.1 habitantes que no pagan gravámenes, siendo que en países como Estados Unidos es de 1.2, "A mayor carga por contribuyente, menor crecimiento económico en el país." Uno de los factores que influyen en esta baja aportación en nuestro país, es la gran cantidad de personas que no pagan impuestos. Aunque la población económicamente activa con empleo es de 42 millones, quienes están dados de alta en el Padrón de Contribuyentes son 15.6 millones de asalariados y 10 millones de personas con actividades independientes. A partir de enero de 2003 se reforma el Impuesto Sobre la Renta, concretamente en la Sección II del Capítulo II del Título IV, denominado "Del Régimen Intermedio de las Personas Físicas con Actividades Empresariales", en donde se observa, el mecanismo para determinar el impuesto el cual enterarán mensualmente a la Entidad Federativa que corresponda. A su vez, el Estado de Querétaro firma el Anexo 7 al Convenio de Colaboración Administrativa Fiscal Federal, misma que otorga a las Entidades Federativas las funciones administrativas de recaudación, comprobación, determinación y cobro del Impuesto Sobre la Renta de Contribuyentes que tributan en el "Régimen Intermedio". Conforme transcurre el tiempo, el Gobierno del Estado de Querétaro observa la falta de una actitud espontánea y oportuna por parte del contribuyente al cumplir con sus obligaciones fiscales ante esta Entidad, ya que de los 15,747 contribuyentes que se encuentran inscritos en el Régimen Intermedio en Querétaro, solo el 41% cumple con la citada obligación. Por lo anterior, esta investigación tiene como finalidad, el proponer a la Secretaría de Planeación y Finanzas del Gobierno del Estado de Querétaro, un mecanismo denominado "Control de Obligaciones" el cual consiste en vigilar la conducta del contribuyente, identificando quienes no cumplan con sus obligaciones fiscales de manera oportuna y espontánea, efectuando en forma masiva invitaciones o requerimientos a dichos Contribuyentes.

(PALABRAS CLAVE: Evasión Fiscal, Régimen Intermedio, Control de Obligaciones)

SUMMARY

On an international level, Mexico has one of the highest rates of tax evasion. According to studies, at present each Mexican taxpayer supports with his/her taxes 12.1 people that do not pay taxes, while in countries like the United States this ratio is 1 to 1.2; "the greater the tax load per taxpayer, the less economic growth there is in the country." One of the factors affecting this situation in our country is the large number of people who do not pay taxes. Although the economically active population with employment is 42 million people, only 15.6 million workers with salaries and 10 million people with independent activities are registered on the tax rolls. As of January 2003, Income Tax was reformed, concretely Section II, Chapter II of Statute IV, called "On the Intermediate Fiscal Legislation for Individuals with Business Activities", in which the mechanism is determined for the monthly payment of taxes to the corresponding state. The State of Queretaro signed Attachment 7 of the Agreement on Federal Tax Administration Collaboration which grants the States administrative powers in collecting, verifying, determining and charging Income Tax to taxpayers included in the "Intermediate Fiscal Legislation." Over time, the Government of the State of Queretaro has observed the absence of a spontaneous and timely attitude on the part of taxpayers to comply with their fiscal obligations to the State, since of the 15,747 taxpayers included in the Intermediate Fiscal Legislation in Queretaro, only 14% comply with these obligations. Due to the above, the objective of this research is to propose to the Planning and Finance Department of the Government of the State of Queretaro, a mechanism called "Obligation Control," which consists of observing the behavior of taxpayers, identifying those who do not comply with their tax obligations spontaneously and on time and sending out, on a massive level, invitations or summons to these taxpayers.

(KEY WORDS: Tax Evasion, Intermediate Fiscal Legislation, Obligation Control)

DEDICATORIAS

A MIS PADRES; MIGUEL Y CARMELITA (q.e.p.d.):

Gracias por su eterno cariño y confianza
Los extraño mucho.

A MI ESPOSA MARY:

Por su apoyo, paciencia y comprensión en todo momento.

A MIS HIJOS; MIGUEL JUAN Y MARÍA ANDREA

Por darme esa alegría tan necesaria en mi vida, motivo de superarme día a día

A MI HERMANA; CARMELITA:

Por ser la mejor hermana del mundo.

A MIS ABUELOS; GILBERTO Y TOÑITA (q.e.p.d.):

Por ser en mi vida un ejemplo de lucha.
Nunca los olvidaré.

AGRADECIMIENTOS

A DIOS:

Gracias por darme tanto sin merecerlo.

A MI UNIVERSIDAD.

Por la oportunidad de realizar mis estudios en esta gran Institución.

A MIS MAESTROS.

Por compartir sus conocimientos a lo largo de mi vida estudiantil.

A MIS AMIGOS Y COMPAÑEROS

Por su afecto y por ser como son.

ÍNDICE

	PÁGINA
RESUMEN	i
SUMMARY	ii
DEDICATORIAS	iii
AGRADECIMIENTOS	iv
ÍNDICE	v
ÍNDICE DE CUADROS	vii
ÍNDICE DE FIGURAS	viii
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO 1. EL SISTEMA TRIBUTARIO: SU ORIGEN Y CONSECUENCIA	
1.1 Introducción al Sistema Tributario.	3
1.2 Origen del Sistema Tributario.	7
1.3 Sistema Tributario en Otros Países.	9
1.4 Sistema Tributario en México.	14
1.4.1 Historia.	14
1.4.2 En el México Actual.	16
1.5 El Fisco y la Hacienda Pública.	19
1.6 El Federalismo.	20
1.7 La Evasión Fiscal.	26
CAPÍTULO 2. COLABORACION ADMINISTRATIVA ENTRE EL FISCO FEDERAL Y ESTATAL.	
2.1 La Coordinación Fiscal.	30
2.1.1 Historia.	30
2.1.2 Primera Convención Nacional Hacendaria.	44
2.2 Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.	49
2.3 Ley de Coordinación Fiscal.	50
2.4 Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado de Querétaro.	51
2.5 Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal que celebran el Gobierno Federal por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado de Querétaro.	52
2.6. Anexo No 7 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal que celebran el Gobierno Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y el Gobierno del Estado de Querétaro.	55

2.7 Ley del Impuesto Sobre la Renta.	56
2.8 Código Fiscal de la Federación.	57
2.9 Reglamento Interior de la Secretaria de Planeación y Finanzas.	57
CAPÍTULO 3. MARCO METODOLÓGICO.	
3.1 Introducción al Marco Metodológico	59
3.2 Marco Conceptual	60
3.3 Definición del Problema	61
3.4 Determinar la Necesidad de la Investigación.	64
3.5 Especificar las Preguntas.	64
3.6 Estipulación de Hipótesis.	65
3.7. Método de Recopilación de Datos.	66
3.8 Objetivo.	67
CAPÍTULO 4. ANÁLISIS DEL PROBLEMA.	
4.1 Introducción al Problema	69
4.2 Definiciones.	69
4.3 Motivos que Originan la Evasión Fiscal.	84
4.4 El Registro Federal de Contribuyentes.	89
4.5 Conducta de los Contribuyentes en México	94
CAPÍTULO 5. PROPUESTA PARA IMPLANTAR EL CONTROL DE OBLIGACIONES	
5.1 El Control de Obligaciones como medio de Vigilancia al Contribuyente.	96
5.2 El Control de Obligaciones.	99
CONCLUSIÓN	108
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFIAS	113

ÍNDICE DE CUADROS

CUADRO	PÁGINA
No 1.1. Recaudación en base al Producto Interno Bruto	9
No 1.2. Porcentaje de Ingresos Tributarios en Argentina	10
No 1.3. Porcentaje de Impuestos que se pagan en México	28
No 2.1. Resumen de Anexos al Convenio de Adhesión	51
No 3.1. Recaudación del Impuesto Sobre la Renta del Régimen Intermedio en Querétaro.	63

ÍNDICE DE FIGURAS

FIGURA	PÁGINA
No 5.1. Estructura Básica de la Administración Tributaria	96
No 5.2. Diferencia entre Control y Comprobación	97
No 5.3. Áreas Complementarias al Control de Obligaciones	98
No 5.4. Principales Actividades de la Función Control	102
No 5.5. Proceso Operativo de Vigilancia	103

INTRODUCCIÓN

En virtud de la firma al Anexo 7 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, celebrado entre el Gobierno Federal y el Estado de Querétaro, esta Entidad Federativa tiene la facultad de ejercer las funciones administrativas de recaudación, comprobación, determinación y cobro del Impuesto sobre la Renta, que le corresponda conforme a las disposiciones fiscales, de los contribuyentes que tributan en el Régimen Intermedio de las Personas Físicas con Actividades Empresariales,.

Esta investigación, tiene por objetivo el proponer un mecanismo denominado Control de Obligaciones el cual consiste en identificar por medio de elementos informáticos, a los contribuyentes que no hayan cumplido con presentar la declaración correspondiente cuando se tenga la obligación de realizarlo, esto con el fin de emitir a estos, un exhorto o requerimiento a fin de que cumplan con la obligación antes señalada.

Cabe señalar que en el presente estudio, dentro del Capítulo 1, se observa cómo el tributo, en el transcurso del tiempo, ha recibido infinidad de nombres y características dependiendo del lugar en donde este se imponga, se viaja desde hace seis mil años atrás en el territorio de Sumer, en donde se localizan los ríos Tigris y Éufrates, es decir, lo que actualmente es Irak, lugar donde se descubren los primeros indicios de tributos, hasta el México actual, con sus Reformas Fiscales a nuestro país para el año de 2005.

Se menciona, además, la forma de tributar en otros países de América Latina tales como Argentina y Brasil, a fin de que tenga un parámetro internacional y compare si nuestro país merece un cambio radical en su sistema tributario, o si el actual es lo bastante positivo para el logro de sus objetivos.

De ahí pasamos a nuestro México, partiendo de los aztecas, la Nueva España, Independencia, Porfiriato, Revolución y hasta nuestros días, así como el largo camino que sigue el Federalismo hacia una solución al problema que tiene México referente al centralismo tan elevado que se tiene a comparación de otros países en el mundo. Se comenta, además, la evasión fiscal de nuestro país, problema

determinante para que no se de un crecimiento en la Nación ya que en estudios realizados se detalla que en la actualidad cada contribuyente mexicano sostiene con el pago de sus impuestos a 12.1 habitantes que no pagan gravámenes, mientras en Canadá es de 3.9, en Chile de 3.0 y en Estados Unidos es de 1.2. Esto expone que “a mayor carga por contribuyente, menor crecimiento económico en el país.

En el Capítulo 2, se presenta la Ley de Coordinación Fiscal, el Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, el Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal y el Anexo 7 al mismo Convenio, esto con la finalidad de conocer algunas facultades que tiene el Estado de Querétaro en la administración de los impuestos los coordinados; así como el Reglamento Interior de la Secretaría de Planeación y Finanzas quién es la encargada de ejercer dichas facultades.

En el Capítulo 3 se muestra el Marco Metodológico utilizado en el presente estudio, con la finalidad de ver el tipo de investigación realizada, medios de obtención de información, definición de problema, preguntas que ayudan a identificar el problema, y la hipótesis correspondiente,

El Capítulo 4 hace referencia al análisis del problema, no sin antes conocer algunas definiciones de conceptos importantes, se verifica algunos de los motivos por los cuales al contribuyente no le interesa cumplir con sus obligaciones fiscales, y por ende, no contribuir al gasto público. Se observa, además, la problemática que se tiene en el padrón en el Registro Federal de Contribuyentes, siendo este la base para la aplicación de un mecanismo de vigilancia a contribuyentes incumplidos.

Por último en el Capítulo 5, se muestra la propuesta de implantar en el Estado de Querétaro, el mecanismo de vigilancia denominado “Control de Obligaciones”, este se realizará a contribuyentes Personas Físicas que tributen en el Régimen Intermedio y que estén dentro de la jurisdicción territorial del Estado, Su principal actividad será el de vigilar, exhortar y requerir al contribuyente a fin de que cumpla con sus obligaciones fiscales y en un futuro, crear una conciencia al mismo a que lo efectúe de forma voluntaria, correcta y oportuna.

CAPÍTULO 1

EL SISTEMA TRIBUTARIO: SU ORIGEN Y CONSECUENCIA

1.1 INTRODUCCIÓN AL SISTEMA TRIBUTARIO

En este capítulo se observará el origen y transformación que ha sufrido el tributo en el transcurso de la historia. Veremos como desde tiempos inmemorables, el tributo ha sido testigo de inicios y decadencias de culturas en el mundo como en nuestro país, señalando además, los nombres que nuestros antepasados le otorgaban a la actividad de tributar, la forma en que lo realizaban y el destino que se tenía de las contribuciones recibidas.

Para Hernández Gutiérrez (www.uv.mx/iiesca/revista2001-1/tributación.htm); los ingresos públicos son el instrumento principal para la gestión gubernamental y el gasto público representa la prestación de los servicios públicos. Los ingresos públicos se integran por recursos federales, locales y municipales recaudados así como los recursos provenientes de financiamiento, endeudamiento o empréstitos.

En el Instituto De Investigaciones Legislativas del Senado de la República (www.senado.gob.mx/iilsen/docs/zip/modelos%20recaudación.pdf) es evidente que los ingresos que obtiene el gobierno federal mexicano han sido históricamente insuficientes para cubrir sus gastos y fomentar el desarrollo económico, lo cual resulta notorio ante las condiciones de pobreza de su pueblo; a pesar de contar con el gran apoyo económico que se deriva de la venta de petróleo, que representan aproximadamente el 30% de sus ingresos en el 2002, siendo éste un recurso natural no renovable y poco común en otros países.

De igual forma, al realizar la comparación de México con otros países, en su relación de ingresos tributarios contra el Producto Interno Bruto, se observa que nuestro país es de los más bajos en recaudación fiscal, a pesar de que estos ingresos son el sustento natural de las finanzas públicas.

Hernández Gutiérrez (www.uv.mx/iiesca/revista2001-1/tributación.htm) señala que el origen y volumen de los ingresos públicos han variado a lo largo de la historia de nuestro país. En nuestros días, las fuentes de ingreso se han diversificado y cada vez se van delimitando mejor los diferentes ámbitos de competencia impositiva.

En un estado federal se dificulta establecer un sistema tributario y no tributario adecuado, ya que cada uno de los niveles tiene como base de su ingreso a la misma población beneficiaria de los servicios, dando lugar a una imposición múltiple,

predominio de la federación, desarticulación de los niveles gubernamentales, distribución desigual de los ingresos así como relaciones fiscales intergubernamentales inequitativas y desproporcionales.

Según el Instituto De Investigaciones Legislativas del Senado de la República (www.senado.gob.mx/iilsen/docs/zip/modelos%20recaudación.pdf) los ingresos tributarios aportan la mayor cantidad de los ingresos gubernamentales, mientras que los no tributarios contribuyen con ingresos complementarios. Por ejemplo, en el caso de nuestro país, desde 1990 hasta el 2002 el promedio de los ingresos tributarios fue del 68 % y los no tributarios es del 32%.

Aunque los impuestos tienen por objetivo otorgar al Estado los medios para satisfacer sus necesidades financieras, pues se definen como “el pago en dinero o en especie que fija el Estado unilateralmente, con carácter obligatorio y que carece de una contraprestación directa” para sufragar los gastos del Estado, ésta no es su finalidad exclusiva, ya que también con los impuestos se busca conseguir objetivos extra fiscales, tales como: la justicia social, y su función redistributiva, dada la gran desigualdad de ingresos de la sociedad.

Como ilustra Meade (2002), a partir de la crisis financiera de finales de 1994 y hasta por o menos el año 2000 el Gobierno Federal ha debido enfrentar una insuficiencia crónica de ingresos para financiar sanamente las necesidades previstas en materia de gasto público, en parte como resultado de la debilidad que ha presentado la recaudación tributaria, y en parte, a que en el curso de 1998 y principios de 1999 se registró una caída temporal en los ingresos provenientes del petróleo, lo que obligó a imponer varios ajustes al presupuesto federal.

Estos dos factores, junto con la inestabilidad que acusa la mayor parte de los ingresos públicos frente a variaciones en el ritmo de crecimiento de la economía o respecto al comportamiento del consumo nacional, permiten concluir que si se mantiene para los próximos años la estrategia de la disciplina fiscal, el único camino que tendrá al gobierno para canalizar un mayor gasto social es el de revisar de una manera profunda y amplia el marco fiscal,

Las graves insuficiencias del sistema financiero mexicano y que han sido resultado de las reformas estructurales realizadas a finales de la década pasada y

principios de los noventa, a través de las cuales no sólo se logró aumentar la carga fiscal sino que incluso impulsaron una reducción real en la participación de los impuestos dentro del total de los ingresos del Gobierno Federal.

En efecto, a partir de 1994 la disminución de tasas y conceptos gravables más allá de lo que en un inicio se estimó recomendable en el Impuesto Sobre la Renta y la erosión de la base en el Impuesto al Valor Agregado, un número muy amplio de artículos o sectores con tratamiento tasa cero o exento, visto desde una perspectiva de largo plazo, permiten explicar en lo fundamental la pérdida permanente de recursos potenciales por alrededor de tres puntos porcentuales del Producto Interno Bruto, lo cual a valor presente sumaría el equivalente a 157 mil millones de pesos.

De la misma manera, dentro de las reformas fiscales que llevaron a cabo en esos años, también se establecieron esquemas de reducción de las tarifas arancelarias, ante la apertura comercial, se introdujo además el concepto de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta para el impuesto sobre dividendos y ganancias de capital, se establecieron beneficios para promover el ahorro y la inversión en la fuente misma de la generación de excedentes, o para tratar de elevar la equidad tributaria, a través de exceptuar de gravámenes a los intereses de créditos, de la modificación al régimen simplificado y la incorporación del de pequeños contribuyentes, de la deducción anticipada y el régimen de consolidación, así como la introducción del subsidio y el crédito al salario, medidas todas que siendo positivas y, en algunos casos, necesarias, por la forma en que fueron instrumentadas vinieron a amplificar finalmente el de por sí bajo nivel recaudatorio.

Un elemento que debe tenerse presente, es que al reducirse de manera substancial la participación de los impuestos directos dentro de la recaudación total, se ve presionada la inestabilidad de los ingresos del Gobierno y de las entidades federativas, puesto que en vez de depender de forma creciente y más directa del comportamiento del Producto Interno Bruto y del ingreso real, su tendencia se vincula en mayor medida a la evolución del gasto privado y público, ya sea por la vía del consumo o de la inversión. Y ambos componentes históricamente han presentado un comportamiento mucho más inestable y errático que el producto.

Dado que no es posible reducir de manera significativa el presupuesto de gastos sin que se vean afectados los programas de carácter social, todo parece indicar que el único camino viable es el de incorporar un mayor número de contribuyentes, evaluar detenidamente la contribución de los impuestos al consumo respecto de los directos, avanzar en las funciones de fiscalización y de combate a la evasión, ampliar las potestades tributarias a los Estados y Municipios y estimular su utilización, y modernizar el marco jurídico para proteger el interés fiscal y dar al propio tiempo mayor seguridad a los causantes.

En el Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000 se establecieron las líneas de acción encomendadas a la política fiscal, las cuales tienen como último fin el mejorar el bienestar de vida de los mexicanos, a través del propósito fundamental de lograr finanzas públicas sanas que coadyuven a la estabilidad y certidumbre económica y financiera del país.

En este contexto, las acciones realizadas a lo largo de estos años han estado orientadas a fortalecer los ingresos públicos a través del aumento de los impuestos al consumo, que inciden menos en las decisiones de ahorro e inversión, de un mayor cumplimiento de las obligaciones fiscales y el incremento en el número de contribuyentes, que permitan aumentar las fuentes de recursos permanentes para hacer frente al gasto público.

México debe continuar por el camino de elevar su capacidad recaudatoria, mejorar la distribución de la carga fiscal, adecuar el sistema tributario para hacerlo neutral y avanzar en el proceso de simplificación. Debe revertir, de igual forma, la alta dependencia o vulnerabilidad de la estructura fiscal para evitar poner en riesgo la estabilidad económica y las posibilidades de un crecimiento sostenible al mediano y largo plazo.

Resulta impostergable o condición básica de gobierno el de realizar una revisión específica de impuesto, para evaluar su contribución efectiva a todos los objetivos, haciendo un esfuerzo por ampliar la base de contribuyentes más que elevando las mismas tasas. En todo este proceso analítico, la participación de la sociedad será esencial para el éxito de la reforma fiscal integral.

Tratándose del Impuesto Sobre la Renta a personas morales o empresas, es preciso revisar áreas que posibiliten la evasión fiscal y que permitan mejorarlas distribución de la carga tributaria entre los distintos sectores productivos. Articular el tratamiento entre pequeños y grandes contribuyentes y diseñar las formalidades en función de esta importancia relativa.

1.2 ORIGEN DEL SISTEMA TRIBUTARIO

De los estudios realizados por el Instituto De Investigaciones Legislativas del Senado de la República (www.senado.gob.mx/iilsen/docs/zip/modelos%20recaudación.pdf) se observa que los primeros antecedentes documentales a la tributación se remontan a seis mil años atrás en el territorio de Sumer, una llanura fértil entre los ríos Tigris y Éufrates, es decir, lo que actualmente es Irak. Inclusive, algunas tablas de arcilla encontradas en Lagsh señalan el hecho de que se aplicaban impuestos para cubrir los gastos en caso de guerras. Pero, una vez que cesaban las hostilidades, los recaudadores de impuestos pretendían mantener el poder.

Las citadas tablas indican que existían recaudadores de impuestos en todo el país que imponían gravamen a casi cualquier actividad: los servicios funerales no podían realizarse si el difunto no había pagado los impuestos que adeudara.

En el 2000 a.C. los egipcios instauraron un sistema tributario integral, compuesto de impuestos directos e indirectos: la agricultura era gravada al 20% del producto bruto, y el monto imponible presunto era calculado con base en el nivel alcanzado por las aguas del Nilo que dejaban limo sobre el terreno fértil. La administración fue confiada a los escribas que gozaban del privilegio de estar exentos del impuesto. Así comenzaron a darse las primeras señales de desigualdad fiscal y, por consiguiente, los movimientos de revuelta relacionados con evasión, corrupción y amnistía otorgada por el Faraón.

En la antigua Roma existían diversos tipos de impuestos, uno de ellos, llamado Moenia (de "muros") consistía en prestaciones en las fincas reales, en edificios de la ciudad y en obras públicas. La palabra Moenia ha quedado como sinónimo de una prestación.

De Grecia también se pueden extraer importantes lecciones, ya que el ingreso tributario no se derivaba principalmente de los tributos recaudados coactivamente, sino más bien de los pagos voluntarios. Por lo tanto, cuando se presentaba la necesidad de reforzar a las fuerzas armadas o de construir un puente y organizar eventos deportivos o culturales, los ciudadanos espontáneamente proporcionaban los medios financieros mediante procedimientos litúrgicos. Esta política fue seguida solamente por la reina Isabel I, la única en afirmar: “Yo preferiría que el dinero (los impuestos) estuvieran en los bolsillo de mi pueblo más que en mi Tesorería”

Gracias a la era de las Luces, se abrió se abrió una nueva página hacia la libertad, inclusive de los agravios fiscales, y se introdujeron reglas para la estructura fundamental de los ordenamientos tributarios, resumidas en las famosas reglas de Adam Smith:

1. Los individuos de cada Estado debían apoyar al gobierno, contribuyendo de la manera más adecuada posible, en proporción a sus respectivas capacidades.
2. El impuesto que debía pagar cada individuo tenía que ser cierto y no arbitrario.
3. Todos los impuestos debían ser gravados en el momento y en la forma que pareciera más conveniente para que el contribuyente los pagara.
4. Todos los impuestos deberían estar ideados para sacar y para apartar del bolsillo de la gente lo menos posible, por encima de lo que generaran para tesoro público estatal.

En los últimos dos siglos, se han consolidado los siguientes fundamentos constitucionales de los tributos:

- a) Los impuestos pueden aplicarse solamente con base en una ley que, en muchos estados, debe ser promulgada y renovada anualmente (principio de legalidad).
- b) Todos los contribuyentes deben ser colocados frente a la carga fiscal, en un plano de igualdad (principio de igualdad) de acuerdo con:
 1. La generalidad y uniformidad de la tributación.
 2. La abolición de cualquier privilegio o discriminación (igualdad jurídica).

3. La aplicación de los impuestos con base en la capacidad económica de los contribuyentes y con la tendencia a introducir en el sistema fiscal impuestos personales con tasas progresivas.

En los Estados en que las entidades locales gozan de autonomía financiera, cada entidad dotada de poder tributario debe ejercerlo según los límites señalados en la Constitución. Sin obstaculizar el libre comercio interno y externo (principio de competencia).

1.3 SISTEMA TRIBUTARIO EN OTROS PAISES

Del Ministerio de Economía de la Nación (Argentina) www.cambiocultural.com.ar/investigación/impuestos.htm en este aspecto, se describe el modelo o variante de recaudación y el sistema fiscal de países como Argentina, Brasil, Estados Unidos, España o Suecia, Francia y Japón, que tienen una recaudación tributaria mayor que la de nuestro país, incluso, Suecia y Francia son los países que más impuestos recaudan dentro del ámbito internacional como a continuación se indica en el cuadro No 1:

Argentina y Brasil como países representativos de América Latina, no han seguido modelos tributarios reconocidos en el ámbito internacional pero cuentan con regímenes simplificados de tributación, que les ha permitido obtener una recaudación mayor que la de México, inclusive dichos regímenes tienen una presencia muy importante en el área.

Recaudación en Base al Producto Interno Bruto.

Cuadro No 1

PAIS	%	AÑO
Suecia	52.5	1998
Francia	45.2	1998
Brasil	34.4	2001
Chile	14.8	1997
México	10.2	2002
Argentina	8.7	2002

Fuente OECD Statistics

Tanto en Paraguay como en Perú, existen regímenes con Tributo Único. Por lo que respecta a Ecuador y Colombia tienen el proyecto de implantar en un futuro regímenes simplificados de tributación.

El Régimen de Monotributo en Argentina entró en vigor en el 2000 e integra los impuestos a las ganancias, al valor agregado y el sistema provisional (Seguridad Social). Considera Pequeños Contribuyentes a las personas físicas que ejercen oficios o son titulares de empresas o explotaciones unipersonales. El régimen se aplica dentro de determinados requisitos, a personas físicas integrantes de sociedades civiles o comerciales irregulares.

Se trata de un régimen voluntario en donde los sujetos pasivos optan por inscribirse en él o no, el cual ha creado un Impuesto Integrado que sustituyó a otros, como el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto al Valor Agregado. En el año de de 2002, la recaudación tributaria de Argentina fue de 50,475.9 millones de pesos, el cual equivale al 8.7% del Producto Interno Bruto. A continuación, en el cuadro No 2 se muestra los ingresos tributarios en función al Producto Interno Bruto de Argentina, observándose un incremento en el 2000 y una disminución en 2002:

Porcentaje de Ingresos Tributarios en Argentina
Cuadro No 2

AÑO	%
1995	8.1
1996	8.2
1997	8.8
1998	9.0
1999	9.1
2000	9.6
2001	9.4
2002	5.7

Fuente: OECD Statistics

El Régimen Tributario Simple en Brasil es un régimen opcional para las pequeñas y microempresas, cuyos ingresos brutos anuales sean inferiores aproximadamente 666,000 dólares. Está establecido a nivel Federal, aunque se contempla la posibilidad de incluir tributos de los estados y municipios a través de los respectivos convenios entre los gobiernos.

El Impuesto Sobre La Circulación de Mercancías y Servicios y el Impuesto Sobre Servicios suelen ser incluidos a través de convenios aunque prácticamente no se ha producido ninguno con los estados y una cifra poco significativa con los municipios.

La legislación considera microempresa, las que tienen un ingreso anual entre 120,000 y 1'200,000 reales. El pago incluye la contribución a la seguridad social que tiene que pagara través de una declaración. El régimen establece ocho categorías de contribuyentes en función de los siguientes parámetros: Ingresos brutos, superficie afectada a la actividad, energía eléctrica consumida anualmente y precio unitario de las ventas o prestaciones de servicios. El monto a ingresar por categoría se determina en la legislación correspondiente, la cual regula los supuestos de inicio de las actividades, y la forma, plazo y condiciones de pago.

En Chile, según Johnson, (2002) (www.cepchile.cl/dms/archivo_3144_1042/rev87_johnson.pdf) existe la noción de que el nivel de impuestos es muy elevado, y que los servicios que presta el Estado en educación, salud y seguridad no se compadecen con los niveles de recaudación alcanzados. Por otro lado, los efectos distorsionados que producen los impuestos directos son conocidos en la literatura teórica y empírica.

La principal fuente de recursos fiscales son los impuestos al consumo, los cuales conforman casi el 50% del presupuesto de la nación. Los ingresos por concepto de impuestos durante el año de 2000 se desglosaron de la siguiente forma: El 25% provino de impuestos a la renta y el 48% del impuesto al valor agregado.

El caso de Chile es interesante, pues de los países en desarrollo es el que reporta niveles más altos de impuesto marginal al ingreso, superados solamente por los de República Dominicana (tasa marginal del impuesto a la renta de 70%) y similar a los alcanzados por Sudáfrica, mientras la mayoría de los países presentan tasas

marginales máximas del orden del 35%. Actualmente los países desarrollados presentan tasas de impuestos marginales máximos que son más altas en promedio. La tasa marginal más alta promedia casi un 44% mientras que la mínima llega al 15%.

Un análisis de la evolución de los promedios de impuestos a la renta indica que desde 1985 han venido disminuyendo tanto en economías desarrolladas como en países en desarrollo. Por ejemplo, en Latinoamérica este porcentaje ha caído desde un 49% (1985) hasta 38.1% en 1991, para llegar en 1997 al 34.2%. En economías desarrolladas esta trayectoria también ha disminuido del 52.8% (1985) al 44.6% en 1991, y posteriormente a 43.6% durante 1997. En Estados Unidos durante la reforma tributaria de los presidentes Kennedy-Johnson (1964), la tasa marginal máxima al impuesto a la renta era del 91%. Hoy esa tasa alcanza a un 40% aproximadamente.

Ciertamente hay que entender que las estructuras estatales de recaudación no son homogéneas entre estos países y se esperan tasas de evasión bastante más altas en economías en desarrollo que en economías desarrolladas, lo que hace que las primeras intenten aumentar la recaudación incrementando las tasas, con la esperanza de que el efecto marginal en recaudación compense el incremento marginal en la tasa de evasión (el que seguramente se presentará con tasas de impuestos más altas).

Existe la noción que las economías cuyos ingresos fiscales provienen principalmente de impuestos al consumo imponen un gran peso sobre aquellos sectores de la sociedad que tienen menores ingresos, principalmente por el supuesto componente regresivo de este tipo de impuestos. La sola idea de incrementar la tasa de impuesto al consumo suscitara una fuerte resistencia política. Sin embargo, hay estudios econométricos, basados en el análisis con datos de panel, que no apoyan esta conclusión para los países desarrollados sembrando dudas sobre la supuesta regresividad del impuesto.

Engel el cual formo parte en la asesoría que presentaron al Servicios de Impuestos de Chile (SII) encuentra que fuertes incrementos del Impuesto al Valor Agregado (IVA) no aumentan significativamente la desigualdad de ingreso,

concluyendo que para lograr redistribuciones de ingresos efectivas, hay que focalizar aún más el gasto social, dejando en segundo plano la discusión del carácter redistributivo de los impuestos, cuya efectividad en estas materias es casi nula.

De acuerdo al análisis efectuado Johnson (2002) (www.cepchile.cl/dms/archivo_3144_1042/rev87_johnson.pdf) es posible ver que en la medida en que se aumentan los impuestos, el nivel de recaudación empieza a crecer; sin embargo, más allá de cierto punto el nivel de las tasas impositivas comienzan a ser tan alto que los agentes empiezan a disminuir las actividades que sirven de base impositiva, lo cual merma considerablemente la recaudación fiscal. A este fenómeno se le conoce como la curva de Laffery permite determinar un nivel de impuestos "óptimo", entendiéndolo como aquel que maximiza la recaudación tributaria y más allá del cual la recaudación comienza a disminuir.

Es bastante conocido el hecho que el solo incremento de las tasas de impuestos al factor trabajo más allá de generar mayores niveles de recaudación, desincentiva incrementar las horas de trabajo. Este resultado se amplifica en la medida en que exista un sistema tributario progresivo, es decir aquel que se estructura de manera que a mayores niveles de ingresos corresponda mayor carga tributaria proporcional o marginal.

Un alza de impuestos laborales puede llevar incluso a disminuir los niveles de recaudación al menos por dos vías. Primero, debido al menor nivel de oferta deseada por efectuar trabajos a mayores niveles de impuestos, y por el incremento en la evasión que genera este mismo fenómeno como una forma de compensar el alza de impuestos. Claramente este mecanismo se presenta a partir de cierto nivel de impuestos.

Considerando los antecedentes de recaudación y el análisis de bienestar en conjunto para los impuestos al consumo e impuestos a ingresos laborales, ambos nos señalan lo favorable que es el moverse desde un sistema de impuestos directos a uno de impuestos al consumo. Esto incrementaría el nivel de actividad, el nivel de empleo, afectaría positivamente los precios de la economía al existir mayores niveles de producto, y los niveles de recaudación fiscal por estos conceptos se podrían mantener garantizándose los recursos necesarios para implementar las

políticas sociales (salud y educación) ahora más focalizadas en los sectores de menores niveles de ingresos.

Chile generaría grandes ahorros al fisco en términos de simplificar la supervisión de la recaudación al establecerse una tasa de impuesto pareja para las personas y las empresas. Los menores niveles de impuestos hacen menos rentables las actividades de evasión, pues el costo alternativo de ésta se ve disminuido. Algunas oficinas administrativas actuales del este fiscalizador, y también de algunos ministerios, ya no serán necesarias, pudiéndose destinar estos recursos a modernizar y profesionalizar diversas instituciones del estado, o a incrementar la fiscalización del impuesto al consumo.

1.4 SISTEMA TRIBUTARIO EN MÉXICO

1.4.1 HISTORIA

Según la investigaciones realizadas por el Servicio de Administración Tributaria, www.sat.gob.mx, las primeras manifestaciones de tributación en México aparecen en los códices aztecas, en los cuales se registró que el Rey Azcapotzalco, pedía como tributo a los Aztecas, una balsa sembrada de flores y frutos, además una garza empollando sus huevos y al momento de recibirla ésta debería estar picando un cascarón; a cambio ellos recibirían beneficios en su comunidad. Asimismo, los "Tequiámatl" (papeles o registros de tributos), fue un género de esos códices, relacionado con la administración pública dentro del imperio Mexica. El verbo tributar cobró tal importancia, que los Aztecas se organizaron para facilitar la recaudación nombraron entonces a los "Calpixqueh" primeros recaudadores, quienes identificaban su función llevando una vara en una mano y un abanico en la otra. La recaudación de esos pueblos requería de "funcionarios" que llevaran un registro pormenorizado de los pueblos y ciudades tributarios, así como de la enumeración y valuación de las riquezas recibidas. La matrícula de Tributos es uno de los documentos más importantes de los códices dedicados a la administración y la Hacienda Pública.

Considerando los estudios por parte del Senado de la República, ([www.senado.gob.mx/iilsen/docs/zip/modelos %20recaudación.pdf](http://www.senado.gob.mx/iilsen/docs/zip/modelos_%20recaudación.pdf)) los españoles se

tomaron se tomaron diversos elementos, incluyendo impuestos como las alcabalas, el papel sellado, la avería, el almojarifazgo, pero también una serie de impuestos que pertenecían a la jurisdicción de la Iglesia, así como los diezmos y las medias anatas. A su vez, la Nueva España se incorporaron nuevos gravámenes, como los impuestos sobre la minería de plata y oro, incluyendo el famoso quinto real y sus múltiples derivaciones posteriores.

En la segunda mitad del siglo XVIII se llevó a cabo un importante proceso de modernización estatal, conocido como la era de las reformas borbónicas. Un ejemplo de ello fue el establecimiento del monopolio del tabaco en Nueva España en 1767, convirtiéndose hacia finales del período colonial en la fuente más importante de ingresos de la real hacienda virreinal, el cual proporcionaba casi 30% de sus ingresos brutos.

A lo largo del primer medio siglo de vida independiente de México, el relativo debilitamiento de la administración tributaria y la creciente subordinación de los empleados fiscales a jefes políticos y militares locales, hizo que la recaudación de ingresos fuera cada vez más difícil, como lo revela la accidentada historia fiscal y financiera de la República Mexicana hasta los años de 1870. Una muestra singular de la desesperación fiscal la ilustra el establecimiento de los impuestos sobre puertas y ventanas en 1853, impuesta por la administración del general Antonio López de Santana.

A partir del Porfiriato (1876-1910), se produjo un proceso de fortalecimiento y centralización del poder en manos del gobierno federal. Este proceso fue acompañado por una serie de reformas fiscales y financieras iniciadas en el decenio de 1870, que se consolidaron en el decenio de 1890 cuando se logró alcanzar superávit en las cuentas públicas. Sería sobre todo con las administración hacendaria, encabezada por José Yves Limantour (1893-1910), cuando se implementarían reformas que se basaron en una reducción de tarifas aduaneras sobre determinados productos, la gradual abolición de las alcabalas, el incremento del timbre, el impuesto sobre cerveza, tabaco y otros bienes, y transacciones adicionales.

Sin embargo lo anterior le restaba ingresos a los estados y entregaba al gobierno federal un mayor control del sistema por lo que los estados lo aceptaron, ya que la mayor parte de los presupuestos estatales arrojaban un apreciable superávit.

Según información del Servicio de Administración Tributaria, www.sat.gob.mx, en el período revolucionario, los mexicanos dejaron de pagar impuestos, ya que se encontraban ocupados en la lucha. De esta manera, lo poco recaudado era utilizado por los jefes militares para la adquisición de armas y municiones.

Terminada la guerra, fue necesario reorganizar el país en su aspecto tributario, por lo que el norteamericano el Doctor Henry Alfred D. Chandley realiza estudios al respecto, titulado su obra "Investigación Preliminar del Problema Hacendario mexicano con Proposiciones para la reestructuración del Sistema".

Después de la Segunda Guerra Mundial, la gran transformación de la economía mundial implicó el crecimiento interno de los países, provocando que de los sistemas impositivos surgiera los impuestos sobre la renta consistiendo 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., por lo que a partir de 1961, la recaudación se basará mas sobre el Impuesto Sobre la Renta y menos en gravámenes indirectos

1.4.2 EN EL MÉXICO ACTUAL

Continuando con el estudio realizado por el Instituto De Investigaciones Legislativas del Senado de la República (www.senado.gob.mx/iilsen/docs/zip/modelos%20recaudación.pdf) los ingresos del gobierno federal son el principal instrumento para el desempeño de su gestión. En México, dichos ingresos se componen de recursos federales, locales y municipales. Actualmente en nuestro país las fuentes de ingreso se han diversificado y su análisis implica considerar el sentido del federalismo, cuyo punto de vista jurídico determina una distribución de competencias en tres ámbitos gubernamentales: Federación entidades federativas o estados y municipios.

Es sustento jurídico de la recaudación fiscal en México descansa en la Constitución Política Mexicana, la cual a través de su artículo 31, fracción IV,

establece la obligación de todo ciudadano de “contribuir para los gastos públicos, así de la federación como de los estados y municipios en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”

En nuestro país, desde 1990 hasta el 2002, el promedio de ingresos tributarios representa el 68% y los no tributarios el 32% restante.

Es importante indicar que los ingresos fiscales se originan de las leyes impositivas, los cuales tienen como finalidad el recaudar ingresos y así el estado puede realizar su actividad consistente en:

1. Otorgar salud y educación a la población.
2. Proveer el orden jurídico de las transacciones económicas.
3. La defensa nacional.
4. Cubrir gastos de operación, conservación, mantenimiento e inversión en los estados.

Los ingresos que obtiene el gobierno federal, se establecen en un documento denominado “Ley de Ingresos de la Federación” el cual lo propone de manera anual con aprobación del Congreso de la Unión. De la misma forma, los estados emiten su “Ley de Ingresos Estatales”.

El sistema de recaudación fiscal se considera progresivo, ya que el impuesto se cobra en forma proporcional a la capacidad económica de quien lo paga, es decir, de conformidad a su nivel de ingreso, gasto o utilidad.

En nuestro país, el sistema tributario es muy complejo y ha sido continuamente modificado. Los impuestos reducen el nivel de ingresos de las personas y aumentan los precios de los bienes y servicios; además, su existencia se justifica porque, en principio, el Estado le devuelve a la sociedad esa extracción impositiva a través de bienes y servicios públicos, como la educación pública, luz, agua, seguridad, alcantarillado, etc. Sin embargo, aunque porcentualmente pareciera que estos impuestos contribuyen en gran medida a los ingresos del gobierno federal, la realidad es que existen severas deficiencias que repercuten negativamente en la recaudación.

Según datos del Banco Mundial, México tiene en comparación con otras economías, una recaudación fiscal muy baja, debido a su alta tasa de evasión y a que los contribuyentes no declaran cantidades reales.

En el año de 1986 solamente el 10.7% del ingreso nacional (Producto Interno Bruto) se pagaba en impuestos. En 2001, la tributación en México representó apenas unas décimas por encima del 11% del Producto Interno Bruto y para el ejercicio de 2002 el 13%. Por lo anterior, se observa que un gran número de contribuyentes no paga impuestos o paga importes mínimos, ya que en el 2002, de una Población Económicamente Activa de 45.7 millones (según estimaciones del Consejo Nacional de Población), cerca del 50% (23 millones) son contribuyentes activos registrados en el Sistema de Administración Tributaria, de los cuales 14.5 millones son personas físicas y 8.5 millones son personas morales. El porcentaje de personas físicas que pagan impuestos es de 41% (5.9 millones) y el de las personas morales es de 38% (3.2 millones).

En nuestro país, el Impuesto Sobre la Renta es el impuesto más importante, ya que proporciona más del 40% de los ingresos tributarios totales. Dicho impuesto se recauda tanto de personas físicas como de morales.

A fin de que la reducción en las tasas no afecte la recaudación del Impuesto Sobre la Renta evitando así el desequilibrio fiscal, se amplió la base tributaria, se ha implementado medidas dirigidas a reducir la elusión como la evasión fiscal sin tener resultados positivos, ya que los niveles siguen siendo altos. El problema principal en la recaudación del Impuesto Sobre la Renta es debido a que éste recae en gran proporción sobre pocos contribuyentes que se encuentran con severas regulaciones. Sin embargo, el resto de los contribuyentes de menor tamaño, su aportación a la recaudación es mucho menor, debido a que existe una legislación difícil de entender; y en otros casos, otro tipo de contribuyentes tienen pocas regulaciones por lo que favorece que incurran a la evasión fiscal.

Un aspecto que no se puede olvidar, es la complejidad en los trámites que deben de seguir las personas a fin de inscribirse al Registro Federal de Contribuyentes o en el determinar el impuesto correspondiente, siendo estos factores

que desalientan a pagar sus impuestos e incrementar la tasa de evasión existente hasta la fecha.

1.5 EL FISCO Y LA HACIENDA PÚBLICA

Para De La Garza, (2003) el origen de la palabra fisco se encuentra en el vocablo latino "fiscus", que se utilizaba entre los romanos para llamar al tesoro del soberano (rey o emperador) en contraposición al erario, que era el tesoro del estado, posteriormente se hizo extensivo el vocablo fisco para comprender el tesoro del Estado también, cuando los príncipes llegaron a tener disposición del tesoro público.

Las antiguas leyes castellanas dieron en nombre de fisco o cámara del rey al tesoro o patrimonio de la casa real y el de erario al tesoro público o del Estado. Tanto en España, como en América, hoy día ambos vocablos se consideran sinónimos.

La voz hacienda tiene su origen en el verbo latino "facera", aun algunos sostienen que deriva del árabe "ckásena" que significa cámara del tesoro. Con el adjetivo de pública significa, toda la vida económica de los entes públicos y en sentido estricto hace mención a los ingresos, pertenecientes y gastos de las entidades públicas. La Hacienda Pública, como organismo y como concepto en el derecho positivo español, aparece por primera vez al crear Felipe V la Secretaría de Hacienda, dentro de la organización administrativa del reino español. De ahí pasa a la América Latina, y a México, donde la dependencia del Gobierno Federal encargada de realizar la actividad financiera estatal se ha conocido tradicionalmente como Secretaría de Hacienda, agregándosele posteriormente la incesaria expresión "y de Crédito Público".

Por fiscal debe entenderse, ha dicho alguna ocasión la Suprema Corte de Justicia de la Nación, "lo perteneciente al Fisco, y Fisco significa, entre otras cosas, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos y derechos, siendo autoridades fiscales las que intervienen en la cuestión por mandato legal, dándose el caso de que haya autoridades hacendarias que no son autoridades fiscales, pues aun cuando tenga la facultad de resolución en materia hacendaria, carecen de esa actividad en la cuestión, que es la característica de las autoridades

fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaria el género y de autoridad fiscal la especie.

Desde la Independencia funcionó la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como órgano de la actividad financiera federal. Hasta hace pocas décadas era el que concentraba toda esa actividad. Tiempo después, nace la Secretaria de Programación y Presupuesto a fin de elaborar los planes nacionales y regionales de desarrollo económico y social, esto con la finalidad de que en una sola Secretaria no ejerciera tantas funciones.

1.6 EL FEDERALISMO

Para Martínez (2000) el sistema Federal Mexicano con un sentido republicano, representativo y popular representa el ideal que alentara a los mexicanos del Plan de Ayutla y de las constituciones de 1824, 1857 y 1917 y que nos ha servido de base y aliento para proyectar hasta nuestros días la concepción ideológica de la Nación, del federalismo y de la justicia social como respuesta a las desigualdades.

México es un país territorialmente grande con 97.4 millones de habitantes. Estamos lejos de los 6 millones de 1824, de los 8 millones que fuera la población de México a la hora extraordinaria de la Constitución de 1857 y de los 15 millones de 1917 cuando los Constituyentes de Querétaro diseñaron, un país libre y soberano, un país nuevo, innovador en el marco del derecho.

No inventamos nada nuevo, advertimos solamente que si el federalismo no es la solución mágica de todos los problemas, si cabe pensar que sin el federalismo los problemas fundamentales no se resolverán ni en la libertad, ni en la democracia que nos son indispensables en un país urbano en el marco de una economía mundial abierta. Las crisis económicas y financieras, la injusta distribución del ingreso y el desequilibrio regional y sectorial son, entre otros, algunos de los problemas que enfrenta la nación. Por esta razón entendemos que la centralización del poder en México no debe, ni podrá mantenerse.

No será posible fortalecer el proyecto de Nación sin el proyecto federal en su pleno sentido jurídico y político. Un Gobierno Federal omnipotente y omnipresente deberá ceder espacios reales de poder a estados y municipios mediante una

profunda redistribución de autoridad, responsabilidad y recursos hacia los órdenes estatal y municipal de gobierno. Asistimos a un período, excepcionalmente importante en la vida de México, de reformas estructurales, como es la forma del sistema fiscal, que permitan establecer las bases de un sistema federal, fundado en el equilibrio de los tres órdenes de gobierno y la división de poderes.

De tal manera que el gobierno y la sociedad deberán considerar los alcances de la futura reforma del sistema fiscal en la perspectiva de lograr una Nación fuerte, que permita recuperar todas las energías del país como tarea insoslayable de los mexicanos.

México, en los próximos años deberá participar más resueltamente en la construcción del nuevo orden mundial. El mundo vive un proceso de apertura y cambio con un propósito común, la búsqueda de mayores oportunidades de desarrollo para las naciones y mayor bienestar para los pueblos. La globalización es un fenómeno que comprende la actividad comercial, financiera y tecnológica, pero también incide en lo social y cultural.

La globalización ha permitido que muchos países vivan mejor pero también ha afectado a otros. La apertura comercial, los sofisticados sistemas financieros, la libertad de los movimientos internacionales de capitales ha determinado una creciente integración de los mercados de bienes y servicios y la volatilidad de los tipos de cambio que avanza con mayor rapidez que la regulación prudencial y la supervisión, propiciando que los agentes financieros actúen sin concertación ni responsabilidad.

La crisis mexicana de 1994-1995 fue resultado de factores internos, pero también de factores externos. Ante esta realidad, es innegable que existe una responsabilidad de las instituciones financieras internacionales frente a la severa volatilidad de los mercados financieros para estabilizar las relaciones monetarias y existe, también, en cada país la responsabilidad de realizar las reformas integrales que les permitan tener economías sanas y competitivas, un marco institucional que favorezca la inversión, genere empleos y un mayor gasto social.

México, al igual que la mayoría de los países, se encuentra en un proceso de reformas estructurales que le permitan acercarse a la homogeneización y la

revolución informática que le permitan así mismo lograr un desarrollo económico y social mas justo, dentro del cuál destacan los problemas de distribución del ingreso nacional, el desequilibrio regional y la pobreza.

El país enfrenta problemas fundamentales de desigualdad y pobreza que el Estado no debe aplazar por más tiempo. El gobierno necesita disponer de un gasto mayor para poder dar respuesta a las demandas crecientes de una población de 97.4 millones de habitantes, en particular el aumento del gasto social para atender necesidades de educación, salud, seguridad social, desarrollo regional e infraestructura, de tal manera que las finanzas del sistema federal mexicano constituyen la piedra angular para asegurar la viabilidad del proyecto nacional.

Disponer de finanzas públicas sanas permitirá asegurar el crecimiento económico y la estabilidad macroeconómica. No obstante, los ingresos reflejan una baja carga fiscal, dependencia hacia los ingresos petroleros, limitación por la existencia de bases especiales de tributación, tratamientos preferenciales, estímulos y subsidios. Menor recaudación por la reforma a la seguridad social y la vigencia del Acuerdo de Libre Comercio de México con la Unión Europea y los distintos tratados de libre comercio. Distorsiones por el uso de ingresos no tributarios para subsanar los límites de la recaudación tributaria como en el caso señalado de las contribuciones por hidrocarburos, los recursos provenientes de las privatizaciones y el remanente de operación del Banco de México.

La estructura del sistema fiscal es resultado de un proceso de reformas realizadas a lo largo de la historia del país. El actual sistema fiscal es complejo, presenta una base gravable reducida y elevadas tasas impositivas, es ineficaz e inequitativo, proporciona la evasión y es incapaz de satisfacer las demandas crecientes de financiamiento. Existen esfuerzos importantes para actualizar el sistema fiscal, sin embargo han fracasado al no haber logrado aumentar la proporción de ingresos tributarios con respecto al Producto Interno Bruto, (PIB).

Las modificaciones al sistema fiscal de carácter legal, administrativo o técnico han sido limitadas y aisladas, han sufrido modificaciones de coyuntura, respondiendo más a presiones políticas o circunstanciales que a una estrategia de política fiscal.

Por lo antes señalado, resulta evidente la necesidad de efectuar en México una reforma del sistema fiscal cuyos objetivos de manera enunciativa deben ser:

- a) El fortalecimiento de las finanzas del sistema federal, poniendo énfasis en dos aspectos: uno, involucra no sólo al gobierno federal sino también al nivel estatal y a los municipios y otro, supone la recuperación de la capacidad recaudatoria del sistema tributario para incrementar de manera permanente el nivel de ingresos.
- b) El fortalecimiento del federalismo, transformado al federalismo fiscal en un federalismo hacendario que comprenda ingreso, gasto, deuda y crédito.
- c) La actualización y simplificación del marco legal y administrativo para privilegiar la equidad del sistema, la seguridad jurídica y la eficiencia recaudatoria y de fiscalización.
- d) Reducir la dependencia del sistema tributario hacia los ingresos del petróleo.
- e) Fomentar la inversión y el ahorro.

Se requerirán de amplios espacios de tiempo, análisis y reflexión para determinar los niveles de las tasas impositivas, las formas de ampliar la base tributaria, el papel incentivador de los gravámenes, el tratamiento de los regímenes especiales y subsidios, la simplificación del sistema y la protección de los derechos de los contribuyentes.

- f) Replantear las fuentes tributarias a gravar y el peso relativo de los impuestos sobre el consumo, el ingreso y el capital en la estructura tributaria en función de su productividad y estabilidad.
- g) El papel de los ingresos del petróleo para disminuir la dependencia del sistema fiscal y superar ajustes traumáticos en el presupuesto.
- h) Gravar más a los de mayor ingreso, una imposición mayor sobre los causantes con más altos ingresos ofrece ventajas e implicará inevitablemente dificultades políticas, sin embargo el tema de aumentar las tasas de ingreso de los contribuyentes con ingresos más altos no se podrá soslayar.

- i) La supresión de los regímenes especiales por tratarse de tratamientos especiales que propician la existencia de excepciones, opciones diversas para tributar y una aplicación diferenciada de los impuestos.

La agenda de la reforma deberá considerar los siguientes temas:

1. Alcance de la reforma fiscal, para determinar el monto de la recaudación tributaria que cada año se logrará como soporte del presupuesto y cumplimiento de las responsabilidades que las leyes y la sociedad le asignan al Estado.

En 1999 se buscó aumentar los ingresos tributarios del gobierno federal en 1 punto porcentual en relación al Producto Interno Bruto con respecto a 1998, que resultó insuficiente.

2. Integración de la economía informal al sistema fiscal, como una medida que, sin tener un impacto importante en el total de los ingresos tributarios, resuelve problemas de desigualdad e indisciplina fiscal.
3. Fortalecimiento del federalismo fiscal, entendido no sólo como fortalecimiento a los estados y municipios por la vía de las participaciones federales, sino un fortalecimiento fiscal a partir de la asignación de nuevas fuentes tributarias administrativas para lograr mayores responsabilidades en materia de recaudación y de gasto financiero ampliando su capacidad para acceder solos y sin garantías federales implícitas a los mercados financieros.
4. El estímulo a la inversión y al empleo como un tema que no debe significar sacrificios fiscales y que deberá ser objeto de estudio, conjuntamente con otros que reclaman, igualmente, el estímulo fiscal como son la investigación científica, el combate a la contaminación ambiental y la vivienda, entre otros.
5. El combate a la evasión y elusión fiscal como un importante desafío por la ineficacia de la administración tributaria frente a la apertura comercial y la sofisticación de los mercados financieros que alienta al fraude fiscal y el acceso fácil a los “paraísos fiscales”

Para alcanzar anualmente las metas de recaudación, el SAT definió sus “lineamientos generales de acción” que comprenden:

Presencia Fiscal.

1. Para incrementar la base de contribuyentes.
2. Para la aplicación de la ley ante el incumplimiento.
3. Depurar los procesos de cobranza.
4. Auditoría.
5. Control y atención de grandes contribuyentes.
6. Vigilancia aduanal.
7. Información y asesoría a los contribuyentes.
8. Campañas publicitarias.
9. Combate a la actividad informal y la evasión fiscal.
10. Combate al contrabando.
11. Internación ilegal de vehículos.
12. Avanzar a la modernización tributaria.

Otro argumento a favor de la reforma del sistema fiscal, es que México tiene una de las cargas tributarias más bajas del mundo, no sólo comparada con los países industrializados, sino también con la mayoría de los países de América Latina y del Caribe. La carga fiscal en 1999 representó 14.6% del Producto Interno Bruto. El Impuesto Sobre la Renta, representó 4.6% del PIB. El Impuesto al Valor Agregado el 3.3% del PIB. Y el IEPS el 2.3% del PIB.

Comparativamente, los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, (OCDE) tiene un promedio de 28% del Producto Interno Bruto, Uruguay 27.6% del Producto Interno Bruto, Malasia 20.6% del Producto Interno Bruto, Brasil 18.6% del Producto Interno Bruto y Chile 17.8% del Producto Interno Bruto.

La reforma fiscal fortalecería la capacidad del sistema tributario para combatir la evasión y la elusión fiscal que deriva, por una parte, de la complejidad del sistema tributario, la multiplicidad de regímenes especiales, el fenómeno de la economía informal y por la otra, la obsolescencia de la administración tributaria. El tema de fiscalización encuentra verdaderos desafíos por lo inadecuado del sistema tributario

frente a las exigencias actuales impuestas por el proceso de apertura económica y comercial que propicia la subfactorización.

1.7 LA EVASIÓN FISCAL

De acuerdo al Periódico el Economista, (www.economista.com.mx/online4.hsf) México es el primer lugar en centralismo y evasión fiscal, además de que resulta “desorbitado” el gasto de los contribuyentes mexicanos para mantener su burocracia.

Así lo revela el Centro de Investigaciones Estratégicas para México, al presentar el análisis “Comparando el modelo mexicano. Benchmarking del sistema fiscal”, en donde se añade que los contribuyentes en México son los que destinan la mayor parte de su ingreso al pago de la deuda.

En el estudio se detalla que en la actualidad cada contribuyente mexicano sostiene con el pago de sus impuestos a 12.1 habitantes que no pagan gravámenes. En España, cada personaje que cumple con sus impuestos sostiene a 6.5 habitantes que no lo hace, mientras en Corea la relación es de 4.7, en Canadá de 3.9, en Chile de 3.0 y en Estados Unidos es de 1.2. Y expone que “a mayor carga por contribuyente, menor crecimiento económico en el país.

En el análisis de ingresos, se da cuenta de que una vez que la administración federal mexicana recauda el 96.6 de los impuestos, los gobiernos estatales lo hacen en 2.4% y los municipios sólo 1 %, con lo cual “México es el número uno en el centralismo”

Tan solo el 20% de la población paga el 74.4% de los impuestos recaudados, de acuerdo con un estudio entregado por la Secretaría de Hacienda www.fconta.com/websites/fconta/noticias%5ffiscales/readarticle.asp?articleid=875a la Cámara de Diputados.

El documento “Distribución del Pago de Impuestos y Recepción del Gasto Público” señala además que el 50% por ciento de la población con menores ingresos aporta apenas el 16% de las contribuciones totales que recibe el fisco, a pesar de que obtiene el 26% por ciento del ingreso nacional.

Uno de los factores que influyen en esta baja aportación es la gran cantidad de personas que no pagan impuestos. Aunque la población económicamente activa con empleo es de 42 millones, quienes están dados de alta en Hacienda son 15.6 millones de asalariados y 10 millones de personas con actividades independientes.

Los otros 17 millones que forman parte de la población activa no existen para el fisco. En el caso de uno de los impuestos más importantes, el ISR, los pagos de una de cada cinco personas contribuyen con el 72.5 por ciento del total recaudado. Los datos de hacienda revelan que este grupo obtiene sus ingresos principalmente a través de salarios y honorarios, aunque también recibe complementariamente intereses e ingresos por actividades empresariales.

El impuesto más concentrado es el ISAN (Impuesto sobre Automóviles Nuevos), pues apenas la quinta parte de población mexicana paga el 87.7 por ciento de lo que se recauda por este concepto.

En contraste, el impuesto que se reparte de manera más equitativa es el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, sobre refrescos, ya que el 20% por ciento de la población con ingresos más elevados aporta el 35.2 por ciento del total.

Con relación al Impuesto al Valor Agregado, el estudio demuestra que la posible eliminación de los regímenes de tasa cero y exentos tendría un impacto desfavorable sobre la equidad, pues pesan más en la canasta de consumo de la población más pobre que en la de mayores ingresos.

Mientras que para el 20 por ciento de la gente más rica, este tipo de productos representa el 40 por ciento de la canasta de consumo, en el 20 por ciento más pobre constituyen el 62% de la canasta total de consumo.

En nuestro país, el 20 por ciento de la población paga Impuestos, en donde se podrán identificar los denominados impuestos directos como lo es el Impuesto Sobre la Renta, y los indirectos, que van desde el Impuesto Especial Sobre Productos y Servicios, hasta el Impuesto al Valor Agregado.

Porcentaje de Impuestos que se pagan en México

Cuadro No 3

IEPS a la bebidas alcohólicas	88.2%
Impuesto Sobre Autos Nuevos	87.7%
Impuesto a la Televisión de paga	75.3%
Tenencias	74.6%
ISR	72.5%
Impuesto a las Gasolinas	68.5%
Contribuciones a la Seguridad Social	67.5%
IVA	63.3%

Fuente: Invertia

Varios son los factores que han influido en el deterioro de la recaudación tributaria, la cual representaba 11.2 por ciento del PIB www.fconta.com/websites/fconta/noticias%5ffiscales/readarticle.asp?articleid=835a inicio del gobierno del presidente Vicente Fox, y descenderá a 10.7 por ciento en el quinto año de su sexenio. Pero los vacíos legales vigentes para contrarrestar la práctica de eludir el pago de las obligaciones, parece ser un factor relevante para elevar la recaudación en términos menos inequitativos.

Entre 2001 y septiembre de 2004, el monto de los recursos derivados de impuestos que la Secretaría de Hacienda no ha podido ingresar al erario público, denominados créditos fiscales pasó de 253 mil 256.6 millones de pesos a 408 mil 797.2 millones, lo que representa un incremento de 61 por ciento. Por sí sólo, el saldo de los ingresos tributarios que no han podido hacerse efectivos es superior al monto de la recaudación de este año por la aplicación del Impuesto Sobre la Renta.

En la práctica de recurrir a los tribunales, para aprovechar los vacíos legales que hagan posible eludir el pago de impuestos, las personas morales figuran en primer término. Según la información de Hacienda, el monto de impuestos no pagados, y clasificados como créditos fiscales, por las empresas asciende a 306 mil 181.3 millones de pesos que representan 74.9 por ciento del total, es decir, tres cuartas partes.

Les siguen en importancia las personas físicas, con 81 mil 147.1 millones, y “las personas físicas con actividad empresarial, con 21 mil 468.8 millones de pesos. Los asalariados, o causantes cautivos, no figuran en esta clasificación porque las empresas se encargan de retener el pago de sus impuestos con la obligación de enterarlo a la hacienda pública.

El rubro de mayor crecimiento de los recursos fiscales que no han podido cobrarse es el denominado como “Créditos Incobrables”, el cual aumentó 96 por ciento en su monto durante los últimos tres años al pasar de 63 mil 603.2 millones de pesos en 2001, a 124 mil 566.2 millones en septiembre de 2004.

Mientras que los créditos fiscales clasificados como “Controvertidos”, porque requieren de un fallo judicial para hacerse efectivos, han registrado una elevación de 21 por ciento en el mismo período y su saldo se ubica actualmente en 158 mil 688.6 millones de pesos.

CAPÍTULO 2

COLABORACIÓN ADMINISTRATIVA ENTRE EL FISCO FEDERAL Y ESTATAL

2.1 LA COORDINACIÓN FISCAL.

En este capítulo se observará la búsqueda entre la Federación y los Estados a fin de Coordinarse en el cobro y administración de contribuciones evitando así la doble tributación por parte del contribuyente. Por lo que se observará, no es un camino sencillo, ya que ambas partes siempre buscarán el mayor beneficio para ellas. Se podrá ver que el centralismo en nuestro país sigue siendo un problema de grandes consecuencias, ya que las Entidades Federativas, siguen recibiendo participaciones por parte del Gobierno Federal, y la recaudación propia de dichos Estados se encuentra en un proceso de inicio.

2.1.1 HISTORIA.

Tomando en cuenta la opinión de Laris (2000), la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, en sus tres momentos históricos de 1824, 1857 y 1917, recoge de una manera destacada y puntual el tema y su desarrollo. En efecto, siempre ha sido materia constitucional la obligación ciudadana de contribuir con los gastos públicos y el Sistema de Atribuciones Fiscales de la Federación, Estados y Municipios.

La controversia jurídica en México, es un reflejo de la que se originó en los Estados Unidos, en donde los llamados Padres Fundadores de es Nación, los diputados constitucionalistas del siglo XVIII, crearon una Unión Americana fuerte en los Estados y débil en la Federación. Alexander Hamilton, en su extraordinaria obra "El Federalista", desarrolla teóricamente los principios fiscales más importantes, mismos que encontraron eco en la Constitución Política de ese país.

Así surgen los temas de fuentes reservadas en exclusividad a la Federación, a los Estados o a los Municipios. También y por el contrario, aparece el concepto de concurrencia fiscal, fuentes tributarias comunes a dos más entes públicos.

La penuria económica de los gobiernos mexicanos del siglo XIX, es un reflejo, no sólo de la inestabilidad política, sino de la falta de análisis de sus pensadores financieros y fiscalistas y de organización del estado. Hay que recordar tan solo que el total del Gasto Público, consignado en el último Presupuesto de Egresos de la Nueva España, en 1821, lo volvió a alcanzar la Nación hasta la década de 1870.

Pasaron mas de 50 años en que los gobiernos liberales y conservadores suprimieron viejas y oprobiosas tasas impositivas coloniales, justificadamente eliminadas ,mostrando ineficiencia ya que fueron incapaces de sustituirlas, o mejorarlas, con otros impuestos; derechos; productos y aprovechamientos modernos, justos y eficientes.

Ingresos públicos reducidos y gasto muchas veces suntuario, llevaron al país a contraer necesariamente una Deuda Pública elevada, basada, en empréstitos públicos con el extranjero e hicieron caer al país varias veces en estado de mora, de quiebra. El cobro de la Deuda Pública fue el pretexto de algunas de las invasiones: La llamada Guerra de los Pasteles y la triple intervención inglesa, española y francesa.

La Constitución de 1917, le reserva a la Federación las mejores fuentes tributarias, si bien reconoce el principio de la concurrencia fiscal, a objeto de que estados y municipios pudieran grabar, por ejemplo, la actividad mercantil, el impuesto sobre ventas que ha devenido en el moderno Impuesto al Valor Agregado.

Considerando el estudio realizado por Sergio Francisco de la Garza, (2003) las reformas de 1943 a la Constitución Federal, en sus artículos 73, fracción XXIX y 117, fracciones VII y IX, iniciaron una nueva política de distribución de ingresos entre la Federación y los Estados, pues dispusieron que los Estados deberían participar en el rendimiento de los impuestos especiales exclusivos federales, como eran los de energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina, cerillos y fósforos, aguamiel y explotación forestal.

La Tercera Convención Nacional Fiscal, sin abandonar la idea de delimitación de poderes tributarios, recomendó el establecimiento de un sistema que permitiera el aprovechamiento coordinado entre la Federación y los Estados de las principales fuentes tributarias, así como la colaboración entre sus autoridades para reducir al mínimo los gastos de administración tributaria y de control de los ingresos.

De la Tercera Convención Nacional Fiscal surgió la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles (1948), la cual estableció una tasa federal de 1.8% y otra tasa de 1.2% para los Estados que aceptaran el Sistema de Coordinación derogando sus impuestos locales al comercio y a la industria. Preveía la administración del

impuesto por parte de la Federación o de los Estados según se conviniera. La coordinación fue impuesta por la misma Ley para el Distrito y para los Territorios Federales.

Para estimular la coordinación, el Gobierno Federal ofreció aumentar en un 10% su participación en otros impuestos federales a los Estados que se coordinaran. No obstante, en ello sólo se coordinaron en una primera etapa 15 Estados, el último de los cuales, Guerrero, celebró el convenio en 1957. Los más importantes Estados, desde el punto de vista de su recaudación, se mantenían sin coordinar para el año de 1970. En ese año los Estados no coordinados representaban el 74% de la recaudación total (excluyendo al Distrito Federal) y en los 15 Estados coordinados sólo se recaudaba el 26% restante.

En 1971 se abre una nueva etapa con la coordinación del Estado de Chihuahua al que por primera vez se delegan facultades amplias en materia de administración incluyendo auditoria y determinación de créditos fiscales. En junio de 1971 se coordina Nayarit, y en febrero de 1972 el de Tamaulipas, quedando 11 Estados pendientes de coordinación, entre los cuales se encontraban los principales productores, tales como Nuevo León, México, Jalisco y Veracruz, algunos Estados con características especiales por su situación fronteriza como Sonora, Baja California y Coahuila y Estados de escaso desarrollo económico como Oaxaca y Chiapas.

Como consecuencia de las reformas a la Ley del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles en 1970 creando la tasa especial del 10%, la cual era de aplicación general en toda la República, y en la que se preveía una participación a los Estados de un 40% si se coordinaban, pero que de todos modos se causaría si no se coordinaban, con lo cual ponían en penosa situación a los Fiscos de los Estados, se logró la coordinación de todos los Estados, se logró la coordinación de todos los Estados en los primeros meses de 1971 para participar en la tasa especial de 10% pues de otro modo los causantes sufrían el impacto desimpuesto y los Estados no percibían ningún beneficio, duplicándose además el gravamen para los contribuyentes.

La reforma que entró en vigor en 1973, a la Ley del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles elevó la tasa de 3% a 4% y aumentó también la participación de los Estados en vez de 40% que tenían con anterioridad y la participación mínima a los municipios de 15% a 20% en la participación estatal. También se estableció una sola tasa federal uniforme en toda la República, independientemente de coordinación estatal, para estimular ésta. Esa característica de la tasa, el aumento de la cooperación de los Estados y la disposición de la Federación para delegar las Facultades en materia de administración, determinó que se coordinaran todos los Estados.

Por último, el Decreto del 29 de diciembre de 1972 que adicionó el artículo 45 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que celebre con los Estados de la República convenios de coordinación por lo que respecta al impuesto del ingreso global de las empresas de los causantes menores, a condición a que no mantengan en vigor los impuestos locales y municipales que se establezcan en el convenio respectivo.

Los Estados que se coordinen y el Distrito Federal podrán percibir una participación en el rendimiento recaudado en la localidad correspondiente, conforme a las bases que se fijen en los convenios respectivos, así como de los recargos y multas.

En los convenios deben fijarse las condiciones de la participación que se autoriza y todo lo relacionado con la vigilancia de los causantes menores y de la administración del impuesto. Sin embargo, la facultad de revisión y práctica de auditorias de dichos contribuyentes puede ser ejercida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público aún cuando tales facultades hayan sido delegadas a los Estados.

Frente a la enorme tarea de construir un Sistema Fiscal Nacional que no ha podido realizarse en casi un siglo y medio de existencia federal, se diseñó una estrategia prudente que callada, pero tesoneramente, llevará a la primera meta importante: Lograr que todos los Estados se comprometieran ante al país en la construcción del Sistema Fiscal Nacional sobre la base de una participación institucional con la Federación.

En el discurso de la sesión inaugural de la II Reunión Nacional de Tesoreros, celebrada en Mazatlán en abril de 1973, el Subsecretario de Ingresos, Gustavo Petricioli, expresó que era "la primera reunión en 25 años que agrupa, sin excepción, a todas las entidades de la República, con el objeto de examinar técnicas y procedimientos que conviene adoptar para el diseño y la mejor operación de la política y de la administración fiscal en todo el país".

"En éste acontecimiento de indudable trascendencia en nuestra historia de las finanzas públicas, sólo equiparable su importancia a las convenciones nacionales fiscales que se celebraron en los años de 1925, 1932 y 1947, y, aún con respecto de estas convenciones, tiene la presente reunión una característica distintiva: estamos creando un mecanismo de responsabilidad compartida entre las autoridades fiscales de la Federación y de los Estados con mentalidad abierta al diálogo, que culmine en una asociación viva, en un marchas paralelo para la solución de problemas a todos los aquí reunidos".

La coordinación se logró establecer en forma integral en materia del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles. En 1973, la tasa general del impuesto se elevó de 3% (1.8 y 1.2 por ciento para la Federación y los fiscos locales, respectivamente) a 4% (2.2 y 1.8 por ciento). La parte de los Municipios pasó de 15 a 20 por ciento, o sea, de 0.45 a 0.8 por ciento.

Posteriormente se convino la coordinación en el Impuesto al Ingreso Global de las empresas (causantes menores). A cambio de suprimir los impuestos locales se otorga a las entidades una participación de 45% del rendimiento de los gravámenes, así como la administración de los mismos. Además, se encargo a los Estados la recaudación de los impuestos sobre productos del trabajo y del 1% sobre erogaciones por remuneración al trabajo personal, que retenían o causaban dichos contribuyentes menores. Las Entidades reciben como honorario por estos servicios un 40% de la recaudación, que se considera suficiente para soportar su costo, que en 1974 representaron \$ 376 millones de pesos.

También se ha logrado progresar en la coordinación relativa a la tenencia de automóviles. Se ha extendido el área de vigilancia respecto de determinados causantes, por medio del establecimiento de convenios de fiscalización conjunto

entre las autoridades fiscales federales y estatales. Además se ha establecido coordinación de información y procesamiento de datos, así como registro de causantes e intercambio de experiencias sobre sistemas de computación, de información y de sistemas administrativos en general.

Las mismas disposiciones que emanan de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, (Artículo. 40) señala que los estados miembros de la Federación son libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior. Por tanto pueden organizar libremente sus haciendas públicas, salvo las limitaciones que la propia Constitución establece; los Estados carecen de facultades para establecer aquellas contribuciones que son exclusivas de la Federación (comercio exterior, aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4° y 5° del artículo 27, instituciones de crédito y sociedades de seguros, servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, especiales sobre energía eléctrica, producción de consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de fermentación, explotación forestal y producción y consumo de cerveza) (Artículo. 73 XXIX).

Otro precepto constitucional les prohíbe acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas ni papel sellado; gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio; Prohibir ni gravar directa o indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera; gravar la circulación, ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos, o exija documentación que acompañe la mercancía; expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencia de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia; emitir títulos de la deuda pública pagaderos en moneda extranjera o fuera del territorio nacional; contratar directa o indirectamente préstamos con gobiernos de otras naciones, o contraer obligaciones en favor de sociedad o particulares extranjeros, cuando hayan de expedirse títulos o

bonos al portador o trasmisibles por endoso; gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice (Artículo 117) y sin el consentimiento del Congreso de la Unión no pueden establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones(Artículo 118).

Los Estados pueden expedir sus leyes de ingresos y aprobar sus presupuestos de egresos, a través de sus respectivas legislaturas. Las funciones administrativas en materia fiscal las realizan a través de las tesorerías estatales. Las controversias en materia fiscal son resueltas en algunos casos, por los tribunales civiles y en otros por tribunales fiscales administrativos.

Considerando la opinión de Arrijoa (1998) el cual define a la Coordinación Fiscal como la participación proporcional que por disposición de la Constitución y de la Ley, se otorga a las Entidades Federativas en el rendimiento de un tributo federal en cuya recaudación y administración ha intervenido por autorización expresa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Debe distinguirse de la concurrencia fiscal, que se presenta cuando tanto la Federación como las entidades gravan con dos o más tributos diferentes de una misma fuente de ingresos. Esto significa que, mientras en la coordinación existe un solo crédito fiscal que pertenece a la potestad tributaria de la Federación, en la concurrencia estamos en presencia de un típico caso de doble tributación.

La definición antes señalada es susceptible de descomponerse en los siguientes elementos:

1. Sólo puede existir por disposición de una norma constitucional debidamente reglamentada por la Ley Federal secundaria aplicable a la materia de que se trate. Es decir, queda enmarcada dentro del contexto de nuestro principio de legalidad.
2. Presupone la existencia de un tributo o contribución de naturaleza federal.
3. Requiere la intervención de las Entidades Federativas en las funciones de recaudación y administración del tributo federal coordinado, previa autorización de la Secretaría de Hacienda

4. Otorga a las entidades coordinadas una participación proporcional en los rendimientos fiscales obtenidas por la Federación.

Como puede advertirse, la coordinación tributaria deriva de un tratamiento constitucional y legal que, referido al principio básico contenido en la Carta Magna y al desarrollo del mismo a través de la Ley de Coordinación Fiscal.

Así, el párrafo final de la fracción XXIX del Artículo 73 de la Constitución Política nos indica que: “Las Entidades Federativas participarán en el rendimiento de las contribuciones especiales en la proporción que la Ley secundaria federal determine...” Reglamentado esta norma suprema, de la Ley de Coordinación Fiscal, en sus Artículos 1° y 6°. observados en el Prontuario Fiscal 2005 del Estado de Querétaro y que establece que dicha Ley tiene por objeto coordinar el sistema fiscal de la Federación con los de los Estados, Municipios y Distrito Federal, estableciendo y distribuyendo participaciones que correspondan a sus haciendas públicas en los ingresos federales; fijando además, reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales; y constituyendo los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebra convenio con las Entidades que soliciten adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que establece esta Ley. Dichas Entidades participarán en el total de los impuestos federales y en los otros ingresos que señale esta ley mediante la distribución de los fondos que en la misma se establecen”.

Es importante señalar que las participaciones federales que recibirán los Municipios del total del Fondo General de Participaciones incluyendo sus incrementos, nunca serán inferiores al 20% de las cantidades que correspondan al Estado, el cual habrá de cubrirselas.

Por lo anterior, podemos concluir que la coordinación tributaria se rige, en términos generales, por las siguientes reglas:

- a) No obstante que el citado párrafo final de la fracción XXIX del Artículo 73 Constitucional la limita a unos cuantos impuestos especiales, en la práctica viene operando respecto de todos aquellos tributos que a la Federación le

parecen convenientes, como lo demuestran los preceptos de la Ley de Coordinación Fiscal.

- b) La participación de las Entidades Federativas se fija en proporción al rendimiento global de los tributos coordinados.
- c) Sin embargo, es de hacerse notar que dicha participación no sólo comprende el producto de los tributos coordinados, sino también el de las multas y recargos que se cobren a los contribuyentes remisos domiciliados en el territorio de la Entidad de que se trate.
- d) Es requisito indispensable que las entidades se abstengan de mantener en vigor gravámenes locales sobre las fuentes de riqueza objeto de los tributos federales coordinados. En esta regla radica la esencia del sistema de coordinación.
- e) La coordinación fiscal alcanza a los Municipios.

La coordinación ofrece la ventaja de que al impedir la existencia de tributos locales sobre los ingresos gravados por la Federación, evita la concurrencia fiscal y con ello la doble tributación, proveyendo al mismo tiempo de recursos tributarios a las Entidades Federativas que de otra suerte quedarían en la inopia.

Se trata de una solución de compromiso que, ante la carencia de normas constitucionales que definan con precisión el problema competencial, permite el expansionismo del Fisco Federal y el debilitamiento progresivo de los Estados de la República.

Esto último, como contrapartida, conlleva una gran desventaja, pues propicia el centralismo fiscal opuesto por esencia a la naturaleza jurídico-constitucional del sistema federal en el que supuestamente vivimos. La coordinación, a la larga, puede conducirnos a un régimen tributario en el que solo subsistan tributos o contribuciones federales y una serie de participaciones en su rendimiento que, a manera de donaciones gratuitas, alimentan la subsistencia presupuestaria de las Entidades Federativas. Semejante contexto, al que por cierto nos aproximamos a pasos agigantados, significa sólo una cosa: el centralismo político-económico, que convierte la teórica autonomía constitucional de las entidades en letra muerta, pues sin

autosuficiencia tributaria no puede hablarse de “autonomía”, “soberanía en lo concerniente a su régimen interior”, ni de nada que se le asemeje.

La coordinación fiscal, lejos de representar una solución idónea al complejo problema competencial que se da entre la Federación y la Entidades que la componen, constituye un obstáculo más que, en la medida en que crezca generará nuevos y mayores intereses creados que tendrán a alejarnos de la verdadera solución. Por eso afirmamos que se trata de una cuestión que demanda atención inmediata a nivel de reforma constitucional.

Si se quiere preservar la estructura política del Estado Mexicano como una República Federal, por fuerza deberemos avocarnos a la resolución de este conflicto partiendo de las premisas siguientes:

- a) División tajante entre las fuentes de riqueza gravables exclusivas para la Federación y las reservadas a los fiscos de las entidades.
- b) Fortalecimiento de las economías locales mediante la asignación permanente de ingresos tributarios a las Entidades y Municipios, intocables para el Fisco Federal.

Sobre esas bases, se proibirían los efectos negativos y viciados tanto de la concurrencia fiscal como de la coordinación y se garantizaría la autosuficiencia presupuestal de las entidades, sin la cual no es concebible un genuino federalismo.

Se han logrado algunos pequeños avances en torno al establecimiento de lo que debe ser un verdadero federalismo fiscal. En efecto, la coordinación fiscal lo único que provoca en un centralismo tributario a través de una marcada tendencia hacia el establecimiento de impuestos federales únicos, de cuyos rendimientos reotorgan determinados porcentajes de participación a las Entidades Federativas y a los Municipios.

Este sistema ofrece, sin duda alguna, la ventaja de que evita situaciones de doble tributación, impidiendo que una misma fuente de ingresos sea gravada hasta en dos o tres ocasiones por contribuciones federales, estatales y municipales. Sin embargo, como contrapartida, la coordinación fiscal rompe con los principios constitucionales de soberanía interna de las entidades federativas y de autosuficiencia municipal; particularmente si se considera que el texto original de

nuestra Constitución basa la existencia del Estado Federal Mexicano, en la unión de entidades federativas libre y soberanas en lo concerniente a su régimen interior, e integradas por municipios libres que deben constituir las células de la estructura política y administrativa del propio Estado Mexicano.

De ahí que resulten relativamente positivas las disposiciones de la Ley de Coordinación Fiscal para 1996, que permiten a las Entidades Federativas y al Distrito Federal, establecer de manera exclusiva impuestos locales o municipales sobre adquisición de automóviles nuevos y sobre adquisición de inmuebles; así como impuestos locales o municipales sobre la prestación de servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y de tiempo compartido sin incluir alimentos.

Las disposiciones anteriores se complementan con un sistema de concurrencia fiscal que permite que a partir de 1997, la Federación, las Entidades Federativas y el Distrito Federal, participen mediante la imposición de tasas adicionales, en la recaudación y en los rendimientos del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.

Estas disposiciones desde un ángulo son criticables, porque tienden a sustituir impuestos federales por impuestos estatales o municipales, haciendo la carga fiscal todavía más gravosa para los contribuyentes. Pero desde otro ángulo, ofrecen la ventaja de que propician la recuperación de la soberanía tributaria por parte de las entidades federativas y de los municipios. Desde luego, en el sentido de que mediante de una reforma constitucional se haga una división tajante entre las fuentes de riqueza gravables en forma exclusiva para la Federación y las reservadas a los fiscos de las entidades, para lograr el fortalecimiento de las economías locales, mediante la asignación permanente de ingresos tributarios a las entidades y municipios, que sean intocables para el fisco federal.

Parecen pronunciarse las adecuaciones fiscales que a partir del año 2002 otorgan a las entidades federativas la facultad protestativa de establecer gravámenes sobre los ingresos de las personas físicas que realicen actividades empresariales y profesionales; y sobre las ventas de bienes y servicios realizados al público en general hasta por el 3% del importe cobrado. Al respecto, no puede dejar de

señalarse que si bien estas reformas propician la concurrencia fiscal con todos los vicios, problemas y consecuencias económicas, también lo es que marcan un precario inicio en lo que sin duda será un largo camino para dotar a las entidades federativas de fuentes propias de ingresos fiscales que no las hagan depender económicamente de las participaciones que les asignan en los tributos federales dentro del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

Laris (2000), emite su comentario desde una perspectiva totalmente diferente a la de Arrijoja (1998) por lo que hace interesante su punto de vista.

Para dicho autor, hace veintisiete años la Federación Mexicana dio un gran paso ideológico e histórico en materia fiscal, ya que abandonó por primera vez, en 150 años, los principios federalistas teóricos de Hamilton: Las fuentes tributarias en exclusividad para cada ente político administrativo; Federación, Estados y Municipios, y la concurrencia fiscal, comunes en las Constituciones Políticas de México en el siglo pasado y en nuestros días.

A cambio de los preceptos fiscales constitucionales anteriores, La Secretaría de Hacienda brindó a los Estados y Municipios un Sistema de Coordinación Fiscal perfectamente legal y constitucional, ya que los Estados y Municipios se coordinaron con la Federación, a través de la firma de acuerdos administrativos específicos.

Por medio de ellos, los Estados se comprometen a no hacer uso de sus prerrogativas constitucionales en la materia, a fin de verse favorecidos con un mayor rendimiento que les otorgue la Federación a cambio de lo que dejen de cobrar. Este sistema, enmendado y modificado varias veces, es el que se encuentra actualmente en vigor.

La espina dorsal del Sistema sigue siendo las Participaciones de Ingresos Federales e Incentivos Económicos para las Entidades Federativas y Municipios.

Para la Secretaría de Hacienda, el Sistema de Participaciones y Aportaciones ofrece ventajas importantes:

- a) Otorga seguridad jurídica a los Estados y Municipios sobre la disponibilidad de los recursos públicos,
- b) Define las responsabilidades que tienen los tres órganos de Gobierno en la ejecución, vigilancia y rendimiento de cuentas de los recursos;

- c) Determina reglas claras para asignar los recursos a Estados y Municipios
- d) Permite a todos éstos conocer anticipadamente la disponibilidad de estos numerarios, con lo que se ve fortalecida su actividad de planeación del gasto; los recursos sólo se destinan al financiamiento de servicios y obligaciones específicas en la Ley de Coordinación Fiscal.
- e) Permite que los ahorros generados permanezcan en los Estados y Municipios.
- f) Asegura solvencia financiera, al entregar los recursos los primeros días de cada mes.
- g) Por último, promueve que la comunidad se involucre en el destino, aplicación y vigilancia, de las obras y servicios que resulten del ejercicio de los mismos recursos.

Por lo anterior, para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la Ley de Coordinación Fiscal es el instrumento más avanzado del Estado Mexicano para fortalecer la relación entre Estados y Municipios con la Federación.

Concomitantemente existen los convenios de colaboración administrativa en materia fiscal federal, que fortalecen las haciendas locales, al permitir que estas amplíen sus atribuciones tributarias y les transfieran algunos otros recursos federales.

Los panegiristas del sistema afirman que este sistema no es estático, que avanza continuamente y que históricamente nunca había existido un esquema tal para transferir recursos fiscales a autoridades locales: con seguridad jurídica, transparencia y cuantía como el actual.

Los ingresos provenientes de la Federación se consideran dentro de las finanzas locales, como recursos propios (participaciones) que pueden ser destinados libremente al gasto local, contrario a las aportaciones y convenios federales que van etiquetados a determinado gasto federal transferido, y que por ende no existe autonomía local para su gasto, pero sí una representación político-administrativo importante para los gobiernos locales, frente sus contribuyentes-electorado ciudadanos.

Para el autor y considerando la opinión de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) el sistema fiscal mexicano tiene serias lagunas, que limitan su capacidad de recaudación de ingresos.

La propia Organización comentó que México es el peor recaudador de impuestos de la OCDE, así en 1997 éstos eran equivalentes al 18.3% del Producto Interno Bruto, cuando el promedio entre las naciones miembros era del 37%. Países como Corea, Turquía, Japón y Estados Unidos ubicaban sus rangos de recaudación entre el 20% y el 30% del PIB (El Economista, jueves 27 de agosto de 1998).

Contrastando esta noticia de 1998, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por boca del propio Secretario en la conferencia que dictó en la Academia Mexicana de Auditoría Integral, aclaró que “debemos reconocer que hay un rezago en materia de ingresos públicos, ya que entre 1980 y 1997, la recaudación tributaria como porcentaje del Producto Interno Bruto paso de 10.2 a 8.2%, aunque la población del país se incrementó en casi 50%” (El Financiero, 20 de mayo de 1999)

En la misma conferencia se dieron cifras desfavorables para México, en su recaudación de Impuesto Sobre la Renta: en 1994 tuvo una carga fiscal de 5.1% del Producto Interno Bruto contra 13.6 de los países de la OCDE. Una situación similar se tiene en el caso de Impuesto al Valor Agregado: en 1994, la carga fiscal fue del 2.7 del Producto Interno Bruto, y para los países de la OCDE su promedio fue de 5.6%.

En la reunión antes aludida, el Secretario de Hacienda se pronunció por gravar más al consumo “el perfil de nuestros impuestos debe seguir la tendencia cada vez mas extendida en el mundo, desgravar la generación de riqueza y gravar en mayor medida al consumo y alentar la inversión; el ahorro; la creación de empleo y la producción”. Se pronuncia por un combate a la evasión y elusión fiscal, así como fortalecerla cultura de pago.

Los países sudamericanos lograron triplicar su recaudación del Impuesto Sobre la Renta y en México, en cambio, la cantidad ha disminuido. El Impuesto al Valor Agregado les representale 4% del Producto Interno Bruto y para México es solamente del 3%. Se propone como reforma fiscal, al aumento en la progresividad y el ataque al evasor fiscal. (El Financiero. Jueves 7 de enero de 1999)

El comentario de la OCDE, nos abre los ojos en materia fiscal, ya que una baja recaudación impositiva federal, por los motivos antes mencionados, incidirá negativamente en el Sistema de Coordinación Fiscal, ya que el total de recursos a repartir entre Estado y Municipios no será ni el adecuado, ni el óptimo.

Por otro lado, la carencia de recursos a nivel estatal y municipal es extrema, sobre todo para estos últimos. Así los presidentes municipales comentan que las deudas ahogan a los municipios y que es difícil realizar obra pública.

La deuda de los Estados y Municipios del país creció en la década debido al poco control del Gasto Público, modificaciones legales que les generan gastos adicionales y el estancamiento de las estrategias que les permitan ampliar sus gravámenes locales y disminuir erogaciones irracionales. En el Estado de México y en otras entidades federativas, por ejemplo, se elevó sustancialmente la deuda por la insuficiencia de ingresos tributarios, para hacerle frente a la creciente y nunca bien satisfecha demanda gratuita de servicios educativos y de salud pública, que la, cada vez más abundante, sociedad mexicana solicita.

Después de la crisis de 1994, los municipios tuvieron que echar mano del uso del crédito para complementar sus escasos ingresos y su poco incremento, sin embargo las altas tasas de interés desequilibraron fuertemente sus balances financieros y elevó en más de cuatro veces el servicio de la deuda en entidades municipales, según opinión de la Secretaría de Hacienda (El Financiero, Domingo 23 de mayo de 1999).

2.1.2 PRIMERA CONVENCION NACIONAL HACENDARIA

De conformidad con la información obtenida de los resultados de la Primera Convención Hacendaria (www.cpware.com/web/colaboradores) se observa que los planteamientos, propuestas e intentos hechos para llevar a cabo la llamada reforma fiscal integral, convertida posteriormente en una causa encaminada básicamente al incremento de la recaudación, a través del Impuesto al Valor Agregado, marcaron un lamentable desencanto generado por el enrarecido ambiente político, que desalentó a los actores económicos más importantes de nuestro país.

obligaciones fiscales; no sólo por la certeza que brindarán los principios que constituyen los acuerdos logrados en la Convención Nacional Hacendaria, sino por la visión que desde hace mucho tiempo deseábamos fuera definida. Obviamente, si los siguientes procesos resultan infructuosos, no tendremos más que aceptar nuevamente nuestra condición de contribuyentes insatisfechos, por la falta de equidad, seguridad y compromiso de quienes recaudan los tributos

Con independencia de las reflexiones anteriores, y aún cuando cada una de las mesas hace un diagnóstico y propuestas específicas e interesantes; se comentarán aquellas propuestas que tienen un impacto directo en las empresas y las personas físicas, a través de los impuestos y los mecanismos de fiscalización.

Las propuestas con implicaciones tributarias directas al contribuyente, se dieron fundamentalmente en la mesa de ingresos; el diagnóstico que se hizo cobró un interés particular. Por lo mismo, es importante comentar los resultados de éste:

1. Insuficiencia de los ingresos fiscales del país.
2. Dependencia excesiva de los derechos de hidrocarburos y sobrecarga fiscal a PEMEX.
3. Centralización de la política fiscal.
4. Limitación extraconstitucional de las facultades de las entidades federativas.
5. Evasión y elusión importantes.
6. Sistema fiscal con elementos innecesariamente complejos y costosos.

Con el objeto de hacer más eficiente la recaudación nacional y evitar una importante evasión y elusión fiscal en el sector de personas físicas, se sugiere dar incentivos para que las Entidades Federativas se encarguen de su administración y fiscalización. Los aspectos fundamentales de este programa de incentivos son:

1. Es optativo y sujeto a requisitos de esfuerzo y cumplimiento.
2. La recaudación se continúa operando a través de sistema bancario.
3. Las devoluciones de saldos a favor seguirán siendo operadas por el Servicio de Administración Tributaria.

incluirá las funciones relativas al Registro Federal de Contribuyentes, Control de Obligaciones y Asistencia al Contribuyente.

3.- Por los que se refiere al Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas, también en forma optativa se contempla la delegación gradual por regímenes a los gobiernos locales, excepto los ingresos por salarios y asimilables. A fin de incluir a los Municipios en la administración del impuesto y elevar el nivel de cumplimiento, ellos se encargarán de los pequeños contribuyentes, cuando opten por esto y tengan la capacidad para hacerlo.

4.- En materia de fiscalización, la Entidades Federativas que te tengan la capacidad, pueden asumir hasta el 100% de la vigilancia de obligaciones fiscales federales, excepto los grandes contribuyentes; se tiene contemplado incrementar su participación del 50% al 100% del impuesto, actualización, recargos, multas, honorarios por notificación y gastos de de ejecución.

Se propone unificarlos códigos y registros de personas y sociedades a efectos de contar con una sola clave en cualquier trámite gubernamental. Para estos efectos, se pretende diseñar un programa conjuntamente con el Registro Nacional de Población, vinculándolo con la utilización de la Cuenta Única de Registro de Población.

La propuesta anterior no requiere de cambios legislativos, sino de la coordinación y el compromiso para este fin entre las Entidades Federativas y los Municipios.

Se pretende integrar una plataforma compartida para actividades de registro que permita contar con la información completa, precisa y actualizada sobre los contribuyentes de los tres ámbitos de gobierno.

Lo anterior implicaría actualizar el padrón de contribuyentes en cuanto a establecimientos y al ambulante de todo el país, mediante la técnica censal de viviendas; en adición a la operación del Registro Federal de Contribuyentes por parte de las Entidades Federativas con respecto a los pequeños contribuyentes, así como la estandarización de domicilios en los distintos niveles gubernamentales.

2.2. SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL

En 1979, se constituyó el actual Sistema Nacional de Coordinación Fiscal (SNCF), (www.sncf.gob.mx) entrando en vigor el primero de enero de 1980. En éste se establecen el conjunto de disposiciones y órganos que regulan la cooperación entre la Federación y las Entidades Federativas, incluyendo el Distrito Federal, con la finalidad de lograr una óptima administración de los ingresos tributarios y vigilar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, así como evitar la múltiple tributación hacia una misma fuente impositiva.

Así los órganos de regulación del Actual Sistema Nacional de Coordinación Fiscal están conformados por: La Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales (1979), la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales (1979), el Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC, 1980) y para garantizar los particulares referentes al cumplimiento de las disposiciones del mismo sistema, en el año de 1990 se integró la Junta de Coordinación Fiscal.

Con el nacimiento de dicho sistema, se crean los cuatro organismos anteriormente mencionados, a través de los cuales el Gobierno Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y los Gobiernos de las Entidades por medio de su órgano hacendario, participan activamente en el desarrollo, vigilancia y perfeccionamiento del mismo.

Por su parte, como apoyo a las mencionadas labores, se les confirió a la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales la atribución de integrar comisiones o grupos de trabajo que se estimen necesarios para el estudio de problemáticas que requieren tratamiento específico en pro de lograr una efectiva coordinación del sistema fiscal entre las Entidades Federativas y la Federación; en tanto que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se le otorgó la facultad de crear Grupos Técnicos que dieran seguimiento y difusión a la planeación, normatividad, programación y evaluación, así como emitir lineamientos

2.3 LEY DE COORDINACIÓN FISCAL

La Ley de Coordinación Fiscal tiene por objeto tal y como lo indica el Artículo 1º; el coordinar el sistema fiscal de la Federación con los Estados, Municipios y el Distrito Federal, establecer la participación correspondiente, fijar reglas de colaboración administrativa entre autoridades fiscales, crear los organismos en materia de coordinación fiscal y otorgar las bases correspondientes para su organización y funcionamiento.

Es este aspecto, es importante mencionar el articulado del Capítulo III, ya que en el se establece la colaboración administrativa entre las Entidades y la Federación en el ámbito de coordinarse en materia de Registro Federal de Contribuyente, Recaudación y Fiscalización. Por lo anterior, es necesario comentar los Artículos, 13, 14 y 15 ya que es uno de los pilares para el desarrollo un mecanismo especial para el control y administración de contribuyentes que tributan en el Régimen Intermedio.

Dichos Artículos señalan que los Gobiernos de las Entidades que se hubieran adherido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, podrán celebrar convenios de coordinación en materia de administración de ingresos federales, que comprenderán las funciones de registro federal de contribuyentes, recaudación, fiscalización y administración, en donde se especificarán los ingresos de que se trate, las facultades que ejercerán y las limitaciones de las mismas.

Observamos además, que las autoridades fiscales de las Entidades que se encuentren adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal aso, serán consideradas, en el ejercicio de las facultades a que se refieren los convenios o acuerdos respectivos, como autoridades fiscales federales.

Por último se señala que la recaudación de los ingresos federales se hará por las oficinas autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas autorizadas por las Entidades, según se establezcan en los convenios o acuerdos respectivos.

2.4 CONVENIO DE ADHESIÓN AL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL QUE CELEBRAN LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO Y EL GOBIERNO DEL ESTADO DE QUERÉTARO

Para una mejor distribución de recursos fiscales, La Ley de Coordinación Fiscal, es la respuesta a la búsqueda del fortalecimiento de todas y cada una de las Entidades Federativas así como de sus Municipios.

A dicha Ley, se podrán adherir los Estados mediante convenios los cuales las Entidades podrán recibir por cientos fijos de todos los impuestos federales, lo que representa para las Entidades no solo mayores recursos, sino proporciones constantes de la recaudación federal, a cambio dichas Entidades se obligan a no mantener en vigor impuestos estatales o municipales que contraríen las limitaciones señaladas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En esta caso, el Estado de Querétaro conviene con la Secretaría en adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, en lo términos de la Ley de Coordinación Fiscal, de este Convenio y de sus Anexos.

Actualmente este Convenio consta de 6 Anexos como a continuación se indica:

Resumen de Anexos al Convenio de Adhesión.

Cuadro No 4

CONVENIO DE ADHESIÓN.	
ANEXO	TEMA
Anexo 1	Impuestos Estatales que quedarán en suspenso a partir de 1° de enero de 1980.
Anexo 2.-	Suspensión en el cobro por derechos de pasaportes provisionales.
Anexo 3.-	Suspensión en el cobro de gravámenes en animales y vegetales.
Anexo 4.-	Que se consideran Impuesto Federales, Identificación del origen de Impuestos.
Anexo 5.-	Cobro del impuesto los espectáculos públicos.
Anexo 6.-	Facilidades al pago de impuestos a personas dedicadas a Obras de Arte.

Fuente: Elaboración Propia.

2.5 CONVENIO DE COLABORACIÓN ADMINISTRATIVA EN MATERIA FISCAL FEDERAL QUE CELEBRAN EL GOBIERNO FEDERAL POR CONDUCTO DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO Y EL GOBIERNO DEL ESTADO DE QUERÉTARO

El objetivo del Convenio consiste en que las funciones de administración de los ingresos federales que se señalan en la Cláusula Segunda, se asuman por parte del Estado, a fin de ejecutar acciones en materia hacendaria dentro del marco de la planeación nacional desarrollo.

Se observa además los Impuestos en que la Secretaría y el Estado convienen coordinarse tales, como el Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Activo, indicando, las facultades relacionadas con el artículo 41 del Código Fiscal de la Federación. Dichas facultades se realizarán con personas que tengan su domicilio fiscal dentro de su territorio y estén obligadas al cumplimiento de las disposiciones fiscales que regulen dichos ingresos y actividades.

Recordemos que los ingresos coordinados se entenderán todos aquellos en cuya administración participe el Estado, ya sea integral o parcialmente en los términos de este Convenio.

Señalaremos que el Estado respecto del Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Activo e Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. tendrá las atribuciones relativas a la verificación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, incluyendo las de ordenar y practicar visitas e inspecciones en el domicilio fiscal o establecimientos de los contribuyentes, de los responsables solidarios y de terceros relacionados con ellos, así como en las oficinas de la autoridad competente.

La Secretaria, por conducto de la Administración General de Recaudación, proporcionará al Estado mensualmente, información sobre las solicitudes de inscripción y avisos al Registro Federal de Contribuyentes

El Estado ejercerá además, las siguientes facultades:

En materia de recaudación:

1. Recaudar el importe de los pagos que se obtengan como resultado de sus actuaciones, así como revisar, determinar y cobrar las diferencias que provengan de errores aritméticos y sus accesorios.

2. Llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución.

Desde nuestro punto de vista, una de las Cláusulas más importantes en relación con la presente investigación es la Décimoprimer, ya que en ella se señalan las facultades que tiene el Estado de Querétaro a realizar el mecanismo de vigilancia a contribuyentes que no cumplan con sus obligaciones fiscales por lo que se transcribe de manera total dicha Cláusula, a fin de que el lector tenga una mayor claridad de la actividad que el Estado de Querétaro desarrollará.

DÉCIMOPRIMERA.- “Cuando las personas obligadas a presentar declaraciones no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, el Estado ejercerá las facultades que establece el artículo 41 del Código Fiscal de la Federación, para lo cual se estará a lo siguiente:

- I. El Estado exigirá de los contribuyentes la presentación del documento respectivo en materia de:*
 - a) Impuesto Sobre la Renta propio o retenido.*
 - b) Impuesto al Valor Agregado.*
 - c) Impuesto al Activo.*
 - d) Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.*
- II. La Secretaría proporcionará al Estado los datos de los contribuyentes que no presentaron sus declaraciones en los plazos señalados por las disposiciones fiscales a efecto de que el Estado exija su cumplimiento.*
- III. El Estado ejercerá las siguientes facultades:*
 - a) Emitir requerimientos a través de los cuales exija la presentación de declaraciones y, en su caso, el pago de los impuestos omitidos, su actualización y accesorios.*
 - b) Notificar los requerimientos que se emitan y las demás resoluciones a que se refiere esta Cláusula.*
 - c) Imponer las multas previstas en el Código Fiscal de la Federación por presentar previo requerimiento, una declaración extemporánea, así*

como por no cumplir con los requerimientos o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos.

- d) *Hacer efectiva al contribuyente o responsable solidario que haya incurrido en la omisión, una cantidad igual a la contribución que hubiere determinado en la última o cualquiera de las seis últimas declaraciones de que se trate, o la que resulte para dichos periodos de la determinación formulada por la autoridad según corresponda, cuando haya omitido presentar oportunamente alguna declaración subsecuente para el pago de contribuciones propias o retenidas.*
 - e) *Hacer efectiva al contribuyente con carácter de provisional, una cantidad igual a la que éste corresponda determinar, cuando la omisión sea de una declaración de la que se conozca de manera fehaciente la cantidad a la que le es aplicable la tasa o cuota.*
 - f) *Embargar precautoriamente bienes o negociaciones cuando el contribuyente haya omitido presentar declaraciones en los últimos tres ejercicios o cuando no atienda el requerimiento de la autoridad.*
 - g) *Llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, a fin de que se hagan efectivos los créditos y sus accesorios legales, que se generen con motivo de los actos a que se refieren los incisos c), d) y f) de esta fracción.*
- IV. *En materia de recaudación, el Estado recibirá por conducto de las instituciones de crédito que autorice el mismo o de las oficinas recaudadoras que autorice el propio Estado, las declaraciones, las contribuciones y sus accesorios; asimismo, determinará y cobrará las diferencias que provengan de errores aritméticos.*
- V. *En materia de autorizaciones, el Estado ejercerá las siguientes facultades:*
- a) *Resolver sobre la solicitud de devolución o compensación de las multas que le hubieran sido pagadas y que por resolución administrativa hubieran sido pagadas y que por resolución*

administrativa hubieran sido revocadas o quedado sin efectos y, en su caso, efectuar el pago correspondiente.

b) *Autorizar el pago de créditos fiscales a plazo, ya sea diferido o en parcialidades, con garantía del interés fiscal, en los términos del Código Fiscal de la Aeración.*

VI. *El Estado proporcionará a la Secretaría en la forma y términos que éste señale en la normatividad que emita, la información sobre los resultados que obtenga con motivo de su actuación.*

2.6 ANEXO No 7 AL CONVENIO DE COLABORACIÓN ADMINISTRATIVA EN MATERIA FISCAL QUE CELEBRAN EL GOBIERNO FEDERAL, POR CONDUCTO DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, Y EL GOBIERNO DEL ESTADO DE QUERÉTARO

De conformidad con las reformas al Impuesto Sobre la Renta, vigentes a partir del 1 de enero de 2002, se estableció el "Régimen Intermedio de las Personas Físicas con Actividades Empresariales, esto con el fin de hacer mas fácil el cumplimiento de las obligaciones fiscales a contribuyentes dedicados a actividades empresariales y que sus ingresos en el ejercicio inmediato anterior hubieran sido inferiores a los 4 millones de pesos.

De igual forma, con las modificaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigentes a partir del 1 de enero de 2003, señala que los contribuyentes que tributen en este régimen, efectuarán pago mensual a la tasa del 5% aplicable a la utilidad fiscal determinada de conformidad con el artículo 127 de la citada Ley. El pago se enterará ante las oficinas autorizadas de la Entidad donde el contribuyente obtenga sus ingresos, sin que dicho pago genere una carga adicional, ya que este se podrá acreditar contra los pagos provisionales determinados en el mismo mes.

Por lo anterior, las Entidades Federativas percibirán el 100% de los pagos que realicen los contribuyentes del Régimen Intermedio en lo términos de lo dispuesto por el artículo 136-Bis de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

En materia de recaudación, comprobación, determinación y cobro del Impuesto Sobre la Renta, el Estado tiene la facultad de:

1.- Recibir y, en su caso, exigir las declaraciones, avisos y demás documentos que establezcan las disposiciones fiscales y recaudar los pagos respectivos.

Asimismo, recibir las declaraciones de establecimientos ubicados en su territorio, distintos a los del domicilio fiscal de la empresa matriz o principal, que presenten por las operaciones que correspondan a dichos establecimientos.

2.- Comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y determinar el impuesto su actualización y accesorios a cargo del contribuyente, responsables solidarios y demás obligados, con motivo del ejercicio de sus facultades.

3.- Las establecidas en el Artículo 41 del Código Fiscal de la Federación.

4.- Notificar los actos administrativos y las resoluciones dictadas por él mismo que determinen los ingresos de referencia y sus accesorios, requerimientos o solicitudes de informes también emitidos por el propio Estado, así como recaudar, en su caso, el importe correspondiente.

5.- Llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, para hacer efectivos los créditos fiscales.

2.7 LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Los contribuyentes personas físicas que realicen exclusivamente actividades empresariales, cuyos ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por dichas actividades no hubiesen excedido de \$ 4'000,000.00 podrán estar en la Sección II, del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Dicha Sección se denomina: Del Régimen Intermedio de las Personas Físicas con Actividades Empresariales.

El pago mensual que se enterará a la Entidad Federativa, se determinará aplicando la tasa del 5% al resultado que se obtenga de conformidad con lo dispuesto en el artículo 127 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para el mes de que se trate, una vez disminuidos los pagos provisionales de los meses anteriores correspondientes al mismo ejercicio.

El pago mensual antes señalado se podrá acreditar contra el pago provisional determinado en el mismo mes conforme al artículo 127 antes señalado. En el caso de que el impuesto determinado conforme al citado artículo 127 sea menor al pago

mensual que se determine conforme al 5%, los contribuyentes únicamente enterarán el impuesto que resulte conforme al artículo 127 de dicha Ley a la Entidad Federativa de que se trate.

Cuando los contribuyentes tengan establecimientos, sucursales o agencias, en dos o más Entidades Federativas, efectuarán los pagos mensuales a cada Entidad Federativa en la proporción que representen los ingresos de dicha Entidad Federativa respecto del total de sus ingresos.

Los pagos mensuales efectuados serán acreditables contra el impuesto del ejercicio.

2.8 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

En el Artículo 41. del Código Fiscal de la Federación indica las facultades de la autoridades fiscales de exigir la presentación de declaraciones, avisos y demás documentos ante las oficinas correspondientes, procediendo en forma simultánea o sucesiva a realizar uno o varios de los actos siguientes:

Hacer efectiva una cantidad igual a la contribución determinado en la última o cualquiera de las seis últimas declaraciones de que se trate; Embargar precautoriamente los bienes o la negociación cuando el contribuyente haya omitido presentar declaraciones en los últimos tres ejercicios o cuando no atienda tres requerimientos de la autoridad e Imponer multa que corresponda y requerir la presentación del documento omitido en un plazo de quince días para el primero y de seis días para los subsecuentes requerimientos

2.9 REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE PLANEACIÓN Y FINANZAS

La Secretaria de Planeación y Finanzas es la dependencia que tiene a su cargo la Administración financiera y tributaria de la Hacienda Pública del Estado, en donde, para el adecuado cumplimiento de las funciones de la Secretaría, los Directores tendrán las facultades conferidas a sus subordinados y asimismo el Secretario tendrá las facultades conferidas a sus Directores.

Es importante señalar que dentro de la Dirección de Ingresos dependiente de esta Secretaría, existe el Departamento de Administración de Contribuciones, que tiene a su cargo el despacho, entre otros, de los siguientes asuntos:

Realizar labores de orientación fiscal a los contribuyentes fiscales.

1.-Integrar y mantener los padrones de contribuyentes.

2.-Realizar el control de obligaciones de los contribuyentes en el ámbito de su competencia, conforme alas disposiciones fiscales,

3.-Emitir requerimientos por omisión en el pago de contribuciones o cuando los obligados no lo hagan en los plazos respectivos con excepción de aquellas contribuciones que estén expresamente asignados a otro departamento.

4.-Emitir requerimientos de datos, informes o documentos a los contribuyentes, para aclarar la información asentada en las declaraciones.

5.- Ordenar y practicar la revisión de contribuciones pagadas para determinar en su caso, las diferencias correspondientes y ordenar su cobro.

6.- Planear, programar y controlar las actividades de verificación de registro federal de contribuyentes, en cumplimiento de los Convenios de Colaboración Administrativa y de Coordinación celebrados entre la Federación y el Estado.

CAPÍTULO 3

MARCO METODOLÓGICO

3.1 INTRODUCCIÓN AL MARCO METODOLÓGICO.

Para llevar a cabo una investigación Nagha (1990) hay que realizar numerosas actividades, unas en forma secuencial, otras en forma simultánea y tomar varias decisiones en diferentes etapas de la investigación. Hay gran necesidad todo el proceso de la investigación, o sea elaborar un proyecto que indique claramente las etapas por realizar, definir qué es lo que se pretende hacer, qué tipo de investigación se realizará, que tipos de datos se recopilarán y cómo, qué metodología se utilizará para analizar los datos, etc.

Administrar las funciones de una investigación en análogo a otras funciones del administrador, como contabilidad, producción, finanzas, etc. Se necesita tomar decisiones acerca de las actividades que se deben realizar en el trayecto de una investigación. Para que una investigación científica sea administrada con eficiencia se deben plantear todas las etapas de la investigación. Es decir, escribir el proyecto de la investigación antes de su elaboración.

Un proyecto de investigación es como el plano de un edificio. Construir un edificio sin plano dará como resultado algo diferente de lo pensado. Así también, al realizar una investigación sin el proyecto existe una gran probabilidad de llegar a resultados totalmente diferentes.

Llegar al conocimiento Baena (2002) implica una manera de ordenar y sistematizar los hechos, para dar respuestas a preguntas concretas; ahí es donde interviene la metodología, se estructura la lógica y los métodos son sus diversos caminos para lograrlo.

Se debe seleccionar el método idóneo para su indagación: debe caminar por el rumbo que le permita conocer lo que busca. Si embargo, no basta el método, aunque sea la parte intelectual del problema, hay que llegar a la realidad a través de las técnicas, la cuales plantean las partes operacionales del problema. Ambos métodos y técnicas no pueden separarse en la investigación "Para volar se requiere, además de dos brazos, algo más,...una metodología.

Así mismo, la investigación Baena (2002) es un proceso que mediante la aplicación de métodos científicos procura obtener información relevante y fidedigna para extender, verificar, corregir o aplicar el conocimiento.

La investigación de alta calidad se caracteriza por varios atributos distintos:

1. Se basa en el trabajo de otros.
2. Se puede repetir.
3. Se puede generalizar a otras situaciones.
4. Se basa en algún razonamiento lógico y está vinculado a una teoría.
5. Se puede hacer.
6. Genera nuevas preguntas o es de naturaleza cíclica.
7. Se incrementa.
8. Es una actividad apolítica que debe emprenderse con el fin de mejorar la sociedad.

Se define la investigación como una actividad encaminada a la solución de problemas. Su objetivo consiste en hallar respuestas a preguntas mediante el empleo de procesos científicos.

3.2 MARCO CONCEPTUAL

Como el objetivo principal Nagha (1990) de las investigaciones es llegar a teorías, se puede decir que todos los problemas de investigación comienza con un problema de teorización. La primera tarea de un investigador es traducir el problema de la realidad y esa puede hacerse sólo si la teoría es implícita o explícita. Dentro del antecedente del problema de la investigación hay que expresar el marco conceptual o marco teórico.

Por lo anterior Baena (2002) es importante definir que el marco teórico es el conjunto de teorías, escuelas y aportaciones de los pensadores de una ciencia. Además, es resultado del conocimiento o la información de los progresos teóricos de un área de fenómenos de las técnicas y de los resultados obtenidos por medio de ellas.

Conocer lo anterior es requisito para la selección de un problema de investigación. El descubrir las líneas de investigación previas, así como los métodos y técnicas por medio de las cuales se llegaron a adquirir esos conocimientos nos

sirve para complementar el tema y especificar nuestro problema como la prolongación de investigaciones precedentes.

Los objetivos que mueven a los investigadores a teorizar son los siguientes:

1. Incrementar el conocimiento.
2. Reforzar la contrastación de las hipótesis sometiéndolas al control de las demás hipótesis del sistema.

3.3 DEFINICIÓN DEL PROBLEMA

La etapa principal de una investigación es identificar el problema. "El científico es un hombre con un problema en su mano, o él no es nadie". Un problema es un estímulo intelectual llamado por una respuesta en la forma de investigación científica.

La investigación se origina por las necesidades de apoyo para las decisiones de la Administración, lo cual implica a su vez gran cantidad de temas basados en preguntas tales como: ¿hacia dónde debemos ir?, ¿que esta causando el problema?, etc. Una pregunta específica puede llevar a muchos estudios.

No todos los estímulos intelectuales (problemas) se pueden estudiar científicamente. En la etapa inicial de la investigación hay que preguntar ¿es investigable este problema?, En general, los problemas que no se pueden estudiar empíricamente son aquellos que tienen un desempeño subjetivo, creencia y/o valores. Las observaciones que se llevan a cabo subjetivamente no se pueden estudiar científicamente.

Para que una pregunta sea investigable, ésta debe ser tal que la observación y la recopilación de datos en el mundo real pueda dar una respuesta.

Es importante para el investigador estar muy relacionado con las prioridades de la Administración, para ser más eficiente en sus funciones. Antes de tomar cualquier investigación, es importante conocer el problema claramente y tener los mismos conceptos que tienen los ejecutivos de la empresa, o sea entender la terminología que usan los dos (el administrador y el investigador) perfectamente.

Es importante identificar el problema apropiadamente, porque al no distinguir los síntomas de sus causas específicas y definir un problema muy amplio o muy reducido, puede causar resultados incorrectos, en la toma de decisiones.

Una actividad importante y necesaria es el análisis de antecedentes, el cual tiene como objetivo el conocer las decisiones específicas en el ámbito del problema. La amplitud de este paso de la investigación depende de la naturaleza de los problemas del estudio y de experiencias.

Entonces, la parte fundamental de toda investigación es el problema.

El problema consta de dos partes:

1.- Título del Problema: Es la presentación racional de lo que se investigará, precede al plan de la investigación y debe presentar una idea clara y precisa del problema. En nuestro caso en particular lo denominamos "Implantación del Control de Obligaciones por parte de Gobierno del Estado para Contribuyentes del Régimen Intermedio".

2.- Planteamiento del Problema. Se origina a partir de una necesidad de tomar decisiones, el planteamiento establece la dirección del estudio para lograr ciertos objetivos, de manera que los datos pertinentes se recopilan teniendo en la mente esos objetivos a fin de darles el significado que les corresponda. De aquí se desprende el análisis situacional, ya que la investigación debe determinar por qué y cómo surgió el problema de la investigación.

Para el caso de nuestro estudio será el siguiente: En virtud de que el Gobierno del Estado de Querétaro y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tienen celebrado Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal y con motivo de las reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigentes a partir del 1 de enero de 2003 encaminadas a facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las Personas Físicas con Actividades Empresariales, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior hubieran sido inferiores a los 4 millones de pesos de las Personas Físicas con Actividades Empresariales, el H. Congreso de la Unión estimó conveniente establecer que dichos contribuyentes efectúen un pago mensual a la tasa del 5% aplicable a la utilidad fiscal determinada de conformidad con el artículo 127 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta ante las oficinas autorizadas de la Entidad Federativa donde los contribuyentes obtengan sus ingresos sin que dicho pago mensual les genere una carga adicional, en virtud de que dicho impuesto será

acreditable contra los pagos provisionales determinados en el mismo mes de conformidad con el propio artículo 127.

Para la administración de los ingresos referidos, el Estado y la Secretaría han acordado coordinarse para que el Estado ejerza las funciones administrativas de recaudación, comprobación, determinación y cobro en los términos de la legislación federal aplicable, a través de la firma del Anexo número 7 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal.

De la recepción de declaraciones de contribuyentes que tributan en el Régimen Intermedio presentadas en las oficinas de Gobierno del Estado, se observo el siguiente comportamiento respecto al mes de enero de 2005.

Recaudación del Impuesto Sobre la Renta del Régimen Intermedio en Querétaro

Cuadro No 5

MES/AÑO	TOTAL DE CONTRIBUYENTES INTERMEDIO	%	DECL EN CEROS	%	DECL CON PAGO	%	OMISOS	%
ENERO 2005	15,747	100	3,284	20	3,409	21	9,054	59

FUENTE: Sistema de Recaudación de Gobierno del Estado.

NOTA: Se considera el mes de enero de 2005, ya que lo dispuesto en la regla 2.14.2 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005, los contribuyentes que tributan en este Régimen tiene la obligación de presentar declaraciones exista o no saldo a cargo.

De acuerdo a lo anterior, se observa que el grado de incumplimiento es del 59%, mas de la mitad del total de contribuyentes de este Régimen; porcentaje considerable ya que el Estado no tiene conocimiento de su situación fiscal de cada uno de ellos.

El incumplimiento en la presentación de declaraciones de pagos provisionales a cargo de los contribuyentes que tributan en el Régimen Intermedio, constituye una problemática a atender por parte de la Secretaría de Planeación y Finanzas del Estado de Querétaro, debido a que esta no cuenta con los mecanismos que le permitan generar una cultura fiscal al contribuyente para incentivarlo al cumplimiento oportuno y espontáneo de sus obligaciones fiscales se vislumbra como una estrategia de solución la implementación de un sistema al que se denominará "Control de Obligaciones".

3.4 DETERMINAR LA NECESIDAD DE LA INVESTIGACION

Después de identificar y definir el problema se preguntan, considerando las facetas importantes, ¿Es necesaria una investigación adicional? Nagha (1990).

En ciertas condiciones la respuesta a la pregunta puede ser "NO". No es necesario continuar el proceso de investigación por varias razones:

- a) Se resolvió el problema con la información recopilada en el análisis de antecedentes.
- b) No es posible o factible alcanzar la solución del problema, debido a que:
 1. Los datos no son logrables.
 2. El costo es demasiado alto.

En base a lo observado, en este momento la Secretaría de Planeación de Gobierno del Estado, no tiene implantado algún sistema a fin de requerir a los contribuyentes que tributan en el Régimen Intermedio las declaraciones de pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta, que de alguna manera, debieron presentar en forma espontánea.

Por lo anterior, se debe de continuar con la investigación hasta encontrar la respuesta al problema planteado.

3.5 ESPECIFICAR LAS PREGUNTAS

Las preguntas de la investigación son declaraciones purificadas de los objetivos de la investigación y detalle de las informaciones que se deben proporcionar con la realización de la misma. Contiene todas las variables que se deben investigar. En esta etapa el investigador determina las unidades de análisis y define las variables y las relaciones.

Las preguntas de nuestra investigación son las siguientes:

1. ¿Querétaro puede cobrar el Impuesto Sobre la Renta de los Contribuyentes que tributan en el Régimen Intermedio?
2. ¿Qué es una obligación?
3. ¿Qué es el Control de Obligaciones?
4. ¿Qué utilidad tiene el Control de Obligaciones?

5. ¿A quién beneficia?
6. ¿Existe diferencia entre Control de Obligaciones y Fiscalizar?
7. ¿Es valido que el Estado realice el Control de Obligaciones?
8. ¿Se tiene un padrón de contribuyentes veraz?
9. ¿Por qué el Estado de Querétaro no puede controlar el padrón de éstos contribuyentes?
10. En Querétaro ¿Vale la pena implantar dicho Control?
11. Para una mayor recaudación y control ¿Se pueden realizar mejoras al Anexo 7 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal?
12. ¿Cuáles son las características del Régimen Intermedio?

3.6 ESTIPULACIÓN DE HIPOTESIS

El método científico es la sucesión de pasos que subyace en la mayoría de las investigaciones y que ha sido adoptado de las ciencias físicas y que incluyen los siguientes pasos:

1. Estipulación de hipótesis. Se trata de concepciones acerca de cómo son las cosas.
2. Recopilación de datos: Se hace con el propósito de ver si las concepciones preliminares o hipótesis son correctas.
3. Comparación de datos con los resultados hipotéticos (esperados).
4. Rechazo o aceptación de la hipótesis.

Las hipótesis son respuestas tentativas a los problemas de investigación. Las hipótesis se expresan en la forma de una relación entre las variables dependiente e independiente: Las hipótesis son conjeturas tentativas porque su veracidad se puede evaluar después de que se han probado empíricamente.

Las hipótesis deben de tener las siguientes características:

1. La expresión de hipótesis debe ser clara, esto se puede lograr por medio de definiciones conceptuales y operacionales.
2. Las expresiones de hipótesis deben ser libres de los valores propios del investigador. Deben ser libres de cualquier sesgo.

3. La expresión de la hipótesis tiene que explicar las relaciones esperadas entre las variables en término de Dirección y de la condición bajo la cual esas relaciones se mantienen.
4. Las hipótesis deben ser medibles, o sea, la evaluación de hipótesis depende de la existencia de métodos para probarlas.
5. Las hipótesis deben ser la transformación directa de las preguntas de la investigación.

Dependiendo de la situación de las decisiones y la habilidad del investigador, la hipótesis puede ser formal e informal, expresada implícita o explícitamente. Por lo general, si las decisiones que se van a tomar con lo resultados de la investigación son importantes, entonces las hipótesis se expresaran formal y explícitamente. Las investigaciones que consisten en la recopilación de hechos o están relacionadas con las decisiones operacionales, rara vez utilizan hipótesis formales y explícitamente expresadas

Una hipótesis Baena (2002) es una proposición que puede ser puesta a prueba para determinar su validez. Siempre lleva una prueba empírica; es una pregunta formulada de tal modo que se puede prever una respuesta de alguna especie. De ahí que la hipótesis sea una tentativa de explicación mediante una suposición o conjetura verosímil destinada a ser probada por la comprobación de los hechos.

Citado lo anterior, y dando enfoque al presente estudio, podemos formular la siguiente hipótesis

“Al implantar el Control de Obligaciones se incrementa la presentación voluntaria de declaraciones de contribuyentes que tributan en el Régimen Intermedio.”

3.7 METODO DE RECOPIACIÓN DE DATOS

La investigación documental Baena (2002) es la búsqueda de una respuesta específica a partir de la indagación de documentos. Entendamos por documento todo aquello donde ha dejado huella el hombre en su paso por el planeta.

Una clasificación documental es, entre otros, la siguiente: Libros, periódicos, revistas, carteles, volantes, trípticos, despleables, cartas, estadísticas, Internet etc. En este último caso, la investigación documental experimentó una multiplicación de

las fuentes de indagación, desde la introducción de la computadora y la extensión de las telecomunicaciones

Ante todo, el investigador debe de efectuar la recolección de todos aquellos documentos que le sirvan para el estudio que se encuentra realizando. Obtenido lo anterior debe saber utilizar los recursos de las bibliotecas debido a que toda la investigación implica valerse de libros, folletos, periódicos y otros materiales documentales que se encuentran en estas. Por otra parte, se ha de consultar los materiales de fuentes generales para tener el conocimiento necesario de los antecedentes del problema que se ha de investigar.

Para una mayor investigación se debe recurrir además a fuentes tales como: Libros de Consulta, Diccionarios, Enciclopedias, Directorios, Impresos diversos de Organizaciones Nacionales e Internacionales, Archivos y Bases de Datos.

La revisión de literatura puede estimular la perspectiva conceptual de la investigación para un análisis más adecuado. A veces, con la información obtenida en biblioteca se puede solucionar el problema citado para la investigación.

De acuerdo al tipo de investigación que se está realizando, se consideró la Investigación Documental como la herramienta primordial para el desarrollo de la misma, utilizando para ello: Libros, Periódicos, Revistas, Folletos, Prontuarios Fiscales, Información obtenida en páginas de Internet, Manuales de Organización, así como la información proporcionada por el Área de Informática y de Recaudación del Gobierno del Estado de Querétaro.

3.8 OBJETIVO.

Los programas de investigación (Encarta 2005) para ser válidos deben lograr un objetivo que debe ser alcanzado. Dicha validez impone dos exigencias.

En primer lugar, los objetivos generales deben ser definidos de tal modo que su logro pueda ser medido, por lo que se deben de utilizar modernas técnicas de trabajo y de análisis de contenido con la finalidad de especificar el objetivo general y valioso. Este análisis también indicará cómo puede ser medido el logro de los objetivos, bien por observación directa o por medio de la evaluación.

En segundo lugar, la exigencia de alcanzar un objetivo consistente en realizar en un formato que pueda ser revisable y así, asegurar consistencia en la investigación.

Es importante señalar que el objetivo se logra siempre y cuando se eliminen obstáculos tales como; indisciplina, falta de recursos humanos y materiales, y tiempo.

Para la investigación que estamos realizando el objetivo consiste en: “Si el implantar el Control de Obligaciones, se incrementa el número de contribuyentes del Régimen Intermedio que cumplen con sus obligaciones fiscales”

CAPÍTULO 4

ANÁLISIS DEL PROBLEMA

4.1 INTRODUCCIÓN AL PROBLEMA.

Es importante mencionar que en los capítulos anteriores se ilustraron opiniones y análisis de diferentes autores, los cuales señalan el origen del sistema tributario en nuestro país, como la actualidad que vive el México de hoy, citando además, las bases legales para que el Estado de Querétaro pueda ejercer la facultad de requerir a los contribuyentes Personas Físicas que tributan en el Régimen Intermedio que no hubiesen cumplido con su obligación de manera oportuna y espontánea de presentar sus declaraciones de pagos provisionales del Impuesto sobre la Renta a la Entidad Federativa.

En este capítulo se observarán definiciones de conceptos básicos así como de aspectos que dan origen a que los contribuyentes no den cumplimiento en forma correcta y oportuna a la obligación señalada en el párrafo anterior.

Se analizará además, los problemas que se presentan en el Registro Federal de Contribuyentes, como pilar principal de control que tiene la autoridad de conocer la situación real de los contribuyentes en nuestro país. Al respecto, conoceremos la falta de veracidad que se tiene en el mismo, ya que, al no conocer cuantos y cuales son los contribuyentes activos y cuantos y cuales son las personas físicas como morales que no están inscritas en dicho registro se incrementará evasión para el fisco federal como estatal.

4.2 DEFINICIONES

Desde el punto de vista de Curiel (2004) el examen inicial sobre los principios constitucionales en materia fiscal versará sobre el término obligación que, para los efectos que nos ocupa, con tal concepto se elimina la posibilidad de que el sujeto pasivo de la relación tributaria, es decir, quién tenga que pagar la contribución, decida si contribuye o no,

En este orden de ideas, es importante señalar que la consecuencia inmediata de una obligación se fundamenta en que la autoridad tendrá todo el derecho de ejercer su poder de autoridad para realizar el cobro del tributo, inclusive de manera coactiva en una situación de extremo, ante el incumplimiento por parte del obligado; de lo contrario las funciones del estado se paralizarán, por lo que se tendrá que

omitir el cumplimiento de las obligaciones que le han sido conferidas por la población que lo integra.

En sus orígenes, el pago de contribuciones (tributos) se encuentra claramente identificado como señal de esclavitud, sumisión, dominio o dependencia; la población quedaba sometida (obligada) a la voluntad de la autoridad para satisfacer unilateralmente las contribuciones a favor de unos cuantos, quienes ejercían la función de dueños de cosas y personas, sin pensar siquiera en recibir algún beneficio a cambio.

Los datos históricos sobre el nacimiento de la relación tributaria en el feudalismo señalan que los señores feudales obligaban a los labradores con el pago de contribuciones de características irregulares y opresivas, por lo que se encontraba fuera de realidad un sistema económico que, a cambio, repartiera beneficios a la sociedad que pagaba esos tributos, por lo que el contribuir implicaba, necesariamente estar sometido a la voluntad de otro.

Tal situación resultó fundamental en el siglo XVIII para el nacimiento de la llamada "Teoría del Beneficio", época en la que el pensamiento naturista consideró que la solución a la problemática de la imposición tributaria, considerada como injusta por el sujeto pasivo de la relación fiscal, residía en el beneficio que cada contribuyente recibía, por parte del Estado, a cambio del pago de sus contribuciones, bajo la idea de equivalencia, de truke o de interés.

Hoy en día, quizá el término obligación no sea el mas apropiado, por lo algunos autores opinan que propiamente la disposición constitucional se refiere a los "deberes", más que a las obligaciones, que impone la nacionalidad frente al Estado; por lo que se considera que, en derecho, el atributo del "Estado Político" necesariamente tendrá que concebirse como un conjunto de relaciones (derechos y deberes recíprocos), los cuales vinculan a quien lo posee con una determinada organización social o estatal, de manera que cada uno de los miembros de ese grupo responden ante los demás con el cumplimiento de las obligaciones que les impone la Constitución.

Sin embargo, la teoría clásica de las obligaciones asegura que la existencia jurídica de una obligación presume la existencia previa de una relación jurídica entre

quién tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación (denominado sujeto activo) y el sujeto que está obligado a cumplirla (sujeto pasivo), por lo que no sólo la relación jurídica será un elemento de la obligación tributaria, sino también los sujetos que la integren.

Con este planteamiento queda superada la teoría de Jellinek, Gneist y Leband, entre otros, quienes aseguraron que la potestad de imperio del Estado es el único fundamento en que pueda apoyarse la creación y justificación de las leyes tributaria, no constituyendo en puridad normas jurídicas ni reguladores de relaciones de derecho, sino meros mandatos disciplinadores de la actuación de los entes públicos.

Así, si partimos de la idea de que toda persona tiene el natural derecho de recibir ayuda de la sociedad a la cual pertenezca, y que la sociedad tiene el deber de prestar la ayuda a cada uno de los individuos que la integre, luego entonces nos encontramos con que la correspondencia a ese indudable derecho es el deber de aportar los medios necesarios para que la sociedad pueda cumplir su misión, es decir, el deber de contribuir fiscalmente; de este modo, la relación bilateral de “deberes” produce, consecuentemente, el nacimiento de obligaciones recíprocas, por lo que el pago de contribuciones, más que un deber, deberá ser entendido como obligación, tal como se apunta en la Carta Magna.

El diccionario de la lengua española entiende por obligación, entre otras acepciones, a la imposición o exigencia moral que debe regir la voluntad libre; también dice de ella que es el vínculo que sujeta a hacer o abstenerse de hacer una cosa, establecido por precepto de ley, por voluntario otorgamiento o por derivación de ciertos actos.

En un concepto más, se entiende por obligación a la correspondencia que uno debe tener y manifestar al beneficio que ha recibido de otro. Y por deber al cumplir obligaciones nacidas de respeto, gratitud u otros motivos.

Probablemente sea éste el concepto más interesante sobre el término “obligación” y su sentido intrínseco de correspondencia ya que, de ser entendida la obligación como un deber, se puede asegurar que, antes que el contribuyente, es el gobierno el primer obligado, si bien es cierto que no a pagar contribuciones, si a

cumplir con las funciones inherentes de su condición de autoridad, razón misma de la contribución; para ello, el Estado requerirá de aquellos medios económicos que le permitan lograrlo y, aunque de manera clara no se formaliza el vocablo obligación deberá interpretarse en una imperante relación de casualidad entre el pago de contribuciones y el recibir los beneficios de haber contribuido.

Sobre este planteamiento existen varias teorías de las cuales pretenden encontrar una razón para que el Estado fundamente su percepción tributaria y, por ende, la necesidad de obligar al sujeto pasivo de la relación: Teoría de los Servicios Públicos, Teoría de la Relación de Sujeción, Teoría de la Justicia Tributaria, Teoría de la Necesidad Social, Teoría del Beneficios Directo, Teoría del Seguro, y la Teoría del Gasto Público, entre otras.

En una época, surgieron opiniones las cuales señalaban que los extranjeros por precepto constitucional se encontraban exentos de contribuir en el país, sin embargo el Artículo 31 de nuestra Carta Magna es claro al señalar que la obligación de contribuir es de los mexicanos, sin referirse a los extranjeros en ningún numeral. Incluso, el Artículo 33 constitucional hace referencia a que los extranjeros tendrán derecho a las garantías que otorga el Capítulo I, del Título Primero de la Constitución, sin señalar obligación alguna.

Tradicionalmente, en México se ha seguido el modelo francés sobre el tema de las finanzas públicas; razón válida, quizá para justificar la obligación tributaria con el mismo sentido de "exclusión" que la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano planteó:

"Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la Administración es indispensable una contribución común que deberá ser equitativamente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus posibilidades".

Como era de esperarse, el que sólo los mexicanos estuvieran obligados al pago de contribuciones, según la Constitución Política, produjo confusión entre los extranjeros establecidos en México quienes, como es natural, interpretaron la disposición constitucional como una exención; incluso, se llegó a pensar que se

trataba de un incentivo fiscal en aras de promover la inversión extranjera. La idea no prosperaría.

El Artículo 28 constitucional es claro en prohibir, de manera contundente, la exención de impuestos, bajo la redacción siguiente:

En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos que fijan las leyes...

Sin embargo, la interpretación sobre la constitucionalidad (o inconstitucionalidad) de la exención refleja que serán las leyes, y no la Constitución, las que determinen quiénes y en que circunstancias pudieran gozar de ese beneficio:

IMPUESTOS, CAUSANTES DE, Y CAUSANTES EXENTOS, CONCEPTO. *Causante es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes tributarias se ve obligada al pago de la prestación determinada a favor del fisco; esa obligación deriva de que se encuentra dentro de la hipótesis o situación señalada en la ley, esto es, cuando se realiza el hecho generador del crédito. No causante, lógicamente, es la persona física o moral cuya situación no coincide con la que la ley señala como fuente de un crédito o prestación fiscal. Sujeto exento es la persona física o moral cuya situación legal normalmente tiene la calidad de causante, pero que no está obligado a enterar el crédito tributario, por encontrarse en condiciones de privilegio o franquicia. (Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo72, diciembre de 1993 p.25)*

IMPUESTOS, EXENCIÓN DE, ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECE CONSIDERANDO LA SITUACION OBJETIVA DE LAS PERSONAS EXENTAS. *Es constitucional la exención de impuestos cuando se establece considerando la situación objetiva de las personas exentas (no así cuando la exención se hace en atención a las características individuales de las personas, estimándose sus características personalísimas), en atención a la situación jurídica abstracta prevista en la ley, la cual contempla elementos objetivos para*

establecer excepciones en el pago de los impuestos. (Semnario Judicial de la Federacin, Séptima época, Volumen 12, primera parte, p.44)

De este modo lo que el pronunciamiento de la Corte subraya es que solo la legislacin ordinaria ser la encargada de sealar las condiciones, tanto objetivas como subjetivas, para determinar los hechos, los sujetos y en qu casos estar exento en el pago de tributos, y no la Constitucin como tal.

En el plano constitucional sigue latente el beneficio de la exencin tributaria hacia los extranjeros, por lo que se pudiera tachar de inconstitucionales las normas que pretendan situar en alg n supuesto a quienes no gocen de la nacionalidad mexicana.

Como una solucin, se propuso en alg n momento que se borrara del texto constitucional la fase "son obligaciones de los mexicanos", para eliminar la idea de exclusividad que hasta hoy impera; sin embargo el artculo 31 se encuentra dentro del Capitulo II titulado "De los mexicanos", por lo que dicho arreglo estaba fuera de contexto. Otros ms opinan que el artculo 33 debiera ser modificado para sealar obligaciones a cargo de extranjeros, incluyendo la de contribuir.

Sobre el tema Argentina plantea una enmienda al respecto, y establece en un capitulo primero constitucional, denominado "Declaraciones, derechos y garantas", lo siguiente:

"El Gobierno Federal prev a los gastos de la nacin con los fondos del Tesoro Nacional formado del producto de derechos de importacin y exportacin, del de la venta o locacin de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las dems contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la poblacin imponga el Congreso General, y de los emprstos y operaciones de crdito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nacin o para empresas de utilidad nacional".

El Estado argentino ha optado por no establecer contribuciones nicamente a quienes gocen de la nacionalidad argentina, sino que el sujeto pasivo de la relacin tributaria ser la poblacin en general y de conformidad con lo dispuesto por las leyes impositivas. Por supuesto, la legislacin ordinaria respectiva atender los

detalles específicos que se requieran sobre los conceptos de población y nacionalidad

Es interesante ver la obligación consagrada en la constitución española, también en el artículo 31:

“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”

La constitución italiana señala:

Todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva.

Ambas posturas, españolas e italiana, establecen que todos se encuentran obligados a contribuir, y la legislación secundaria será la encargada de señalar las excepciones para establecer, jurídicamente, quiénes nos se encuentran dentro del concepto “todos”, y luego eximirlos del deber tributario.

Si bien es cierto, el artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos pertenece al mencionado Capítulo II, también lo es que en ningún momento prohíbe, de manera expresa, que se fijen contribuciones a cargo de extranjeros, por lo que será la legislación ordinaria la que establezca tal condición, quedando obligados al pago de contribuciones quienes se adecuen a los tipificado por la legislación fiscal para ser considerados como sujetos pasivos de la relación tributaria.

Tal es el caso del Impuesto Sobre la Renta vigente en su artículo 1:

“Las personas físicas y morales están obligadas al pago del impuesto del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I.- Las residentes en México, respecto a todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II.- Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

III.- Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tenga un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.”

A pesar de que la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala de manera positiva los casos en los cuales los extranjeros serán sujetos del deber tributario, por si misma no constituye una solución real al problema de fondo encerrado en la Constitución.

Otra opinión es la interpretación que del artículo 31 se hace con relación al artículo primero constitucional es cual establece:

“En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo 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”.

De este modo, la solución más viable para que los extranjeros contribuyan (en los casos que la legislación fiscal ordinaria lo considere pertinente) es la interpretación del numeral 31 con relación al texto anterior; esto es: si en México todo individuo goza de las garantías que nuestra Constitución otorga, también lo es que, por principio de justicia, también tendrá que afrontar los deberes que en ella que en ella se señalen, incluido el de contribuir para los gastos públicos.

Por supuesto la regulación específica sobre las condiciones de modo, tiempo y lugar para los casos en que los extranjeros están obligados a contribuir se señalará en las normas tributarias creadas para tal efecto.

Ahora bien, basado en la opinión de Margain (1996), expresa que: El tributo, contribución o ingreso tributario es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.

Por lo anterior, Arrijoa (1998) analiza la definición antes señalada encontrando lo siguiente:

1.- La existencia de un vínculo jurídico: En repetidas ocasiones se ha mencionado que la piedra angular de nuestra disciplina esta constituida por el

principio de legalidad, según el cual ningún órgano o funcionario hacendario puede llevar a cabo acto alguno para el cual no se encuentre previa y expresamente facultado por una ley aplicable al caso; en tanto que los contribuyentes sólo deben cumplir con las obligaciones y ejercitar los derechos de las propias leyes aplicables establezcan.

En esas condiciones, todo tributo debe, para su validez y eficacia, estar debidamente previsto en una norma jurídica expedida con anterioridad a los hechos o situaciones a los que va hacer aplicado. De otra forma, el mismo carecerá de toda validez y su posible aplicación implicará automáticamente un abuso y una arbitrariedad por parte del Estado. Recordemos el célebre aforismo formulado en los remotos días del Derecho Romano: *"Nullum tributum sine lege"* (no puede existir ningún tributo válido sin una ley que los establezca).

2.- El sujeto como sujeto activo: Toda obligación presupone la existencia de un sujeto activo, por regla general, es aquel en cuyo favor se establece el crédito o el deber de dar, hacer o prestar que dicha obligación trae aparejado. En este caso, la entrega de las aportaciones económicas que se contienen en cualquier tributo se efectúa a favor del Fisco, el que, como lo señalamos en su oportunidad, es la entidad estatal encargada de la determinación, recaudación y administración de las contribuciones. Por eso se dice que, en la última estancia, el Estado es el sujeto activo en la relación jurídico-tributaria.

3.- Los particulares como sujetos pasivos. Como contrapartida, toda obligación también implica un sujeto pasivo, que es aquel cuyo cargo se encuentre el cumplimiento de la obligación, o el deber de dar, hacer o prestar. Dadas las peculiaridades de la relación jurídico-tributaria, son los particulares, ciudadanos, gobernados o administrados, los que, agrupados bajo la denominación común de contribuyentes (anteriormente también se le llamaba causantes), deben contribuir, en los casos señalados por las leyes aplicables, al sostenimiento de los gastos públicos sacrificando una parte proporcional de sus ingresos, rendimientos o ganancias. Por tanto, asumen el papel de sujetos pasivos.

4.- El pago o cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente es especie: El propósito fundamental perseguido por la relación jurídico-tributaria es de

dotar al Estado de los medios y recursos para sufragar gastos públicos y poder así atender las necesidades colectivas de interés general. Por consiguiente, los tributos que de ella derivan poseen un contenido eminentemente económico, pues como lo acabamos de recordar, van a consistir, en esencia, el sacrificio que los contribuyentes hacen de una parte proporcional de sus ingresos, ganancias o rendimientos.

Ahora bien, dicho contenido económico se expresa por regla general en forma pecuniaria, es decir, en cantidades determinadas y liquidas en moneda del curso legal en el país. Sin embargo, en ocasiones verdaderamente excepcionales-al menos dentro actual sistema tributario-, se admite por la legislación aplicable en ese contenido económico se traduzca en prestaciones en especie, o sea en la entrega de bienes que poseen un valor económico indiscutible, pero que no consisten en moneda de curso legal.

Tal es el caso de algunos gravámenes establecidos en materia de extracción aprovechamiento y beneficio de metales preciosos, los que de conformidad con las disposiciones legales aplicables, deben pagarse invariablemente en la misma especie.

De ahí que consideremos totalmente apropiado el dejar establecido desde ahora, que el tributo o contribución en su aspecto económico, estriba en el cumplimiento o pago (recuérdese que desde el punto de vista jurídico, pago equivale a cumplimiento de una obligación) de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.

Con base en lo expuesto podemos concluir que el tributo viene a constituir, esencialmente, la manifestación económica de la relación jurídico-tributaria, representada por el derecho de cobro a favor del Fisco y la correlativa obligación de pago a cargo del contribuyente.

El Código Fiscal de la Federación se observa el término "Obligación" en su Artículo 1 como a continuación se indica:

Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme las leyes fiscales respectivas.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.

El mismo Código Fiscal de la Federación en su artículo 2, clasifica las contribuciones en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera

Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben de 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 señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social.

Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación,

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas.

Dentro del citado Código Fiscal de la Federación, encontramos el Artículo 6, en donde podemos observar el momento en que se causan las contribuciones desprendiéndose lo siguiente:

Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurren.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades

fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de causación.

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I.- Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quines las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II.- Cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

En el caso de contribuciones que se deban pagar mediante retención, aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlo provee los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

Quienes hagan pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, la forma oficial, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora. Tratándose de los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo electrónico con sello digital.

Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio.

De los artículos señalados con antelación, podemos desprender dos aspectos importantes para el estudio que se que esta efectuando, que son el plazo para el pago y la exigibilidad de la contribución.

Arrioja, (1998) considera que una vez que un tributo ha nacido y se encuentra determinado en cantidad líquida, surge la obligación de pagarlo o enterarlo al Fisco. Se utiliza la palabra "enterarlo" en virtud de que dentro de la peculiar terminología tributaria, "enterar" significa pagar.

El plazo para el pago representa una tercera etapa o momento dentro del proceso de configuración de los tributos, inmediatamente posterior al nacimiento y liquidación, cuya temporalidad variará según lo disponga la ley aplicable. Por lo que: a) El Impuesto Sobre la Renta nace cuando una sociedad mercantil o un comerciante establecido inicia sus operaciones, b) se cuantifica al conocerse los resultados anuales y c) debe pagarse dentro de los tres meses siguientes a la terminación del período de doce meses; en cambio, el Impuesto General de Importación: a) nace en el momento de la internación a territorio nacional de las mercancías de procedencia extranjera, b) se determina en cantidad líquida en ese mismo acto y c) debe pagarse de inmediato.

Por lo anterior, queda claro que no existen reglas y todo depende de lo que la ley respectiva señale, la que en algunos casos puede otorgar un plazo de varios meses o de un día, o bien plazos intermedios, como sucede en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, cuyo artículo 5, establece que los pagos provisionales a cuenta del impuesto deben efectuarse a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

Como puede advertirse, para conocer el plazo de pago de un tributo en particular deberá acudir en primer lugar a la ley tributaria aplicable al problema de que se trate y solamente cuando ésta no contenga ninguna disposición al respecto,

será necesario observar las reglas contenidas en las dos fracciones del invocado Artículo 6 del Código Fiscal de la Federación.

Sobre esta particular es de hacerse notar que la reducción de los plazos para el pago de las contribuciones federales a un promedio de 5 a 11 días (introducida a partir del 1 de mayo de 1986 y que contrasta notablemente con los plazos otorgados con anterioridad, que en promedio fluctuaban entre 15 y 30 días) fue objeto de fuertes críticas por parte de los representantes del sector empresarial del país que considera que en épocas de alta inflación la reducción de los plazos para el pago de contribuciones resta liquidez económica a las empresas e incrementa sus costos operativos al demandar un mayor trabajo administrativo y contable.

Sin embargo, desde el punto de vista de la Hacienda Pública, el creciente déficit presupuestario del sector público no deja otra alternativa que la de agilizar al máximo posible el proceso recaudatorio; lo cual, e independientemente de a quién le asista la razón, a su vez, viene a demostrar que las múltiples reformas y adiciones de las que ha sido continuamente objeto nuestro Derecho Fiscal Positivo en los últimos años, jamás han perseguido el propósito de llevar a cabo una reforma fiscal integral o de fondo que verdaderamente transforme nuestro sistema recaudatorio de nuestro también cada día mas deteriorado y empobrecido Erario Federal.

Lo esencial es dejar en claro que un tributo requiere de tres momentos básicos a saber:

- a) El nacimiento, que tiene lugar cuando el sujeto pasivo se coloca en la hipótesis normativa prevista en la ley, realizando hecho generador del propio tributo.
- b) La determinación en cantidad líquida, que se presenta al efectuarse la operación matemática consistente en aplicar la tasa tributaria al hecho generador o base gravable, también en los términos dispuestos por la ley; y
- c) El plazo para el pago, que necesariamente presupone la existencia de las dos etapas anteriores y cuya temporalidad varía según lo señalen las leyes respectivas, o en su caso, el Código Fiscal de la Federación.

En lo referente a la exigibilidad, Arrijoja (1998) comenta que un tributo o contribución se vuelve exigible cuando después de haber nacido y de encontrarse

determinado, el sujeto pasivo deja transcurrir el plazo que la ley establezca para su pago sin efectuar el entero correspondiente.

Las consecuencias de la exigibilidad pueden llegar a afectar en formas bastante sería la economía personal de los causantes que se expongan a ella, ya que presupone una actitud de renuencia o negligencia frente al imperativo de tener que cumplir con las obligaciones tributarias y por ende da origen al ejercicio de facultades coactivas por parte del Fisco. Por lo anterior, tres son las principales consecuencias de la exigibilidad de las contribuciones:

1.- La imposición de recargos y multas. Los recargos suelen definirse como una especie de intereses moratorios que cobran a los sujetos pasivos en los casos de pago extemporáneo de un tributo, en tanto que las multas son sanciones pecuniarias que la autoridad hacendaria impone quienes infringen las leyes fiscales.

Pues bien, cuando un tributo se torna exigible, el Fisco no solo está facultado para proceder a su cobro, sino también para exigir el pago de recargos por todo el tiempo transcurrido entre el vencimiento del plazo para el entero y la fecha en que se haga efectivo el propio tributo dentro de un límite de 5 años, contados a partir de la fecha en la que se haya presentado la exigibilidad; así como para imponer una multa por la infracción consistente en no pagar dentro del plazo marcado por la ley.

2.- La instauración del procedimiento económico-coactivo o procedimiento administrativo de ejecución fiscal. Se denomina a la acción que el Fisco lleva a cabo en contra de un contribuyente que no ha pagado uno o varios tributos a su vencimiento, con el objeto de hacer efectivo su importe más el de los correspondientes tributos accesorios (recargos, multas y gastos de ejecución), de una manera forzada y aun en contra de la voluntad del afectado, mediante el embargo y remate de bienes de su propiedad en cantidad suficiente para satisfacer el monto total de los adeudos de que se trate.

3.- El cobro de gastos de ejecución. Cuando se incoa (es decir, se instaura) el procedimiento económico-coactivo, el Fisco incurre en diversas erogaciones (honorarios de ejecutores, publicación de

convocatorias, transporte de bienes embargados, etc.), cuyo monto debe ser cargado al causante remiso que por su incumplimiento da origen a esta situación, en adición a los impuestos, derechos o contribuciones especiales, recargos y multas que adeude, a fin de que la percepción de la Hacienda Pública resulte libre de esta clase de gastos, como lo está cuando el sujeto pasivo entera los tributos voluntariamente y dentro del plazo legal respectivo.

Como puede apreciarse la exigibilidad de un tributo da paso en forma automática al ejercicio del poder sancionador del Fisco, que en el caso de nuestro Derecho es eminentemente económico, pues la falta de pago oportuno puede llegar a ocasionar que el monto original del crédito se eleve considerablemente por concepto de multas, recargos y gastos de ejecución.

4.3. MOTIVOS QUE ORIGINAN LA EVASIÓN FISCAL

Para el autor Margáin (1996) el establecer un impuesto se debe estudiar cuidadosamente los posibles efectos que traerá su aplicación: Si el sujeto señalado como contribuyente será realmente el pagador del mismo; cual será la reacción de la economía nacional y, en especial, la de la actividad que quedará gravada; si se dará origen a la emigración de la fuente afectada; si se producirá una disminución del capital destinado a la actividad que se pretende gravar; si se dará origen a una fuente de evasión ilegal, etc. Precisamente por lo anterior se deben estudiar minuciosamente los efectos del impuesto que se pretende implantar, con el objeto de lograr la finalidad que se busca con su creación. Para ello, los efectos de los impuestos deben separarse y estudiarse en dos grandes grupos: efectos de los impuestos que no se pagan y efectos de los impuestos que se pagan.

Efectos de los impuestos que no se pagan: Desde el punto de vista económico ¿qué origina la evasión en el pago del impuesto? Para esto debemos separar la evasión en dos formas: evasión ilegal al pago y remoción.

La evasión ilegal al pago: La evasión o sustracción ilegal al pago se presenta, entre otros, en el contrabando y en el fraude fiscal. El contrabando consiste en introducir o sacar del país mercancías por las que no se cubren los impuestos

aduaneros correspondientes. En el segundo caso, que es el tema que nos corresponde, en el fraude fiscal, el contribuyente trata de eludir parcial o totalmente el pago de los impuestos, mediante el engaño o aprovechamiento de errores de la administración pública, siendo el aliciente para cometer el fraude fiscal, al igual que el contrabando.

En síntesis, los impuestos con fuertes tarifas, cuotas o tasas, traen como efecto inmediato un aumento en el contrabando o en la defraudación, por lo que reducir el costo del primero y la existencia de cuotas moderadas en el segundo, disminuyen notablemente la evasión ilegal.

Causas de la evasión ilegal en México: Si la existencia de cuotas moderadas contribuyen a la reducción de la evasión del pago de impuestos que gravan ingresos o servicios, ¿por qué entonces no se cubría con veracidad el impuesto federal sobre ingresos mercantiles, sino solamente por un 10 a 12% de los contribuyentes de dicho gravamen, no obstante que la tasa general era del 4%, el 40 al millar sobre el ingreso bruto? Hoy, el impuesto al valor agregado se omite en igual forma, pero la tasa general es más fuerte: 15% Las respuestas pueden derivar de las cuestiones siguientes:

- a) ¿Será que el comerciante o industrial quiere ganar un tanto por ciento de cada peso, libre de todo gravamen?
- b) ¿Será que el comerciante o industrial quiere hacerse rico rápidamente, haciendo suyo lo que le corresponde al fisco?
- c) ¿Será que el comerciante o industrial carece de escrúpulos, por lo que toca al pago de impuestos?
- d) ¿Será que el comerciante o industrial piensa en los cien años de perdón?
- e) ¿Será que la tasa del impuesto, atendiendo al valor que tienen ciertos bienes y servicios de primera necesidad, no es baja sino elevada?
- f) ¿Será que las tarifas del impuesto sobre la renta desalientan a declarar la utilidad real y, por ende, a pagar correctamente el impuesto?
- g) ¿Será que la falta de capitales, a bajo interés, encarece la moneda y, por lo tanto, aumenta de valor la cantidad a pagar por concepto del impuesto al valor agregado o del impuesto sobre la renta?

- h) ¿Será que en muchos casos el comerciante o el industrial utilizan el impuesto para completar el gasto familiar?
- i) ¿Será que la complejidad del sistema tributario en vigor o el cúmulo de obligaciones fiscales, cuyo conocimiento o cumplimiento origina fuertes gastos, inducen a la evasión?
- j) ¿Será que la inmoralidad administrativa constituye un grave freno para un mejor comportamiento del contribuyente?

Pretender aumentar las tarifas, cuotas o tasas de los impuestos existentes, o crear nuevos gravámenes sin prever la reacción y comportamiento de los contribuyentes e ignorar la situación económica de la fuente gravada, así como la del país, es llevar a un fracaso seguro las finalidades de la reforma y disminuir el número de los contribuyentes honestos.

La Remoción: Por lo que toca a la sustracción legal en el pago de un impuesto, denominada "Remoción" o Evasión legal del pago, se presenta cuando el gravamen hace incosteable la actividad gravada y, por consiguiente, el particular opta por trasladar el negocio de una región a otra, para eludir el pago del mayor o nuevo impuesto, o bien cuando el contribuyente simplemente deja de realizar los actos generadores del crédito fiscal, a fin de no pagarlo.

Licitud de la Remoción en otros tiempos. La Remoción o sustracción legal de un impuesto es considerada en la actualidad como no sancionable, en virtud de que no es obligatorio realizar actos generadores de créditos fiscales; pero sin embargo, según L Einaudi, en el siglo XIX, fue considerada ilegal en Europa, en lo referente al pago del impuesto sobre la sal. En efecto, cada particular tenía obligación de adquirir determinada cantidad de sal por año, aun cuando no la consumiera en su totalidad, lo que tenía por objeto impedir la adquisición de este producto por zonas o países en que se enajenase a menor precio, o sea que el Estado se garantizaba la percepción que anualmente previa por concepto del impuesto sobre la sal.

Efectos de los impuestos que se pagan: Los impuestos que se pagan pueden producir el efecto de ser trasladados por el contribuyente a terceros, hasta llegar a una persona que no tiene a quién transmitirle la carga del gravamen. La traslación de un impuesto se verifica en tres fases:

a) Primera: La persona a quién la ley señala como contribuyente del impuesto, es sobre lo que recae el gravamen. Sobre esta persona se produce el impacto del impuesto. Para Sommers el impacto o percusión de un impuesto “es el punto donde la ley impone la exacción”

b) Segunda: El contribuyente, al trasladar el impuesto a un tercero que a su vez puede transmitirlo a otros, realiza lo que se denomina traslación desimpuesto; lo que Sommers define como “el proceso por medio del cual se fuerza a otra persona a pagarlo. La traslación puede ser hacia adelante o protraslación, hacia atrás o retrotraslación, según la dirección de la traslación.

Para Sommers, protraslación “es la traslación del impuesto que se hace al cobrar más por los bienes y servicios” y retrotraslación “cuando se paga menos por lo bienes y servicios” En la protraslación el contribuyente trasmite al consumidor el impuesto que grava las ventas que celebra a los servicios que presta. En cambio en la retrotraslación el consumidor es quién trasmite el impuesto al vendedor o prestatario del servicio.

Esta segunda fase puede presentarse varias veces antes de agotarse, ya que tratándose de la traslación hacia delante y de un impuesto que grava la producción o ventas de un fabricante, éste puede trasladar el gravamen al distribuidor general, quien a su vez, lo trasladará a los subdistribuidores y éstos al expendedor, quien lo trasladará al consumidor. Se aclara que en ocasiones no se produce la traslación del impuesto y ello se da cuando el contribuyente absorbe el pago.

c) Tercera: Por último, cuando el impuesto llega a un tercero que no puede trasladarlo, se produce la incidencia del impuesto, que es definida por Sommers como “el último lugar donde descansa el impuesto”

Sin embargo, no se crea que es fácil determinar sobre quién incide en definitiva un impuesto. En efecto tratándose de la protraslación, tenemos que el fabricante al trasladarlo hacia adelante, hasta incidir en definitiva sobre el consumidor, puede dar lugar a que éste, al ver disminuida su capacidad de adquisición, solicite aumento de salarios o emolumentos, lo que originará caso de concederse, aumento en los costos de producción y, por ende, nuevo aumento en el precio del producto o mercancías; o bien, si el consumidor no puede recuperar su

pérdida de capacidad adquisitiva, puede suceder que opte por restringir el consumo del bien o servicios que usa, o bien, solicitar reducción en el precio por el monto del impuesto. En uno u otro caso, la traslación puede volverse un círculo vicioso en el que se ignora quién es el sujeto sobre quién incide efectivamente el impuesto.

El Impuesto como estímulo al trabajo: Por el siglo XVII se consideró en Europa que debía de gravarse fuertemente el trabajo personal con el objeto de obligar al hombre a trabajar más, ya que al ver disminuida su capacidad adquisitiva con motivo del gravamen tendría a laborar más, a fin de recuperar su antigua capacidad adquisitiva, con lo que el impuesto tendría el efecto de operar como un estímulo al trabajo.

Sin embargo, estos pensamientos no produjeron el efecto deseado, por ser falsa su premisa, lo que en la actualidad se ha corroborado en aquellos países en que se grava fuertemente el ingreso personal.

En efecto, en los Estados Unidos de Norteamérica, en donde el nivel de vida es bastante elevado, así como también los impuestos a pagar, se ha visto que profesionales, escritores, etc., prefieren trabajar solamente determinado periodo del año, a fin de percibir mayores ingresos, pasados o excedidos éstos de cierto monto estiman que dejan de trabajar en su provecho personal para hacerlo únicamente en beneficio de la hacienda pública, por lo que el efecto de los fuertes impuestos al ingreso personal, hace que no constituyan un estímulo al trabajo y, en ocasiones, hasta provocan cambio de nacionalidad, como sucede por los altos impuestos personales existentes en Suecia y Noruega.

Con tal motivo, el presidente Reagan disminuyó la tasa máxima de la tarifa del impuesto sobre la renta a 50% y después al 35%, lo cual copió nuestro legislador surgiendo la crítica que con ello se benefició de manera extraordinaria al rico.

Por el año de 1950, el legislador mexicano pretendió obligar al comerciante e industrial a repercutir en forma expresa el impuesto sobre ingresos mercantiles cuya tasa federal entonces era del 1.8% con el objeto de que el consumidor o el usuario se percatasen de que ellos eran los verdaderos pagadores del gravamen. Sin embargo, debido a la presión de los organismos recontribuyentes, a los dos o tres

meses de haber entrado en vigor la reforma se le dejó sin efecto, a través de una simple circular no publicada en el Diario Oficial.

Algunos contribuyentes alegaron que dicha obligación les aumentaba sus gastos de operación ya que, por el cúmulo de operaciones que algunos de ellos celebran a diario, ello requeriría contratar personal dedicado exclusivamente a esa labor; otros, que por ser pequeños o medianos contribuyentes, les era imposible cumplir con esa obligación y carecían de tiempo para documentar sus operaciones, sobre todo los de pequeña cuantía; otros más adujeron que la traslación desimpuesto ya iba incluida en el precio en que anunciaban sus bienes o servicios, por lo que al repercutirlo en forma expresa les complicaría gravemente sus operaciones y cálculos.

En realidad, la verdadera oposición para el cumplimiento de esta obligación residía en la grave evasión del impuesto sobre ingresos mercantiles, lo que hubiera puesto al descubierto si los contribuyentes del gravamen se hubiera producido con honradez en el cumplimiento de esa obligación; obligación ésta que hoy recoge el impuesto al valor agregado y que no ha sido combatida, por lo siguiente:

- a) Permite al contribuyente recuperar, vía acreditamiento, el impuesto que a su vez a él se le traslado cuando actuó como consumidor.
- b) La tasa general es del 15%, lo que hace atractiva la traslación para el contribuyente omiso.
- c) Con su publicidad el Erario indicó que esto era benéfico para el consumidor final, convirtiéndose en el impuesto mas odiado de nuestra legislación fiscal.

4.4 EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

Para el Contador Público Pedro Gutiérrez
(www.indetec.gob.mx/estatal/publicaciones/pedrogutierrez/problemasrfc) (2003)

quién colabora con en el Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas, señala que el Registro Federal de Contribuyentes es el conjunto de actividades que realiza la administración tributaria, dirigidas a registrar, integrar y mantener actualizados los datos de identificación y obligaciones a que queden

sujetos los contribuyentes obligados a la presentación de declaraciones o a efectuar pagos de impuestos en forma periódica.

Reconociendo la enorme trascendencia de estas actividades para mantener un sistema tributario equitativo, consecuencia lógica de una operación recaudatoria eficiente y eficaz, a continuación se realizan breves reflexiones respecto a los objetivos principales del registro de contribuyentes, la situación actual en que se encuentra el Registro Federal de Contribuyentes y las acciones que demanda su actualización.

Dentro de los diversos objetivos que debe cumplir un sistema de registro de contribuyentes podemos destacar los siguientes cuatro que se consideran fundamentales:

1. Comprender a todos los obligados: Los sistemas de registro de contribuyentes tienen como finalidad integrar los datos de identificación y ubicación de las personas físicas y morales con obligaciones ante el Estado derivadas del pago de contribuyentes. Es importante destacar que dichas personas adquieren la calidad de "Contribuyente" no por la simple ejecución del acto espontáneo de inscribirse, sino de manera imperativa al momento que realizan actos o actividades que las leyes impositivas señalan como objeto del pago de impuestos. Es precisamente a partir de la materialización de esos actos o actividades que son sujetos del impuesto.
2. Precisar la localización de cada contribuyente: El sistema de registro debe contener datos acerca de la localización precisa de los contribuyentes, de tal manera que la autoridad fiscal pueda ubicarlos sin obstáculo, a efecto dirigirles resoluciones, comunicaciones o las diversas actuaciones previstas en las disposiciones fiscales.
3. Identificar las obligaciones de los contribuyentes. Para que las autoridades fiscales estén en condiciones de ejercer una apropiada vigilancia del cumplimiento de obligaciones, un eficiente sistema de registro de contribuyentes debe proporcionar información exacta de las distintas obligaciones periódicas a que están afectos cada uno de los contribuyentes.

4. Actualizar la modificaciones que sufra la situación fiscal de los contribuyentes: El sistema de registro de contribuyentes debe ser dinámico, ya que muda su estado continuamente por la actualización a que deben estar sometidos sus datos, puesto que los contribuyentes de manera constante realizan modificaciones a su situación fiscal al aumentar o disminuir obligaciones, cambiar su domicilio, corregir datos aportados, nuevas altas, bajas u otros hechos similares.

En una encuesta realizada a nivel nacional, realizada por el Gobierno Federal, en una muestra de manzanas del país donde se hizo una visita exhaustiva a cada una de las viviendas y establecimientos de esas manzanas seleccionadas, se logró conocer que:

- 1.- 43.5% de los encuestados que ameritaban tener calidad de contribuyentes no estaban contenidos en la base de datos.
- 2.- 32% de contribuyentes no estaban en el domicilio fiscal que se tenía registrado en la base de datos.
- 3.- 27% de contribuyentes cuyas obligaciones no aparecían correctamente registradas.
- 4.- 25% de contribuyentes activos se tenían como no localizados en la base de datos.
- 5.- Al menos el 58% de los contribuyentes se detectaron con algún error en lo datos básicos que conforman el RFC, es decir, otra razón social, domicilio, actividad preponderante y obligaciones.

El propio Gobierno Federal obtuvo los siguientes resultados en una prueba piloto re realizó en Uruapan, Michoacán:

- I.- Del registro de activos en la base de datos sólo se encontró el 62% de los contribuyentes.
- II.- Se conoció que el 38% de no localizados se integró como sigue: 8% cambió de domicilio, 6% cierres de empresas, 12% nadie los conoce, 8% domicilio no localizado, 3% deshabitado y 1% contribuyentes fallecidos.
- III.- Del 62% que sí se encontró: 71% requiere de alguna corrección o adicionarle algunos datos para tener un registro completo. De esas correcciones se estima

como graves el 15% son contribuyentes que no están ubicados correctamente, el resto son problemas de falta de datos de colonia, problemas de domicilio, etc. El 4% de los contribuyentes estaban registrados como suspendidos o cancelados que están activos, están trabajando.

IV.- Del 22% de registro de la base de datos que no es posible localizar al contribuyente dado que los datos geográficos no son suficientes, ni siquiera la oportunidad de salir a campo a buscarlos.

V.- Falta incorporar el 24% de los contribuyentes de Uruapan,

VI.- Respecto a asalariados sólo se detectó el 48% del universo posible.

VII.- De 491 contribuyentes con créditos de distintas fechas que estaban como no localizados, es decir sobre los que no se siguen acciones de cobranza, se encontraron operando al 52%.

VIII.- Se encontraron activos 186 casos que representan el 11% de auditorias programadas a contribuyentes que en su momento fueron registrados como no localizados.

Como se aprecia la muestra y prueba piloto realizadas ponen de manifiesto indicadores negativos en materia de registro de contribuyentes; muestran y dan cuenta de un problema de una magnitud enorme y alarmante que tiene efectos evidentes de escasa productividad en áreas de fiscalización, en toda la parte de operaciones, auditoria, en cobranza, se incurre en costos adicionales y también origina que se comparta a las entidades federativas información incorrecta que también las lleva a tener este mismo tipo de problemas.

Si el muestreo llevado a cabo es representativo de la realidad existe a todo lo ancho y largo del territorio nacional, se apreciará que el problema es realmente alarmante, situación que deja claro el enorme potencial de la evasión fiscal en el país.

Las características que debe reunir un sistema registral de contribuyentes completo, confiable y universal que garantice la emisión de información oportuna y veraz, contrastadas con la situación prevaleciente observada a través de los resultados obtenidos en los sondeos efectuados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pone de manifiesto una urgente necesidad de que las autoridades

fiscales realicen acciones inmediatas que tiendan a la corrección de las debilidades conocidas.

Es evidente que las acciones realizadas hasta ahora no han producido los frutos esperados, no han sido suficientes los esfuerzos de la autoridad federal ni el hecho que las entidades federativas participen de manera coordinada con ella en la verificación anual de un 20% del padrón, tal como se tiene acordado entre ambos niveles de gobierno en el marco del Convenio de Colaboración Administrativa en materia fiscal federal.

Tomando de base las pruebas piloto que se has realizado, se pone de manifiesto que es apremiante la ejecución de una estrategia mucho más agresiva y eficaz, que garantice la actualización y ampliación de la base de contribuyentes, de tal manera que permita una más eficiente operación recaudatoria para que sea más equitativa la recaudación y en consecuencia la población acceda a mayores beneficios sociales.

Recientemente, la Secretaría de hacienda y Crédito Público (SHCP), a través del Servicio de Administración Tributaria (SAT), ha venido realizando acciones preparatorias para la implementación de una estrategia especial, de envergadura nacional, orientada a fortalecer el papel del Registro Federal de Contribuyentes como el instrumento idóneo y básico para un adecuado y eficaz control y vigilancia de las obligaciones a cargo de los contribuyentes. Esta estrategia se ha identificado coloquialmente como "PAR", que es el Programa de Actualización del registro federal de Contribuyentes, el cual ha despertado importantes expectativas. ¿Será realmente un programa de esta naturaleza el que detone la ampliación de la base de contribuyentes y el adecuado control de sus obligaciones?

De acuerdo a la Agencia Notimex (www.esmas.com/finanzaspersonales) En poco más de cuatro años el número de contribuyentes en México creció entre un millón y medio y dos millones, casi 10 por ciento, estimó el Secretario de Hacienda y Crédito Público, Francisco Gil Díaz en reunión sostenida el 11 de abril de 2005 en Ginowan Japón.

Preciso que el número de contribuyentes en México aumentó en lo que va del gobierno de Vicente Fox, iniciado en 2000 a 18 millones de personas físicas y a cinco

millones de empresas, pero aclaró que la cifra aún no está verificada de manera oficial.

El responsable de las finanzas públicas mexicanas dijo que sin embargo el aumento tributario registrado durante estos primeros años de gobierno foxista se vio empañado por la falta de una reforma fiscal.

Destacó que el mayor aumento de contribuyentes ocurrió en el primer año del gobierno del presidente Fox, gracias al programa “cuenta nueva y borrón” que se saldó con más de un millón de declaraciones adicionales.

4.5 CONDUCTA DE LOS CONTRIBUYENTES EN MÉXICO

Haciendo un poco de historia, nos remontaremos a mayo del 2003, www.fconta.com/websites/fconta/noticias%5ffiscales/readarticle.asp?articleid=464) en donde Nora Caballero, Directora de Asistencia al Contribuyente del Servicio de Administración Tributaria, informaba que de los 1.5 millones de personas físicas obligadas a presentar declaración anual del 2002 antes del 30 de abril, 80% cumplieron con dicha obligación antes del límite establecido, de acuerdo con estimaciones del Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Nora Caballero, precisó que alrededor de 200 mil contribuyentes presentaron su declaración en las oficinas del SAT, y el resto lo hizo por Internet y bancos. Explicó que en este período acudieron a las áreas de atención de este órgano desconcentrado 1 millón 200 mil personas físicas para solicitar asesoría sobre cómo hacer su declaración anual.

Si dar detalles, refirió que en términos absolutos se elevó el número de declaraciones fiscales, y comentó que la cifra generalmente es muy parecida al número de consultas, y durante mayo continuó la recepción de documentos. “Generalmente el número de asesorías es muy parecido al de gente que presenta la declaración, porque la asesoría que les damos incluye hasta el llenado de su declaración”, anotó.

Aclaró que el aumento en el número de declaraciones, no necesariamente debe reflejar un alza en la recaudación tributaria, ya que el número de alto de causantes pueden presentar saldo a favor o en ceros. Comparado con el 2002, el

número de personas que recurrieron al Servicio de Administración Tributaria para solicitar asesoría aumentó 45%, debido en gran medida por las campañas de difusión a través de medios masivos y el aprovechamiento de Internet, que permitió establecer contacto directo con un alto número de causantes.

Otro factor que influyo en el número de declaraciones fue que, a diferencia de años anteriores, todos los asalariados con ingresos anuales superiores a 300 mil pesos debieron cumplir con esa obligación.

Según cifras del organismo recaudador, históricamente 80% de los contribuyentes presentan su declaración en los últimos siete días hábiles del mes de abril.

CAPÍTULO 5

PROPUESTA PARA IMPLANTAR EL CONTROL DE OBLIGACIONES

5.1 EL CONTROL DE OBLIGACIONES COMO MEDIO DE VIGILANCIA AL CONTRIBUYENTE

El marco jurídico federal que rige las obligaciones de los contribuyentes, fue modificado por el Congreso de la Unión en el mes de diciembre de 2002, concretamente nos referimos al Artículo 136-Bis de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por lo que las autoridades tributarias de las Entidades Federativas en el ejercicio de las atribuciones que les confiere la Ley de Coordinación Fiscal y el Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, invariablemente deben apegar su actuación a dichos preceptos de Ley, salvaguardando con ello el principio de legalidad y, por supuesto, las garantías jurídicas de los contribuyentes.

Figura No 5.1 Estructura Básica de la Administración Tributaria



Fuente: Adaptado del Manual de Vigilancia y Control de obligaciones. S.A.T, 2004.

En el presente capítulo se expondrá la propuesta de llevar a cabo un Control de Obligaciones por parte del Gobierno del Estado de Querétaro a los contribuyentes personas físicas que tributan en el Régimen Intermedio a fin de que exista presencia ante los mismos y evitar que la recaudación se vea disminuida de manera considerable.

Como se pudo observar en capítulos anteriores, el Estado de Querétaro al firmar el Anexo 7 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal tiene la facultad de requerir y sancionar en su caso a los contribuyentes que no hayan cumplido con sus obligaciones fiscales.

Un punto que es de suma importancia es el definir que es el Control de Obligaciones y la Fiscalización. En el primer caso, es el identificar por medio de elementos informáticos, a los contribuyentes que no hayan cumplido con presentar la declaración correspondiente cuando se tenga la obligación de realizarlo, esto con el fin de emitir a estos, un exhorto o requerimiento, otorgando así, un plazo para que el contribuyente aclare ante la autoridad, si dicha declaración fue presentada con anterioridad al requerimiento o si efectivamente la obligación no había sido cumplida. Esta es una forma masiva de vigilancia ya que solo se observa si el contribuyente cumplió o no con la obligación de presentar su declaración en tiempo y forma; sin cuestionar si la cantidad que se esta pagando se calculó conforme a las disposiciones legales correspondientes. En el caso de Fiscalización es diferente, ya que este se realiza a un número determinado de contribuyentes a los cuales se les revisa su contabilidad con la finalidad de observar y determinar el impuesto correspondiente.

Figura No 5.2 Diferencia entre Control y Comprobación

DIFERENCIA ENTRE CONTROL Y COMPROBACIÓN	
CONTROL: CUMPLIMIENTO FORMAL	COMPROBACIÓN: PAGO CORRECTO IMPUESTOS
VIGILANCIA CUMPLIMIENTO OBLIGACIONES EN TIEMPO Y FORMA	COMPROBACIÓN PROFUNDA DE CUMPLIMIENTO DE PAGO CORRECTO
SE REQUIERE LA PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES Y AVISOS	SE REQUIERE Y SE REvisa LA CONTABILIDAD PARA DETERMINAR PAGO DE IMPUESTOS
BASE LEGAL FACULTADES: CFF ART. 33 Y 41	BASE LEGAL FACULTADES: CFF ART. 42 A 63
IMPACTO MASIVO AL UNIVERSO DE CONTRIBUYENTES	IMPACTO SELECTIVO AL UNIVERSO CONTRIBUYENTES
MULTAS PEQUEÑAS EJEM: SIN RFC DE \$1,932 A \$ 5,796 SIN DECL. DE \$773 A \$9,661	SE REQUIERE Y SE REvisa LA CONTABILIDAD PARA DETERMINAR PAGO DE IMPUESTOS
MAYOR BENEFICIO COSTO	

Fuente: Adaptado del Manual de Vigilancia y Control de obligaciones. S.A.T, 2004.

Un aspecto que se debe considerar para obtener un Control de Obligaciones efectivo, es el hecho de mantener el Padrón del Registro Federal de Contribuyentes de manera actualizada, ya que como podrá observar en las Políticas del punto 5.2. de este estudio, el Servicio de Administración Tributaria tiene el control absoluto sobre esta Base de Datos. Por lo anterior, sería interesante el proponer sea modificado el Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal así como el Anexo 7, a fin de que el Estado de Querétaro tenga la facultad de controlar el Registro Federal de Contribuyentes de las Personas Físicas que tributan en el Régimen Intermedio. Aunado a lo comentado con antelación, recordemos que el Estado de Querétaro cuenta con receptorías de cobro para efectos de recibir el pago de los contribuyentes, por lo tanto, el área informática efectuaría cruces de información entre los contribuyentes existentes en el Registro Federal de Contribuyentes contra los que cumplen con su obligación, generando así los reportes necesarios a fin de conocer los contribuyentes omisos.

Figura No 5.3 Áreas Complementarias al Control de. Obligaciones



Fuente: Adaptado del Manual de Vigilancia y Control de obligaciones. S.A.T, 2004.

5.2 EL CONTROL DE OBLIGACIONES

OBJETIVO

Fortalecer la presencia fiscal ante los contribuyentes del Régimen Intermedio que tributan o que deben tributar en el Estado de Querétaro al ampliar la cobertura de vigilancia de obligaciones con un seguimiento estricto a los contribuyentes incumplidos.

A continuación se hará mención de la políticas aplicables al Control de Obligaciones en donde cabe señalar que después de analizar la Ley del Impuesto Sobre Renta, el Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, al Anexo 7 a dicho Convenio, así como el Reglamento Interior de la Secretaría de Planeación y Finanzas del Gobierno del Estado de Querétaro, los cuales se observaron en el Capítulo 3 del presente análisis, la dependencia facultada a ejercer el Control de Obligaciones es la Dirección de Ingresos dependiente de la Secretaría de Planeación y Finanzas.

POLÍTICAS

1. El Servicio de Administración Tributaria proporcionará los archivos que contengan la información para efectos del proceso del Control de Obligaciones, con el universo de contribuyentes del Régimen Intermedio, así como la información relativa a las transacciones y declaraciones del mes que se vigila.
2. Se llevará a cabo el proceso informático para el cruce de los contribuyentes a vigilar contra el archivo de transacciones y declaraciones para verificar el cumplimiento de los mismos.
3. Se efectuará la impresión y emisión de requerimientos a través de los cuales exigirá al contribuyente la presentación de declaraciones y, en su caso, el pago de los impuestos omitidos, su actualización y recargos. (Cláusula Décimoprimer del Convenio).
4. El catálogo de fundamentos legales deberá ser emitido y actualizado, cuando existan cambios a las disposiciones fiscales aplicables, y afecten al mismo.

5. El documento que contenga el requerimiento de la obligación, debe contener la firma autógrafa del funcionario competente.
6. Se elaborará hasta un tercer requerimiento por contribuyente, de acuerdo al artículo 41 del Código Fiscal de la Federación, otorgando un plazo de 15 días hábiles para la presentación del pago o declaración para el primer requerimiento y 6 días para los subsecuentes.
7. El personal autorizado de la dependencia, realizará la notificación de los requerimientos.
8. La notificación se realizará dentro de los 10 días hábiles, computando estos una vez que los requerimientos hayan sido impresos (2 días), firmados (2 días) y distribuidos a los notificadotes (1 día).
9. Se impondrán las multas previstas en el Código Fiscal de la Federación por presentar posterior al requerimiento la declaración correspondiente, así como por no cumplir con los requerimientos o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos. (Fracción III de la Cláusula Décimoprimer del Convenio).
10. El monto de las multas por incumplimiento de obligaciones se actualizará con base en los montos que se publican en el Diario Oficial de la Federación.
11. El Contribuyente pagará las multas por infracciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación, por medio del formulario que se establezca, el cual deberá de contener las claves de conceptos de pago establecidas en la lista de Cuentas para el Sistema Contable de Recaudación.
12. Se deberá establecer el control y seguimiento de los créditos emitidos y sus accesorios, para aquellos que no sean pagados en los plazos concedidos, se les aplique el Procedimiento Administrativo de Ejecución.
13. Se podrá hacer efectiva al Contribuyente con carácter de provisional, una cantidad igual a la que éste corresponda determinar, cuando la omisión sea de una declaración, siempre y cuando conozca de manera fehaciente la cantidad a la que es aplicable la tasa o cuota (Fracción III de la Cláusula Décimoprimer del Convenio)

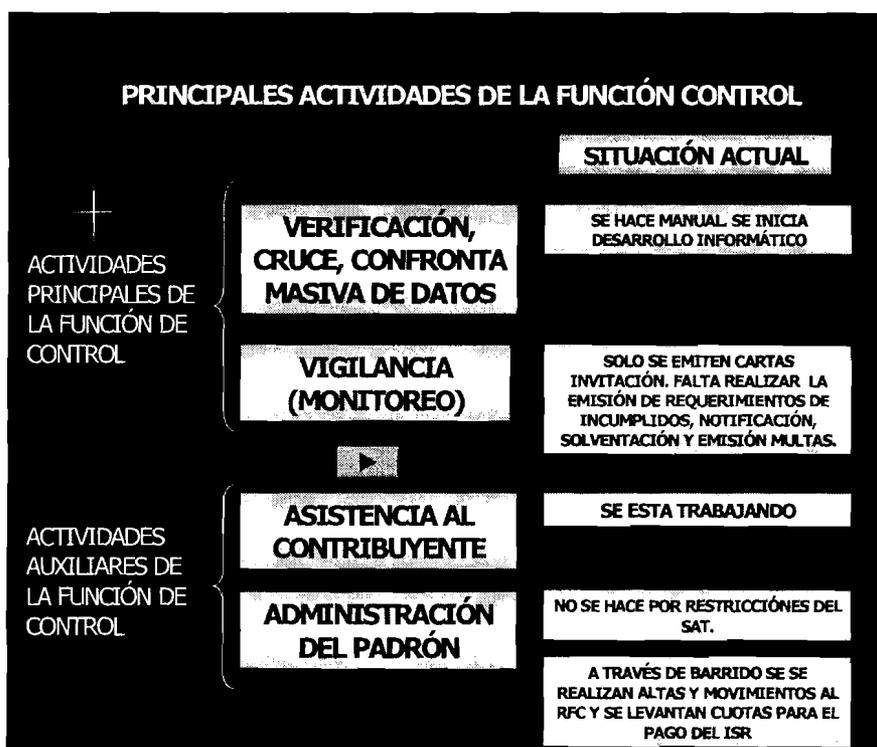
14. Se embargará precautoriamente bienes y negociaciones cuando el contribuyente haya omitido presentar declaraciones en los últimos tres ejercicios o cuando no atienda el requerimiento de la autoridad, levantando acta circunstanciada de este acto (Cláusula Décimoprimera Fracción III del Convenio).
15. Se retroalimentará periódicamente al Servicio de Administración Tributaria los resultados obtenidos en las distintas fases del proceso de Control de Obligaciones, con la finalidad de determinar, en su caso, cambios a las políticas y estrategias de operación.
16. De las aclaraciones realizadas por parte de los contribuyentes por motivo de los requerimientos notificados, se enviará información a la Administración Local correspondiente a fin de retroalimentar el Subsistema del Registro Federal de Contribuyentes.
17. Se proporcionará a los contribuyentes la orientación sobre los requerimientos y multas que emita y notifique, así mismo se recibirán de los mismos las aclaraciones para la solventación de dicha documentación.
18. Tratándose de avisos al Registro Federal de Contribuyentes que a consecuencia del requerimiento deban de presentar los contribuyentes para corregir su situación al mismo, se le indicará a dicho contribuyente que los debe presentar ante los Módulos de la Administración Local de Asistencia al Contribuyente del Servicio de Administración Tributaria.
19. Es necesario determinar conforme a la capacidad instalada a fin de realizar la diligenciación de requerimientos y multas, las emisiones que realizará respecto al proceso de Control de Obligaciones que aplicará para el Régimen Intermedio.

CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LA VIGILANCIA

1. La vigilancia se realizará a todos los contribuyentes personas físicas que tributan en el Régimen Intermedio.
2. Las acciones de vigilancia de obligaciones se efectuará acuerdo a dos esquemas:

- a) Vigilancia Coercitiva: Aplicada a contribuyentes mas representativos de la recaudación. En estos casos se considerará el comportamiento del contribuyente a fin de que estos sean productos para el Área de Fiscalización y es su caso, se lleve a cabo el Procedimiento Administrativo de Ejecución.
- b) Vigilancia Masiva: Se aplica al resto de contribuyentes. En estos casos se emiten comunicados que exhortan al cumplimiento de las obligaciones incumplidas. En caso de no atender a la invitación, se aplica la vigilancia coercitiva a un porcentaje de los contribuyentes incumplidos. El comunicado de exhorto no incluye la aplicación de multas.

Figura No 5.4 Principales Actividades de la Función Control



Fuente: Adaptado del Manual de Vigilancia y Control de obligaciones. S.A.T, 2004.

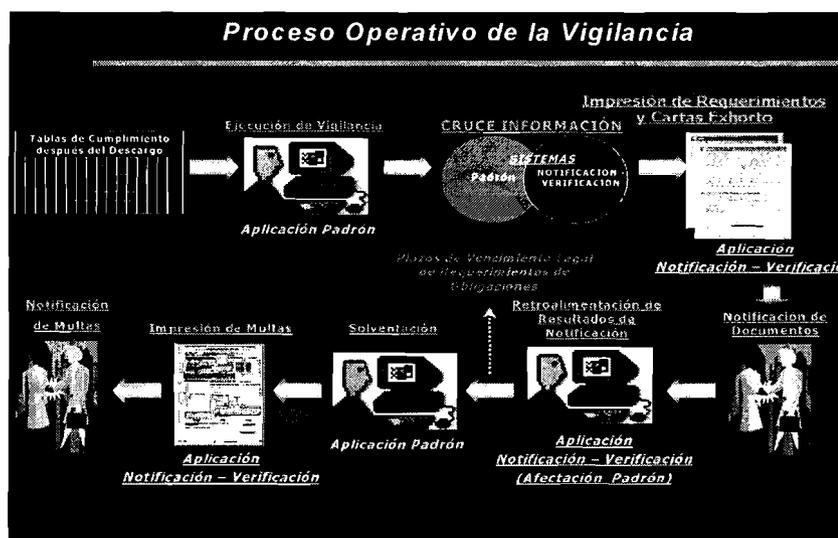
SOLVENTACIÓN POR PARTE DEL CONTRIBUYENTE

Para poder alimentar la base de datos de los contribuyentes a los cuales se les notificó requerimiento, se necesario llevar el control de quienes acudieron a las oficinas de la autoridad a fin de solventar el mismo. A continuación mencionaremos los casos que se pueden dar:

1. Si el requerimiento aún no es notificado y cumple con la obligación que le está siendo requerida, se considera solventado sin notificar.
2. Si cumplió con la obligación requerida antes que la notificación surta efectos legales, se considera cumplido antes, procediendo a cancelar el requerimiento.
3. Si cumplió con la obligación requerida dentro del plazo de los 15 días se considera cumplido dentro del plazo, generándose multa por cumplir a requerimiento de autoridad (Multa de extemporaneidad)
4. Si cumplió con la obligación requerida fuera del plazo de los 15 días se considera cumplido fuera de plazo, generándose multas por cumplir a requerimiento de autoridad y por incumplir el requerimiento de autoridad (Multa de extemporaneidad e incumplimiento).
5. Si ignora el requerimiento de la autoridad, dejando vencer el plazo de los 15 días para aclarar o cumplir, se considera vencido, generándose multa por incumplir el requerimiento de la autoridad.

Las multas generadas son impresas y enviadas a notificar, contando el contribuyente con un plazo de 45 días para liquidarla o interponer un medio de defensa.

Figura No 5.5 Proceso Operativo de Vigilancia.



Fuente: Adaptado del Manual de Vigilancia y Control de obligaciones. S.A.T, 2004

PUNTOS DE CONTROL

1. Número de requerimientos y cartas exhorto generadas.
2. El cumplimiento de los plazos para efectuar la notificación.
3. Estadísticas sobre el seguimiento de los requerimientos.
4. Ejecución diaria del proceso de solventación.
5. Número de multas generadas.
6. Estadísticas sobre el seguimiento de las multas notificadas

PROCEDIMIENTOS A CORTO Y MEDIANO PLAZO

1. Generar un comunicado para que sea enviado por Internet, en sustitución de la carta de exhorto.
2. Elaborar el formato de Requerimiento de Obligaciones, incluyendo en su cuerpo el acta de notificación.
3. Efectuar vigilancia por sector de actividad económica, orientándola a las particularidades de cada municipio considerando además, los factores estacionales del año de calendario mediante estudios sistematizados.
4. Determinar el universo de contribuyentes que tributan en el Régimen Intermedio por cada municipio, con el propósito de optimizar las acciones de vigilancia.
5. Generar un estado de cuenta por cada contribuyente, que muestre las obligaciones cumplidas y no cumplidas.

Una vez desarrollados los puntos anteriores, se debe de observar de forma constante, a manera de control, el número de contribuyentes a los cuales se les debe de enviar exhorto o requerimiento, ya que, si dicho número no sufre una disminución, se debe realizar un análisis y encontrar los motivos que lo originan efectuando los ajustes pertinentes al mecanismo desarrollado. Es importante recalcar, que una finalidad del Control de Obligaciones es que el Contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales de manera espontánea y oportuna sin necesidad que medie la autoridad en su comportamiento. Recordemos además, que el Control de Obligaciones es un instrumento verificador del Padrón de Contribuyentes, ya que al efectuar su función encomendada, es posible encontrar contribuyentes que hayan

realizado algún cambio de situación fiscal, y la autoridad no tenga conocimiento de ello, por lo que de inmediato se informa al área correspondiente a fin de realizar las modificaciones pertinentes y así, el citado Padrón cuente con información veraz y oportuna.

A continuación se muestran propuestas de oficios de Carta Invitación así como de Requerimiento, este último debe ser analizado cuidadosamente por la Procuraduría del Estado, a fin de verificar que reúna todos los requisitos jurídicos evitando así, posibles inconformidades por parte del contribuyente requerido.

CARTA INVITACIÓN



NOMBRE:
DOMICILIO:
C.P.: 00000
SANTIAGO DE QUERETARO, QRO.

No. de oficio: INT-1/0000/2005
Expediente: R.F.C.

ASUNTO: Se solicita declaración

Santiago de Querétaro, Qro., día / mes / 2005

La Secretaría de Planeación y Finanzas del Gobierno del Estado de Querétaro, facultada para ejercer funciones administrativas de recaudación, comprobación, determinación y cobro del Impuesto Sobre la Renta, detectó la omisión en la presentación de la declaración correspondiente al mes de:
Enero de 2005.

Por lo anterior se le invita a que cumpla con la obligación antes mencionada y acuda dentro de los **quince días** siguientes contados a partir de la fecha de recepción de esta carta invitación a nuestras oficinas ubicadas en Av. Constituyentes Ote. No. 10 Primer Piso, Colonia Centro (frente a la Alameda), en esta ciudad de Santiago de Querétaro, de lunes a viernes de 8:30 a 14:30 horas, con el original y fotocopia de las mencionadas declaraciones a fin de solventar la presente invitación y en su caso, brindarle la asistencia fiscal necesaria.

ATENTAMENTE

**EL DIRECTOR DE INGRESOS
SECRETARÍA DE PLANEACIÓN Y FINANZAS**

SECRETARÍA DE PLANEACIÓN Y FINANZAS
DIRECCIÓN DE INGRESOS
DEPTO. DE ...
AV. CONSTITUYENTES No. 10 OTE., COL. CENTRO
SANTIAGO DE QUERÉTARO, QRO.

REQUERIMIENTO DE OBLIGACIÓN(ES) OMITIDA(S)

REQUERIMIENTO NUMERO. - XX/2005
FECHA DE EMISIÓN

R.F.C.:
NOMBRE:
DOMICILIO:
MUNICIPIO:

En virtud de que a la fecha no se tiene registrado el cumplimiento de las obligaciones fiscales en los plazos respectivos, que a continuación se señalan:

OBLIGACIÓN(ES)	FUNDAMENTACIÓN DE LA(S) OBLIGACIÓN(ES)	FECHA DE VENCIMIENTO
DECLARACIÓN DE PAGO PROVISIONAL DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA PERSONAS FÍSICAS REGIMEN INTERMEDIO DEL MES DE "XXXXX" 2005	ARTÍCULOS 127 1ER PARRAFO, 134 1ER PÁRRAFO Y 136-BIS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.	

Se le requiere para que cumpla con las obligaciones señaladas, para lo cual se le concede un plazo de 15 días hábiles, computados a partir del día hábil siguiente a aquel en que surta efectos la notificación de este requerimiento; con fundamento en el artículo 41, fracción III del Código Fiscal de la Federación, CLAUSULAS PRIMERA, SEGUNDA, Fracción VI, inciso a), DECIMOPRIMERA, Fracciones I, III, del Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal que celebraron el Gobierno Federal por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado de Querétaro con fecha 25 de octubre de 1996, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 20 de diciembre de 1996 y en el Periódico Oficial del Estado de Querétaro de fecha 31 de diciembre de 1996, modificado y adicionado por acuerdo de fecha 11 de agosto de 1997, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 14 de octubre de 1997, y en el Periódico Oficial del Estado de Querétaro de fecha 03 de octubre de 1997 y acuerdo del 03 de diciembre de 1999, publicado en el Periódico Oficial del Estado de Querétaro el 31 de marzo de 2000 y en el Diario Oficial de la Federación del 06 de abril del mismo año, y considerando los artículos 3, 4, 6, 15, 20 fracción II, 22 fracciones II, III, IV, VI, VIII y XL de la Ley Orgánica de la Administración Pública del Estado de Querétaro, así como en los artículos 1, 2, 3, 4 fracción III, 5, 6 fracción III, 7 y 21, fracciones I, III y IV, del Reglamento Interior de la Secretaría de Planeación y Finanzas publicado en el Periódico Oficial del Estado de Querétaro el 20 de octubre de 2004; y en el anexo No. 7 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 28 de julio de 2003 y en el Periódico Oficial del Estado de Querétaro de fecha 6 de agosto de 2003.

Su cumplimiento es independiente de la(s) multa(s) a que haya sido acreedor en su caso, por la comisión de las infracciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación.

A T E N T A M E N T E

**EL DIRECTOR DE INGRESOS
SECRETARÍA DE PLANEACIÓN Y FINANZAS**

CONCLUSIÓN

Los antecedentes documentales más antiguos de la tributación se remontan a seis mil años atrás, en lo descubierto entre los ríos Tigris y Éufrates, actualmente es Irak. Tablas de arcilla encontradas en Lagsh señalan el hecho de que se aplicaban impuestos para cubrir los gastos en caso de guerras, pero una vez que cesaban las hostilidades, los recaudadores de impuestos pretendían mantener el poder. Dichas tablas indican que existían recaudadores de impuestos en todo el país que imponían gravamen a casi cualquier actividad

Los egipcios instauraron un sistema tributario integral, compuesto de impuestos directos e indirectos; La administración fue confiada a los escribas que gozaban del privilegio de estar exentos del impuesto. Así comenzaron a darse las primeras señales de desigualdad fiscal y, por consiguiente, los movimientos de revuelta relacionados con evasión, corrupción y amnistía otorgada por el Faraón.

En Roma existían diversos tipos de impuestos, uno de ellos, llamado Moenia (de "muros") consistía en prestaciones en las fincas reales, en edificios de la ciudad y en obras públicas.

En la cultura Griega, el ingreso tributario no se derivaba principalmente de los tributos recaudados coactivamente, sino más bien de los pagos voluntarios. Por lo tanto, cuando se presentaba la necesidad de reforzar a las fuerzas armadas o de construir un puente y organizar eventos deportivos o culturales, los ciudadanos espontáneamente proporcionaban los medios financieros mediante procedimientos litúrgicos.

Las primeras manifestaciones de tributación en México aparecen en los códices aztecas, Los "Tequiámatl" (papeles o registros de tributos), fue un género de esos códices, relacionado con la administración pública dentro del imperio Mexica. El verbo tributar cobró tal importancia, que los Aztecas se organizaron para facilitar la recaudación nombrando entonces a los "Calpixqueh" primeros recaudadores, quienes identificaban su función llevando una vara en una mano y un abanico en la otra. Los españoles tomaron diversos elementos, incluyendo impuestos como las

alcabalas, el papel sellado, la avería, el almojarifazgo, pero también una serie de impuestos que pertenecían a la jurisdicción de la Iglesia, así como los diezmos y las medias anatas.

A lo largo del primer medio siglo de vida independiente de México, la recaudación de ingresos fue cada vez más difícil, como lo revela la accidentada historia fiscal y financiera de la República Mexicana hasta los años de 1870. Una muestra de ello, es el establecimiento de los impuestos sobre puertas y ventanas en 1853. En el período revolucionario, los mexicanos dejaron de pagar impuestos, ya que se encontraban ocupados en la lucha. De esta manera, lo poco recaudado era utilizado por los jefes militares para la adquisición de armas y municiones.

Después de la Segunda Guerra Mundial, la gran transformación de la economía mundial implicó el crecimiento interno de los países, provocando que surgieran los impuestos sobre la renta consistiendo 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., por lo que a partir de 1961, la recaudación se basará mas sobre el Impuesto Sobre la Renta y menos en gravámenes indirectos En la actualidad, el sustento jurídico de la recaudación fiscal descansa en la Constitución Política Mexicana, la cual a través de su artículo 31, fracción IV, establece la obligación de todo ciudadano de “contribuir para los gastos públicos, así de la federación como de los estados y municipios en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”

En nuestro país, el sistema tributario es muy complejo y ha sido continuamente modificado. Los impuestos reducen el nivel de ingresos de las personas y aumentan los precios de los bienes y servicios; además, su existencia se justifica porque, en principio, el Estado le devuelve a la sociedad esa extracción impositiva a través de bienes y servicios público, como la educación pública, luz, agua, seguridad, alcantarillado, etc. Pero, según datos del Banco Mundial, México tiene en comparación con otras economías, una recaudación fiscal muy baja, debido a su alta tasa de evasión y a que los contribuyentes no declaran cantidades reales.

En nuestro país, el Impuesto Sobre la Renta es el impuesto más importante, ya que proporciona más del 40% de los ingresos tributarios totales. El problema

principal en la recaudación de este impuesto es debido a que éste recae en gran proporción sobre pocos contribuyentes que se encuentran con severas regulaciones y soportan el peso de personas que no contribuyen al gasto público. Aunque la población económicamente activa con empelo es de 42 millones, quienes están dados de alta en Hacienda son 15.6 millones de asalariados y 10 millones de personas con actividades independientes, los otros 17 millones que forman parte de la población activa no existen para el fisco.

Por otro lado, el Decreto del 29 de diciembre de 1972 que adicionó el artículo 45 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que celebre con los Estados de la República convenios de coordinación por lo que respecta al impuesto del ingreso global de las empresas de los causantes menores, a condición a que no mantengan en vigor los impuestos locales y municipales que se establezcan en el convenio respectivo. Los Estados que se coordinen y el Distrito Federal podrán percibir una participación en el rendimiento recaudado en la localidad correspondiente, conforme a las bases que se fijen en los convenios respectivos, así como de los recargos y multas.

En 1979, se constituyó el actual Sistema Nacional de Coordinación Fiscal (SNCF), entrando en vigor el primero de enero de 1980. En éste se establecen el conjunto de disposiciones y órganos que regulan la cooperación entre la Federación y las Entidades Federativas, incluyendo el Distrito Federal, con la finalidad de lograr una óptima administración de los ingresos tributarios y vigilar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, así como evitar la múltiple tributación hacia una misma fuente impositiva. De lo anterior se pueden desprender dos aspectos importantes: Presupone la existencia de un tributo o contribución de naturaleza federal y que se requiere la intervención de las Entidades Federativas en las funciones de recaudación y administración del tributo federal coordinado, previa autorización de la Secretaría de Hacienda.

El Anexo 7 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal que celebran el Gobierno Federal por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado de Querétaro tiene por objeto coordinarse respecto el Impuesto Sobre la Renta de contribuyentes que tributan en el Régimen

Intermedio de las Personas Físicas con Actividades Empresariales, y en donde al Gobierno del Estado de Querétaro ejerce las funciones administrativas de recaudación, comprobación, determinación y cobro en los términos de la legislación federal aplicable, así como el de exigir la presentación de declaraciones, avisos y demás documentos conforme a las disposiciones fiscales.

De la recepción de declaraciones de contribuyentes que tributan en el Régimen Intermedio presentadas en las oficinas de Gobierno del Estado, se observó que respecto al mes de enero de 2005, de los 15,747 contribuyentes inscritos en este régimen, solo el 41% cumple con su obligación de forma espontánea y oportuna. De acuerdo a lo anterior, se observa que el grado de incumplimiento es del 59%.

El incumplimiento en la presentación de declaraciones de pagos provisionales a cargo de los contribuyentes que tributan en el Régimen Intermedio, constituye una problemática a atender por parte de la Secretaría de Planeación y Finanzas del Estado de Querétaro, debido a que esta no cuenta con los mecanismos que le permitan generar una cultura fiscal al contribuyente para incentivarlo al cumplimiento oportuno y espontáneo de sus obligaciones fiscales por lo que la estrategia de solución es la implementación de un sistema al que se denomina "Control de Obligaciones".

El Control de Obligaciones consiste en identificar por medio de elementos informáticos, a los contribuyentes que no hayan cumplido con presentar la declaración correspondiente cuando se tenga la obligación de realizarlo, esto con el fin de emitir a estos, un exhorto o requerimiento, otorgando así, un plazo para que el contribuyente aclare ante la autoridad, si dicha declaración fue presentada con anterioridad al requerimiento o si efectivamente la obligación no había sido cumplida. Esta es una forma masiva de vigilancia ya que solo se observa si el contribuyente cumplió o no con la obligación de presentar su declaración en tiempo y forma; sin cuestionar si la cantidad que se está pagando se calculó conforme a las disposiciones legales correspondientes. Por lo anterior, se dará énfasis a nuestra hipótesis; "Al implantar el Control de Obligaciones se incrementa la presentación voluntaria de declaraciones de contribuyentes que tributan en el Régimen Intermedio."

Al efectuar el Control de Obligaciones, la Secretaria de Planeación y Finanzas del Gobierno del Estado de Querétaro obtiene:

- 1.- Una vigilancia específica a contribuyentes que tributan en el Régimen Intermedio.
- 2.- Que el Contribuyente considere que está siendo observado, incrementando así, el riesgo de ser exhortado, requerido, o en su caso, ser fiscalizado por la autoridad competente.
- 3.- Que en lo futuro, el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales de manera espontánea y oportuna, evitando así, la intervención de la autoridad.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ARRIOJA Vizcaino Adolfo. 2004. Derecho Fiscal
Editorial Themis 18ª Edición. México.
- BAENA Paz Guillermina. 2002. Metodología de la Investigación
Publicaciones Cultural. Primera Edición México.
- CURIEL Villaseñor Omar. 2004. Principios Tributarios.
Ediciones Fiscales ISEF. México.
- DE LA GARZA Sergio Francisco. 2003. Derecho Financiero Mexicano
Editorial Porrúa 25ª Edición México.
- LARIS Casillas Jorge 2000 Impulso la Federalismo Hacendario. Sistema de Coordinación Fiscal
Las Finanzas del Sistema Federal Mexicano.
Instituto Nacional De Administración Pública.
Cámara de Diputados LVII Legislatura. México.
- MARGÁIN Manautou Emilio. 1996 Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.
Editorial Porrúa Decimosegunda Edición. México.
- MARTINEZ Almazán Raúl. 2000 La Reforma del Sistema Fiscal.
Las Finanzas del Sistema Federal Mexicano.
Instituto Nacional De Administración Pública.
Cámara de Diputados LVII Legislatura. México.
- MEADE Dionisio A. 2000. Ingresos Tributarios en el Contexto de la Reforma Fiscal Integral.
Las Finanzas del Sistema Federal Mexicano.
Instituto Nacional De Administración Pública.
Cámara de Diputados LVII Legislatura. México.
- NAGHI Namakforoosh Mohammad. 1990. Metodología de la Investigación.
Noriega Editores.

LEGISLACIÓN APLICADA

- Prontuario de Legislación Administrativa y Fiscal. 2005
Secretaría de Planeación y Finanzas.
Procuraduría Fiscal del Estado.
- Ley de Coordinación Fiscal.
- Convenio de Adhesión al Sistema de Coordinación Fiscal.
- Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal.
- Anexo 7 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal.
- Reglamento Interior de la Secretaría de Planeación y Finanzas.

Fisco Agenda 2005.
Ediciones Fiscales ISEF Trigésima Segunda Edición. México

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Reglamento del Impuesto Sobre la Renta.

Código Fiscal de la Federación.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Manual de Vigilancia y Control de Obligaciones, 2004; S.A.T.

OTRAS FUENTES

Agencia Notimex.
www.esmas.com/finanzaspersonales. 12 de mayo de 2005

Gutiérrez Pedro. Registro Federal de Contribuyentes; Fines, Problemas y Acciones
www.indetec.gob.mx/estatal/publicaciones/pedrogutierrez/problemasrfc 20 de mayo de 2005

Hernandez Gutiérrez Misael V. El Sistema Tributario y No Tributario de México.
www.uv.mx/iiesca/revista2001-1/tributación.htm 29 de abril de 2005

Instituto de Investigaciones Legislativas del Senado de la Republica.
www.senado.gob.mx/iilsen/docs/zip/modelos%20recaudación.pdf 4 de mayo de 2005

Johnson Christian A. Una propuesta de Reforma Tributaria Eficiente.
www.cepchile.cl/dms/archivo_3144_1042/rev87_johnson.pdf 11 de mayo de 2005

Ministerio de Economía de la Nación (Argentina).
www.cambiocultural.com.ar/investigación/impuestos/htm 6 de mayo de 2005

Periódico el Economista.
www.economista.com.mx/online4.hsf 10 de junio de 2005

Servicio de Administración Tributaria.
www.sat.gob.mx 6 de mayo de 2005

www.fconta.com/websites/fconta/noticias%5ffiscales/readarticle.asp?articleid=875 4 de mayo de 2005

www.fconta.com/websites/fconta/noticias%5ffiscales/readarticle.asp?articleid=835 4 de mayo de 2005
www.cppure.com/web/colaboradores/baker&mckenzie 3 de mayo de 2005

www.sncf.gob.mx 1 de junio de 2005

www.fconta.com/websites/fconta/noticias%5ffiscales/readarticle.asp?articleid=464 4 de mayo de 2005